

Steuerrekursgericht  
des Kantons Zürich



1. Abteilung

1 DB.2011.282  
1 ST.2011.368

**Entscheid**

22. Juni 2012

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Anton Tobler, Steuerrichter Michael Ochsner, Ersatzmitglied Hans Heinrich Knüsli und Gerichtsschreiber Fabian Steiner

In Sachen

A,

vertreten durch B,

**Beschwerdeführerin/  
Rekurrentin,**

gegen

1. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**

2. **Staat Zürich,**

vertreten durch das kant. Steueramt,  
Division Stadt Zürich,  
Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich,

**Beschwerdegegnerin,**

**Rekursgegner,**

betreffend

**Direkte Bundessteuer 2009 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2009**

hat sich ergeben:

A. A (Jahrgang 1972) war in England für den internationalen Konzern C tätig und bezog anfangs Mai 2008, von ihrem früheren Wohnort in D, her kommend, eine 3 1/2 Wohnung im Seefeldquartier der Stadt Zürich. Von diesem Zeitpunkt an arbeitete sie für den schweizerischen Standort des Konzerns an der ..., in der Personalabteilung. Die Pflichtige unterlag als Ausländerin für das Steuerjahr 2009 zunächst der Quellenbesteuerung. Da die Bruttoeinkünfte den entsprechenden Schwellenwert (vgl. Art. 90 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 [DBG] bzw. § 93 Abs. 2 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 [StG]) überschritten, eröffnete die Steuerkommissärin nachträglich das ordentliche Veranlagungs- bzw. Einschätzungsverfahren.

Gemäss dem mit der Steuererklärung 2009 eingereichten Lohnausweis erhielt die Pflichtige im Jahr 2009 neben ihren Netto-Lohneinkünften unter dem Titel "Pauschalspesen Expatriates" eine zusätzliche Zahlung von Fr. 18'000.-. Weil die Steuerkommissärin nach durchgeführter Untersuchung im Einschätzungsverfahren zum Schluss kam, dass die Pflichtige die Voraussetzungen für die Gewährung besonderer Berufskosten für "Expatriates" nicht erfülle, schlug sie die Pauschalspesen in Abweichung von der Steuererklärung zum Nettoeinkommen dazu. Daneben korrigierte sie im Lohnausweis den unrichtig wiedergegebenen Betrag der Netto-Lohneinkünfte geringfügig nach oben. Die von der Pflichtigen deklarierten weiteren Berufsauslagen (u.a. Abonnementkosten für die Stadt Zürich) belies sie unverändert bei Fr. 5'193.-.

Die Einschätzung erfolgte mit Entscheid vom 24. Mai 2011 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 178'200.- und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 30'000.-. Der entsprechende Veranlagungsentscheid betreffend die direkte Bundessteuer erging am 4. November 2011.

B. Mit Einsprache vom 25. Juni bzw. 19. Juli 2011 und Stellungnahme vom 19. September 2011 erklärte sich die Pflichtige mit der Festsetzung der Netto-Einkünfte einverstanden. Sie beantragte indes u.a., es sei im Gegenzug – wegen ihres Status als "Expatriate" – unter dem Titel "besondere Berufskosten für Expatriates" der Betrag von

Fr. 18'000.- zum Abzug zuzulassen. Eventualiter sei die Pflichtige als internationale Wochenaufenthalterin mit Wohnsitz in E, England einzustufen, wofür ihr zusätzlich zum Betrag von Fr. 18'000.- Abzüge in Höhe von Fr. 4'250.50 zustünden. Sie belegte ihre Anträge mit verschiedenen Kreditkarten- und Bankauszügen, welche Flüge von und nach England sowie weitere in England getätigte Zahlungen (u.a. Leasingraten für ein dort auf sie eingelöstes Fahrzeug) enthielten.

Die Einsprache betreffend Staats- und Gemeindesteuern wurde von der Steuerkommissärin auch als Einsprache gegen die Bundessteuerveranlagung entgegengenommen.

Das kantonale Steueramt hiess die Einsprachen mit separaten Entscheiden vom 10. November 2011 teilweise gut und gewährte der Pflichtigen den pauschalen Verpflegungskostenabzug sowie einen Abzug für gemeinnützige Zuwendungen. In den Hauptpunkten (besondere Berufskosten für "Expatriates") lehnte es die Begehren der Pflichtigen ab und setzte das steuerbare Einkommen auf Fr. 175'400.- (direkte Bundessteuer) bzw. Fr. 174'700.- (Staats- und Gemeindesteuern) herab.

C. Mit Beschwerde und Rekurs vom 10./12. Dezember 2011 liess die Pflichtige beantragen, es sei ihr wegen ihres Status als "Expatriate" ein Abzug von insgesamt Fr. 22'250.50 (bestehend aus Wohnkosten in England, Reisekosten zwischen England und der Schweiz sowie Leasinggebühren für ein in England geleastes Fahrzeug) zu gewähren. Eventualiter seien ihr als internationale Wochenaufenthalterin Kosten von Fr. 17'047.35 anzurechnen (Reisekosten zwischen der Schweiz und England sowie Mietkosten in der Schweiz).

Das kantonale Steueramt schloss am 26. Januar 2012 auf Abweisung der Rechtsmittel. Die Eidgenössische Steuerverwaltung verzichtete am 7. März 2012 betreffend die direkte Bundessteuer auf Vernehmlassung.

