

Richtlinien des kantonalen Steueramtes über die Berücksichtigung besonderer Berufskosten von vorübergehend in der Schweiz tätigen leitenden Angestellten, Spezialistinnen und Spezialisten (Expatriates)

(vom 17. Februar 2021)

Gültig ab Steuerperiode 2021

Vorbemerkungen

1 Diese Richtlinien regeln gestützt auf § 25 und § 26 des zürcherischen Steuergesetzes (StG) die Abzugsfähigkeit besonderer Berufskosten, die leitenden Angestellten sowie Spezialistinnen und Spezialisten mit besonderer beruflichen Qualifikation (Expatriates) dadurch entstehen, dass sie von ihrem ausländischen Arbeitgeber vorübergehend in die Schweiz entsandt werden. In Bezug auf die Ermittlung des steuerbaren Erwerbseinkommens gilt auch für diese Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer die allgemeine Bestimmung von § 17 StG, wonach sämtliche Leistungen des Arbeitgebers unter Einschluss aller Zulagen, Naturalleistungen und anderer geldwerter Vorteile steuerbar sind.

A. Persönlicher Anwendungsbereich

2 Diesen Richtlinien unterliegen leitende Angestellte sowie Spezialistinnen und Spezialisten mit besonderer beruflicher Qualifikation, die von ihrem ausländischen Arbeitgeber vorübergehend in die Schweiz (in der Regel zu einer Tochter- oder Schwestergesellschaft) entsandt werden (Expatriates) und denen aufgrund dieses zeitlich befristeten Aufenthalts in der Schweiz zusätzliche Berufskosten erwachsen.

3 Als leitende Angestellte im Sinne dieser Richtlinien gelten in der Regel Mitglieder der Geschäftsleitung sowie der Direktion bzw. ihnen gleichgestellte Funktionsträger. Die entsandte Person muss bei der schweizerischen Unternehmung ebenfalls in leitender Stellung tätig sein. Andernfalls müssen die Voraussetzungen gemäss nachfolgender Ziffer 4 gegeben sein.

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

5 Als vorübergehend gilt eine auf höchstens fünf Jahre befristete Erwerbstätigkeit. Die Anwendbarkeit dieser Richtlinien fällt dahin, wenn die befristete durch eine dauernde Erwerbstätigkeit abgelöst wird.

B. Abzugsfähige Berufskosten

6 Für Expatriates im Sinne von Ziffer 2 ff. sind grundsätzlich die normalen Bestimmungen für den Abzug von Berufskosten anwendbar. Es besteht insbesondere der Anspruch auf den Abzug der Berufskosten gemäss § 26 Abs. 1 lit. a und b StG sowie der übrigen für die Ausübung des Berufes erforderlichen Kosten gemäss § 26 Abs. 1 lit. c StG wie Auslagen für Berufskleider, Berufswerkzeuge und Fachliteratur. Von der Regelung gemäss den nachfolgenden Ziffern nicht berührt wird auch die Ausrichtung von Repräsentationsspesen aufgrund eines genehmigten Spesenreglementes.

7 Als besondere Berufskosten von Expatriates im Sinne von § 26 Abs. 1 lit. c StG gelten jedoch zusätzlich die folgenden Kosten:

8 Für im Ausland wohnhafte Expatriates sind abzugsfähig:

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

9 Für in der Schweiz wohnhafte Expatriates sind abzugsfähig:

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

10 Nicht als abzugsfähige Berufskosten gelten insbesondere:

- a) die Kosten der ständigen Wohnung im Ausland;
- b) die Auslagen für die Wohnungseinrichtung und für Wohnnebenkosten in der Schweiz;
- c) die Mehraufwendungen wegen des höheren Preisniveaus oder der höheren Steuerbelastung in der Schweiz;
- d) die Kosten für Rechts- und Steuerberatung.

C. Bescheinigungspflicht

11 Für Vergütungen von Expatriates im Sinne von Ziffer 2 ff. im Zusammenhang mit besonderen Berufskosten im Sinne von Ziffer 7 ff. ist zu beachten, dass die ausgerichteten effektiven oder pauschalen Vergütungen sowie die ausgerichteten Naturalleistungen (z.B. Bereitstellen der Wohnung oder Übernahme von Schulkosten durch den Arbeitgeber) im Lohnausweis bescheinigt sein müssen. Für die Bescheinigungspflicht ist die Wegleitung zum Ausfüllen des Lohnausweises bzw. der Rentenbescheinigung (Formular 11) herausgegeben von der Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK) und der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) zu beachten.

