



## Entscheid

26. Februar 2024

Mitwirkend:

Einzelrichter Hans Heinrich Knüsli und Gerichtsschreiber Benjamin Briner

In Sachen

1. **A,**
2. **B,**

**Rekurrenten,**

gegen

**Kanton Zürich,**

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

**Rekursgegner,**

betreffend

**Staats- und Gemeindesteuern 2020**

hat sich ergeben:

A. 1. A (Jahrgang ... nachfolgend der Pflichtige) hat mit der amerikanischen Firma C, in D, USA, einen Arbeitsvertrag. Die Arbeitgeberin gehört zum ... Software- und IT-Consulting Konzern E, in F. Letztere Gesellschaft entsandte ihn in die Schweiz, wo er ab ... September 2017 für die schweizerische Konzerntochter G, in H, in einer Kaderposition als Bereichsleiter ("Senior Manager") tätig ist. Der Pflichtige zog von der USA her kommend im August 2017 mit seiner Ehefrau B (Jahrgang ... nachfolgend die Pflichtige), seiner Tochter I (Jahrgang 2010) und seinem Sohn J (2013) nach K in eine gemietete 4.5-Zimmer-Wohnung.

2. Für die Steuerperiode 2020 unterlag der Pflichtige als Ausländer zunächst der Quellenbesteuerung. Da seine Bruttoeinkünfte den entsprechenden Schwellenwert (vgl. § 93 Abs. 2 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 [StG]) überschritten, eröffnete das kantonale Steueramt nachträglich das ordentliche Veranlagungs- bzw. Einschätzungsverfahren.

In der Steuererklärung 2020 deklarierten die Pflichtigen ein steuerbares Einkommen von Fr. 129'096.- (satzbestimmendes Einkommen Fr. 131'751.-). Einkunftsseitig gaben sie dabei den Nettolohn des Pflichtigen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit von Fr. 280'021.-, einen Wertschriftenertrag von Fr. 37.- und den Eigenmietwert einer Liegenschaft in F, in Höhe von Fr. 3'228.- an. Neben anderen Abzügen deklarierten sie unter dem Titel "Weitere Abzüge" den Betrag von Fr. 102'920.-, die sie in der Beilage 16.5 zur Steuererklärung als "sonstige Abzüge" bzw. "Expatriat-Abzüge" bezeichneten. Der Betrag setzte sich zum einen aus dem Schulgeld von Fr. 30'700.- pro Kind für die L Schule zusammen. Letztere ist in K domiziliert und betreibt dort sowie an den Standorten in M und N eine Privatschule. Die Kinder besuchten das Schulhaus in M. Zum andern führten die Pflichtigen den Betrag von Fr. 41'520.- als abzugsfähige "doppelte Mietkosten" auf.

Mit Entscheidung vom 14. Februar 2023 schätzte das kantonale Steueramt die Pflichtigen für die Staats- und Gemeindesteuern ein, ohne den mit der Steuererklärung beantragten Abzug für die Kosten im Zusammenhang mit dem Status der Pflichtigen als "Expatriates" zum Abzug zuzulassen.

Das steuerbare Einkommen lautete somit für die Steuerperiode 2020 auf Fr. 234'300.- (satzbestimmend Fr. 237'200.-) Das steuerbare Vermögen betrug Fr. 267'000.- (satzbestimmend Fr. 382'000.-).

B. Die Pflichtigen erhoben am 14. März 2023 Einsprache. Mit Verfügung vom 14. April 2023 untersuchte die Steuerkommissärin den Sachverhalt rund um die Entsendung des Pflichtigen in die Schweiz. Die Pflichtigen reichten am 9. Mai 2023 u.a. zwei Entsendungsverträge und Anträge für die Erteilung bzw. Verlängerung der entsprechenden Aufenthaltsbewilligungen ein.

Das kantonale Steueramt wies das Rechtsmittel mit Entscheid vom 31. August 2023 ab. Es kam zum Schluss, dass der Pflichtige die Richtlinien des kantonalen Steueramts über die Berücksichtigung besonderer Berufskosten von vorübergehend in der Schweiz tätigen leitenden Angestellten und Spezialisten in der im vorliegenden Fall anwendbaren Fassung vom 15. Juni 2015 (ZStB Nr. 17/301; nachfolgend Expat-Richtlinien) aufgestellten Kriterien zur Erlangung des Status als Expatriate nicht erfülle, weil er und seine Arbeitgeberin bereits bei seinem Zuzug in die Schweiz eine hiesige Tätigkeit von über fünf Jahren ins Auge gefasst bzw. vereinbart hätten. Damit sei der Aufenthalt des Pflichtigen und seiner Familie nicht als "vorübergehend" i.S.v. Titel A Rz 5 der Expat-Richtlinien zu qualifizieren. Als vorübergehend gelte gemäss der genannten Bestimmung ein Aufenthalt von höchstens fünf Jahren.