Am 25. April 2012 setzte das Steuerrekursgericht die Pflichtige davon in Kenntnis, dass sie die Verordnung des eidgenössischen Finanzdepartements über den Abzug besonderer Berufskosten bei der direkten Bundessteuer von vorübergehend in der Schweiz tätigen leitenden Angestellten, Spezialisten und Spezialistinnen vom

3. Oktober 2000 (Expatriates-Verordnung, ExpaV) nicht für gesetzeskonform erachte; ob der Grundsatz der Gleichbehandlung im Unrecht zur Anwendung gelange, werde aufgrund einer Interessenabwägung zu beurteilen sein. Zur Begründung verwies es auf einen Entscheid der Steuerrekurskommission II des Kantons Zürich vom 23. Oktober 2007 (2 ST.2006.63).

Die Pflichtige bezog zu dieser im vorliegenden Verfahren neu geäußerten Rechtsauffassung innert angesetzter Frist am 16. Mai 2012 Stellung. Das Verfahren erweist sich als spruchreif.

Der Einzelrichter überwies das Verfahren an die zuständige Kammer der 1. Abteilung.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. a) Weil die Pflichtige zumindest in einem der Vertragsstaaten (Grossbritannien oder der Schweiz) ansässig ist, kommt das Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Vereinigten Königreich von Grossbritannien und Nordirland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen vom 8. Dezember 1977 zur Anwendung (DBA-GB; Art. 1). Nach Art. 15 Abs. 1 dieses Abkommens können die Einkünfte aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit von dem Staat besteuert werden, in dem die Tätigkeit ausgeübt wird. Einer Besteuerung der Erwerbseinkünfte der Pflichtigen in der Schweiz bzw. im Kanton Zürich steht angesichts des Arbeitsorts Zürich demnach nichts im Weg. Insbesondere kommt die Ausnahme von Art. 15 Abs. 2 DBA-GB (Monteurklausel) nicht zum Zug. Dies ist nicht strittig.

Gegen die Besteuerung der – sehr geringen – Vermögenserträge hat die Pflichtige keine Einwendungen erhoben, weshalb darauf nicht näher einzugehen ist.

b) Nach Art. 3 Abs. 1 DBG bzw. § 3 Abs. 1 StG sind natürliche Personen aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz bzw. im Kanton Zürich haben. Ist eine unbeschränkte Steuerpflicht gegeben, unterliegen die Einkünfte aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit ohne Weiteres der hiesigen Besteuerung (vgl. Art. 17 Abs. 1 DBG bzw. § 17 Abs. 1 StG). Einen steuerrechtlichen Aufenthalt in der Schweiz bzw. im Kanton Zürich hat eine Person, wenn sie in der Schweiz bzw. im Kanton Zürich ungeachtet vorübergehender Unterbrechung während mindestens 30 Tagen verweilt und eine Erwerbstätigkeit ausübt (Art. 3 Abs. 3 DBG bzw. § 3 Abs. 3 StG). Bezieht eine Person hier eine Wohnung und geht sie einer länger andauernden, regelmässigen Arbeitstätigkeit nach, so ist von einem steuerrechtlichen Aufenthalt auszugehen, sofern sie nicht regelmässig – gemäss Rechtsprechung des Bundesgericht mindestens ein Mal pro Woche (BGr, 8. Mai 2012, 2C\_26/2012, E. 3.2 und 3.3.1, [www.bger.ch](http://www.bger.ch)) – an ihren ausländischen steuerrechtlichen Wohnsitz zurückkehrt, typischerweise an den arbeitsfreien Wochenenden. Beide Parteien gehen zu Recht von einer unbeschränkten Steuerpflicht der Pflichtigen in der Schweiz aus. Letztere arbeitete während dem ganzen Jahr 2009 in Zürich und wohnte hier in einer 3 1/2 Zimmer-Wohnung. Sie kehrte nicht regelmässig, d.h. mindestens einmal pro Woche nach England zurück, weshalb sie in Zürich zumindest einen steuerrechtlichen Aufenthalt begründete. Die Frage des steuerrechtlichen Wohnsitzes ist für die Frage der vom Staat zu beweisenden unbeschränkten Steuerpflicht nicht von Belang und muss an dieser Stelle nicht behandelt werden. Im Rahmen der Würdigung der steuerlichen Abzüge (Berufskosten) – wo nota bene eine ganz andere Verteilung der Beweislast gilt – spielt sie hingegen eine zentrale Rolle (vgl. die Ausführungen unter E. 2).

c) Unselbstständigerwerbende internationale Wochenaufenthalter unterliegen in der Schweiz gemäss Art. 91 DBG bzw. § 94 StG der Quellensteuer nach den Artikeln 83 bis 86 DBG bzw. §§ 88 bis 90 StG, sofern sie in der Schweiz weder steuerrechtlichen Wohnsitz noch steuerrechtlichen Aufenthalt begründen. Für diese Arbeitnehmer gilt die in Art. 90 DBG bzw. § 93 StG statuierte Pflicht, sich nachträglich ordentlich veranlagern bzw. einschätzen zu lassen, nicht. Weil die Pflichtige wie gesehen hier zumindest einen steuerrechtlichen Aufenthalt begründet hat und die Voraussetzungen für den Status als internationale Wochenaufenthalterin nicht erfüllt, unterliegt sie bezüglich der Einkünfte aus ihrer Arbeitstätigkeit in Zürich der unbeschränkten, nachträglichen ordentlichen Steuerpflicht.

