

Berufskosten

Anwendbarkeit der Expatriates-Verordnung

Entscheid des Steuergerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 25. September 2015

Das von der Bundesverfassung geschützte Prinzip der gesetzmässigen Besteuerung rechtfertigt eine restriktive Anwendung der besonderen Berufskosten von Expatriates. Solche beruflich bedingten Kosten setzen immer auch eine andauernde Beziehung zu einem anderen Staat voraus. Die vorübergehende bzw. zeitlich befristete Erwerbstätigkeit in der Schweiz impliziert deshalb eine Rückkehrabsicht. Bei einer Aneinanderreihung verschiedener kurzfristiger Tätigkeiten bei einer Temporärfirma wird das Kriterium der konkreten, zeitlich befristeten Tätigkeit mit einem vorher bestimmten Anfangs- und Endzeitpunkt nicht erfüllt. Zudem fehlt es im konkreten Fall an einer Rückkehrabsicht, wenn die Familie in die Schweiz nachgezogen ist und sich hier eingelebt hat.

Sachverhalt:

1. Mit Veranlagungsverfügung der Staatssteuer 2012 vom 27. Februar 2014 wurden die vom Pflichtigen unter dem Titel übrige Abzüge geltend gemachten Kosten gestrichen.

2. Mit Eingabe vom 25. März 2014 erhob der Pflichtige mit dem Begehren, es seien gestützt auf die Verordnung über den Abzug besonderer Berufskosten bei der direkten Bundessteuer von vorübergehend in der Schweiz tätigen leitenden Angestellten, Spezialisten und Spezialistinnen (Expatriates-Verordnung, ExpaV) vom 3. Oktober 2000 der Mietzins samt Nebenkostenpauschale in Höhe von Fr. 28'800.– (12 Monate à Fr. 2'400.–) sowie die für die Jahre 2010 bis 2012 nachbezahlten Nebenkosten in Höhe von Fr. 2'632.–, total somit Fr. 31'432.– als angemessene Wohnkosten zum Abzug zuzulassen, Einsprache. Zur Begründung machte er geltend, ab Juni 2009 habe er als hochspezialisierter Informatiker für eine befristete Zeit über die Temporärfirmen X. vom 8. Juni 2009 bis zum 31. Oktober 2009, vom 2. November 2009 bis zum 30. April 2010, vom 1. Mai 2010 bis zum 30. April 2011 und vom 1. Mai 2011 bis am 31. Januar 2012 bzw. die Y. vom 1. Februar 2012 bis zum 31. Januar 2013 und vom 1. Februar 2013 bis zum 31. März 2013 für ein Projekt bei der Z. bzw. deren Kundin, die K. gearbeitet. Zuvor sei er in Österreich und Grossbritannien im Einsatz gewesen. In seinem Heimatstaat, der Slowakei, besitze er eine Liegenschaft, welche er mit seiner Lebenspartnerin und dem gemeinsamen Sohn bewohne. Da die Lebenspartnerin in den Jahren 2010 bis 2013 in Bratislava ein Studium absolviert habe, habe sie sich sehr oft in der Slowakei aufgehalten. Der zehnjährige Sohn habe auch während dieser Zeit bei seinem Vater in der Schweiz

gewohnt und die öffentliche Schule in O. besucht. Nicht nur, weil die Mutter die Ausbildung in der Slowakei absolviert habe, sondern auch, weil Familie und Freunde und insbesondere auch die Kinder aus seiner ersten Ehe in der Slowakei leben würden, sei er mit seinem Sohn einmal im Monat, an den Feiertagen oder in den Schulferien in seinen Heimatstaat zurückgefahren.

3. Mit Einsprache-Entscheid vom 24. Februar 2015 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab. Zur Begründung führte sie aus, der Lebensmittelpunkt des Pflichtigen habe sich ab dem Jahr 2010, als sich die Lebenspartnerin und der gemeinsame Sohn in O. angemeldet hätten, in die Schweiz verschoben. Der Sohn gehe hier in die öffentliche Schule. Die besonderen Normen der ExpaV fänden keine Anwendung mehr, wenn die befristete Erwerbstätigkeit vor Ablauf von fünf Jahren durch eine dauernde Erwerbstätigkeit abgelöst werde. Vor seiner Tätigkeit in der Schweiz habe der Pflichtige bereits in Österreich und Grossbritannien gearbeitet, so dass davon auszugehen sei, dass seine Verbindungen zum Heimatland abgebebt seien.

