



Merkblatt

Besondere Berufskosten von vorübergehend in der Schweiz tätigen leitenden Angestellten, Spezialistinnen und Spezialisten (Expatriates)

vom 6. Januar 2021 (aktualisierte Fassung vom 1. Januar 2020)
gültig ab Steuerperiode 2021

A. Einleitung

Dieses Merkblatt erläutert, wie die besonderen Berufskosten, die den Expatriates dadurch entstehen, dass sie von ihrem ausländischen Arbeitgeber vorübergehend in die Schweiz entsandt werden, bei der Einkommensbesteuerung berücksichtigt werden.

Die Abzugsfähigkeit dieser besonderen Berufskosten bestimmt sich grundsätzlich nach § 27 des Gesetzes über die direkten Steuern (StG; SG 640.100) bzw. Art. 26 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) und der Expatriates-Verordnung (ExpaV; SR 642.118.3).

B. Expatriates

I. Allgemeines

Expatriates im Sinne der ExpaV sind leitende Angestellte sowie Spezialistinnen und Spezialisten mit besonderer beruflicher Qualifikation, die von ihrem ausländischen Arbeitgeber bzw. von ihrer ausländischen Arbeitgeberin vorübergehend in die Schweiz (in der Regel zu einer Tochter- oder Schwestergesellschaft) entsandt werden. International Local Hires qualifizieren nicht als Expatriates gemäss ExpaV.

Expatriates können neben den allgemeinen Berufskosten zusätzlich besondere Berufskosten abziehen. Diese besonderen Berufskosten gelten als übrige Berufskosten im Sinne von § 27 Abs. 1 lit. c StG bzw. Art. 26 Abs. 1 lit. c DBG und sind in der ExpaV geregelt.

Die Qualifikation als Expatriate ist von der steuerpflichtigen Person nachzuweisen. Der Arbeitgeber bzw. die Arbeitgeberin hat für leitende Angestellte sowie Spezialistinnen und Spezialisten, die als Expatriates gemäss ExpaV qualifizieren, unter Ziffer 15 des Lohnausweises einen entsprechenden Vermerk anzubringen. Zudem sind die vertraglichen Grundlagen zum Arbeitsverhältnis (wie Arbeitsvertrag, Entsendungsvereinbarung, Korrespondenz) bei Geltendmachung des Expatriate-Status einzureichen.

Expatriates haben entweder ihren Wohnsitz (Lebensmittelpunkt) im Ausland beibehalten (und fallen dann definitionsgemäss unter die Quellensteuerpflicht) oder sie haben ihren Wohnsitz (Lebensmittelpunkt) in die Schweiz verlegt, jedoch in der sich aus dem Arbeitsverhältnis erkennbar ergebenden Absicht, nach Erledigung der zeitlich befristeten Aufgabe in ihr Herkunftsland zurückzukehren.

II. Begriffsbedeutung

1. Leitende Angestellte

Als leitende Angestellte gelten in der Regel Mitglieder der Geschäftsleitung sowie der Direktion bzw. ihnen gleichgestellte Funktionsträger. Die entsandte Person muss beim schweizerischen Unternehmen ebenfalls in leitender Stellung tätig sein.

2. Spezialistinnen und Spezialisten

Als Spezialistinnen und Spezialisten gelten Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer, die aufgrund ihrer besonderen beruflichen Qualifikation typischerweise international eingesetzt werden (v. a. Informatik-, IT- und Telekommunikationsspezialistinnen und -spezialisten).

3. Von einem ausländischen Arbeitgeber bzw. von einer ausländischen Arbeitgeberin entsandt

Von einem ausländischen Arbeitgeber bzw. einer ausländischen Arbeitgeberin entsandt bedeutet, dass der Arbeitsvertrag mit dem ausländischen Arbeitgeber bzw. der ausländischen Arbeitgeberin auch während der Entsendung fortbesteht. Innerhalb eines Konzerns gilt es auch als Entsendung, wenn der Entsandte bzw. die Entsandte einen befristeten Arbeitsvertrag von der Schweizer Konzerngesellschaft oder Betriebsstätte erhält und mit dem entsendenden ausländischen Konzernunternehmen eine Wiederanstellungsvereinbarung besteht.