2. a) Im Streit liegt die Abzugsfähigkeit von diversen Aufwendungen einer unselbstständig beschäftigten Arbeitnehmerin unter dem Titel Berufskosten. Das DBA-GB enthält hierzu keine Bestimmungen, weshalb uneingeschränkt schweizerisches Recht zur Anwendung kommt. Nach Art. 26 Abs. 1 DBG bzw. § 26 Abs. 1 StG werden bei unselbstständiger Erwerbstätigkeit die notwendigen Kosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte (lit. a), die notwendigen Mehrkosten der Verpflegung ausserhalb der Wohnstätte und bei Schichtarbeit (lit. b) sowie die übrigen für die Ausübung des Berufs erforderlichen Kosten (lit. c) abgezogen.

Berufskosten sind vom Steuerpflichtigen nachzuweisen, da sie steuermindernd sind. Die professionell vertretene Pflichtige hatte im Einschätzungs-, Einsprache- und Beschwerde-/Rekursverfahren mehrfach Gelegenheit, ihren Standpunkt umfassend darzustellen und zu belegen. Ihr fachkundiger Vertreter hatte Kenntnis der einschlägigen Regeln inbezug auf die Beweislast und inbezug auf die Voraussetzungen für den Berufskosten-Abzug. Das rechtliche Gehör ist gewahrt. Er wurde insbesondere darauf hingewiesen, dass das Steuerrekursgericht die Gesetzmässigkeit der ExpaV bzw. der Richtlinien des kantonalen Steueramtes über die Berücksichtigung besonderer Berufskosten von vorübergehend in der Schweiz tätigen leitenden Angestellten und Spezialisten vom 23. Dezember 1999 (Expat-Richtlinien) bezweifelt.

b) aa) Für gewisse Kategorien von aus dem Ausland zugereisten Arbeitnehmern haben das Eidgenössische Finanzdepartement und das kantonale Steueramt eine Verordnung bzw. Richtlinien über die Abzugsfähigkeit von besonderen Berufskosten erlassen (ExpaV; Expat-Richtlinien). Es handelt sich bei der ExpaV bzw. bei den Expat-Richtlinien um interne, an die Vollzugsbehörden gerichtete Verwaltungsanweisungen, welche nicht im ordentlichen Gesetzgebungsprozess zustande gekommen sind. Die darin enthaltenen Bestimmungen sind für das Steuerrekursgericht nur verbindlich, sofern sie den von den zuständigen Parlamenten gesetzlich vorgegebenen Rahmen (Art. 26 DBG bzw. § 26 StG) präzisieren und beschreiben. Dies ergibt sich ohne Weiteres aus dem in der Verfassung verankerten Legalitätsprinzip (vgl. Art. 5 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV]), welches besagt, dass alle Verwaltungstätigkeit an das Gesetz gebunden ist (Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. A., 2010, Rz 368).

bb) Die Steuerrekurskommissionen bzw. das Steuerrekursgericht haben wiederholt deutlich festgehalten, dass die ExpaV und Expat-Richtlinien die gesetzlichen und verfassungsmässigen Vorgaben hinsichtlich der abzugsfähigen Berufsauslagen in verschiedener Hinsicht sprengen und damit das Legalitätsprinzip sowie das Rechtsgleichheitsgebot verletzen (StRK II, 23. Oktober 2007, 2 ST.2006.63 = ZStP 2007, 273 = StE 2008 B 22.3 Nr. 94; StRG, 22. Februar 2011, 2 DB.2010.182/2 ST.2010.245 und 2 DB.2010.237/2 ST.2010.332; StRG, 25. Februar 2011, 2 DB.2010.203/ 2 ST.2010.281).

cc) Im Ausland wohnhafte Expatriates sollen gemäss Art. 2 Abs. 1 ExpaV bzw. Titel B. Ziff. 1 und 2 Expat-Richtlinien unter gewissen Umständen die Wohnkosten in der Schweiz sowie die Reisekosten zwischen der ausländischen Wohnstätte und dem schweizerischen Arbeitsort von den steuerbaren Einkünften abziehen können.

Die Rechtsprechung hat den im Gesetz verwendeten Begriff "notwendige bzw. erforderliche Fahr- bzw. Berufskosten" seit jeher eng ausgelegt. Immerhin können Steuerpflichtige, die an den Arbeitstagen am Arbeitsort bleiben und dort übernachten müssen, jedoch regelmässig für die arbeitsfreien Tage an den steuerlichen Wohnsitz zurückkehren (so genannte Wochenaufenthalter), auch die Kosten der regelmässigen Heimkehr an den steuerrechtlichen Wohnsitz und die Kosten des Aufenthalts am Arbeitsort abziehen (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., 2006, § 26 N 16 StG). Dabei ist zu beachten, dass nicht die gesamten Wohnungskosten am Arbeitsort als beruflich notwendig einzustufen sind; als Gewinnungskosten gelten nur die Auslagen eines Zimmers, darüber hinaus handelt es sich bei der entsprechenden Wohnungsmiete um Lebenshaltungskosten (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 26 N 50 DBG). Dies gilt kraft bundesgerichtlicher Rechtsprechung uneingeschränkt auch für Angestellte mit Wohnsitz im Ausland, die in der Schweiz einer Arbeit nachgehen (BGr, 9. Dezember 1996 = ASA 67, 551). Beim Wochenaufenthalter ist (auch im internationalen Verhältnis) zunächst immer zu ermitteln, wo sich der Wohnort befindet. Dies hat im Einzelfall unter Würdigung der gesamten individuellen Verhältnisse zu geschehen. Es ist abzuwägen, welche dieser Beziehungen der Vorrang zukommt (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 3 N 29 ff. StG). Erfüllt der Steuerpflichtige die strengen Kriterien eines Wochenaufenthalters nicht, sind Reise- und Aufenthaltskosten – mangels genügendem Konnex zur beruflichen Tätigkeit – nicht abzugsfähig.