4. Mit Eingabe vom 27. März 2015 erhob der Pflichtige mit dem Begehren, es seien gestützt auf die ExpaV angemessene Wohnkosten in Höhe von Fr. 31'432.– zum Abzug zuzulassen, Rekurs. Zur Begründung machte er geltend, die Steuerverwaltung scheine in ihrer Argumentation die noch gültige ExpaV ausser Acht gelassen zu haben und stütze sich bereits auf die erst ab 1. Januar 2016 in Kraft tretende neue ExpaV, was unzulässig sei. Er sei vom 8. Juni 2009 bis am 31. März 2013 am gleichen Ort und in gleichem Umfang für das K.-Projekt bei der Z. befristet im Einsatz gewesen, wobei der formelle Arbeitgeberwechsel keine Auswirkungen auf seine befristete Tätigkeit gehabt hätte. Ob sich durch die Anmeldung der Lebenspartnerin und dem gemeinsamen Sohn in der Schweiz sein Lebensmittelpunkt in die Schweiz verschoben habe, sei für die Anerkennung des Expatriate-Status grundsätzlich irrelevant. Dasselbe gelte hinsichtlich der Rückkehrabsicht. Das entscheidende Kriterium sei einzig der befristete Arbeitseinsatz in der Schweiz für maximal fünf Jahre, was hier erfüllt sei.

5. Mit Vernehmlassung vom 29. Mai 2015 beantragte die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses. Zur Begründung führte sie aus, die ExpaV setze voraus, dass der Spezialist nur vorübergehend, für einen Zeitraum von maximal fünf Jahren, in der Schweiz arbeite. Weiter seien nur jene Expatriates zur Geltendmachung besonderer Berufskosten berechtigt, die neben der Schweiz zu einem zweiten Staat Beziehungen unterhalten würden, indem sie dort über einen Wohnsitz oder eine ständige Wohnstätte verfügten bzw. die Absicht hätten, in absehbarer Zeit dorthin zurückzukehren. Erforderlich sei demnach eine fortdauernde Beziehung zum ausländischen Wohnsitz- bzw. Heimatstaat. Der Pflichtige habe mehrere kurzfristige Arbeitsverträge im Sinne von Kettenverträgen abgeschlossen bzw. verlängert. Entgegen seiner Auffassung könne vor diesem Hintergrund nicht von einem befristeten Einsatz gesprochen werden. Eine Anfangs- und Endzeit, wie das für Projekte bzw. Entsendungen im Rahmen der ExpaV üblicherweise der Fall sei, sei nicht ersichtlich. Der Sohn sei in der Schweiz in verschiedenen Vereinen aktiv. Die Lebenspartnerin arbeite im Alterszentrum A. Der Lebensmittelpunkt habe sich in die Schweiz ver-

schoben, was für die Beurteilung des Status als Expatriate bedeutsam sei. Gestützt auf die gesamten Sachverhaltsumstände zeige sich, dass die Absicht zur Rückkehr in die Slowakei ernstlich bezweifelt werden müsse. Vielmehr müsse aufgrund der langen Heimatabwesenheit davon ausgegangen werden, dass der Bezug zur Slowakei stark abgeebt sei. Das Überschreiten der Fünfjahresfrist und der damit geschaffenen Faktenlage als solche spreche letztlich ebenfalls gegen das Vorliegen eines vorübergehenden Einsatzes im Sinne der ExpaV. Vielmehr erscheine eine längere Verweilabsicht umso wahrscheinlicher, je mehr die betreffende Person auf stabile Verhältnisse angewiesen sei, wie dies gerade bei Eltern von schulpflichtigen Kindern regelmässig der Fall sei. Entsprechend sei es legitim, dieses Faktum im Sinne einer ex-post Betrachtung im Rahmen der Würdigung der Gesamtumstände miteinzubeziehen.

