



Schweizerische Eidgenossenschaft
Confédération suisse
Confederazione Svizzera
Confederaziun svizra

Eidgenössisches Finanzdepartement EFD

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV

Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer,
Stempelabgaben DVS

Gesetzgebungsstab, im März 2014

Anhörung zur Revision der Expatriates-Verordnung (ExpaV)

Erläuternder Bericht

Zusammenfassung

Nach Artikel 26 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) können die Berufskosten aus unselbständiger Erwerbstätigkeit vom steuerbaren Einkommen abgezogen werden. Darunter fallen auch die besonderen Berufskosten von Expatriates, d.h. Personen, die von ihrem ausländischen Arbeitgeber vorübergehend in die Schweiz entsandt werden.

Mit den Motionen 12.3510 und 12.3560 verlangen Nationalrätin Fässler und Nationalrat Schelbert die Abschaffung der Abzüge für besondere Berufskosten von Expatriates. Der Bundesrat lehnte es am 15. August 2012 ab, die bestehende Regelung grundsätzlich in Frage zu stellen und beantragte die Ablehnung der Motionen. Er stellte jedoch die Überprüfung der Voraussetzungen und Modalitäten einzelner Abzüge in Aussicht.

Diese Überprüfung wurde von einer ad-hoc Arbeitsgruppe "Expatriates-Verordnung (ExpaV)", zusammengesetzt aus Vertretern der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) und von kantonalen Steuerverwaltungen, vorgenommen.

Die Arbeitsgruppe kommt zum Schluss, dass

- die gemäss der ExpaV bestehenden Abzüge (Umzugs-, Wohn- und Privatschulkosten) Gewinnungskosten darstellen und in Artikel 26 DBG eine genügende rechtliche Grundlage haben;
- sich weder eine Streichung eines bestimmten Abzugs noch ein neuer Abzug aufdrängt;
- die Verfahrensvorschriften der ExpaV grundsätzlich genügen;
- der Pauschalabzug beibehalten werden soll und
- die Gleichbehandlung von Expatriates und übrigen in der Schweiz steuerpflichtigen Personen gewährleistet ist.

Die Arbeitsgruppe hat aber auch verschiedene Schwächen der Verordnung aufgezeigt. Basierend auf den Ergebnissen der Arbeitsgruppe schlägt das Eidgenössische Finanzdepartement (EFD) folgende Anpassungen der ExpaV vor:

- Beschränkung des Anwendungsbereichs der ExpaV;
- Präzisierungen beim Wohn-, Schulkosten- und Pauschalabzug;
- Änderungen im Lohnausweis bezüglich der Arbeitgeberleistungen;
- Aufhebung des Rundschreibens der ESTV vom 7. April 1988 über die Schulgeldbeiträge von internationalen Unternehmen für die Schulung der Kinder ausländischer Arbeitnehmer.

1. Einleitung

Mit den Motionen 12.3510 und 12.3560 verlangen Nationalrätin Fässler und Nationalrat Schelbert die Abschaffung der Abzüge für besondere Berufskosten von Expatriates. Der Bundesrat lehnte es am 15. August 2012 ab, die bestehende Regelung grundsätzlich in Frage zu stellen und beantragte die Ablehnung der Motionen. Er stellte jedoch die Überprüfung der Voraussetzungen und Modalitäten einzelner Abzüge in Aussicht. In der Antwort vom 22. Mai 2013 zur Interpellation Schelbert (13.3236): "Widerrechtliche Steuervergünstigungen für Expats" verwies der Bundesrat darauf, dass die Überprüfung der Expats-Abzüge voraussichtlich im Herbst 2013 abgeschlossen sein werde und dass das Eidgenössische Finanzdepartement (EFD) danach über das weitere Vorgehen informieren werde.

