



Merkblatt 8: Natürliche Personen ab 2023

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

1 Einleitung

Dieses Merkblatt erläutert, wie die besonderen Berufskosten, die 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 Art. 31 des Steuergesetzes (StG) bzw. Art. 26 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) und der Expatriates-Verordnung (ExpaV)¹.

2 Expatriates²

Expatriates im Sinne der ExpaV sind **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.

2.1 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.

2.2 Spezialistinnen und Spezialisten

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).

2.3 Von einem ausländischen Arbeitgeber entsandt

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

2.4 Vorübergehend

Als «vorübergehend» gilt eine auf **höchstens fünf Jahre befristete** Erwerbstätigkeit. Der Expatriates-Status entfällt bereits früher, wenn ein unbefristeter Arbeitsvertrag mit dem Schweizer Unternehmen abgeschlossen wird.

3 Allgemeine Berufskosten

Auch bei Expatriates sind die allgemeinen Bestimmungen für den Abzug von Berufskosten (Berufskostenverordnung)³ anwendbar. Sämtliche für die Berufsausübung und Einkommenserzielung notwendigen und selbst getragenen Kosten können somit geltend gemacht werden.⁴

4 Besondere Berufskosten⁵

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 von ihrem **steuerrechtlichen Wohnsitz** während der Entsendezeit ab.

¹ Verordnung des EFD über den Abzug besonderer Berufskosten von Expatriates bei der direkten Bundessteuer (*Expatriates-Verordnung*; SR 642.118.3) vom 3. Oktober 2000 in der Fassung vom 9. Januar 2015, in Kraft seit 1. Januar 2016.

² Personen, die bereits vor dem Inkrafttreten der Änderung der ExpaV als Expatriates nach Artikel 1 Absatz 1 in der Fassung der ExpaV vom 3. Oktober 2000 galten, behalten diesen Status bis zum Ende der befristeten Erwerbstätigkeit (Art. 4A ExpaV).

³ Verordnung des EFD über den Abzug von Berufskosten unselbständig Erwerbstätiger bei der direkten Bundessteuer (SR 642.118.1) vom 10. Februar 1993.

⁴ Mittels Nachträglicher ordentlicher Veranlagung NOV (Art. 89, 89a und 99a DBG und Art. 114a, 114b und 123b StG) oder in der ordentlichen Steuererklärung (Art. 124 DBG, Art. 31 StG)

⁵ Art. 2 ExpaV

4.1 Expatriates mit steuerrechtlichem Wohnsitz im Ausland

Geltend gemacht werden können:

- die **notwendigen Kosten für die 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; die **Beibehaltung der ausländischen Wohnstätte** muss anhand entsprechender Unterlagen (Mietvertrag, Wohnsitzbestätigung usw.) **nachgewiesen** werden.

4.2 Expatriates mit steuerrechtlichem Wohnsitz in der Schweiz

Geltend gemacht werden können:

- die **notwendigen Kosten für den Umzug** in die Schweiz und zurück in den früheren ausländischen Wohnsitzstaat;
- die **notwendigen Hin- und Rückreisekosten** des Expatriates und seiner Familie **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 **Beibehaltung der ausländischen Wohnstätte** muss anhand entsprechender Unterlagen (Mietvertrag, Wohnsitzbestätigung usw.) **nachgewiesen** werden;
- 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.

4.3 Nicht abzugsfähige Kosten⁶

Nicht geltend gemacht werden können insbesondere:

- die Kosten für das Beibehalten einer ständigen Wohnstätte im Ausland. Diese Kosten stehen nicht in unmittelbarem Zusammenhang mit der vorübergehenden Erwerbstätigkeit in der Schweiz. Sie fallen unabhängig davon an, ob der Expatriate in der Schweiz eine Erwerbstätigkeit ausübt oder nicht und sind deshalb nicht abziehbar;
- die Auslagen für die Wohnungseinrichtung und die Wohnnebenkosten in der Schweiz;
- die Mehraufwendungen wegen des höheren Preisniveaus oder der höheren Steuerbelastung in der Schweiz;
- die Kosten für Rechts- und Steuerberatung.

Werden solche Entschädigungen oder Zulagen vom Arbeitgeber bezahlt, sind diese geldwerten Leistungen zum Bruttolohn zu rechnen.

Bescheinigungspflicht im Lohnausweis⁷

Hat der Arbeitgeber die zuvor benannten besonderen Berufskosten direkt bezahlt oder dem Expatriate erstattet, sind die bezahlten Beträge im Lohnausweis unter Ziff. 13.1.2 zu bescheinigen. Zu den zu bescheinigenden Leistungen gehören auch die ausgerichteten Naturalleistungen (z. B. Bereitstellen der Wohnung oder Übernahme von Schulkosten durch den Arbeitgeber), welche zum Marktwert bewertet aufzuführen sind.

Erstattet der Arbeitgeber dem Expatriate nicht die tatsächlichen Kosten, sondern einen pauschalierten Betrag, so ist diese Pauschale im Lohnausweis unter Ziffer 2.3 mit der Bemerkung «Pauschalspesen Expatriates» zum Lohn hinzuzurechnen.

Unter Ziff. 15 im Lohnausweis ist zu vermerken, ob ein genehmigtes **Expatriateruling⁸** besteht.

5 Geltendmachung der besonderen Berufskosten⁹

Wie Expatriates ihre besonderen Berufskosten steuerlich geltend machen können, ist abhängig von ihrem **steuerrechtlichen Wohnsitz** während der Entsendezeit und davon, ob von Ihrem Erwerbseinkommen Quellensteuern abgeführt werden.