4. Vorübergehend

Als vorübergehend gilt eine auf höchstens fünf Jahre befristete Erwerbstätigkeit. Der Anspruch auf besondere Berufskostenabzüge für Expatriates endet, wenn die befristete Tätigkeit durch eine dauernde Tätigkeit abgelöst wird, in jedem Fall spätestens fünf Jahre nach Zuzug in die Schweiz.

C. Allgemeine Berufskosten

Auch bei Expatriates sind die allgemeinen Bestimmungen für den Abzug von Berufskosten anwendbar. Folglich können Expatriates die für die Berufsausübung und Einkommenserzielung notwendigen und selbst getragenen Kosten bzw. die Berufskostenpauschale geltend machen. Bei Geltendmachung von besonderen Berufskosten für Expatriates kann weder bei den Kantonalen Steuern noch bei der Direkten Bundessteuer zusätzlich ein Pauschalabzug für Berufskosten in Abzug gebracht werden.

D. Besondere Berufskosten

I. Allgemeines

Besondere Berufskosten für Expatriates sind jene Kosten, die in unmittelbarem Zusammenhang mit der zeitlich befristeten Tätigkeit in der Schweiz und der gleichzeitigen Beziehung zum ausländischen Wohnsitz- bzw. Heimatstaat anfallen und deren Vermeidung unzumutbar ist. Welche besonderen Berufskosten Expatriates zusätzlich geltend machen können, hängt unter anderem von ihrem steuerrechtlichen Wohnsitz während der Entsendezeit ab.

II. Abgrenzungen

1. Expatriates mit steuerrechtlichem Wohnsitz im Ausland

Als besondere Berufskosten bei Expatriates mit steuerrechtlichem Wohnsitz im Ausland gelten:

- Die notwendigen Kosten für die Reisen zwischen dem ausländischen Wohnsitz und der Schweiz.
- Die angemessenen Wohnkosten (Housing Allowance) in der Schweiz bei Beibehaltung einer ständig für den Eigengebrauch zur Verfügung stehenden Wohnung im Ausland. Die Beibehaltung der ausländischen Wohnstätte muss anhand entsprechender Unterlagen (Mietvertrag, Wohnsitzbestätigung usw.) nachgewiesen werden.

2. Expatriates mit steuerrechtlichem Wohnsitz in der Schweiz

Als besondere Berufskosten bei Expatriates mit steuerrechtlichem Wohnsitz in der Schweiz gelten:

- Die notwendigen Kosten für den Umzug (wie Relocation Costs, Settling-in Allowances, Household Goods Shipment, usw.) in die Schweiz und zurück in den früheren ausländischen Wohnsitzstaat sowie die notwendigen Hin- und Rückreisekosten des Expatriates und seiner Familie bzw. der Expatriate und ihrer Familie bei Beginn und Ende des Arbeitsverhältnisses.
- Die angemessenen Wohnkosten (Housing Allowance) in der Schweiz bei Beibehaltung einer ständig für den Eigengebrauch zur Verfügung stehenden Wohnung im Ausland.
- Die Beibehaltung der ausländischen Wohnstätte muss anhand entsprechender Unterlagen nachgewiesen werden:

Bei ausländischen Mietwohnungen sind eine Kopie des gültigen Mietvertrages und eine Wohnsitzbescheinigung einzureichen.

Bei selbstgenutzten Eigentumswohnungen oder Liegenschaften im Ausland ist eine Kopie des Kaufvertrages und des Grundbucheintrages beizulegen. Für die selbstgenutzte ausländische Wohnstätte sind der Vermögenssteuerwert sowie der Eigenmietwert zu deklarieren.