6. Anlässlich der heutigen Verhandlung hielten die Parteien an ihren Begehren fest.

Erwägungen:

1. Das Steuergericht ist gemäss § 124 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz) vom 7. Februar 1974 (StG) zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses zuständig. Gemäss § 129 Abs. 2 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 8'000.– pro Steuerjahr nicht übersteigt, vom Präsidenten und zwei Richterinnen und Richtern des Steuergerichts beurteilt. Da die in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne weitere Ausführungen darauf einzutreten.

2. Vorliegend unterliegt der Beurteilung, ob gestützt auf die ExpaV Wohnkosten in Höhe von Fr. 31'432.– zum Abzug zuzulassen sind.

3. Zunächst stellt sich die Frage, ob die ExpaV auch für die Staats- und Gemeindesteuer gilt. Gemäss Kurzmitteilung (Ergänzung) Nr. 279 der Steuerverwaltung Basel-Landschaft vom 12. März 2001 (KM Nr. 279) ist die ExpaV von einer Arbeitsgruppe entworfen worden, welche sich aus Vertretern sowohl der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) als auch von sieben kantonalen Steuerverwaltungen zusammengesetzt habe. Ferner habe der ausgearbeitete Entwurf der Verordnung auch noch die Zustimmung des Vorstands der Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK) erhalten. Aufgrund dieser gesamtschweizerisch breit abgestützten Akzeptanz gelte die erwähnte Verordnung ab der Steuerperiode 2001 auch für die Staats- und Gemeindesteuer (vgl. zum Ganzen auch Schweighauser in: Nefzger/Simonek/Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, 29 N 35). Das Steuergericht hat sich dieser Ansicht angeschlossen (vgl. Entscheid des Steuergerichts [StGE] vom 13. August 2010, 510 10 15, E. 4b, www.bl.ch/steuergericht). Die ExpaV gilt damit auch für die Staats- und Gemeindesteuer.

4. Weiter ist zu prüfen, welche Fassung der ExpaV vorliegend anwendbar ist, macht der Pflichtige doch geltend, die Steuerverwaltung schein in ihrer Argumentation die noch gültige ExpaV ausser Acht gelassen zu haben und sich bereits auf die erst ab 1. Januar 2016 in Kraft tretende neue Fassung zu stützen, was unzulässig wäre.

a) Die rechtlichen Wirkungen eines Erlasses beginnen mit seinem Inkrafttreten. Der Zeitpunkt des Inkrafttretens wird grundsätzlich im Erlass selber festgesetzt. Sehr häufig ermächtigen jedoch Gesetze die Exekutive, den Zeitpunkt des Inkrafttretens festzulegen. Aus rechtsstaatlichen Gründen, insbesondere im Hinblick auf die Rechtssicherheit, gilt der Grundsatz, dass rechtsetzende Erlasse erst nach ihrer Publikation in der Gesetzessammlung für die Privaten verbindlich werden (vgl. Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, N 310 ff.). Beim Übergang vom alten zum neuen Recht können sich verschiedene Probleme ergeben. Es ist vorab am Gesetzgeber, diese Probleme zu erkennen und soweit nötig durch geeignete Übergangsbestimmungen zu lösen (man spricht von «intertemporalem Recht»). Der Entscheid für oder gegen Übergangsbestimmungen sowie gegebenenfalls deren Ausgestaltung müssen den üblichen Grundsätzen rechtsstaatlichen Handelns genügen (Art. 5, 8 und 9 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV]) (Tschannen/Zimmerli/Müller, Allgemeines Verwaltungsrecht, § 24 N 15 ff.). Die Berücksichtigung künftigen (noch nicht in Kraft gesetzten) Rechts wird in der Literatur als Vorwirkung bezeichnet. Die Vorwirkung führt zur Nichtanwendung des geltenden Rechts. Die Grundlage für eine Vorwirkung muss sich jedoch im geltenden Recht befinden (vgl. Häfelin/Müller/Uhlmann, a.a.O., N. 346 ff.; Tschannen/Zimmerli/Müller, a.a.O., § 24 N 29 ff.).

b) Gestützt auf Art. 5 der ExpaV vom 3. Oktober 2000 trat dieselbe per 1. Januar 2001 in Kraft. Mit Datum vom 9. Januar 2015 verordnete das Eidgenössische Finanzdepartement (EFD), mit Inkrafttreten per 1. Januar 2016, diverse Änderungen der ExpaV. Ziff. 5 des Erläuternden Berichtes zur Revision der ExpaV ist hinsichtlich des Inkrafttretens zu entnehmen, dass dieses per 1. Januar 2016 erfolgen soll, damit sich die betroffenen Personen und die Kantone auf die neuen Bestimmungen vorbereiten können. Die neue Fassung entfaltet damit keine Vorwirkung, so dass auf den vorliegenden Fall die ExpaV in der seit dem 1. Januar 2001 gültigen Fassung anzuwenden ist.