Die Motion der zurückgetretenen Frau Fässler wurde von Frau Gysi übernommen. Der Nationalrat hat die beiden Motionen am 10. März 2014 abgelehnt. Sie sind damit erledigt.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) hat am 8. November 2012 eine ad-hoc Arbeitsgruppe "Expatriates-Verordnung (ExpaV)" mit Vertretern von kantonalen Steuerverwaltungen und der ESTV initiiert, die die Voraussetzungen und Modalitäten der in der ExpaV geregelten Abzüge überprüfte. Die Arbeitsgruppe hat ihre Arbeiten im August 2013 abgeschlossen. Sie hat mögliche Änderungen der ExpaV aufgezeigt. Mit Blick auf die politische Tragweite der Vorlage hat sie aber auf konkrete Empfehlungen verzichtet.

Die nachstehenden Erläuterungen zur Revision der ExpaV basieren auf den Ergebnissen der Arbeitsgruppe und entsprechen dem gemäss der Interpellation Schelbert (13.3236) in Aussicht gestellten Bericht des EFD.

2. Ausgangslage

2.2 Rechtliche Grundlagen

Die rechtlichen Grundlagen für die steuerliche Berücksichtigung der Berufskosten aus unselbständiger Erwerbstätigkeit finden sich in Artikel 26 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) und Artikel 9 Absatz 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14). Diese Bestimmungen erlauben es, alle Berufskosten aus unselbständiger Erwerbstätigkeit steuerlich sachgerecht zu behandeln.

Artikel 26 DBG wurde in zwei Verordnungen des EFD konkretisiert:

- Verordnung EFD vom 10. Februar 1993 über den Abzug von Berufskosten der unselbständigen Erwerbstätigkeit bei der direkten Bundessteuer (Berufskosten-Verordnung; SR 642.118.1)
- Verordnung des EFD vom 3. Oktober 2000 über den Abzug besonderer Berufskosten bei der direkten Bundessteuer von vorübergehend in der Schweiz tätigen leitenden Angestellten, Spezialisten und Spezialistinnen vom 3. Oktober 2000 (Expatriates-Verordnung, ExpaV; SR 642.118.3)

2.3 Entstehung der ExpaV

Das Thema „Expatriates“ hat vor Erlass der ExpaV auf zwei Ebenen zu Diskussionen geführt:

1. Politische Ebene

Im Nachgang zu einer am 21. Juni 1996 von Herrn Nationalrat Jean-Michel Gros eingereichten parlamentarischen Initiative (96.431), die bei der direkten Bundessteuer Steuererleichterungen für sog. Hilfsgesellschaften verlangte, verlagerte sich die Diskussion in der Kommission für Wirtschaft und Abgaben (WAK) rasch auf die Frage, ob nicht vielmehr den natürlichen Personen, d.h. den sog. Expatriates, Steuererleichterungen zu gewähren seien.

2. Wissenschaftliche Ebene

In einem im Juli 1999 veröffentlichten Gutachten, das der Kanton Zürich bei der Universität St. Gallen in Auftrag gegeben hatte, überprüften die beiden Autoren Prof. Dr. Robert Waldburger und Martin Schmid die Zulässigkeit der „an Expatriates erbrachten Leistungen mit Lohncharakter als Gewinnungskosten“. Es wurde aufgezeigt, dass viele Kantone den Expatriates weitergehende Berufskostenabzüge gewähren, weil sie von besonderen tatsächlichen Verhältnissen bei dieser Kategorie von Arbeitnehmenden ausgehen.

In der genannten Studie wurde weiter dargelegt, dass im Ausland (so z.B. in Belgien, Dänemark, Frankreich, Grossbritannien, Irland, Luxemburg, Holland) ebenfalls die Auffassung vorherrscht, für die Expatriates würden für die Berufskosten im Vergleich zu den anderen Unselbständigerwerbenden unterschiedliche tatsächliche Verhältnisse gelten. Das hat dazu geführt, dass in den genannten Staaten für bestimmte Berufskosten der Expatriates besondere Regelungen eingeführt worden sind.