- Bei zeitlich nur teilweiser Beibehaltung einer ständig für den Eigenverbrauch zur Verfügung stehenden Wohnung im Ausland ist der Abzug pro rata temporis zu kürzen.
- Als angemessen gelten in der Regel nachgewiesene Wohnkosten im Umfang von bis zu 20 % des annualisierten Bruttolohnes, höchstens jedoch bis CHF 48'000 pro Jahr.
- Die Kosten für den Unterricht der minderjährigen fremdsprachigen Kinder an fremdsprachigen Privatschulen, sofern der Unterricht an den öffentlichen Schulen am Wohnort nicht in der Muttersprache des Kindes angeboten wird. Nicht zu den Unterrichtskosten zählen Verpflegungs-, Transport- und Betreuungskosten vor und nach dem Unterricht.

3. Nicht abzugsfähige Kosten

Nicht geltend gemacht werden können insbesondere folgende Kosten:

- Kosten für die Heimfahrt (Home leave) der steuerpflichtigen Person und der Familie während der Dauer des Aufenthaltes in der Schweiz stellen keine berufsbedingten Aufwendungen dar.
- Die Kosten für das Beibehalten einer ständigen Wohnstätte im Ausland.
- Die Auslagen für die Wohnungseinrichtung und die Wohnnebenkosten.
- Die Mehraufwendungen wegen des höheren Preisniveaus oder der höheren Steuerbelastung in der Schweiz.
- Die Kosten für Rechts- und Steuerberatung. Nicht unter die Rechts- und Steuerberatungskosten fällt ein vom Arbeitsgeber bzw. von der Arbeitgeberin angebotener Steuerservice, sofern dieser im Rahmen der Lohnbuchhaltung des Arbeitgebers erbracht wird und für alle Arbeitnehmer und Arbeitnehmerinnen zwingend ist.

Werden solche Entschädigungen oder Zulagen vom Arbeitgeber bzw. von der Arbeitgeberin bezahlt, sind diese Leistungen zum Bruttolohn hinzuzurechnen.

E. Geltendmachung der besonderen Berufskosten

I. Allgemeines

Wie und ob Expatriates ihre besonderen Berufskosten steuerlich geltend machen können, ist unter anderem abhängig von ihrem steuerrechtlichen Wohnsitz während der Entsendezeit und von der Erhebungsart.

II. Im ordentlichen Verfahren

Expatriates, die im ordentlichen Verfahren besteuert werden, können ihre besonderen Berufskosten in der jährlichen Steuererklärung geltend machen. Diese können nur dann abgezogen werden, wenn der Expatriate bzw. die Expatriate diese Kosten selber zahlt und sie entweder vom Arbeitgeber bzw. von der Arbeitgeberin nicht zurückerstattet werden oder eine allfällige pauschale bzw. effektive Vergütung dieser Kosten beim Einkommen des Expatriates bzw. der Expatriate (im Lohnausweis oder in der Steuererklärung) aufgerechnet wird.

Bezahlt der Expatriate bzw. die Expatriate die Reise- und Umzugskosten sowie die Unterkunft- und Wohnkosten selbst, ohne dass sie ihm vom Arbeitgeber bzw. von der Arbeitgeberin zurückerstattet werden, so kann er bzw. sie in der Steuererklärung anstelle der tatsächlichen Kosten einen pauschalen Betrag von CHF 1'500 pro Monat geltend machen. Der pauschale Abzug von CHF 1'500 ist ebenfalls zulässig, wenn dem Expatriate bzw. der Expatriate die besonderen Berufskosten vom Arbeitgeber bzw. von der Arbeitgeberin in Form eines Pauschalbetrages erstattet wurden, der im Lohnausweis zum steuerbaren Bruttolohn hinzugerechnet wurde. Der Abzug von CHF 1'500 setzt voraus, dass der Expatriate bzw. die Expatriate die Beibehaltung der ausländischen Wohnstätte anhand entsprechender Unterlagen nachweisen kann.

