

Steuerrekursgericht  
des Kantons Zürich



2. Abteilung

2 DB.2011.54  
2 ST.2011.84

**Entscheid**

23. April 2012

Mitwirkend:

Einzelrichter Alexander Widl und Gerichtsschreiberin Barbara Müller

In Sachen

A,

**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 2008 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2008**

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend die Pflichtige) ist eine Informatikspezialistin mit Hochschulabschluss in der IT Wissenschaft und Mathematik und arbeitete von 1988 bis März 2007 im Rahmen verschiedener meist kurzfristiger Projekte bei diversen Firmen im angelsächsischen Raum. Sie hatte und hat gemäss ihrer Darstellung Wohnsitz in Grossbritannien und besitzt in B/GB ein Einfamilienhaus. Von ihrem Wohnort aus bemühte sie sich im Mai 2007 um einen neuen Projekteinsatz. Am 8. Juni 2007 schloss sie mit der Personalverleihfirma C AG, Zürich, einen bis 31. Dezember 2007 befristeten Arbeitsvertrag ab und wurde ab 4. Juni 2007 der D AG ausgeliehen. Dort arbeitete sie im Rahmen eines bestimmten Projekts als IT System Entwicklerin (Oracle Developer). In der Folge wurde dieses Arbeitsverhältnis unter Beibehaltung ihres Einsatzorts bei der D AG über den 19. Januar 2011 hinaus wiederholt verlängert. In der Steuerperiode 2008 erhielt sie für ihre Tätigkeit bei der D AG neben einem fixen Gehalt „Pauschal-spesen Expatriates“ in Höhe von Fr. 18'000.-, welche sie in ihrer Steuererklärung 2008 nicht bei den Einkünften deklarierte und somit sinngemäss als besondere Berufskosten geltend machte. Im Einschätzungsentscheid vom 15. Oktober 2010 betreffend die Staats- und Gemeindesteuern, Steuerperiode 2008, rechnete das kantonale Steueramt die gesamte Expatriatezulage als steuerbares Erwerbseinkommen auf und schätzte sie mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 174'100.- und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 112'000.- (zum Satz von Fr. 193'000.-) ein. Am 20. Januar 2011 erging eine entsprechende Veranlagung für die direkte Bundessteuer 2008 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 174'800.-

B. Die dagegen erhobenen Einsprachen wies das kantonale Steueramt nach Durchführung einer Untersuchung mit Einspracheentscheiden vom 11. März 2011 ab. Zur Begründung führte es zur Hauptsache aus, dass die Pflichtige nicht nachzuweisen vermochte, dass sie von einem ausländischen Arbeitgeber in die Schweiz entsandt worden sei bzw. vor Antritt ihrer Tätigkeit im Ausland eine selbständige Erwerbstätigkeit ausgeübt habe. Damit komme der Pflichtigen der Expatriate-Status nicht zu und ein besonderer Berufskostenabzug unter diesem Titel nicht in Frage.

C. Mit Rekurs bzw. Beschwerde vom 5. April 2011 beantragte die Pflichtige, die besonderen Berufskosten für Expatriates im Pauschalbetrag von Fr. 18'000.- zu gewähren und dementsprechend die Veranlagungen für die direkte Bundessteuer 2008 sowie für die Staats- und Gemeindesteuern, Steuerperiode 2008, abzuändern.

In seiner Rekurs-/Beschwerdeantwort vom 27. April 2011 schloss das kantonale Steueramt auf kostenfällige Abweisung der Rechtsmittel. Gleiches beantragte die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) am 11. Mai 2011 bezüglich der direkten Bundessteuer 2008.

Auf die Parteivorbringen wird, soweit rechtserheblich, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1. a) Zur Ermittlung des Reineinkommens werden von den gesamten steuerbaren Einkünften die zu ihrer Erzielung notwendigen Aufwendungen sowie die allgemeinen Abzüge abgezogen (Art. 25 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 [DBG] und § 25 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 [StG]). Dazu gehören u.a. die Berufskosten. Gemäss Art. 26 Abs. 1 DBG und § 26 Abs. 1 StG können Unselbständigerwerbende als Berufskosten insbesondere die notwendigen Auslagen für den Arbeitsweg (lit. a), die notwendigen Mehrkosten auswärtiger Verpflegung (lit. b), die übrigen für die Ausübung des Berufs erforderlichen Aufwendungen (lit. c) sowie die mit dem Beruf zusammenhängenden Weiterbildungs- und Umschulungskosten (lit. d) vom Reineinkommen abziehen. Für die Berufskosten nach Abs. 1 lit. a - c haben das Eidgenössische Finanzdepartement und die Finanzdirektion Pauschalansätze festgelegt. Vorübergehend in der Schweiz tätige leitende Angestellte und Spezialisten (sog. Expatriates) können bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen weitere Berufskosten abziehen. Dazu gehören gemäss Art. 2 Abs. 1 der Verordnung des Eidgenössischen Finanzdepartements vom 3. Oktober 2000 über den Abzug besonderer Berufskosten bei der direkten Bundesteuer von vorübergehend in der Schweiz tätigen leitenden Angestellten, Spezialisten und Spezialistinnen (ExpaV) bei