ExpaV und Expat-Richtlinien entsprechen demnach insofern Gesetz und Rechtsprechung, als sie zunächst auf den (steuerrechtlichen) Wohnort von so genannten Wochenaufhaltern abstellen. Überwiegen die Beziehungen der Person zum Ausland und befindet sich ihr Wohnort dort, so sind wie beim Inländer auch die Fahr- bzw. Reisekosten der regelmässigen Rückkehr an den Wohnort abzugsfähig. Kosten für die Wohnung in der Schweiz dagegen, die über die Auslagen für ein Zimmer hinausgehen, sind – da es sich um reine Lebenshaltungskosten handelt – nicht abzugsfähig. Sie schiessen über den gesetzlich vorgegebenen Rahmen hinaus. Etwas anderes zu entscheiden wäre auch unter dem Blickwinkel der Rechtsgleichheit ausgeschlossen, denn ob ein inländischer Wochenaufhalter am Wochenende jeweils innerhalb der Schweiz erhebliche Distanzen mit dem Zug zurücklegt (z.B. Genf - Santa Maria, Münstertal, Fahrzeit 6,5 Stunden), oder der ausländische Arbeitnehmer mit dem Flugzeug seine Heimreise innerhalb Europas antritt, ist inbezug auf die Wohnsituation am Arbeitsort völlig unerheblich. Tatsache ist beim In- wie beim Ausländer, dass der Mittelpunkt der Lebensinteressen und der Beziehungen dort liegt, wo er bzw. sie die Wochenenden verbringt. Beruflich notwendig ist bei beiden am Arbeitsort lediglich das Dach über dem Kopf. Eine unterschiedliche Behandlung solcher identischer Sachverhalte lässt sich sachlich nicht begründen. Es ist nicht einzusehen, aus welchem Grund der aus dem Ausland anreisende Arbeitnehmer hier (aus steuerlicher Sicht) Anspruch auf eine luxuriösere bzw. grössere Unterkunft haben sollte als der Inländer.

dd) In der Schweiz wohnhafte Expatriates sollen u.a. ihre hiesigen Wohnkosten abziehen können, sofern sie sich im Ausland eine ständige Wohnung zur Verfügung halten (Art. 2 Abs. 2 lit. b ExpaV und Titel B Ziff. 3 Expat-Richtlinien). Nach Art. 34 lit. a DBG bzw. § 33 lit. a StG sind indes Aufwendungen für den Unterhalt des Steuerpflichtigen und seiner Familie sowie der durch die berufliche Stellung des Steuerpflichtigen bedingte Privataufwand nicht abziehbar (so genannte Lebenshaltungskosten). Bei Wohnungskosten am Wohnort handelt es sich grundsätzlich um nichtabzugsfähige Lebenshaltungskosten (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 34 N 7 und 17 DBG mit zahlreichen weiteren Hinweisen). Der Entscheid eines Ausländers, seinen Lebensmittelpunkt (für eine gewisse Zeit oder unbefristet) vom Ausland in die Schweiz zu verlegen, mag oft mit einem zunächst mehr oder minder zeitlich begrenzten Angebot seines Arbeitgebers zusammenhängen oder auf ökonomische Gründe zurückzuführen sein (höherer Lohn, bessere Karrierechancen, etc.). Immer spielen bei der Wahl des Wohnorts auch persönliche Gründe mit, wie z.B. die Chance, eine andere Kultur zu

erleben oder eine Sprache zu lernen bzw. ganz allgemein seinen eigenen Horizont zu erweitern. All dies darf nicht darüber hinwegtäuschen, dass es sich beim Wohnen am Wohnort – egal wo auf dieser Welt – überwiegend um ein Grundbedürfnis des täglichen Lebens handelt, welches unabhängig von der beruflichen Situation einen hohen Stellenwert hat. Ist der Entscheid, seinen Lebensmittelpunkt und das Zentrum seiner persönlichen Beziehungen für längere Zeit an einen neuen zivilrechtlichen und steuerrechtlichen Wohnsitz zu verlegen, einmal getroffen, so sind die dortigen Wohnkosten nicht der beruflichen Sphäre zuzuordnen, sondern derjenigen der privaten Lebensgestaltung.

Hinzu kommt, dass die ExpaV bzw. die Expat-Richtlinien sich auf eine bestimmte Kategorie von aus dem Ausland (auch aus dem nahen Ausland [!]) zugewanderte Personen beschränkt. Inländer, die sich in einer identischen Situation befinden, können sich auf die dort gewährten Privilegien nicht berufen, was den Grundsatz der Rechtsgleichheit verletzt.