5. Im Sinne einer Konkretisierung der steuerlichen Berücksichtigung der Berufskosten gemäss Art. 26 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG) regelt die ExpaV die Abzugsfähigkeit besonderer Berufskosten. Hintergrund für die Schaffung spezieller Steuerabzüge für Expatriates bilden Standortüberlegungen, um die Ansiedlung von Unternehmen und die Zuwanderung hochqualifizierter Arbeitskräfte zu fördern.

a) Gemäss Art. 1 Abs. 1 der ExpaV gilt diese Verordnung für leitende Angestellte, die von ihrem ausländischen Arbeitgeber vorübergehend in die Schweiz entsandt werden (lit. a) und Spezialisten und Spezialistinnen aller Art, die in der Schweiz eine

zeitlich befristete Aufgabe erfüllen. Als solche 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 (lit. b). Durch die vorübergehende oder zeitlich befristete Erwerbstätigkeit können im Vergleich zur üblichen unselbständigen Erwerbstätigkeit zusätzliche Berufskosten im Sinne von Artikel 26 DBG entstehen, die gegenüber den in der Verordnung vom 10. Februar 1993 über den Abzug von Berufskosten der unselbständigen Erwerbstätigkeit bei der direkten Bundessteuer geregelten allgemeinen Berufskosten als besondere Berufskosten bezeichnet werden (Abs. 2). Als vorübergehend oder zeitlich befristet gilt eine auf höchstens fünf Jahre befristete Erwerbstätigkeit. Der Anspruch auf Unterstellung unter diese Verordnung endet in jedem Fall, wenn die befristete Erwerbstätigkeit durch eine dauernde Tätigkeit abgelöst wird (Abs. 3).

b) Als Spezialisten im Sinne dieser Richtlinien gelten Arbeitnehmer, die aufgrund ihrer besonderen beruflichen Qualifikation typischerweise international eingesetzt werden sowie Personen, die in ihrem Wohnsitzstaat selbstständig erwerbstätig sind und zwecks Erledigung eines konkreten, zeitlich befristeten Projekts in der Schweiz als Arbeitnehmer erwerbstätig sind (v. a. Informatik-, IT- und Telekommunikationsspezialisten) (vgl. Richtlinien des kantonalen Steueramtes Zürich über die Berücksichtigung besonderer Berufskosten von vorübergehend in der Schweiz tätigen leitenden Angestellten und Spezialisten vom 23. Dezember 1999 [Expat-Richtlinien], publ. in: Zürcher Steuerbuch, Teil Nr. 17/200, N 4). Als vorübergehend bzw. zeitlich befristet gilt ein Zeitraum von maximal fünf Jahren. Die Anwendbarkeit dieser Richtlinien fällt dahin, wenn die befristete Arbeitstätigkeit vor Ablauf von fünf Jahren durch eine dauernde Arbeitstätigkeit abgelöst wird (vgl. Expat-Richtlinien, a.a.O., N 5). Zur Geltendmachung besonderer Berufskosten gemäss diesen Richtlinien sind nur Steuerpflichtige berechtigt, die neben der Schweiz zu einem zweiten Staat Beziehungen unterhalten (Wohnsitz oder ständige Wohnstätte) (vgl. Expat-Richtlinien, a.a.O., N 6). Leitende Angestellte und Spezialisten mit einer mindestens einjährigen Arbeitsbewilligung, die ihren Wohnsitz (Lebensmittelpunkt) in der Schweiz haben, unterliegen dann diesen Richtlinien, wenn sie in ihrem Heimatstaat eine ständige Wohnstätte beibehalten oder die Absicht haben, in absehbarer Zeit dorthin zurückzukehren (vgl. Expat-Richtlinien, a.a.O., N 9).