Expatriates, die im Ausland wohnhaft sind, die üblichen Reisekosten zwischen dem ausländischen Wohnsitz und der Schweiz, die notwendigen Kosten der Unterkunft in der Schweiz und die angemessenen Wohnkosten in der Schweiz bei nachgewiesener Beibehaltung einer ständigen Wohnung im Ausland (lit. a - c), wobei diese Kosten mit einem Pauschalbetrag von monatlich Fr. 1'500.- geltend gemacht werden können (Art. 4 ExpaV). Analoge Abzugsmöglichkeiten bestehen aufgrund der Richtlinien des kantonalen Steueramts über die Berücksichtigung besonderer Berufskosten von vorübergehend in der Schweiz tätigen leitenden Angestellten und Spezialisten vom 23. Dezember 1999 (Richtlinien) bei den Staats- und Gemeindesteuern (Richtlinien, Rz. 10 ff.).

b) Expatriates im Sinn dieser Ausführungserlasse sind leitende Angestellte, die von ihrem ausländischen Arbeitgeber vorübergehend in die Schweiz entsandt werden, oder Spezialisten aller Art, die in der Schweiz eine zeitlich befristete Aufgabe erfüllen. Als solche gelten Arbeitnehmer, die aufgrund ihrer besonderen beruflichen Qualifikation typischerweise international eingesetzt werden, sowie Personen, die in ihrem Wohnsitzstaat selbständig erwerbstätig sind und zur Erledigung einer konkreten, zeitlich befristeten Aufgabe in der Schweiz als Arbeitnehmende erwerbstätig sind (Art. 1 Abs. 1 ExpaV; Richtlinien Rz. 2 und 4). Aus dieser Umschreibung folgt, dass bei unselbständig erwerbstätigen Personen zur Hauptsache jene leitenden Angestellten und Spezialisten als Expatriates gelten, die von ihrem ausländischen Arbeitgeber in die Schweiz entsandt worden sind, also von diesem veranlasst wurden, in der Schweiz tätig zu sein (VGr, 16. April 2008, SB.2007.00120, [www.vgrzh.ch](http://www.vgrzh.ch)).

2. a) Die Pflichtige ist unbestrittenermassen eine Spezialistin im Sinn von Art. 1 ExpaV und Rz. 4 der Richtlinien. Sie war bisher in ihrem Heimat- bzw. Wohnsitzstaat und weiteren Staaten bei verschiedenen Firmen immer in unselbständiger Stellung erwerbstätig. Dagegen erfüllt sie die weitere Voraussetzung, dass sie von einem ausländischen Arbeitgeber zur Erfüllung einer zeitlich befristeten Aufgabe in die Schweiz entsandt worden sei, nicht. Gemäss eigenen Aussagen bemühte sich die Pflichtige vielmehr von sich aus um einen neuen Arbeitseinsatz und wurde in der Schweiz fündig. Dass sie das Ausland geradezu bevorzugte, ergibt sich aus ihrem Bewerbungsschreiben. In ihrer Stellungnahme zum ausdrücklich verlangten Nachweis ihrer vorübergehenden Entsendung aus dem Ausland in die Schweiz behauptete sie

sodann nichts Gegenteiliges, geschweige denn legte sie entsprechende Dokumente vor. Aufgrund des zitierten Verwaltungsgerichtsentscheids qualifiziert sie bei dieser Sachlage nicht als Expatriate im dargelegten Sinn. Somit können unter diesem Rechtstitel keine besonderen Berufskosten von den steuerbaren Einkünften, wozu u.a. Spesenentschädigungen gehören (RB 1980 Nr. 35), abgezogen werden können.

b) Die Pflichtige vertritt die Auffassung, dass der zitierte Verwaltungsgerichtsentscheid die Abzugsfähigkeit der von ihr geltend gemachten pauschalen Berufskosten nicht ausschliesse. Denn der vorliegende Sachverhalt decke sich in keiner Weise mit dem vom Verwaltungsgericht beurteilten Fall. Im früher beurteilten Fall habe der vom Ausland in die Schweiz gezogene Informatikspezialist drei Arbeitsverträge mit drei verschiedenen Arbeitgebern abgeschlossen. Dabei seien zumindest die beiden letzten Arbeitsverträge mit einer im Inland ansässigen Person abgeschlossen worden. Unter diesen Umständen sei der Expatriate-Status bei den beiden letzten Arbeitsverträgen nicht mehr vorhanden gewesen, weil die betreffende Person nicht aus ihrer Heimat herausgelöst worden sei. Im vorliegenden Fall habe die Pflichtige dagegen nur einen Arbeitsvertrag mit einem Arbeitgeber abgeschlossen worden, der in der Folge mehrmals jeweils um sechs Monate verlängert worden sei. Die mehrmalige kurzfristige Vertragsverlängerung komme nicht dem Abschluss eines neuen Vertrags gleich und deute abgesehen davon auch nicht auf einen dauernden Aufenthalt (d.h. über den Rahmen von maximal fünf Jahren hinaus) hin. Das Verwaltungsgericht habe den Kreis der zum Abzug besonderer Berufskosten berechtigten Personen "zur Hauptsache" auf Unselbständige begrenzt, die von einem ausländischen Arbeitgeber vorübergehend in die Schweiz entsandt worden seien. Mit der Formulierung „zur Hauptsache“ lasse das Verwaltungsgericht aber zu, dass nebensächlich auch solche Spezialisten Expatriates, d.h. aus dem Heimatland herausgelöste Personen seien, die unter Beibehaltung ihres Wohnsitzes im Heimatland nur vorübergehend in der Schweiz tätig seien. Im IT-Bereich sei es durchaus üblich, Spezialisten für kurzfristige Einsätze weltweit über international tätige Personalverleiher zu suchen und auf diese Weise die in der Schweiz fehlenden Fachkräfte für kurzfristige Einsätze mit Spezialisten aus dem Ausland zu besetzen. Dass die Vermittlung über lokale Temporärfirmen abgewickelt werde, sei mit den nationalen Vorschriften für die Vermittlung von Arbeitskräften sowie mit dem Arbeits-, Sozialversicherungs- und Steuerrecht im Einsatzland begründet. Demzufolge seien mit der Pflichtigen auch solche Spezialisten als Expatriates zu qualifizieren, die typischerweise über Personalverleiher für kurzfristige Aufträge in die Schweiz ge-