Diese Erkenntnisse zeigten auf, dass sich auch im schweizerischen Steuerrecht entsprechende Schritte aufdrängten. Für das weitere Vorgehen waren zwei grundsätzliche Fragen zu beantworten: Zunächst war die Frage zu klären, ob zur steuerlichen Berücksichtigung der besonderen Berufskosten der Expatriates eine neue Gesetzesgrundlage notwendig sei. Diese Frage konnte verneint werden. Grundlage für die steuerliche Berücksichtigung der Berufskosten aus unselbständiger Erwerbstätigkeit ist im DBG Artikel 26, im StHG Artikel 9 Absatz 1. Diese Bestimmungen erlauben es, alle Berufskosten aus unselbständiger Erwerbstätigkeit steuerlich sachgerecht zu behandeln. Die zweite Frage betraf die Erlassform. Diesbezüglich war zu berücksichtigen, dass zum erwähnten Artikel 26 DBG seit 1993 eine Verordnung des EFD besteht, die die steuerliche Behandlung der allgemeinen Berufskosten regelt. Es war daher folgerichtig, für die besonderen Berufskosten der Expatriates ebenfalls eine Verordnung des EFD vorzusehen.

Die zur Diskussion stehende Expatriates-Verordnung wurde von einer Arbeitsgruppe (vertreten waren die Kantone AG, FR, SH, SO, TG, VD, ZH) unter Leitung der ESTV vorbereitet und per 1. Januar 2001 in Kraft gesetzt.

2.4 Vorstösse / politische und juristische Diskussionen seit Erlass der ExpaV

2.4.1 **Postulat Fässler (09.3528)**¹

Am 10. Juni 2009 reichte Nationalrätin Fässler das Postulat "Steuerliche Abzüge für Expatriates" ein. Das Postulat verlangte vom Bundesrat, mit einem Bericht zuhanden des Parlaments zu klären, welchen Spielraum das DBG, StHG und die Expatriates-Verordnung der

¹ www.parlament.ch > dokumentation > curia vista geschäftsdatenbank

ESTV und den kantonalen Steuerbehörden bezüglich steuerlicher Abzugsmöglichkeiten von Berufskosten für sog. Expatriates einräumen, insbesondere:

- Welche Abzüge sind Berufskosten?
- Wie hoch sind die Abzüge?
- Gibt es Ungleichbehandlungen von Aus- und Inländern?
- Wer profitiert von der ExpaV? Sind es die Expatriates oder sind es die Unternehmen?

Zur Begründung des Postulates verwies Nationalrätin Fässler auf den Entscheid der Steuerrekurskommission II des Kantons Zürich vom 23. Oktober 2007 (2ST.2006.63 / 2DB.2006.39). Dieser Entscheid hielt insbesondere fest, dass Artikel 26 Absatz 1 Buchstabe c DBG nicht extensiv ausgelegt werden dürfe, weshalb Artikel 2 Absatz 2 Buchstabe b und c (Abzüge für Wohn- und Privatschulkosten) der ExpaV gesetzeswidrig seien (Überschreiten der Delegation nach Art. 26 DBG). Die Steuerrekurskommission II hielt weiter fest, dass die ExpaV auch unter verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten problematisch sei, denn sie verstosse zumindest teilweise gegen das Rechtsgleichheitsgebot (unterschiedliche Behandlung von ausländischen und inländischen Erwerbstätigen). Die nachfolgende Instanz (Verwaltungsgericht des Kantons Zürich) hat sich zu diesen Fragen materiell nicht geäußert, da dem Steuerpflichtigen die Qualifikation als Expatriate nicht zugesprochen wurde (Entscheid SB.2007.00120 vom 16. April 2008). Dieser Entscheid ist unangefochten in Rechtskraft erwachsen.

Am 13. April 2011 hat der Nationalrat über das Postulat Fässler beraten. Nationalrätin Fässler hat ihr Postulat zurückgezogen, nachdem Bundesrätin Widmer-Schlumpf (damals noch als Vorsteherin des EJPD) erklärt hat, eine umgehende Überprüfung der Expatriates-Verordnung durch das Bundesamt für Justiz (BJ) in die Wege zu leiten.

2.4.2 Gutachten Bundesamt für Justiz (BJ)

Das Gutachten des BJ vom 6. September 2011 zur Verfassungs- und Gesetzmässigkeit der ExpaV ist am 6. Dezember 2011 in der VPB² publiziert worden. Es kommt zum Schluss, dass die Expatriates-Verordnung grundsätzlich verfassungs- und gesetzeskonform ausgestaltet ist. Das BJ empfiehlt aber gesetzgeberische Anpassungen (vgl. dazu Ziff. 3).