C. Am 29. September 2023 reichten die Pflichtigen hiergegen Rekurs ein mit dem Begehren, es seien die Kosten von Fr. 61'400.- für den Besuch der internationalen Privatschule durch I und J zum Abzug zuzulassen. Ihr steuerbares Einkommen sei damit auf Fr. 172'900.- (satzbestimmend Fr. 175'800.-) herabzusetzen.

Das kantonale Steueramt schloss mit Rekursantwort vom 25. Oktober 2023 auf Abweisung der Rechtsmittel. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) liess sich nicht vernehmen.

Mit Verfügung vom 29. November 2023 setzte der Einzelrichter die Pflichtigen davon in Kenntnis, dass er die Expat-Richtlinien nicht für gesetzeskonform erachte. Ob

der Grundsatz der Gleichbehandlung im Unrecht zur Anwendung gelange, werde aufgrund einer Interessenabwägung zu beurteilen sein.

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

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1. a) Im Streit liegt vorliegend die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen eines unselbstständig beschäftigten Arbeitnehmers unter dem Titel Berufskosten. Nach § 26 Abs. 1 StG werden bei unselbstständiger Erwerbstätigkeit die notwendigen Kosten bis zu einem Höchstbetrag von Fr. 5'000.- 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 Pflichtigen wurden darauf hingewiesen, dass das Steuerrekursgericht die Gesetzmässigkeit der Expat-Richtlinien verneint. Eine Reaktion darauf ist nicht erfolgt.

b) aa) Für gewisse Kategorien von aus dem Ausland zugereisten Arbeitnehmern hat das kantonale Steueramt Richtlinien über die Abzugsfähigkeit von besonderen Berufskosten erlassen (Expat-Richtlinien). Es handelt sich bei der den Expat-Richtlinien um eine interne, an die Vollzugsbehörden gerichtete Verwaltungsanweisung, welche nicht im ordentlichen Gesetzgebungsprozess zustande gekommen ist. Die darin enthaltenen Bestimmungen sind für das Steuerrekursgericht nur verbindlich, sofern sie den von den zuständigen Parlamenten gesetzlich vorgegebenen Rahmen (§ 26 StG bzw. Art. 9 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 [StHG]) präzisieren und beschreiben. Dies ergibt sich ohne Weiteres aus dem in der Verfassung verankerten Legalitätsprinzip (vgl. Art. 5 Abs. 1 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 [BV]), welches besagt, dass

alle Verwaltungstätigkeit an das Gesetz gebunden ist (Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 8. A., 2020, Rz 325).

bb) Die Steuerrekurskommissionen bzw. das Steuerrekursgericht haben wiederholt deutlich festgehalten, dass die 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 DB.2006.39 und 2 ST.2006.63, StE 2008 B 22.3 Nr. 94 = ZStP 2007, 273; StRG, 22. Februar 2011, 2 DB.2010.182 und 2 ST.2010.245 sowie 2 DB.2010.237 und 2 ST.2010.332; StRG, 25. Februar 2011, 2 DB.2010.203 und 2 ST.2010.281; StRG, 22. Juni 2012, 1 DB.2011.282 und 1 ST.2011.368; StRG, 19. März 2013, 1 DB.2012.165 und 1 ST.2012.185 sowie 1 DB.2012.196 und 1 ST.2012.220; StRG, 17. April 2013, 1 DB.2012.200 und 1 ST.2012.225; StRG, 27. Mai 2013, 1 DB.2012.296 und 1 ST.2012.335; StRG, 25. Juni 2013, 1 DB.2013.41 und 1 ST.2013.43; StRG, 3. März 2014, 2 DB.2013.164 und 2 ST.2013.153; StRG, 29. Juni 2015, 1 DB.2015.32 und 1 ST.2015.41; StRG, 15. Oktober 2015, 2 DB.2015.82 und 2 ST.2015.107; StRG, 6. Juli 2016, 1 DB.2016.55 und 1 ST.2016.62; StRG, 13. März 2017, 1 DB.2016.158 und 1 ST.2016.186; StRG, 13. September 2018, 2 DB.2018.30/2 ST.2018.35). Das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich sowie das Bundesgericht haben die Frage der Anwendbarkeit der Expat-Richtlinien in Kenntnis der ungeklärten Rechtslage stets offen gelassen (VGr, 2. April 2014, SB.2013.00079 und SB.2013.00080; VGr, 14. Mai 2014, SB.2014.00020 und SB.2014.00021; BGr, 15. Januar 2015, 2C\_592/2014 und 2C\_593/2014 = StE 2015 B 22.2 Nr. 31; VGr, 28. Oktober 2016, SB.2016.00080 und SB.2016.00081 und zuletzt BGr, 23. Mai 2017, 2C\_1139/2016 und 2C\_1140/2016).