Das Gesagte gilt selbstverständlich auch für Personen, welche sich den Luxus einer Zweitwohnung leisten, auch wenn sie sich mit dem Gedanken tragen, ihren Lebensmittelpunkt in naher oder ferner Zukunft (wieder) an den Ort der Zweitwohnung (zurück) zu verlegen. Das Kriterium des Haltens einer Zweitwohnung am ursprünglichen Wohnort kann bei der Beurteilung, wo sich der jetzige Wohnsitz einer Person oder einer Familie befindet, ein Indiz für eine zeitliche Befristung darstellen. Steht aufgrund einer Gewichtung der Umstände und Indizien der Mittelpunkt der Lebensinteressen in der Schweiz aber einmal fest, so ist es dem Zugezogenen sehr wohl zuzumuten, dass er seine ursprüngliche Wohnstätte (befristet oder unbefristet) vermietet. Es ist ihm selbstverständlich nicht verwehrt, sie möbliert stehen zu lassen und sich zur Verfügung zu halten, nur soll dieser Umstand nicht zu einer Umqualifizierung der Wohn- und damit Lebenshaltungskosten in der Schweiz führen. Auch in diesem Zusammenhang ist hervorzuheben, dass die schweizerische Steuerrechtsordnung den Abzug von Wohnkosten des neuen Wohnorts eines Inländers, der sich in der Schweiz am ursprünglichen Wohnort eine Zweitwohnung hält, grundsätzlich nicht zulässt.

ExpaV und Expat-Richtlinien erweisen sich auch in diesem Punkt als weder gesetzes- noch verfassungskonform.

c) aa) Die Pflichtige betrachtet sich – im Rahmen ihres Eventualantrags – als Wochenaufenthalterin mit Wohnsitz in E, England, und Arbeitsort in der Schweiz. Gewohnt habe sie bei ihren Eltern, bei welchen sie sich für GBP 200.- im Monat ein Zimmer gemietet habe.

Eine Person kann über mehrere physische Aufenthalte verfügen. Grundsätzlich befindet sich der steuerrechtliche Wohnsitz bei Vorliegen mehrerer Aufenthaltsorte an demjenigen Ort, zu dem der Steuerpflichtige die stärksten Beziehungen hat. Hat ein Steuerpflichtiger zu mehreren Orten intensive Beziehungen, ist im Einzelfall in Würdigung der gesamten individuellen Verhältnisse und Umstände abzuwägen, welche dieser Beziehungen der Vorrang zukommt (vgl. hierzu Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 3 N 29 StG). Da der Streit hier ausschliesslich die Abzugsfähigkeit von Berufskosten zum Gegenstand hat, trägt wie oben erwähnt die Pflichtige die Beweislast für ihre Behauptungen.

Grosses Gewicht hat nach der Rechtsprechung der Ort, an dem der ledige Unselbstständigerwerbende seiner Arbeit nachgeht und an dem er sich zum Zweck seines Unterhaltserwerbs für längere oder unbestimmte Zeit aufhält (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 3 N 34 StG). Zwar ist es denkbar, dass die Beziehungen zu Eltern und Geschwistern am Heimatort überwiegen. Das Bundesgericht geht allerdings grundsätzlich davon aus, dass ein Lediger, der am Arbeitsort eine grössere Wohnung bezogen hat, über dreissig Jahre alt ist und nicht regelmässig (d.h. nicht mindestens einmal pro Woche) an seinen Familienort zurückkehrt, den Lebensmittelpunkt und damit den Wohnsitz am Arbeitsort begründet hat (vgl. zuletzt BGr, 8. Mai 2012, 2C\_26/2012, [www.bger.ch](http://www.bger.ch)).

bb) Die Pflichtige behauptet, dass sie sich im Jahr 2009 insgesamt 17 Mal am Wochenende an ihre vermeintliche (Heim-)Adresse nach E begab. Ein genauerer Blick in die Akten ergibt folgendes, stark abweichendes Bild:

aaa) Für die erste behauptete Wochenend-Reise fehlen die Reisedaten. Nachgewiesen sind die Kosten für die Buchung von vier Flügen bei flybe.com, Easyjet, KLM und Swiss am 11. bzw. 12. Januar 2009. Den eingereichten Bankauszügen bzw. den Kreditkartenabrechnungen ist nicht zu entnehmen, an welchen Daten die Pflichtige

geflogen ist. Im Dunkeln bleiben auch Abflug- und Zielflughafen. Immerhin darf aufgrund der Buchung bei der englischen Fluggesellschaft Easyjet angenommen werden, dass zumindest ein Zwischenhalt in England eingelegt wurde. Vermutungsweise handelt es sich um das Wochenende vom 24. bis 25. Januar 2009, für Freitag, 23. Januar 2009 ist nämlich eine Zahlung "... Hotel" in ... (England) aktenkundig neben einem Einkauf in einem Duty-Free-Geschäft in F. Dass die Pflichtige sich fürs Wochenende zu ihrer Familie in das rund zwei Autostunden entfernte E begab, bleibt offen, ist indes nicht auszuschliessen.