D. Geltendmachung der besonderen Berufskosten

I. Im ordentlichen Verfahren

12 Die besonderen Berufskosten im Sinne von Ziffer 7 ff. werden unabhängig davon berücksichtigt, ob die steuerpflichtige Person die Berufskosten selbst bezahlt oder ob sie vom Arbeitgeber übernommen werden und der Expatriate dadurch eine Naturalleistung erhält.

13 Die besonderen Berufskosten können nur dann abgezogen werden, wenn der Expatriate diese Kosten selber zahlt und sie entweder vom Arbeitgeber nicht zurückerstattet werden oder eine allfällige pauschale oder effektive Vergütung dieser Kosten beim Einkommen des Expatriates (im Lohnausweis oder in der Steuererklärung) aufgerechnet wird.

14 Besteht ein Anspruch auf Abzug der Wohnkosten im Sinne von Ziffer 8 b) oder Ziffer 9 b), so kann anstelle der Kosten nach Ziffern 8 oder 9 a) und b) ein Pauschalbetrag von monatlich Fr. 1500.- abgezogen werden.

II. Im Quellensteuerverfahren

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

16 Werden dem Expatriate die besonderen Berufskosten im Sinne von Ziffer 7 ff. effektiv gegen Beleg zurückerstattet, ist auf diesen Zahlungen keine Quellensteuer zu erheben. Die Originalbelege sind vom Arbeitgeber aufzubewahren.

17 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 Fr. 1500.- zu berücksichtigen, sofern ein Anspruch auf Abzug der Wohnkosten gemäss Ziffer 8 b), oder Ziffer 9 b) besteht. Der Arbeitgeber hat vom total ausbezahlten Monatssalär (inkl. pauschaler Vergütungen) den Betrag von Fr. 1500.- in Abzug zu bringen und nur auf dem Restbetrag die Quellensteuer zu erheben.

18 Werden dem Expatriate gemäss arbeitsvertraglicher Vereinbarung neben dem Monatssalär keine besonderen Berufsauslagen vergütet, so sind – unabhängig vom Zivilstand der steuerpflichtigen Person – die besonderen Berufskosten durch eine Monatspauschale von Fr. 1500.- zu berücksichtigen, sofern ein Anspruch auf Abzug der Wohnkosten gemäss Ziffer 8 b) oder Ziffer 9 b) besteht. Der Arbeitgeber hat in diesen Fällen vom total ausbezahlten Monatssalär den Betrag von Fr. 1500.- in Abzug zu bringen und nur auf dem Restbetrag die Quellensteuer zu erheben.

19 Die Monatspauschale von Fr. 1500.- gemäss Ziffer 17 und 18 darf vom Bruttosalär nur in Abzug gebracht werden, wenn die quellensteuerpflichtige Person dem Arbeitgeber die Beibehaltung der ausländischen Wohnstätte für den Eigengebrauch anhand entsprechender Unterlagen (Mietvertrag, Wohnsitzbestätigung etc.) nachweist. Diese Belege sind vom Arbeitgeber für eine allfällige Quellensteuerrevision aufzubewahren.

20 Höhere tatsächliche Kosten können vom Expatriate im Rahmen der Anwendung von §§ 93, 93a oder § 101a StG geltend gemacht werden.

E. Übergangsbestimmung und Inkrafttreten

21 Diese Richtlinien sind anwendbar ab 1. Januar 2021 und ersetzen auf diesen Zeitpunkt die Richtlinien des kantonalen Steueramtes über die Berücksichtigung besonderer Berufskosten von vorübergehend in der Schweiz tätigen leitenden Angestellten und Spezialisten vom 5. Juni 2015.

F. Auskünfte

22 Nähere Auskünfte über die in diesen Richtlinien behandelten Fragen erteilt die Abteilung Quellensteuer (Telefon 043 259 37 00).

Zürich, den 17. Februar 2021

Kantonales Steueramt Zürich

Die Chefin

M. Züger