cc) In der Schweiz wohnhafte Expatriates sollen u.a. ihre hiesigen Wohnkosten abziehen können, sofern sie sich im Ausland eine ständige Wohnung zur Verfügung halten (Titel B Rz 8 lit. b der Expat-Richtlinien). Nach § 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 (sogenannte Lebenshaltungskosten). Bei Wohnungskosten am Wohnort handelt es sich grundsätzlich um nicht abzugsfähige Lebenshaltungskosten (Richner/Frei/ Kaufmann/ Rohner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., 2021, § 33 N 8 StG mit zahlreichen weiteren Hinweisen). Dies gilt auch für die Kosten des auf einem freien Entscheid

des Steuerpflichtigen beruhenden Umzugs (vgl. etwa Richner/Frei/ Kaufmann/Rohner, § 26 N 49 und § 33 N 20 StG). Des Weiteren sollen die in der Schweiz wohnhaften Expatriates die ordentlichen Aufwendungen für den Besuch einer fremdsprachigen Privatschule durch die minderjährigen Kinder abziehen können, sofern die öffentlichen Schulen keinen Unterricht in deren Sprache anbieten (Titel B Rz 9 lit. c der Expat-Richtlinien).

Der Entscheid eines Ausländers bzw. einer Ausländerin, seinen bzw. ihren 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 ständigen Aufenthaltsort – egal wo auf dieser Welt – überwiegend um ein Grundbedürfnis handelt, welches unabhängig von der beruflichen Situation einen hohen Stellenwert hat. Ist der Entscheid, seinen Lebensmittelpunkt und das Zentrum seiner persönlichen Beziehungen mit den Familienangehörigen – Ehepartner und Kinder – 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. Dies gilt selbstredend auch für den Entschluss, die Kinder am neuen Wohnort nicht in einer öffentlichen Schule einzuschulen, sondern in eine (internationale) Privatschule zu schicken.

Das Ausgeführte zu den Wohnkosten gilt selbstverständlich auch für Personen, welche sich die Annehmlichkeiten 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 oder an einem anderen Ort 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 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 kann dieser Umstand nicht zu einer Umqualifizierung der Wohn- und damit Lebenshaltungskosten in der Schweiz führen. 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.

dd) Für die Kinder ausländischer Arbeitnehmer und Arbeitnehmerinnen ist es eine Bereicherung, wenn sie während ihres Aufenthalts in der schweizerischen öffentlichen Schule mit den Bewohnern und der Kultur des neuen Wohnorts direkt in Kontakt treten und die hiesige Sprache im Alltag erleben und erlernen dürfen. Das Erlernen von Deutsch und des übrigen Lernstoffs in jungen Jahren und im Klassenverband mit einheimischen Klassenkameraden steht, was das Bildungsziel bzw. die Bildungsziele betrifft, dem Besuch einer "internationalen" Privatschule, an welcher mehrheitlich in einer anderen Sprache unterrichtet und unter den Klassenkameraden Englisch oder Französisch gesprochen wird, in keiner Weise nach. Es ist zu hoffen, dass die in die Schweiz Zugezogenen ein lebhaftes Interesse daran haben, sich im neuen Gastland zu integrieren, wozu auch der rasche Spracherwerb der hiesigen Landessprache durch die Kinder gehört; jedenfalls kann keine Rede davon sein, dass ihnen die Inanspruchnahme des ausgezeichneten zürcherischen öffentlichen Bildungsangebots in irgendeiner Weise nicht zuzumuten wäre. So gesehen wirkt es befremdlich, wenn die Expat-Richtlinien gerade das Gegenteil suggerieren, indem sie unterstellen, es könnte Situationen geben, in denen der Besuch des in hochdeutscher Sprache abgehaltenen Unterrichts zusammen mit den einheimischen Schülerinnen und Schülern im Gastland nicht erstrebenswert sein könnte.