Die Pflichtige bezahlte die zweite Reise gemäss eingereichten Bankauszügen am 14. und 21. April 2009. Es ist nur das Zahlungsdatum verzeichnet. Reisedaten bzw. -destinationen bleiben im Dunkeln. An welchem Wochenende sie tatsächlich gereist ist, lässt sich nicht einwandfrei feststellen.

Bei der dritten Reise sind einzig zwei Zahlungen vom 24. September 2009 an die Austrian Airlines in Wien nachgewiesen. Reisedaten bzw. -destinationen bleiben im Dunkeln.

Weiter handelt es sich bei der Reise Nr. 4 mit grösster Wahrscheinlichkeit um eine reine Geschäftsreise, die unter der Woche unternommen wurde. Aus der Kreditkarten-Abrechnung ergibt sich ein Hinflug Brüssel-F am 17. März 2009 (Dienstag) und ein Rückflug F - Zürich am 19. März 2009 (Donnerstag). An letzterem Datum wurde auch eine Rechnung des "... Hotel" in ... beglichen, was darauf hindeutet, dass die Pflichtige zwei Nächte im Hotel verbrachte und nicht wie behauptet – an einem Wochenende – in E übernachtete.

Reise Nr. 5 fehlt in der Aufstellung der Pflichtigen.

Bei Reise Nr. 6 handelt es sich um einen Flug von F – Brüssel am 11. April 2009 (Ostersamstag). Aufgrund von Einkäufen und Barbezügen im Zeitraum vom 6. bis 10. und vom 14. bis 15. April 2009 in E ist zu vermuten, dass die Pflichtige sich vom 6. bis 11. April 2009 in ihrer Heimatstadt aufhielt, dann die Ostertage in Brüssel verbrach-

te, um dann wieder für zwei Wochentage nach E zurückzukehren. Mehr lässt sich den eingereichten Belegen nicht entnehmen.

Reise Nr. 7 betrifft einen Flug am Freitag, den 15. Mai 2009, von Brüssel nach F. Ein Rückflug ist nicht auszumachen. Länge des Aufenthalts und Abflugort betreffend Heimreise sind aus den Akten nicht eruierbar. Rätselhaft erscheinen in diesem Zusammenhang zwei Zahlungen in ... und E, Letztere für eine Busreise, am Dienstag, 26. Mai 2009. Wie lange bzw. ob die Pflichtige tatsächlich bei der Familie bzw. Bekannten weilte, lässt sich aus den Akten jedenfalls nicht feststellen.

Auch bei Reise Nr. 8 bleiben die Dauer des Aufenthalts und die Art der Rückreise ebenfalls unklar. Fest steht, dass die Pflichtige am Donnerstag, 4. Juni 2009, von Antwerpen nach F flog.

Reise Nr. 9 (Reisedatum Montag, 20. Juli 2009, Flug Antwerpen - F) korrespondiert möglicherweise mit Reise Nr. 10 (Reisedatum Freitag, 24. Juli 2009; Flug F - Zürich). Weitere Anhaltspunkte gibt es für diesen Aufenthalt an fünf Wochentagen nicht. Jedenfalls hat die Pflichtige nicht ein Wochenende, sondern Arbeits- oder Ferientage in England verbracht.

Reise Nr. 11 fehlt in der Aufstellung der Pflichtigen.

Am Mittwoch, 26. August 2009, wiederum ist ein Flug von F nach Zürich aktenkundig. Ein Hinflug für diese behauptete Reise Nr. 12 lässt sich den Akten nicht entnehmen.

Bei Reise Nr. 13 handelt es sich um einen Flug mit flybe.com am Montag, 5. Oktober 2009, von Brüssel nach F, wobei das Datum der Rückkehr im Dunkeln bleibt. Immerhin hat die Pflichtige am 7. und am 8. Oktober 2009 (Mittwoch und Donnerstag) Einkäufe in ..., das in unmittelbarer Nähe von F liegt, getätigt. Den Bankkontoauszug für Oktober 2009, welcher weiteren Aufschluss liefern könnte, reichte die Pflichtige nicht ein. Ob sie neben Ferien- bzw. Arbeitstagen auch das darauf folgende Wochenende in England verbracht hat, ist nicht feststellbar.

Reise Nr. 14 und Nr. 15 fehlen in der Aufstellung der Pflichtigen.

Reise Nr. 16 betrifft wiederum Ferien- oder Arbeitstage (Flug nach London am Dienstag, 17. November 2009, und von F nach Brüssel am Freitag, 20. November 2009). Am 18. November 2009 buchte die Pflichtige eine Bahnreise, wobei unklar bleibt, wann diese stattgefunden und ob sie tatsächlich über E geführt hat.

Bei Reise Nr. 17 handelt es sich um einen Flug der Pflichtigen von Brüssel nach Newcastle am 20. Dezember 2009, um wohl die Weihnachtstage bei der Familie bzw. Bekannten zu verbringen.

bbb) Zusammenfassend ergibt sich nach der Würdigung der eingereichten Beweismittel für das streitbetroffene Jahr, dass die Pflichtige sich aufgrund der von ihr unternommenen Flüge und Einkäufe an folgenden vier Wochenenden in E hätte aufhalten können:

23./24. Januar 2009;

9./10. April 2009 (Gründonnerstag und Karfreitag);

