

Band / Register Bd. I Reg. 5.1	Ausgabedatum 30. Juni 2008
Stand 31. Januar 2016	Gültig ab 2016

MERKBLATT

Expatriates

Inhalt

1.	Gegenstand	2
2.	Gesetzliche Grundlagen	2
3.	Anwendungsbereich	2
4.	Abziehbare besondere Berufskosten	3
5.	Pauschalabzug	4
6.	Bescheinigungspflicht	4
7.	Nicht abziehbare Kosten	4
8.	Abziehbare Kosten bei Quellenbesteuerung.....	5
9.	Übergangsbestimmung	6

Anhang

Expatriates-Verordnung, ExpaV

1. Gegenstand

Dieses Merkblatt behandelt die als Berufskosten abziehbaren besonderen Aufwendungen von leitenden Angestellten und Spezialisten mit besonderer beruflicher Qualifikation, die auf Veranlassung ihres ausländischen Arbeitgebers zur Ausübung einer vorübergehenden Tätigkeit in die Schweiz entsandt werden (sogenannte Expatriates).

2. Gesetzliche Grundlagen

Die Abziehbarkeit von Berufskosten bei unselbstständiger Erwerbstätigkeit ist für die Kantons- und Gemeindesteuern in den § 35 StG und §§ 12 ff. StGV geregelt. Bei der direkten Bundessteuer sind Art. 26 DBG und die Berufskostenverordnung sowie die Expatriates-Verordnung des Eidgenössischen Finanzdepartementes (EFD) massgebend.

3. Anwendungsbereich

Diesem Merkblatt unterstehen leitende Angestellte sowie Spezialistinnen und Spezialisten mit besonderer beruflicher Qualifikation, die von ihrem ausländischen Arbeitgeber vorübergehend in die Schweiz entsandt werden. Solchen Mitarbeitenden entstehen im Vergleich zur üblichen unselbstständigen Erwerbstätigkeit zusätzliche Berufskosten.

Die abzugsfähigen Mehrkosten werden an einen bestehenden Arbeitsvertrag geknüpft. Erfolgt eine Anstellung durch einen neuen Arbeitgeber mit Sitz oder Betriebsstätte in der Schweiz, so können keine besonderen Berufskosten abgezogen werden.

Die Regelung der besonderen Berufskosten kann aber auf leitende Angestellte und Spezialisten und Spezialistinnen mit einem lokalen Arbeitsvertrag (local-to-local) bis zu fünf Jahren angewendet werden, sofern es sich um einen Arbeitsvertrag innerhalb des gleichen Konzerns handelt. Es muss aber zwingend eine Wiederanstellungsklausel im ursprünglichen ausländischen Unternehmen nach dem befristeten Auftrag vorliegen.

Zur Geltendmachung von besonderen Berufskosten gemäss diesem Merkblatt sind Personen berechtigt, die neben der Schweiz zu einem zweiten Staat Beziehungen unterhalten (Wohnsitz oder ständige Wohnstätte).

Als vorübergehend bzw. zeitlich befristet gilt eine auf höchstens fünf Jahre befristete Erwerbstätigkeit.

4. Abziehbare besondere Berufskosten

Leitende Angestellte und Spezialisten im Sinne von Ziffer 3 hiervor haben grundsätzlich Anspruch auf den Abzug der üblichen Berufskosten gemäss den gesetzlichen Bestimmungen und der Berufskostenverordnung des EFD.

Als zusätzlich abziehbare besondere Berufskosten von im Ausland wohnhaften Expatriates gelten:

- die notwendigen Kosten für Reisen zwischen dem ausländischen Wohnsitz und der Schweiz;
- die angemessenen Wohnkosten in der Schweiz bei Beibehaltung einer ständig für den Eigengebrauch zur Verfügung stehenden Wohnung im Ausland.

Bei im Ausland wohnhaften Expatriates wird davon ausgegangen, dass sie täglich oder als Wochenaufenthalter jedes Wochenende an ihren Wohnsitz im Ausland zurückkehren.