Die Situation ist auch bei einem nur kurzen Aufenthalt eines Arbeitnehmers bzw. einer Arbeitnehmerin mit seinen bzw. ihren Kindern in der Schweiz nicht anders. Auch wenn die Beziehungen zum ursprünglichen Wohnort unter Würdigung der gesamten aktenkundigen Umstände überwiegen, besteht ein öffentliches Interesse daran, den Kindern und Jugendlichen einen intensiven Kontakt mit der Lokalbevölkerung zu ermöglichen. Die nahtlose Fortführung der schulischen Laufbahn im Heimatland ist bei kurzem Aufenthalt in der Schweiz nicht in grundsätzlicher Weise gefährdet, und kann sehr wohl – etwa durch einen begleitenden Intensiv-Sprachkurs in der Heimatsprache – garantiert werden. Ist der Entscheid, den Lebensmittelpunkt der Familie und damit das Zentrum

der persönlichen Beziehungen für eine begrenzte Zeitdauer oder für längere Zeit an einen neuen zivilrechtlichen und steuerrechtlichen Wohnsitz in einer anderen Sprachregion zu verlegen, einmal getroffen, so sind die Schulungskosten der Kinder am neuen Wohnort jedenfalls nicht der beruflichen Sphäre zuzuordnen, sondern derjenigen der privaten Lebensgestaltung.

Die Gerichte gehen denn auch schon seit jeher – jedenfalls schon seit lange vor Erlass der Expat-Richtlinien – davon aus, dass fremdsprachigen Arbeitnehmern erwachsende Kosten für die Schulung ihrer Kinder keine Berufsauslagen darstellen (vgl. etwa VGr, 28. April 1986 = StE 1987 B 27.6 Nr. 3 sowie StRK II, 23. Oktober 2007, 2 DB.2006.39 und 2 ST.2006.63, StE 2008 B 22.3 Nr. 94 = ZStP 2007, 273 mit weiteren Hinweisen). Es fällt auf, dass sich die Steuerbehörden beim Erlass der Expat-Richtlinien offenbar nicht an der damals schon bestehenden und bekannten Gerichtspraxis orientiert haben.

ee) Hinzu kommt, dass die Expat-Richtlinien sich auf eine bestimmte Kategorie von aus dem Ausland zugereisten Personen beschränken. Inländer, die sich in einer identischen Situation befinden und mit ihren minderjährigen Kindern innerhalb des Staatsgebiets der Schweiz von einer Sprachregion in die andere ziehen, können sich auf die dort gewährten Privilegien nicht berufen (vorliegend sind alle Schweizer bzw. Schweizerinnen, die aus der französisch- oder der italienischsprachigen in die deutschsprachige Schweiz ziehen, in ganz besonderer und nicht zu rechtfertigender Weise diskriminiert), was den Grundsatz der Rechtsgleichheit gerade in unserem von der Mehrsprachigkeit geprägten Land ganz empfindlich verletzt.

ff) Die Expat-Richtlinien erweisen sich aus all diesen Gründen als weder gesetzes- noch verfassungskonform.

c) aa) Die Pflichtigen zogen Mitte 2017 mit ihren zwei Kindern von der USA kommend nach K, von wo aus sich der Pflichtige regelmässig zu seiner Arbeit am O in H begab. Die beiden Kinder besuchten in M eine Privatschule. Der Mittelpunkt der Lebensinteressen der Familie befand sich aufgrund des gemeinsamen Entschlusses, die USA zu verlassen, nicht mehr dort, sondern am jeweiligen Wohn-, Arbeits- und Familienort, mithin ab Zuzug nach K in der Schweiz. Auf die konkreten Wünsche und Absichten des Pflichtigen kommt es nicht an, denn der Mittelpunkt der Lebensinteressen