5.1 Berücksichtigung der besonderen Berufskosten bei der Erhebung der Quellensteuer

Werden dem Expatriate die **besonderen Berufskosten** gemäss Ziffer 4 dieses Merkblattes **vom Arbeitgeber gegen Beleg zurückerstattet**, ist auf diesen Zahlungen keine Quellensteuer zu erheben. Die Originalbelege sind vom Arbeitgeber aufzubewahren.

Werden dem Expatriate die **besonderen Berufskosten** gemäss Ziffer 4 dieses Merkblattes **vom Arbeitgeber nicht vergütet**, so kürzt der Arbeitgeber den monatlichen Bruttolohn um CHF 1 500.– und erhebt nur auf dem Restbetrag die Quellensteuer. Diese Monatspauschale darf nur abgezogen werden, wenn der Expatriate seine Wohnstätte im Ausland ständig für den Eigengebrauch zur Verfügung hält und dem Arbeitgeber die Beibehaltung der ausländischen Wohnstätte nachgewiesen hat.

Werden dem Expatriate die **besonderen Berufskosten** gemäss Ziffer 4 dieses Merkblattes **vom Arbeitgeber durch einen monatlichen Pauschalbetrag vergütet**, dann gehört dieser Pauschalbetrag zum monatlichen Bruttolohn. Diesen Bruttolohn kürzt der Arbeitgeber monatlich um CHF 1 500.– und erhebt nur auf dem Restbetrag die Quellensteuer. Diese monatliche Kürzung darf nur erfolgen, wenn der Expatriate seine Wohnstätte im Ausland ständig für den Eigengebrauch zur Verfügung hält und dem Arbeitgeber die Beibehaltung der ausländischen Wohnstätte nachgewiesen hat.

⁶ Art. 3 ExpA/V

⁷ Siehe die [Wegleitung zum Ausfüllen des Lohnausweises bzw. der Rentenbescheinigung vom 12. Mai 2015](#), gültig ab 1. Januar 2023, herausgegeben von der Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK) und der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV); abrufbar auf der [Website der ESTV](#).

⁸ Für Expatriatesrulings, die bereits vor dem 1.1.2016 abgeschlossen wurden, gilt, dass die zum 1.1.2016 inkraftgetretenen Bestimmungen der ExpA/V abweichenden Vereinbarungen im Expatriateruling vorgehen.

⁹ Art. 4 ExpA/V

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

Expatriates mit steuerrechtlichem Wohnsitz im Ausland

Hat der Arbeitgeber dem Expatriate nicht alle belegten Kosten zurückerstattet oder sind die vom Expatriate selbst getragenen Kosten höher als die monatlich pauschal berücksichtigten CHF 1 500.–, kann der Expatriate bis Ende März des Folgejahres einen Antrag auf nachträgliche ordentliche Veranlagung (NOV) einreichen, wenn er die Voraussetzungen der Quasi-Ansässigkeit erfüllt (Art. 99a DBG, Art. 123b StG¹⁰). Der Antrag auf NOV ist an die Steuerverwaltung des Kantons Bern, Quellensteuer, Postfach, 3001 Bern zu richten. Die zu viel bezahlten Quellensteuern werden zinslos zurückerstattet.

Expatriates mit steuerrechtlichem Wohnsitz in der Schweiz

Hat der Arbeitgeber dem Expatriate nicht alle belegten Kosten zurückerstattet, oder sind die vom Expatriate selbst getragenen Kosten höher als die monatlich pauschal berücksichtigten CHF 1 500, so können diese Kosten grundsätzlich in der Steuererklärung im Rahmen der NOV¹¹ geltend gemacht werden (Art. 89 und 89a DBG, Art. 114a und Art. 114b StG). Die Aufwendungen für den Besuch einer fremdsprachigen Privatschule sind nicht Bestandteil der pauschalen Quellensteuerminderung¹² und müssen daher immer erst im Rahmen der NOV geltend gemacht werden.

5.3 Besondere Berufskosten von Expatriates ohne Quellensteuerabzug

Expatriates, die nicht quellensteuerpflichtig sind, sondern im ordentlichen Verfahren besteuert werden, können ihre besonderen Berufskosten in der jährlichen ordentlichen Steuererklärung geltend machen.

Bezahlt der Expatriate die Reise- und Umzugskosten sowie die Unterkunfts- und Wohnkosten gemäss Ziffer 4 dieses Merkblattes selbst, ohne dass sie ihm vom Arbeitgeber zurückerstattet werden, dann kann er in der Steuererklärung von den Bruttoeinkünften einen pauschalen Betrag von CHF 1 500.– pro Monat abziehen. Der pauschale Abzug von CHF 1 500.– ist ebenfalls zulässig, wenn dem Expatriate die besonderen Berufskosten vom Arbeitgeber 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 die Beibehaltung der ausländischen Wohnstätte anhand entsprechender Unterlagen (Mietvertrag, Wohnsitzbestätigung usw.) nachweisen kann.

Übersteigen die tatsächlichen besonderen Berufskosten gemäss Ziffer 4 dieses Merkblattes den Betrag von CHF 1 500.– pro Monat, können sie abgezogen werden, soweit sie in vollem Umfang nachgewiesen werden. Der 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.

¹⁰ Vgl. Beilage «info» Nachträgliche ordentliche Veranlagung, TaxInfo-Beitrag über die NOV bei Quasi-Ansässigkeit

¹¹ Beilage «info» Nachträgliche ordentliche Veranlagung (Versand mit der Steuererklärung NOV), TaxInfo-Beiträge über die obligatorische NOV sowie NOV auf Antrag.

¹² Siehe Ziffer 5.1