Die notwendigen Kosten für Reisen zwischen dem ausländischen Wohnsitz und der Schweiz sind eine direkte Konsequenz der vom Arbeitgeber beschlossenen Entsendung. So können diese Kosten gegenüber den in der Berufskostenverordnung geregelten allgemeinen Berufskosten als besondere Berufskosten bezeichnet werden. Deshalb gilt der im Bundesgesetz über die Finanzierung und den Ausbau der Eisenbahninfrastruktur (FABI) vorgesehene Maximalbetrag von CHF 3'000 für die notwendigen Kosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte (allgemeinen Kosten) nicht für die Reisekosten der Expatriates, welche im Ausland wohnen.

Besondere Berufskosten von in der Schweiz wohnhaften Expatriates sind:

- die notwendigen Kosten für den Umzug in die Schweiz und zurück in den früheren ausländischen Wohnsitzstaat sowie die notwendigen Hin- und Rückreisekosten der Expatriates und ihrer Familien bei Beginn und Ende des Arbeitsverhältnisses;
- die angemessenen Wohnkosten in der Schweiz bei Beibehaltung einer ständig für den Eigengebrauch zur Verfügung stehenden Wohnung im Ausland;
- die Kosten für den Unterricht der minderjährigen fremdsprachigen Kinder an fremdsprachigen Privatschulen, sofern die öffentlichen Schulen keinen Unterricht in deren Sprache anbieten.

Angemessen und nach den oben genannten Kriterien abzugsfähig sind die Wohnkosten, wenn sie höchstens 15 % des Bruttolohns betragen und CHF 36'000 pro Jahr nicht übersteigen.

Der Abzug besonderer Berufskosten ist zulässig, wenn sie vom Expatriate selbst bezahlt und vom Arbeitgeber nicht zurückerstattet werden.

Bezahlt der Expatriate die besonderen Berufskosten vorerst selbst und werden ihm diese aber vom Arbeitgeber gegen Nachweis zurückerstattet, stellen diese Auslagen effektive Spesen dar, die nicht Bestandteil des steuerbaren Bruttolohns sind. Bezahlt der Expatriate die besonderen Berufskosten selbst und werden ihm diese vom Arbeitgeber in Form einer Pauschale zurückerstattet, ist die Steuerbehörde berechtigt, die ausgerichtete Pauschale im Hinblick auf ihre Angemessenheit zu überprüfen, soweit sie nicht im Rahmen eines Rulings mit der Steuerbehörde festgelegt wurde. Zu diesem Zweck kann die Steuerbehörde einen Nachweis über die effektiven Auslagen verlangen.

5. Pauschalabzug

Besteht ein Anspruch auf Abzug der Umzugs-, Reise- sowie Wohnkosten gemäss Ziffer 4 hiervoor, so kann anstelle der effektiven Kosten ein Pauschalbetrag von monatlich CHF 1'500 abgezogen werden.

Macht der Steuerpflichtige geltend, dass die tatsächlichen Auslagen die Pauschale übersteigen, sind die besonderen Berufskosten nachzuweisen, und zwar für die Umzugs- und Reisekosten ebenso wie für die Wohnkosten. Der Steuererklärung ist eine Aufstellung über alle tatsächlichen Auslagen beizulegen. Es kann demnach entweder der Pauschalabzug für die Reise-, Umzugs- und Wohnkosten geltend gemacht werden, oder es werden die tatsächlichen, einzeln belegten Kosten geltend gemacht. Nicht vorgesehen ist, dass für die Reisekosten eine Pauschale und für die Wohnkosten die effektiven Kosten geltend gemacht werden können (vgl. Ziffer 4 hiervoor: Der Maximalabzug für angemessene Wohnkosten beträgt 15 % des Bruttolohns respektive maximal CHF 36'000).