Übersteigen die Reise- und Umzugskosten sowie die Unterkunft- und Wohnkosten den Betrag von CHF 1'500 pro Monat, können die effektiven Kosten abgezogen werden, soweit sie in vollem Umfang nachgewiesen werden. Der Expatriate bzw. die Expatriate hat der Steuererklärung eine Aufstellung über die tatsächlichen Auslagen beizulegen. Nicht im Abzug von CHF 1'500 berücksichtigt sind die Aufwendungen für den Besuch einer fremdsprachigen Privatschule durch die minderjährigen Kinder. Diese Kosten können zusätzlich geltend gemacht werden, soweit sie nachgewiesen werden.

Hinsichtlich der Kosten für den Unterricht für den Besuch einer fremdsprachigen Privatschule durch fremdsprachige minderjährige Kinder gilt Folgendes:

Übernimmt der Arbeitgeber bzw. die Arbeitgeberin die Kosten für den Unterricht sind diese im Lohnausweis unter Ziffer 7 „Andere Leistungen“ aufzuführen. Die effektiven Kosten für den Unterricht können vom Expatriate bzw. von der Expatriate als besondere Berufskosten abgezogen werden.

Beteiligt sich ein Arbeitgeber bzw. eine Arbeitgeberin an einer fremdsprachigen Privatschule durch Zahlung einer Pauschalsumme für ein bestimmtes Kontingent von Schülern und Schülerinnen und werden die Kosten für den Unterricht vom Arbeitgeber bzw. von der Arbeitgeberin nicht dem Expatriate bzw. der Expatriate ausbezahlt, müssen diese nicht zum Einkommen des Expatriates bzw. der Expatriate hinzugerechnet werden. Der Arbeitgeber bzw. die Arbeitgeberin hat dies unter Ziffer 15 des Lohnausweises zu vermerken. Der Expatriate bzw. Expatriate kann in diesem Fall weder die effektiven Kosten für den Unterricht als besondere Berufskosten noch den Pauschalabzug für allgemeine Berufskosten geltend machen.

III. Im Quellensteuerverfahren

1. Berücksichtigung der besonderen Berufskosten bei der Erhebung der Quellensteuer

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

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

Werden dem Expatriate bzw. der Expatriate die besonderen Berufskosten vom Arbeitgeber bzw. von der Arbeitgeberin nicht vergütet, so kürzt der Arbeitgeber bzw. die Arbeitgeberin den monatlichen Bruttolohn für die Berechnung der Quellensteuer um CHF 1'500 und erhebt nur auf dem Restbetrag die Quellensteuer. Diese Monatspauschale darf nur abgezogen werden, wenn der Expatriate bzw. die Expatriate seine bzw. ihre Wohnstätte im Ausland ständig für den Eigengebrauch zur Verfügung hält und dem Arbeitgeber bzw. der Arbeitgeberin die Beibehaltung der ausländischen Wohnstätte nachgewiesen hat.

Werden dem Expatriate bzw. der Expatriate die besonderen Berufskosten vom Arbeitgeber bzw. der Arbeitgeberin durch einen monatlichen Pauschalbetrag vergütet, so gehört dieser Pauschalbetrag zum monatlichen Bruttolohn. Für die Berechnung der Quellensteuer kürzt der Arbeitgeber bzw. die Arbeitgeberin diesen monatlich Bruttolohn um CHF 1'500 und erhebt nur auf dem Restbetrag die Quellensteuer. Diese monatliche Kürzung darf nur erfolgen, wenn der Expatriate bzw. die Expatriate seine Wohnstätte im Ausland ständig für den Eigengebrauch zur Verfügung hält und dem Arbeitgeber bzw. der Arbeitgeberin die Beibehaltung der ausländischen Wohnstätte nachgewiesen hat.