c) Die von den Verwaltungsbehörden veröffentlichten Broschüren, Kreisschreiben und Merkblätter stellen Verwaltungsverordnungen dar, d.h. generelle Dienstweisungen, die sich an nachgeordnete Behörden oder Personen wenden und worin die Verwaltungen ihre Sichtweise darlegen (Entscheid des Bundesgerichts [BGE] 2C_711/2012 vom 20. Dezember 2012 E. 2.2, publ. in: Der Steuerentscheid [StE] 2012 B 26.21 Nr. 7 und Steuer Revue [StR] 68/2013, S. 384). Als solche bleiben sie für die Gerichte rechtlich unverbindlich, wobei sich dieselben an solchen Verwaltungsverordnungen orientieren, sofern diese eine überzeugende Konkretisierung der rechtlichen Vorgaben enthalten (BGE 139 V 122 E. 3.3.4), was hinsichtlich der vorgenannten Expat-Richtlinien, welche von den Gerichten des Kantons Zürich regel-

mässig in ihre Erwägungen miteinbezogen werden, gegeben ist (vgl. Urteile des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 14. Mai 2014, SB.2014.00020 und 21, E. 2.2, publ. in: Zürcher Steuerpraxis [ZStP], 1/2015, S. 31 ff.; Urteile des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 2. April 2014, SB.2013.00079 und 80, E. 2.2; Urteil des Steuerrekursgerichts des Kantons Zürich vom 22. Juni 2012, 1DB.2011.282/1ST.2011.368, E. 2b.aa).

6. Was die vorliegend strittigen Wohnkosten anbelangt, so stellen diese grundsätzlich private Lebenshaltungskosten dar, welche steuerlich nicht zum Abzug zuzulassen sind (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A. Zürich 2009, Art. 34 N 7), welche indes gemäss Art. 2 Abs. 2 lit. b ExpaV als besondere Berufskosten im Sinne von Art. 1 der ExpaV gelten. Aufgrund des in Art. 127 Abs. 1 BV verankerten Grundsatzes der gesetzmässigen Besteuerung ist bei der Anwendung dieses Ausnahmerechts grosse Zurückhaltung angezeigt (vgl. StGE Nr. 168/2005 vom 18. November 2005, E. 3; StGE Nr. 85/2005 vom 24. Juni 2005, E. 3a). Vor diesem Hintergrund bzw. mit Blick auf die problematische Privilegierung gegenüber Inländern sind die, insbesondere standortpolitisch motivierten, Sonderregelungen für Expatriates eng bzw. restriktiv auszulegen.

7. Die Steuerbehörden müssen den rechtserheblichen Sachverhalt von sich aus richtig und vollständig abklären. Der Untersuchungsgrundsatz entbindet die Parteien indessen nicht von ihrer Behauptungslast. Es wird erwartet, dass die steuerpflichtige Person die zu ihren Gunsten sprechenden Umstände von sich aus vorbringt. Sie ist zur Erteilung umfassender Auskünfte über die für die Besteuerung massgebenden Umstände verpflichtet. Beweismittel ist primär die mündliche oder schriftliche Auskunft der pflichtigen Person, also die Parteiaussage (Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA], Bd. 68, S. 461). Bei steuererhöhenden Tatsachen trägt die Veranlagungsbehörde die Beweislast; sie hat aber keine Kenntnis vom Sachverhalt, weshalb der Gesetzgeber Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen statuiert. Diese Mitwirkungspflichten ändern zwar an der Beweislastverteilung nichts, wirken sich aber auf die Beweiswürdigung aus: wirkt der Steuerpflichtige trotz Mahnung nicht mit, legt er z.B. die von ihm verlangten Unterlagen nicht vor, erscheint er nicht zur Einvernahme usw., obschon die geforderte Mitwirkung zumutbar ist, kann die Veranlagungsbehörde den Beweis nicht erbringen, befindet sie sich in Beweisnot. Beweisnot des Beweisbelasteten rechtfertigt aber die Überwälzung der Beweislast auf den Steuerpflichtigen nicht, die entscheidende Behörde bleibt an die Beweislastregeln gebunden (vgl. ASA, Bd. 56, S. 626). Der Steuerpflichtige trägt seinerseits die Beweislast für Tatsachen, welche die Steuerschuld mindern oder aufheben, insbesondere auch dafür, dass die geltend gemachte neue Tatsache der Veranlagungsbehörde hätte bekannt sein müssen (Zweifel/Casanova, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, § 26 Rz. 33). Dass das Steuersubjekt in zwar weitreichendem, aber doch begrenztem Umfang zur Mitwirkung bei der Rekonstruktion des steuererheblichen Sachverhalts verpflichtet ist, muss Konsequenzen für die Verteilung der objektiven Beweislast haben. Diese beweislastrechtlichen Konsequenzen hängen davon ab, ob das Steuersubjekt in gehöriger Weise mitwirkt oder ob es die mögliche und zumutbare Mitwirkung pflichtwidrig und schuldhaft verweigert (ASA, Bd. 67,