bestimmt sich nach von aussen sichtbaren, objektiven Kriterien (vgl. VGr, 20. April 2016, SB.2015.00134 und SB.2015.00135). Insbesondere hat die Befristung der diversen undatierten Entsendungsverträge des Pflichtigen mit dem ... Weltkonzern E für die Beurteilung der mittel- bis langfristigen Absichten der Familie eine untergeordnete Bedeutung: Ob die von den Pflichtigen bzw. von der Arbeitgeberin zum Zeitpunkt der Entsendung ins Auge gefasste Rückkehr in die USA unumstösslich war, ist als innere Tatsache schlicht nicht eruierbar. Den Pflichtigen standen im Gegenteil aus objektiver Warte betrachtet zu jedem Zeitpunkt alle Optionen offen (Rückkehr in die USA, Weiterzug in ein Drittland bzw. nach F, Karriere in der Schweiz, Jobwechsel innerhalb oder ausserhalb der Schweiz zu einer anderen Arbeitgeberin oder im Konzern, etc.). Entsprechende Klauseln in Entsendungsverträgen bergen das Risiko, dass sie einzig im Hinblick auf die sich ergebenden Steuerfolgen (aufgrund eines Expat-Status) oder auf die Kriterien zur Erlangung einer Aufenthaltsgenehmigung in die Arbeitsverträge aufgenommen werden. Solche Klauseln sind in der Regel als rechtlich unverbindliche Absichtserklärungen zu werten.

Die Pflichtigen unterwarfen sich des Weiteren widerspruchslos der hiesigen unbeschränkten Steuerpflicht und verfechten zu Recht nicht, als internationale Wochen-aufenthalter regelmässig in die USA zurückgekehrt zu sein und somit lediglich das Erwerbseinkommen des Pflichtigen hier versteuern zu müssen.

bb) Der Abzug für die Privatschulkosten der L Schule kann nicht gewährt werden, da sie am Ort des Mittelpunktes der Lebensinteressen nicht abzugsfähige Lebenshaltungskosten darstellen. Dies führt zur Abweisung des Rekurses.

2. a) Die Expat-Richtlinien werden von den Steuerbehörden – wie im vorliegenden Fall – trotz der gegenteiligen Rechtsauffassung des Steuerrekursgerichts – nach wie vor angewendet. Die Pflichtigen schwiegen sich trotz ausdrücklicher Aufforderung zu diesem Thema aus und stellten auch keinen Antrag. Trotzdem ist im Folgenden – der Vollständigkeit halber – auf das Thema einzugehen.

b) Der Grundsatz der Gesetzmässigkeit der Verwaltung (Legalitätsprinzip) verlangt eine Übereinstimmung der Entscheidung mit dem Gesetz; er geht der Rücksichtnahme auf eine gleichmässige Rechtsanwendung vor (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner,

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 599). 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 603). 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 Expat-Richtlinien zeigt das kantonale Steueramt, dass es offenkundig an seiner eigenen Rechtsauffassung betreffend der besonderen Behandlung von sogenannten Expatriates gemäss den entsprechenden Erlassen festhält. Vorerst hat – soweit ersichtlich – erst das Steuerrekursgericht des Kantons Zürich die Rechtswidrigkeit der infrage stehenden Verwaltungsanweisung festgestellt. Das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich und das Bundesgericht haben sich zur Frage der Rechtswidrigkeit noch nicht geäußert (vgl. die Hinweise auf die Rechtsprechung unter Ziff. 1. b/bb hiervor). Es steht somit mangels entsprechender Präjudizien noch nicht fest, ob die oberen Instanzen 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 (BGE 122 II 446; BGr, 9. Juli 1999, StE 1999 B 23.1 Nr. 43 = ASA 69, 652), 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 zum ausdrücklichen Entscheid 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/Thurnherr, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 10. A., 2020, 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 um eine Kantonsbehörde (Kantonales Steueramt Zürich) in einem wirtschaftlich bedeutenden Kanton, der wohl am meisten Expatriates aufweisen dürfte.

Andererseits ist es offensichtlich, dass die uneingeschränkte Anwendung der Expatri-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 empfindlich und in nicht tolerierbarer Weise tangiert, was in der Güterabwägung dazu führen muss, dass Expatriates die Gewährung der Privilegien zu verwehren ist.

3. Die Kosten des Verfahrens sind ausgangsgemäss von den unterliegenden Pflichtigen zu tragen (§ 151 Abs. 1 StG).

Demgemäss erkennt der Einzelrichter:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]