



Gesetzgebungsstab, Januar 2015

Erläuternder Bericht

**zur Revision der Verordnung über den Abzug
besonderer Berufskosten bei der direkten
Bundessteuer von vorübergehend in der
Schweiz tätigen leitenden Angestellten,
Spezialisten und Spezialistinnen**

(Expatriates-Verordnung, ExpaV)

1 Ausgangslage

Die Verordnung des EFD vom 10. Februar 1993 über den Abzug von Berufskosten der unselbständigen Erwerbstätigkeit bei der direkten Bundessteuer (Berufskostenverordnung)¹ konkretisiert Artikel 26 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG)². Die Bestimmungen sehen vor, dass die Berufskosten aus unselbständiger Erwerbstätigkeit steuerlich berücksichtigt werden. Die Expatriates-Verordnung stützt sich auf Artikel 26 DBG und konkretisiert die Abzüge besonderer Berufskosten von Expatriates.

Die Revision der ExpaV erfolgte aufgrund zweier parlamentarischer Vorstösse zur Abschaffung der Abzüge für besondere Berufskosten von Expatriates, die vom Parlament abgelehnt wurden³. Der Bundesrat, welcher ebenfalls die Ablehnung der Motion beantragt hat, sprach sich gegen die grundsätzliche Infragestellung der bestehenden Regelung aus. Er hat jedoch die Überprüfung der Voraussetzungen und Modalitäten einzelner Abzüge in Aussicht gestellt. Dafür wurde eine Ad-hoc-Arbeitsgruppe aus Vertretern der kantonalen Steuerverwaltungen sowie der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) gebildet. Sie hat die Expatriates-Verordnung geprüft und ihre Erkenntnisse dem Eidgenössischen Finanzdepartement (EFD) im Herbst 2013 übermittelt.

Bereits zuvor hatte ein parlamentarischer Vorstoss die Gesetzeskonformität der ExpaV infrage gestellt⁴. Die ExpaV wurde daraufhin dem Bundesamt für Justiz (BJ) zur Überprüfung vorgelegt. Das BJ bejahte im Gutachten vom 6. September 2011⁵ grundsätzlich die Verfassungs- und Gesetzmässigkeit der Expatriates-Abzüge. Die Abzüge für die Umzugs- und Privatschulkosten (Art. 2 Abs. 2 Bst. a und c ExpaV) lägen bezüglich der Gesetzeskonformität aber in einem Graubereich. Das BJ empfahl daher, Artikel 26 DBG und Artikel 9 StHG bei einer nächsten Gesetzesrevision entsprechend zu präzisieren.

Im März 2014 hat das EFD ein Anhörungsverfahren zur Revision der ExpaV eröffnet, die den Schlussfolgerungen der Arbeitsgruppe weitgehend Rechnung trug. Die Revision beabsichtigt Präzisierungen und die Schliessung von Lücken. Sie soll den Kreis der Personen, die den Expatriate-Status nach der Verordnung geltend machen können, einschränken und damit die Akzeptanz der Verordnung in der Öffentlichkeit verbessern, ohne dabei die Attraktivität des Wirtschaftsstandortes Schweiz übermässigen zu verringern.

2 Erläuterungen zu den einzelnen Artikeln

Titel

Der Titel wird vereinfacht.

Art. 1

Abs. 1

Gemäss der heutigen Verordnung sind Expatriates leitende Angestellte, die von ihrem ausländischen Arbeitgeber vorübergehend in die Schweiz entsandt werden und Spezialisten und Spezialistinnen, die in der Schweiz eine zeitlich befristete Aufgabe erfüllen. In der Praxis ist es häufig schwierig, den Begriff der Spezialisten und Spezialistinnen nach der ExpaV vom Nichtspezialisten zu unterscheiden. So werden heute nicht nur IT-Spezialisten, sondern auch

¹ SR 642.118.1

² SR 642.11

³ Motionen 12.3510 (Fässler) und 12.3560 (Schelbert)

⁴ Postulat 09.3528 (Fässler)

⁵ VPB 2011.4, S. 37 ff.

Profisportler, Ärzte und Pflegefachleute auf Grund ihrer besonderen beruflichen Qualifikation als Expatriates anerkannt, sofern der Arbeitsvertrag auf fünf Jahre beschränkt ist. Dies gilt auch für Personen, die im Ausland nicht angestellt, sondern selbständig erwerbend waren. Das EFD sieht hier Handlungsbedarf, denn der Wortlaut der heutigen ExpaV lässt eine Ausweitung des Geltungsbereichs zu, die nicht der Ratio der Verordnung entspricht. Eine präzisere Definition des Expatriates-Begriff ist notwendig.

Die neue Formulierung von Absatz 1 umschreibt zwei mögliche Kategorien von Expatriates: leitende Angestellte und Spezialisten und Spezialistinnen mit besonderer beruflicher Qualifikation. Die Spezialisten und Spezialistinnen müssen künftig ebenfalls von einem ausländischen Arbeitgeber entsandt sein, um als «Expatriates» im Sinne der Verordnung zu gelten.