S. 445). Die entscheidende Behörde kann die tatsächlichen Anbringen der Steuerbehörde als erwahrt ansehen, wenn sie glaubhaft erscheinen. Statt vollständigem Beweis reicht die Glaubhaftmachung aus. Das führt dazu, dass der Beweis als vom Beweisbelasteten erbracht erachtet wird, obwohl nichts bewiesen worden ist. In jedem Fall muss aber die Mitwirkung des Steuerpflichtigen im geforderten Umfang möglich und zumutbar sein (vgl. Behnisch, Die Verfahrensmaximen und ihre Auswirkungen auf das Beweisrecht im Steuerrecht, in: ASA, Bd. 56, S. 627; zur Auskunftspflicht ausführlich auch Zweifel/Casanova, a.a.O., § 16 Rz. 39 ff.). Die Mitwirkung der steuerpflichtigen Person kann somit weder im Veranlagungs- noch im Rechtsmittelverfahren erzwungen werden. Die säumige steuerpflichtige Person treffen jedoch Rechtsnachteile und Bussen (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 126 N 47). Damit wird dem allgemeinen Rechtsgedanken, wonach pflichtwidriges Nichtmitwirken bzw. allgemein beweisvereitelndes Verhalten sich nicht lohnen darf, Rechnung getragen (Schär, Normentheorie und mitwirkungsorientierte Beweislastverteilung in gemischten Steuerveranlagungsverfahren, in ASA, Bd. 67, S. 452; StGE vom 16. Mai 2014, 510 13 98, E. 4b, www.bl.ch/steuergericht).

8. Steht die Verlängerung eines Einsatzes oder auch nur die tatsächliche Aufenthaltsdauer der Pflichtigen eine bloss vorübergehende Entsendung im Sinne von Art. 1 Abs. 3 ExpaV nachträglich infrage, darf die Steuerbehörde in dem für die Steueranlagung massgeblichen Beurteilungszeitpunkt auch auf Umstände abstellen, welche erst nach der relevanten Steuerperiode bekannt bzw. offenkundig wurden und nachträglich die tatsächlichen Gegebenheiten in der zu beurteilenden Steuerperiode aufzuhellen vermögen, ohne dass es sich dabei um eine eigentliche Rückwirkung handelt (vgl. Urteile des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 2. April 2014, a.a.O., E. 2.7.2). Wird ein befristeter Aufenthalt in der Schweiz 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 bloss 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. 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 ExpaV zumindest hinsichtlich der Beibehaltung einer ausländischen Wohnung geforderte Bezug zum Heimat- respektive Entsendungsstaat in der fraglichen Steuerperiode ausfällt (vgl. Urteile des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 2. April 2014, a.a.O., E. 2.6.1). 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 (vgl. Urteil des Steuerrekursgerichts des Kantons Zürich vom 22. Juni 2012, a.a.O., E. 2b.dd). Ist der Entscheid, der Lebensmittelpunkt und das Zentrum der 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 (vgl. Urteil des Steuerrekursgerichts des Kantons Zürich vom 22. Juni 2012, 1DB.2011.282/1ST.2011.368, E. 2b.dd).