2.4.3 Interpellation Pfister Gerhard (11.4022)³

Am 30. September 2011 verlangte Nationalrat Pfister Auskunft über die Auswirkungen einer Abschaffung der Steuerabzüge für Expatriates. Der Bundesrat verwies auf das Gutachten des BJ, das die grundsätzliche Gesetzes- und Verfassungskonformität der Expatriates-Verordnung bejahte. Die vom BJ aufgeworfenen Kritikpunkte würden aber gegenwärtig untersucht. Vor diesem Hintergrund und in Erwartung der Resultate dieser laufenden Untersuchung habe der Bundesrat daher zurzeit nicht die Absicht, die in der Expatriates-Verordnung festgelegten Abzüge abzuschaffen. In diesem Sinne erübrige sich die detaillierte Beantwortung der einzelnen in der Interpellation aufgeworfenen Fragen.

2.4.4 Interpellation Gysi (12.3491)⁴

In der Sommersession 2012 reichte Nationalrätin Gysi eine Interpellation ein, mit der sie vor allem die Fragen stellte, ob die Möglichkeit, die Kosten für Privatschulen von den Steuern abzuziehen, nicht im Widerspruch zur Forderung nach Integration stehe. Federführend war das Bundesamt für Migration (BFM). Die Antwort zur Interpellation Gysi wurde mit der Beantwortung der beiden Motionen Fässler/Schelbert (siehe Ziff. 1) koordiniert.

² www.bk.admin.ch > dokumentation > verwaltungspraxis der bundesbehörden vpb > vpb 2011

³ www.parlament.ch > dokumentation > curia vista geschäftsdatenbank

⁴ www.parlament.ch > dokumentation > curia vista geschäftsdatenbank

2.4.5 Bericht des Bundesrates über die Personenfreizügigkeit und die Zuwanderung in die Schweiz

Am 4. Juli 2012 hat der Bundesrat den Bericht über die Auswirkungen der Personenfreizügigkeit und der Zuwanderung in die Schweiz veröffentlicht⁵. Darin werden auch steuerliche Aspekte aufgegriffen wie die Besteuerung nach dem Aufwand und die Besteuerung von Expatriates. Der Bericht enthält folgende Aussagen zur Besteuerung der Expatriates:

Die internationale Mobilität hochqualifizierter Arbeitskräfte hat in den letzten Jahren markant zugenommen. In fast allen betrachteten OECD-Ländern (ausser Griechenland und Portugal) stieg ihr Anteil an den Beschäftigten zwischen 2000 und 2005 zum Teil deutlich. Die interessantesten Destinationen sind aus Sicht der hochqualifizierten Migranten Luxemburg, Kanada, Australien, Neuseeland und Irland, gefolgt von der Schweiz. Mit der gestiegenen Mobilität dieser gefragten Arbeitskräfte geht ein zunehmender Standortwettbewerb einher. Neben der Schweiz haben bereits 15 weitere OECD Staaten für diese Zielgruppe besondere Steuerentlastungen eingeführt.

Die Expatriates-Verordnung wurde 2001 in der Schweiz auch unter Standortgesichtspunkten geschaffen. Es wurden in der Verordnung allerdings nur die zusätzlichen Gewinnungskosten, die bei einer zeitlich beschränkten internationalen Entsendung typischerweise entstehen können, berücksichtigt. Es wurden ausserdem nur Kosten berücksichtigt, die dem Expatriate tatsächlich entstehen. Im Vergleich zu anderen OECD-Staaten sind die Standortwirkungen somit beschränkt. Es ist daher nicht davon auszugehen, dass dieses Instrument zu einer merklichen Zuwanderung hochqualifizierter Arbeitskräfte führt. Für die Schweiz liegen keine Zahlen darüber vor, wie viele Steuerpflichtige unter die Expatriates-Verordnung fallen.