Die abzugsfähigen Mehrkosten werden somit an einen bestehenden Arbeitsvertrag geknüpft. Erfolgt eine Anstellung durch einen neuen Arbeitgeber mit Sitz oder Betriebsstätte in der Schweiz, so ist der Zusammenhang zwischen den Kosten nach Absatz 2 und der Erwerbstätigkeit nicht mehr eng genug, als dass die Kosten als abzugsfähige Berufskosten anzusehen wären. Die Verordnung 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. Artikel 1 übernimmt auch den bisher in Absatz 2 enthaltenen Grundsatz und vereinfacht diesen.

Abs. 2 und Abs. 3

Die Absätze entsprechen dem heutigen Absatz 3 ohne materielle Änderung.

Art. 2

Abs. 1 Bst. a

Mit der Neuformulierung wird präzisiert, dass die Abzüge nicht die üblichen Reisekosten, sondern nur die notwendigen Kosten für Fahrten zwischen dem ausländischen Wohnsitz und der Schweiz betreffen. Damit wird der Ermessensspielraum begrenzt und allfälliger Missbrauch eingeschränkt.

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 (geplantes Inkrafttreten per 1.1.2016) vorgesehene Maximalbetrag von 3000 Franken für die notwendigen Kosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte (allgemeinen Kosten) nicht für die Reisekosten der Expatriates, welche im Ausland wohnen.

Abs. 1 Bst. b

Die ExpaV soll dahingehend präzisiert werden, dass der Abzug für die angemessenen Wohnkosten in der Schweiz nur dann zugelassen werden, wenn die im Ausland beibehaltene Wohnung ständig für den Eigengebrauch zur Verfügung steht. Wenn die Wohnung im Ausland vermietet oder untervermietet wird, steht sie nicht mehr ständig für den Eigengebrauch zur Verfügung, und der Expatriate trägt wirtschaftlich nur die Kosten für eine Wohnung. Damit führt die Entsendung nicht zu zusätzlichen Wohnkosten.

Bei dieser Lösung wird aus Praktikabilitätsgründen in Kauf genommen, dass auch dann kein Wohnkostenabzug in der Schweiz möglich ist, wenn die Wohnung im Ausland nicht kostendeckend vermietet wird. Es ist legitim, dass Expatriates die wirtschaftlichen Kosten tragen, wenn sie ihre Wohnung im Ausland nicht kostendeckend vermieten.

Der Umfang der angemessenen Wohnkosten soll weiterhin durch die mit den lokalen Verhältnissen vertrauten kantonalen Steuerbehörden definiert werden.

Artikel 2 Absatz 1 Buchstabe c der geltenden ExpaV wird neu in Absatz 1 Buchstabe b geregelt. Die Regelung des bisherigen Buchstaben b wird aufgehoben. Dieser führte Abzüge auf, die auch durch Buchstabe c der geltenden Fassung abgedeckt wurden. Die Änderung hat somit keine Auswirkung für die Steuerpflichtigen.

Abs. 2 Bst. a

Die Prüfung der unterschiedlichen Praxis hat auch bei den Umzugskosten einen Präzisionsbedarf ergeben. Künftig sollen nur noch die notwendigen Umzugskosten abziehbar sein. Damit sollen nur Umzugskosten berücksichtigt werden, die in einem direkten Zusammenhang mit dem Umzug stehen (z.B. Transport der Möbel). Kosten im Vorfeld wie Wohnungsbesichtigungen durch eine Agentur sind nicht abzugsfähig. Die Kantone haben bei der Beurteilung dieser Kosten weiterhin einen erheblichen Ermessensspielraum.

Abs. 2 Bst. b

Siehe Absatz 1 Buchstabe b

Abs. 2 Bst. c

Die Voraussetzungen für die Abzugsfähigkeit von Unterrichtskosten an einer Privatschule werden präzisiert. Künftig soll als Kriterium nur noch die Sprache in den öffentlichen Schulen massgebend sein. Entspricht die Muttersprache des Kindes nicht der Sprache der öffentlichen Schule am Wohnort, sind Unterrichtskosten an einer Privatschule abziehbar. Weiter wird festgehalten, dass nur die Kosten für den Schulunterricht im engen Sinn abziehbar sind. Verpflegungs-, Transport- und Betreuungskosten vor oder nach dem Unterricht werden damit ausgeschlossen.

Art. 3

Die Änderungen sind redaktioneller Art und betreffen nur die französische Fassung (vgl. « Redaktionelle Änderungen » vor Kapitel 3)

Art. 4

Abs. 1

Der Pauschalabzug für die Umzugs-, Reise- sowie Wohnkosten wurde in erster Linie zur administrativen Vereinfachung – mit der Pauschalierung wird ein Grossteil der Fälle erledigt – eingeführt. Man kann davon ausgehen, dass diese Kosten bei der Mehrheit der Expatriates anfallen. 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. Mit der Pauschale sind alle Kosten nach Artikel 2 abgedeckt, ausser den Schulkosten nach Absatz 2 Buchstabe c, die nicht bei allen Steuerpflichtigen anfallen und je nach Situation in der Höhe sehr unterschiedlich sein können. Diese Aufwendungen sind immer in ihrer tatsächlichen Höhe geltend zu machen.