15. Mai 2009 (Freitag), möglicherweise folgendes Wochenende;

4. Juni 2009 (Donnerstag), möglicherweise folgendes Wochenende.

Die weiteren Flüge betreffen Wochentage bzw. die Weihnachtsferien. Die Aussage, die Pflichtige hätte 17 Wochenenden im Elternhaus an der ... Road, E, verbracht, entpuppt sich damit als nicht erstellt. Umgekehrt ist daraus zu folgern, dass sie sich während der übrigen rund 46 arbeitsfreien Wochenenden in der Schweiz oder in anderen Ländern (jedenfalls nicht in ihrem Zimmer in E) aufgehalten hat. Daneben ist sie zwar einige Male unter der Woche nach England gereist, wobei wiederum unklar bleibt, ob und für wie lange sie sich jeweils an ihren vermeintlichen Wohnsitz begab.

cc) Der Aufenthalt der ledigen Pflichtigen in der Schweiz dauerte entgegen der ursprünglichen Vereinbarung im Arbeitsvertrag drei Jahre (1. Mai 2008 bis 30. April 2011). Sie wohnte in dieser Zeit in Zürich in einer 3 1/2 Zimmer Wohnung im Seefeldquartier, von wo aus sie sich täglich an die ..., Zürich, zur Arbeit begab. Eine regelmässige Rückkehr zu Freunden und Familie in E hat sie nicht nachgewiesen. Auch bezüglich der äusserst knapp gehaltenen Behauptung, sie habe am gesellschaftlichen Leben in E teilgenommen, fehlen jegliche Belege oder Beweismittel. Aufgrund ihres

Alters – im Jahr 2009 wurde sie 37 Jahre alt – ist damit anzunehmen, dass ihre Bindungen zur Familie und zu ihren Freunden in E sich massgeblich gelöst hatten und sich auf ein paar wenige Gelegenheitsbesuche beschränkten. An dieser Sachlage ändert die Tatsache nichts, dass sie weiterhin in England Leasinggebühren für ein Motorfahrzeug bezahlte und bei ihren Eltern im elterlichen Wohnhaus ein Zimmer mietete. Im Einklang mit der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ist in dieser Situation ohne Weiteres davon auszugehen, dass sie im Jahr 2009 ihren Lebensmittelpunkt in Zürich hatte. Weitere Indizien, welche ein anderes Ergebnis erheischen, sind nicht bekannt. Auch gibt es keine Anhaltspunkte dafür, dass die Pflichtige im vermeintlichen Ansässigkeitsstaat England ordnungsgemäss ihre (Vermögensertrags-)Steuern zum Satz des Gesamteinkommens entrichtete.

Die Pflichtige wohnte damit steuerlich betrachtet im Jahr 2009 in Zürich und ging hier ihrer regelmässigen Arbeit nach.

d) Ein Abzug für Reisekosten oder für ein Zimmer am Arbeitsort Zürich kommt bei solcher Lage der Dinge nicht in Frage, denn die Pflichtige erfüllte die Voraussetzungen für den Status als (internationale) Wochenaufenthalterin mangels Auseinanderfallen von Wohn- und Arbeitsort in keiner Weise. Ebenso wenig sind als Berufskosten die am steuerlichen Wohn- und Arbeitsort Zürich angefallenen Wohnungsmieten oder die Kosten der Zweitwohnung in England abziehbar, welche nach dem Gesagten Lebenshaltungskosten darstellen. Schliesslich handelt es sich bei den Leasingkosten für das Fahrzeug in England ebenfalls um reine Lebenshaltungs- und nicht um beruflich bedingte Kosten.

Beschwerde und Rekurs sind aus all diesen Gründen abzuweisen.

3. a) Der Vertreter der Pflichtigen macht in seiner Stellungnahme vom 16. Mai 2012 geltend, die ExpaV bzw. die Expat-Richtlinien würden von den Steuerbehörden trotz der gegenteiligen Rechtsauffassung des Steuerrekursgerichts nach wie vor angewendet. Deshalb müsse die Pflichtige getreu dem Grundsatz der Gleichbehandlung im Unrecht ebenfalls in den Genuss der darin gewährten Abzüge kommen.

b) Der Grundsatz der Gesetzmässigkeit der Verwaltung (Legalitätsprinzip) verlangt eine Übereinstimmung der Entscheidung mit dem Gesetz; er geht der Rücksicht-

nahme auf eine gleichmässige Rechtsanwendung vor (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, VB zu Art. 109 - 121 N 102 ff. DBG und Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, VB zu §§ 119 - 131 N 111 ff. StG). Wenn aber die Behörde die Aufgabe der auch in gleich gelagerten Fällen geübten gesetzeswidrigen Praxis ablehnt, kann der Bürger verlangen, dass die gesetzeswidrige Begünstigung, die dem Dritten zuteil wird, auch ihm gewährt wird (Gleichbehandlung im Unrecht, spezielle Rechtsgleichheit; vgl. hierzu Häfelin/Müller/Uhlmann, Rz 518). Dabei dürfen keine gewichtigen öffentlichen Interessen oder das berechnete Interesse eines privaten Dritten an der gesetzmässigen Rechtsanwendung entgegenstehen. In einem solchen Interessenkonflikt sind die einander widersprechenden Rechte und Interessen im Einzelfall gegeneinander abzuwägen (Häfelin/Müller/Uhlmann, Rz 522). Vorausgesetzt wird im Weiteren, dass sich die Behörde der Rechtswidrigkeit bewusst war und keine Anstalten getroffen hat, ihre Praxis zu ändern.