9. Unbestritten ist vorliegend, dass der Pflichtige als Spezialist im Sinne von Art. 1 Abs. 1 lit. b ExpaV zu qualifizieren ist und die geltend gemachten Wohnkosten angemessen im Sinne von Art. 2 Abs. 2 lit. b ExpaV sind. Strittig ist, ob der Pflichtige im Sinne von Art. 1 Abs. 1 lit. b ExpaV in der Schweiz eine zeitlich befristete Aufgabe erfüllt.

a) Vorab ist festzuhalten, dass es sich beim Pflichtigen nicht um einen klassischen Expatriate gemäss Art. 1 Abs. 1 lit. a ExpaV handelt, wo leitende Angestellte von ihrem ausländischen Arbeitgeber vorübergehend in die Schweiz entsandt werden, sondern um einen Spezialisten im Sinne von Art. 1 Abs. 1 lit. b ExpaV, der in der Schweiz eine zeitlich befristete Aufgabe erfüllt. Wie bereits weiter oben gesehen, wird Art. 1 Abs. 1 lit. b ExpaV in Abs. 3 konkretisiert, in dem als vorübergehend oder zeitlich befristet eine auf höchstens fünf Jahre befristete Erwerbstätigkeit gilt und der Anspruch auf Unterstellung unter diese Verordnung in jedem Fall endet, wenn die befristete Erwerbstätigkeit durch eine dauernde Tätigkeit abgelöst wird. Der zeitliche Aspekt ist damit erst in zweiter Linie zu berücksichtigen, d.h. erst dann, wenn der Zeitpunkt, in welchem die befristete von einer dauernden Tätigkeit abgelöst wird, auch nach fünf Jahren noch nicht erreicht ist. Entgegen den Ausführungen des Pflichtigen war er nicht von der Z. bzw. der K. angestellt, sondern hat er eine Kette einzelner befristeter Arbeitsverträge mit Temporärfirmen aneinander gereiht, wobei er vom 8. Juni 2009 bis zum 31. Oktober 2009, vom 2. November 2009 bis zum 30. April 2010, vom 1. Mai 2010 bis zum 30. April 2011 und vom 1. Mai 2011 bis am 31. Januar 2012 für die Firma X. und vom 1. Februar 2012 bis zum 31. Januar 2013 und vom 1. Februar 2013 bis zum 31. März 2013 für die Firma Y. gearbeitet hat. Im hier strittigen Steuerjahr 2012 ist also ein Arbeitgeberwechsel, nämlich von der X. zu der Y. erfolgt, so dass spätestens ab diesem Zeitpunkt nicht mehr von einer konkreten, zeitlich befristeten Tätigkeit auszugehen ist, sofern dieses Kriterium vorher überhaupt erfüllt war, was vorliegend aber offen bleiben kann, hat der Pflichtige doch keinen Vertrag über eine im Vornhinein für einen bestimmten grösseren Zeitraum zusammenhängende Tätigkeit abgeschlossen. Dies ist entscheidend. Jedenfalls ist zum Vornhinein keine Befristung mit einem klaren Anfangs- und Endzeitpunkt erkennbar. Am hier entscheidenden Stichtag, d.h. am 31. Dezember 2012, lag damit keine konkrete, zeitlich befristete, sondern eine dauernde Tätigkeit vor. Schon aus

diesem Grund kann sich der Pflichtige im Steuerjahr 2012 nicht (mehr) auf die ExpaV berufen.