holt würden. Bis anhin sei die besondere Berufskostenregelung für Expatriates auch stets in diesem Sinn angewendet worden.

c) Ungeachtet aller Unterschiede zwischen dem vorliegenden und dem vom Verwaltungsgericht beurteilten Sachverhalt übersieht die Pflichtige bei ihrer Argumentation, dass der von ihr geschilderte Nebenfall hier nicht vorliegt, weil sie nicht von einer international tätigen Personalverleiherin über eine schweizerische Filiale gesucht und für einen kurzfristigen Einsatz in die Schweiz geholt worden ist. Vielmehr hat sich die Pflichtige laut eigener Sachdarstellung – aus welchen Gründen auch immer – von sich aus um eine vorübergehende Arbeitsstelle in der Schweiz bemüht. Nicht jede Person, die vom Ausland herkommend in der Schweiz eine befristete Erwerbstätigkeit aufnimmt und dabei den formellen Wohnsitz im Ausland beibehält, gilt als Expatriate. Somit ist der Würdigung des kantonalen Steueramts beizutreten, dass der Pflichtigen im vorliegenden Fall der Expatriate-Status nicht zukommt. Diese enge Auslegung der ExpaV und der Richtlinien im Sinn der verwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung wird auch von der eidgenössischen Steuerverwaltung geteilt. Sie ist umso mehr angezeigt, weil die Steuerrekurskommission in ihrer Entscheid vom 23. Oktober 2007 (2 ST.2006.63, StE 2008 B 22.3 Nr. 94) die vom EFD und vom kantonalen Steueramt erlassenen Regelwerke in der bestehenden Form für gesetz- und verfassungswidrig erklärte und die Einschätzungsbehörden seither keine Anstalten trafen, von dieser gesetzwidrigen Praxis abzurücken.

d) Bei dieser Sachlage kann offen bleiben, ob die Pflichtige überhaupt zur Erledigung eines konkreten Projekts von der C AG angestellt und an die D AG ausgeliehen wurde und dabei namentlich auch das Erfordernis der Befristung wirklich ernsthaft vereinbart war. Schlüssig lässt sich diese Frage vorliegend nicht beantworten, weil die Pflichtige einerseits zur Art und Dauer des Projekts bei der D AG keine Angaben machte und andererseits die maximale Projektdauer von fünf Jahren seit Aufnahme der Erwerbstätigkeit in der Schweiz im Zeitpunkt der Ergreifung der Rechtsmittel noch nicht abgelaufen war. Die notorische Tatsache, dass bei Unternehmen wie der D AG immer ein Bedarf an qualifizierten Informatikspezialisten besteht und die Pflichtige im Zeitpunkt der Rechtsmittelergreifung bald schon vier Jahre am gleichen Projekt arbeitete und ein Ende des Projekts zu diesem Zeitpunkt immer noch nicht absehbar war, erweckt an der rechtsgeschäftlichen Bedeutung der bei Arbeitsbeginn vereinbarten Befristung von sieben Monaten mit darauf folgenden Verlängerungen um jeweils weite-

re sechs Monate erhebliche Zweifel, welche die für steuermindernde Tatsachen beweisbelastete Pflichtige nicht ausräumen konnte.

Somit können die Pauschalspesen von Fr. 18'000.- nicht als besondere Berufskosten im Sinn der ExpaV und der Richtlinien zum Abzug zugelassen werden. Ebenso verbietet sich mangels nachgewiesener Kosten ein Berufskostenabzug gestützt auf Art. 26 Abs. 1 DBG und § 26 Abs. 1 StG, was zur Abweisung der Rechtsmittel führt.

3. Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten der Pflichtigen aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG, § 151 Abs. 1 StG).

Demgemäss erkennt der Einzelrichter:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
  2. Der Rekurs wird abgewiesen
- [...]