2. Besondere Berufskosten, die noch nicht bei der Quellenbesteuerung berücksichtigt werden konnten

Hat der Arbeitgeber bzw. die Arbeitgeberin dem Expatriate bzw. der Expatriate nicht alle belegten Kosten zurückerstattet oder sind die vom Expatriate bzw. von der Expatriate selbst getragenen Kosten höher als die monatlich pauschal berücksichtigten CHF 1'500, so können diese Kosten grundsätzlich in der Steuererklärung im Rahmen der nachträglichen ordentlichen Veranlagung (NOV) geltend gemacht werden, sofern die Voraussetzungen für eine NOV erfüllt sind. Die Aufwendungen für den Besuch einer fremdsprachigen Privatschule sind nicht Bestandteile der pauschalen Quellensteuerkürzung und können daher immer erst im Rahmen der NOV geltend gemacht werden.

F. Exkurs: Weitere Kosten

Speziell zu erwähnen sind folgende weitere Kosten:

- Steuern: Die vom Arbeitgeber bzw. von der Arbeitgeberin übernommenen Steuern sind als Einkommen aufzurechnen. Soweit die vom Arbeitgeber bzw. von der Arbeitgeberin übernommenen Steuern für Kanton und Bund im Lohnausweis nicht separat ausgewiesen, sondern im Lohn enthalten sind, werden sie in der Detailaufstellung zum Erwerbseinkommen und den Erwerbskosten kenntlich gemacht. Expatriates, deren Lohn über die Saläradministration des Herkunftslandes abgerechnet wird (wie Home-Based Assignees), werden in der Regel die Steuern, die im Herkunftsstaat anfallen würden, vom im Herkunftsland geltenden Basislohn abgezogen (Hypotax). Als Bruttolohn steuerbar ist nur der in der Schweiz bezogene effektive Lohn (Basislohn Herkunftsland abzüglich Hypotax). Zum Bruttolohn hinzuzuzählen sind ledig-

lich die vom Arbeitgeber bzw. von der Arbeitgeberin übernommenen schweizerischen Steuern ohne Hypotax (Basislohn Herkunftsstaat abzüglich Hypotax, zuzüglich schweizerische Steuern).

- Integrationsbeiträge: Beiträge des Arbeitgebers bzw. der Arbeitgeberin für die Integration des steuerpflichtigen Mitarbeiters bzw. der steuerpflichtigen Mitarbeiterin und seiner bzw. ihrer Familie am neuen Wohnort (wie Vereinsmitgliedschaften, Kursbesuche des Ehegatten bzw. der Ehegattin usw.) sind zum Einkommen hinzuzuzählen. Die betreffenden Kosten sind nicht abziehbar.
- Beiträge an die Krankenversicherung: Prämien an die Krankenkassen oder Krankenversicherungen (wie Medicare, Health Insurance) sind nur im Rahmen des pauschalen Versicherungsabzugs abzugsfähig. Beiträge des Arbeitgebers bzw. der Arbeitgeberin an die Krankenversicherung des Arbeitnehmers bzw. der Arbeitnehmerin sind zum Bruttolohn hinzuzurechnen.
- Beiträge an die Krankheitskosten: Allfällige Beiträge des Arbeitgebers bzw. der Arbeitgeberin für ärztliche Beratungen oder medizinische Behandlungen sind zum Bruttolohn hinzuzurechnen.
- Beiträge an die Säule 3a: Expatriates, welche keine Beiträge an die eidg. AHV entrichten, können an der Säule 3a nicht teilnehmen, und zwar auch dann nicht, wenn sie Beiträge an eine ausländische Sozialversicherung leisten.
- Beiträge an ausländische Sozialversicherungen: Beiträge an eine ausländische Sozialversicherung werden vom Bruttolohn abgezogen, sofern diese Versicherung bezüglich Finanzierung und Leistungen mit der schweizerischen Sozialversicherung vergleichbar sind.

Steuerverwaltung Basel-Stadt

Auskünfte

Steuerverwaltung Basel-Stadt
Fischmarkt 10, Postfach, 4001 Basel
Telefon ordentliches Verfahren: 061 267 90 43
Telefon Quellensteuerverfahren: 061 267 98 14
www.steuerverwaltung.bs.ch
steuerverwaltung@bs.ch