

riell in Rechtskraft erwachsen. Auch deshalb ist der Rekurs gutzuheissen.

7.3.

Dementsprechend ist die verdeckte Gewinnausschüttung im Betrag von CHF 90'210.00 gemäss § 45a StG zu 40 % des Satzes des gesamten (steuerbaren) Einkommens zu erfassen.

43 Berufskosten, Abzug der schweizerischen Wohnungskosten durch Expatriates (Art. 2 Abs. 2 lit. b ExpaV)

Der Abzug der schweizerischen Wohnungskosten durch einen Expatriate setzt voraus, dass die Beibehaltung einer ständigen Wohnung im Ausland dem Expatriate doppelte Wohnungskosten verursacht. Diese Voraussetzung ist nicht erfüllt, wenn die Wohnung im Ausland vermietet wird.

Aus dem Entscheid des Steuerrekursgerichtes vom 20. September 2012 in Sachen K.S. + A.K. (3-RV.2012.63).

Aus den Erwägungen

3.

Strittig und zu prüfen ist, ob der für drei Jahre in die Schweiz entsandte, bei der X. AG erwerbstätige Rekurrent aus Indien gestützt auf Art. 2 Abs. 2 lit. b 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) Wohnungskosten im Umfang von CHF 24'000.00 (bzw. für die Steuersatzbestimmung CHF 36'000.00) vom steuerbaren Einkommen abziehen kann.

4.

4.1.

Wohnungskosten stellen grundsätzlich Lebenshaltungs- und nicht Berufskosten dar. Als solche sind sie selbst dann, wenn sie in einem gewissen Zusammenhang zur Berufsausübung stehen, grundsätzlich nicht abzugsfähig (§ 41 lit. a StG).

4.2.

Neben den Wochenaufenthaltern (§ 35 Abs. 1 lit. c StG, § 14 StGV) können gemäss der Praxis des Kantonalen Steueramtes auch sogenannte "Expatriates" gestützt auf Art. 2 Abs. 2 lit. b ExpaV die angemessenen schweizerischen Wohnungskosten vom steuerbaren Einkommen abziehen (vgl. Merkblatt "Expatriates" des Kantonalen Steueramtes vom 30. Juni 2008, gültig ab 2007; Auszug aus dem Protokoll Nr. 3 der Konferenz der Sektion natürliche Personen vom 14. September 2007, wonach die ExpaV auf kantonaler Ebene analog anzuwenden ist).

Art. 2 Abs. 2 lit. b ExpaV lautet wie folgt:

² Besondere Berufskosten von in der Schweiz wohnhaften Expatriates sind:

(...)

b. die angemessenen Wohnkosten in der Schweiz bei nachgewiesener Beibehaltung einer ständigen Wohnung im Ausland;"

4.3.

Da die Voraussetzungen für den Abzug der angemessenen Wohnungskosten in der Schweiz, wie nachfolgend aufzuzeigen ist, nicht erfüllt sind, kann hier offen bleiben, ob die ExpaV bzw. das erwähnte kantonale Merkblatt im Einklang mit dem Steuergesetz bzw. der Bundesverfassung steht. Diesbezüglich ist darauf hinzuweisen, dass die Steuerrekurskommission bzw. das Steuerrekursgericht des Kantons Zürich die Anwendung der ExpaV bzw. der zürcherischen Expat-Richtlinien mit dem Hinweis auf deren (zumindest teilweisen) Verfassungs- und Gesetzeswidrigkeit ablehnt (Urteil des Steuerrekursgerichtes des Kantons Zürich vom 22. Juni 2012 [1 DB.2011.282/1 ST.2011.368]; Urteil der Steuerrekurskommission des Kantons Zürich vom 23. Oktober 2007 [2 ST.2006.63] = StE 2008 B 22.3 Nr. 94).

5.

Da unbestritten ist, dass der Rekurrent als "Expatriate" im Sinne der ExpaV zu behandeln ist, erübrigen sich weitere Ausführungen des Steuerrekursgerichts zu dieser Grundvoraussetzung des Abzuges der angemessenen Wohnungskosten gestützt auf Art. 2 Abs. 2 lit. b ExpaV.

6.

Bei der weiteren Beurteilung der Frage der Abzugsfähigkeit der geltend gemachten Wohnungskosten ist zwischen zwei Phasen zu unterscheiden. In der ersten Phase, in den Monaten März und April 2008, hat die X. AG eine Wohnung für die Rekurrenten gemietet und dem Vermieter hierfür CHF 4'500.00 entrichtet.