c) Mit der weiteren Anwendung der ExpaV und der Expat-Richtlinien zeigt das kantonale Steueramt, dass es offenkundig an seiner eigenen Rechtsauffassung betreffend der besonderen Behandlung von so genannten Expatriates gemäss den entsprechenden Erlassen festhält (siehe dazu auch Auszug aus dem Protokoll des Regierungsrates des Kantons Zürich, KR-Nr. 186/2008, Sitzung vom 16. Juli 2008, anlässlich welcher der Regierungsrat zum Schluss kam, dass kein Anlass bestehe, ExpaV und Richtlinien nicht mehr anzuwenden). Vorerst hat – soweit ersichtlich – auf dem ganzen Gebiet der Schweiz erst das Steuerrekursgericht des Kantons Zürich die Rechtswidrigkeit der beiden infrage stehenden Verwaltungsanweisungen festgestellt. Es steht mangels entsprechender Präjudizien noch nicht fest, ob die oberen Instanzen, das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich und das Bundesgericht, sich der Auffassung dieser in der Hierarchie der Steuerjustiz auf der untersten Stufe stehenden Instanz überhaupt anschliessen werden. Erst wenn das höchste Gericht, welches nach seiner eigenen Rechtsprechung an eine rechtswidrige Praxis der Kantone überhaupt nicht gebunden ist (BGr, 9. Juli 1999 = ASA 69, 652 = StE 1999 B 23.1 Nr. 43; BGE 122 II 446 = ASA 66, 224 = StE 1997 B 23.1 Nr. 36 = StR 1997, 22) in dieser Frage einen abschliessenden Entscheid gefällt haben wird, kann der Steuerbehörde letztlich ernsthaft vorgeworfen werden, sich gesetzeswidrig zu verhalten bzw. im vollen Bewusstsein um ihre Rechtswidrigkeit weiterhin an einer Praxis festhalten zu wollen.

Damit dauert der Schwebezustand unvermindert an. Für das Steuerrekursgericht besteht zum jetzigen Zeitpunkt und jedenfalls bis zur Entscheidung des höchsten Gerichts in dieser Frage kein Anlass, von der richtigen Anwendung des Gesetzes abzusehen.

d) Im Übrigen sprechen gewichtige öffentliche Interessen dafür, dass das Steuergesetz in diesem Fall richtig anzuwenden ist.

Zum einen widerspricht es diametral dem in der Kantonsverfassung des Kantons Zürich vom 27. Februar 2005 in Art. 3 Abs. 1 ausdrücklich und in der Bundesverfassung stillschweigend (vgl. Häfelin/Haller/Keller, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 7.A., 2008, Rz. 1410) festgehaltenen Grundsatz der Gewaltenteilung, wenn vom Parlament erlassene Gesetze durch interne Anweisungen einer einzigen Verwaltungsbehörde oder der Exekutive mit Hinweis auf den Grundsatz der Gleichbehandlung im Unrecht faktisch ausser Kraft gesetzt bzw. der Beurteilung durch die Gerichte entzogen werden können. Dies unterhöhlt das Vertrauen der Bevölkerung in die für unser Land wichtigen Institutionen und Verantwortungsträger und führt zu einer zu hohen Machtkonzentration bei der Exekutive bzw. bei den Verwaltungsbehörden, welche durch die strikte Gewaltenteilung gerade verhindert werden soll. Ganz besonders im Fiskalbereich, mit welchem fast jeder Bürger in Berührung kommt, sind an das rechtsstaatliche Funktionieren der Behörden hohe Anforderungen zu stellen. Bezeichnend ist weiter bei der vorliegenden Konstellation, dass es sich nicht etwa (nur) um eine untergeordnete Verwaltungseinheit auf Gemeinde- oder Bezirksebene handelt, die sich nicht an die geltenden Gesetze und verfassungsmässigen Grundsätze halten will, sondern sowohl um eine Bundes- (Eidgenössische Steuerverwaltung) als auch um eine Kantonsbehörde in einem wirtschaftlich bedeutenden Kanton, der wohl weitaus am meisten Expatriates aufweisen dürfte (Kantonales Steueramt Zürich).

Andererseits ist es offensichtlich, dass die uneingeschränkte Anwendung von ExpaV und Expat-Richtlinien dazu führt, dass viele Inländer, die sich in identischen oder vergleichbaren Situationen wie Expatriates befinden und die gleichen Lebenshaltungskosten zu tragen haben (etwa Wohn-, Umzugs- und Schulkosten), aber keinen Bezug zum Ausland vorweisen können, diskriminiert werden bzw. mit ansehen müssen, wie die Behörde einer gewissen Kategorie von Steuerpflichtigen ohne gesetzliche Grundlage Privilegien gewährt. Dadurch ist der Grundsatz der Rechtsgleichheit emp-

findlich und in nicht tolerierbarer Weise tangiert, was in der Güterabwägung dazu führen muss, dass Expatriates die Gewährung der Privilegien verwehrt werden muss.

4. Die Kosten des Verfahrens sind ausgangsgemäss von der unterliegenden Pflichtigen zu tragen (Art. 144 Abs. 1 DBG und § 151 Abs. 1 StG). Eine Parteientschädigung ist ihr nicht zuzusprechen (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 - 3 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 sowie § 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]