6. Bescheinigungspflicht

Vergütungen des Arbeitgebers an leitende Angestellte und Spezialisten im Rahmen der besonderen Berufskosten von Expatriates sind im Lohnausweis zu bescheinigen und auf eine allfällige Rulingregelung hinzuweisen (Rz 57, Rz 60 und Rz 65a der Wegleitung zum Ausfüllen des Lohnausweises).

7. Nicht abziehbare Kosten

Nicht abzugsfähig sind:

- die Kosten der ständigen Wohnung im Ausland;
- die Auslagen für die Wohnungseinrichtung und für Wohnnebenkosten in der Schweiz;

- die Mehraufwendungen wegen des höheren Preisniveaus oder der höheren Steuerbelastung in der Schweiz;
- die Kosten für Rechts- und Steuerberatung.

Kostenbeitrag des Arbeitgebers an die Wohnungseinrichtung

Ein vom Arbeitgeber geleisteter Kostenbeitrag an die Wohnungseinrichtung in der Schweiz stellt grundsätzlich steuerbaren Lohnbestandteil dar, da die Kosten der Wohnungseinrichtung den privaten Lebenshaltungskosten zuzuordnen sind.

8. Abziehbare Kosten bei Quellenbesteuerung

Im Quellensteuerverfahren ist zu unterscheiden, ob der Arbeitgeber dem Expatriate die besonderen Berufskosten effektiv gegen Beleg, in Form einer Pauschale oder gar nicht vergütet.

Werden dem Expatriate die besonderen Berufskosten effektiv gegen Beleg zurückerstattet, ist auf diesen Zahlungen keine Quellensteuer zu erheben. Die Originalbelege sind vom Arbeitgeber aufzubewahren.

Werden dem Expatriate die besonderen Berufskosten durch pauschale Vergütungen abgegolten, so sind die besonderen Berufskosten – unabhängig vom Zivilstand der steuerpflichtigen Person – mit einer Monatspauschale von CHF 1'500 zu berücksichtigen, sofern ein Anspruch auf Abzug der Wohnkosten besteht. Der Arbeitgeber hat vom total ausbezahlten Monatssalär (inklusive pauschaler Vergütungen) den Betrag von CHF 1'500 in Abzug zu bringen und nur auf dem Restbetrag die Quellensteuer zu erheben.

Werden dem Expatriate gemäss arbeitsvertraglicher Vereinbarung neben dem Monatssalär keine besonderen Berufskosten vergütet, so sind – unabhängig vom Zivilstand der steuerpflichtigen Person – die besonderen Berufskosten durch eine Monatspauschale von CHF 1'500 zu berücksichtigen, sofern ein Anspruch auf Abzug der Wohnkosten besteht. Der Arbeitgeber hat in diesen Fällen vom total ausbezahlten Monatssalär den Betrag von CHF 1'500 in Abzug zu bringen und nur auf dem Restbetrag die Quellensteuer zu erheben.

Die Monatspauschale von CHF 1'500 darf vom Bruttosalar nur in Abzug gebracht werden, wenn die quellensteuerpflichtige Person dem Arbeitgeber die Beibehaltung der ausländischen Wohnstätte für den Eigengebrauch anhand entsprechender Unterlagen (Mietvertrag, Wohnsitzbestätigung usw.) nachweist. Diese Belege sind vom Arbeitgeber für eine allfällige Quellensteuerrevision aufzubewahren.

Höhere tatsächliche Kosten können vom Expatriate im Rahmen der Anwendung von §§ 118 ff. respektive 136 StG bzw. Art. 90 respektive 137 DBG geltend gemacht

werden (vgl. Ziffer 4 hiervoor: Der Maximalabzug für angemessene Wohnkosten beträgt 15 % des Bruttolohns respektive maximal CHF 36'000).

9. Übergangsbestimmung

Die ExpaV wurde am 9. Januar 2015 geändert und trat am 1. Januar 2016 in Kraft. Personen, die im Zeitpunkt des Inkrafttretens der geänderten ExpaV als Expatriates nach der bisherigen Fassung gelten, behalten diesen Status bis zum Ende der befristeten Erwerbstätigkeit.