Der neue Wortlaut von Absatz 1 stellt sicher, dass ein Pauschalabzug nur beantragt werden kann, wenn die Wohnung im Ausland für den Eigengebrauch ständig zur Verfügung steht. Der Pauschalabzug von 1500 Franken pro Monat lässt sich mit Blick auf die tatsächlichen Kosten nur rechtfertigen, wenn dem Expatriate effektiv abzugsfähige Wohnkosten anfallen. Werden nur besondere Berufskosten nach Artikel 2 Absatz 1 Buchstabe a (*Reisen zwischen Wohnsitz im Ausland und in der Schweiz*) oder Absatz 2 Buchstabe a (*Umzug in die Schweiz und zurück an den früheren Wohnsitz im Ausland*) abgezogen, ist kein Pauschalabzug möglich, da wenig wahrscheinlich ist, dass die effektiven Kosten dessen Höhe erreichen. Damit kann vermieden werden, dass über die Pauschale gar nicht entstandene Kosten abgezogen werden.

Abs. 2

Der Wortlaut von Absatz 2 entspricht dem bisherigen Absatz 4 mit zwei Änderungen. Im ersten Satz wird der Verweis an die neue Verordnung angepasst. Im zweiten Satz wird der letzte Teilsatz («soweit sie im vollen Umfang nachgewiesen werden») gestrichen. Dieser Hinweis ist überflüssig, da geltend gemachte tatsächliche Kosten immer nachgewiesen werden müssen.

Art. 4a

Diese Übergangsbestimmung stellt sicher, dass Steuerpflichtige, die im Zeitpunkt des Inkrafttretens der revidierten Verordnung bereits Expatriates sind, diesen Status bis zum Abschluss ihres befristeten Arbeitsvertrags beibehalten können. Sie sind jedoch den neuen Vorschriften unterstellt.

Redaktionelle Änderungen

Die deutsche und die französische Fassung der Verordnung stimmen im geltenden Recht nicht vollständig überein: In Artikel 2 Absatz 1 Buchstabe c und Absatz 2 Buchstaben a und b sowie in Artikel 3 Buchstabe a wird im deutschen (und italienischen) Text der Begriff «Ausland» verwendet, während im französischen Text von «pays d'origine» die Rede ist. Diese Ungenauigkeit wird nun beseitigt, indem in allen Sprachen der Begriff «Ausland» verwendet wird. Artikel 3 Buchstabe c enthält im französischen Text ohne Entsprechung im deutschen Text den Zusatz «pays d'origine». Dieser Zusatz ist überflüssig und wird gestrichen.

3 Wegleitung zum Lohnausweis

Bei der Erarbeitung der Revision der ExpaV wurde die Wegleitung zum Lohnausweis überprüft. Dabei wurde festgestellt, dass die Randziffern 57 und 60 der Wegleitung einer genaueren Prüfung unterzogen werden sollten.

Die Wegleitung zum Lohnausweis liegt in der Kompetenz der Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK). Die ESTV wird die gewünschten oder nötigen Anpassungen deshalb der SSK unterbreiten.

4 Rundschriften der ESTV vom 7. April 1988 über die Schulgeldbeiträge von internationalen Unternehmen für die Schulung der Kinder ausländischer Arbeitnehmer

Da seit Inkrafttreten der ExpaV die Kosten für den Schulbesuch von fremdsprachigen Privatschulen nach Artikel 2 Absatz 2 Buchstabe c ExpaV als besondere Berufskosten abgezogen werden können, ist das Rundschreiben vom 7. April 1988, das einen vergleichbaren Zweck wie die ExpaV verfolgt, überflüssig. Wird es weiterhin angewendet, ergibt sich namentlich die Problematik, dass damit die Fünfjahresfrist von Artikel 1 Absatz 2 ExpaV umgangen werden kann, da das Rundschreiben keine zeitliche Befristung vorsieht. Auch die rechtliche Begründung des Rundschreibens ist aus heutiger Sicht nicht mehr nachvollziehbar. Zusammenarbeitsverträge zwischen Privatschulen und internationalen Unternehmen können aber auch nach der Aufhebung des Rundschreibens weiterhin abgeschlossen werden. Die Aufhebung des Rundschreibens bedeutet nur, dass der Wert der dem Arbeitnehmer vom Arbeitgeber erbrachten Leistung im Lohnausweis bescheinigt werden muss.

Die ESTV wird das Rundschreiben bei Inkrafttreten dieser Änderung aufheben.

5 Inkrafttreten

Die Inkraftsetzung soll per 1. Januar 2016 erfolgen, damit die betroffenen Personen und die Kantone sich auf die neuen Bestimmungen vorbereiten können.