b) Entgegen der Ansicht des Pflichtigen, welcher für die Anwendung der ExpaV einzig auf das Kriterium der dauernden Tätigkeit abstellen will und die Rückkehrabsicht in den Heimatstaat bzw. die Beziehungen zur Schweiz für die Anwendung der ExpaV als irrelevant einstuft, impliziert der Passus vorübergehende oder zeitlich befristete Erwerbstätigkeit in der ExpaV eine Rückkehrabsicht. Die erwähnten Expat-Richtlinien halten dies denn auch ausdrücklich fest. Auch die Gerichtspraxis stellt, wie hiervor gesehen, auf dieses Kriterium ab. Typisch für die Anerkennung des Status als Expatriate ist die Beibehaltung des Wohnortes im Ausland. Wer dauerhaft seinen Wohn- und Arbeitsort in die Schweiz verlegt, hat keinen Anspruch mehr auf die Abzüge gemäss der ExpaV. Der Nachweis für die Beziehungen zum Heimatstaat bzw. die Rückkehrabsicht hat der Steuerpflichtige, welcher sich auf die steuermindernden Abzüge gemäss ExpaV beruft, zu erbringen. Gleichzeitig darf die Steuerbehörde aufgrund der von der Praxis zugelassenen ex-post Betrachtung in dem für die Steuerveranlagung massgeblichen Beurteilungszeitpunkt auch auf Umstände abstellen, welche erst nach der relevanten Steuerperiode bekannt bzw. offenkundig geworden sind und nachträglich die tatsächlichen Gegebenheiten in der zu beurteilenden Steuerperiode aufzuhellen vermögen. Damit ist im Sinne einer Gesamtbetrachtung zu prüfen, zu welchem Ort, wirtschaftlich und persönlich bzw. familiär, der stärkste Bezug besteht bzw. ob eine Rückkehrabsicht ins Heimatland besteht. Der Rekurrent führt aus, dass weiterhin Beziehungen zur Slowakei bestünden. In beruflicher Hinsicht weist er darauf hin, nach seiner Rückkehr in sein Heimatland wieder geschäftlich aktiv zu sein. Entscheidend ist aber die Situation im Steuerjahr 2012 bzw. aktuell, in welcher der Pflichtige offenbar vollumfänglich in der Schweiz beruflich in Anspruch genommen wird, zumal er auch nach Erfüllung der Kettenverträge und nach Ablauf der Maximalfrist gemäss ExpaV weiterhin als IT-Spezialist in der Schweiz tätig war. Auch der lediglich behauptete Eintrag im Steuerregister im Heimatland kann daran nichts ändern. Dasselbe gilt hinsichtlich der geltend gemachten privaten Beziehungen, selbst wenn der Pflichtige die Slowakei einmal pro Monat besucht hätte, wofür indes entsprechende Nachweise fehlen, scheint der Bezug zum Heimatland abgeebt zu sein, zumal er bereits vor seiner Erwerbstätigkeit in der Schweiz mehrere Jahre in Österreich und Grossbritannien gearbeitet hat. Vielmehr liegen diverse Indizien dafür vor, dass sich mittlerweile, spätestens aber im Steuerjahr 2012, der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Pflichtigen in die Schweiz verschoben hat. So ist die Lebenspartnerin, trotz Ausbildung in der Slowakei, bereits im Jahr 2010 zum Pflichtigen in die Schweiz gezogen, wo sie zwischenzeitlich auch arbeitet. Auch der gemeinsame Sohn zog im Jahr 2010 zum Pflichtigen in die Schweiz, wo er seither die öffentliche Schule besucht. Überdies sind sowohl der Pflichtige als auch sein Sohn in der Schweiz in diversen Vereinen aktiv, so dass insgesamt von stabilen Verhältnissen gesprochen werden kann. Aus alledem folgt, dass es an der Rückkehrabsicht, welche Voraussetzung für die Anwendung der ExpaV wäre, fehlt.

c) Zusammenfassend ergibt sich, dass aufgrund der Kettenverträge bzw. dem damit zusammenhängenden Arbeitgeberwechsel, aber auch aufgrund des heute lediglich noch losen Konnexes zum Heimatland und der fehlenden Rückkehrabsicht in dasselbe bzw. dem spätestens im Jahr 2012 immer stärkeren Bezug zur Schweiz beim Pflichtigen kein Expatriate-Status mehr vorliegt und sich daher, auch unter Hinweis auf die enge bzw. restriktive Praxis bei der Auslegung dieser Sonderregelungen für die Expatriates, der geltend gemachten Abzug für die besonderen Berufskosten, konkret der Wohnkosten gestützt auf die ExpaV im vorliegend zu beurteilenden Steuerjahr 2012 nicht mehr rechtfertigt. Da der Pflichtige seinen Lebensmittelpunkt und das Zentrum seiner persönlichen Beziehungen für längere Zeit an den neuen zivilrechtlichen und steuerrechtlichen Wohnsitz in der Schweiz verlegt hat, sind die hier entstehenden Wohnkosten nicht (mehr) der beruflichen Sphäre zuzuordnen, sondern derjenigen der privaten Lebensgestaltung. Die geltend gemachten Wohnkosten sind entsprechend nicht zum Abzug zuzulassen.

Der Rekurs erweist sich damit als unbegründet und ist abzuweisen.

10. Ausgangsgemäss hat der Rekurrent Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 800.– zu bezahlen (§ 130 StG i.V.m. § 20 Abs. 1 und 3 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung [VPO]).

Demgemäss wird erkannt:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. ...
3. ...