Diesen Betrag hat die Vorinstanz zu Recht nicht zum Abzug zugelassen, da es sich um direkt von der Arbeitgeberin bezahlte Berufskosten handelt, welche gemäss Art. 2 Abs. 4 lit. a ExpV nicht abzugsfähig sind.

7.

7.1.

In der zweiten hier zu beurteilenden Phase von Mai bis Ende Dezember 2008 haben die Rekurrenten eine Wohnung in O. für CHF 1'680.00 monatlich gemietet.

Gemäss den nachträglich eingereichten korrigierten Lohnabrechnungen sowie der von der Vertreterin der Rekurrenten erstellten Übersicht wurde dem Rekurrenten von der X. AG im April 2008 sowie von Juni bis Dezember 2008 eine monatliche Pauschale von CHF 3'000.00 für Wohnungskosten ausgerichtet. In den Monaten März und Mai 2008 wurde dem Rekurrenten keine solche Pauschale ausbezahlt.

Die Rekurrenten haben jedoch - wie bereits dargelegt - in den Monaten März und April 2008 in einer von der X. AG gemieteten Wohnung gelebt. Es ist demnach davon auszugehen, dass die in der korrigierten Lohnabrechnung des Monats April 2008 aufgeführte Pauschale von CHF 3'000.00 in zeitlicher Hinsicht nicht dem Monat April 2008, sondern dem Monat Mai 2008 zuzurechnen ist.

Damit entfallen die Pauschalzahlungen für Wohnungskosten durch die X. AG von insgesamt CHF 24'000.00 vollständig auf die zweite Phase vom 1. Mai bis am 31. Dezember 2008.

7.2.

Die Rekurrenten haben ihre Liegenschaft in Indien, gemäss Selbstdeklaration vom 1. Mai bis 31. Dezember 2008 vermietet und hierfür Mietzahlungen von insgesamt CHF 1'896.00 erhalten.

Infolge der Vermietung der Liegenschaft in Indien mussten die Rekurrenten nicht für doppelte Wohnungskosten aufkommen. Vielmehr mussten sie bloss die Wohnung in der Schweiz finanzieren, was den Abzug der angemessenen schweizerischen Wohnungskosten gestützt auf Art. 2 Abs. 2 lit. b ExpaV ausschliesst (vgl. Waldburger/Schmid, Gewinnungskostencharakter von besonderen Leistungen des Arbeitsgebers an Expatriates, Schriftenreihe Finanzwirtschaft und Finanzrecht, Band 91, Bern 1999, Rz. 150 ff.; Office fédéral de la justice, Avis de droit du 6 septembre 2011, Déductions fiscales accordées aux expatriés: Examen de la constitutionnalité et de la légalité de l'ordonnance concernant les expatriés (Oexpa) du 3 octobre 2000 = VBP 2011.4, S. 52).

Der Umstand, dass die in Indien von Mai bis Dezember 2008 erzielten Mieteinnahmen von insgesamt CHF 1'896.00 um Einiges geringer sind als die in der Schweiz in derselben Periode entstanden Wohnungskosten, ändert nichts daran, dass die Vermietung der Liegenschaft in Indien den erwähnten Abzug ausschliesst. Bei der Differenz handelt es sich um Mehraufwendungen infolge des höheren Preisniveaus in der Schweiz. Diese sind gemäss ständiger Praxis nicht abziehbar (vgl. Merkblatt "Expatriates" des Kantonalen Steueramtes vom 30. Juni 2008, gültig ab 2007, Ziff. 6).

Den Abzug der angemessenen Wohnungskosten in der Schweiz hat die Vorinstanz für die Zeit von Mai bis Dezember 2008 demnach zu Recht verweigert.

44 Teilsatzbesteuerung (§ 45a StG)

Das Teilsatzverfahren gemäss § 45a StG ist auch bei Ausschüttungen von Genossenschaften ohne Grundkapital anwendbar, wenn die übrigen Voraussetzungen erfüllt sind.

Aus dem Entscheid des Steuerrekursgerichtes vom 25. Oktober 2012 in Sachen B. + M.W. (3-RV.2012.68).

45 Allgemeine Abzüge; Einkauf in die Pensionskasse (§ 40 lit. d StG)

Sofern die selbständige Erwerbstätigkeit über das ordentliche AHV-Alter hinaus weitergeführt wird und keine Altersleistungen aus dem BVG-Ob-