Die OECD konstatiert ausserdem, dass der Einfluss der Steuern auf die Migrationsentscheidung hochqualifizierter Arbeitskräfte eher gering sein dürfte.

Im Übrigen verweist der Bericht auf die vom EFD in Aussicht gestellte Überprüfung der Expatriates-Verordnung.

3. Stellungnahme des BJ zur gesetzlichen Grundlage

Das BJ bejahte in seinem Gutachten vom September 2011 grundsätzlich die Verfassungs- und Gesetzmässigkeit der Expatriates-Abzüge. Die Abzüge für die Privatschul- und Umzugskosten (Art. 2 Abs. 2 Bst. a und c ExpaV) liegen gemäss dem BJ aber bezüglich der Gesetzeskonformität in einem Graubereich. Das BJ empfiehlt daher, anlässlich einer nächsten Gesetzesrevision Artikel 26 DBG und Artikel 9 StHG in dem Sinne zu präzisieren, dass beim Abzug der übrigen für die Berufsausübung erforderlichen Kosten die besondere Situation von gewissen Kategorien von Steuerpflichtigen berücksichtigt werden sollte.

Das EFD und die ad-hoc Arbeitsgruppe Expatriates-Verordnung sind hingegen der Ansicht, dass die bestehende gesetzliche Grundlage genügt: Kosten für Privatschulen und Umzugskosten stellen zwar grundsätzlich Lebenshaltungskosten dar. Bei Expatriates ist dies aufgrund ihrer besonderen Situation anders. Für Expatriates stellt die vom Arbeitgeber angeordnete, vorübergehende Entsendung in die Schweiz den Grund für den zeitweiligen Umzug des Arbeitnehmers und seiner Familie und für den Besuch einer fremdsprachigen Schule durch die Kinder dar. Aufgrund der provisorischen Natur der Wohnsitznahme in der Schweiz kann man vom Expatriate nicht verlangen, seine Kinder in eine öffentliche Schule zu schicken, wenn diese keinen Unterricht in der Sprache des Kindes anbietet. In dieser speziellen Konstellation dürfen die Kosten für den Unterricht der Kinder an einer Privatschule aufgrund des direkten Zusammenhangs der Kosten mit der Erwerbstätigkeit des Expatriates als Berufskosten berücksichtigt und abgezogen werden.

⁵ www.ejpd.admin.ch > dokumentation > medienmitteilungen 2012

Es besteht daher nach Ansicht des EFD kein Anlass, die geltende Expatriates-Verordnung grundsätzlich in Frage zu stellen oder der Empfehlung des BJ betreffend den Vorbehalt der speziellen Situation von verschiedenen Kategorien von Steuerpflichtigen auf Gesetzesstufe nachzukommen.

4. Ergebnis der ad-hoc Arbeitsgruppe "ExpaV"

Die Arbeitsgruppe kommt zum Schluss, dass

- die gemäss der ExpaV bestehenden Abzüge (Umzugs-, Wohn- und Privatschulkosten) Gewinnungskosten darstellen und in Artikel 26 DBG eine genügende rechtliche Grundlage haben;
- sich weder eine Streichung eines bestimmten Abzugs noch ein neuer Abzug aufdrängt;
- die Verfahrensvorschriften der ExpaV grundsätzlich genügen;
- der Pauschalabzug beibehalten werden soll und
- die Gleichbehandlung von Expatriates und übrigen in der Schweiz steuerpflichtigen Personen gewährleistet ist.

Die Arbeitsgruppe hat aber gewisse Schwächen festgestellt und stellt die folgenden Anpassungen der ExpaV zur Diskussion, ohne aber konkrete Empfehlungen abzugeben.

- Beschränkung des Anwendungsbereichs der Expatriates-Verordnung;
- Präzisierungen beim Wohn-, Schulkosten- und Pauschalabzug;
- Änderungen im Lohnausweis bezüglich der Arbeitgeberleistungen;
- Aufhebung des Rundschreibens der ESTV vom 7. April 1988 über die Schulgeldbeiträge von internationalen Unternehmen für die Schulung der Kinder ausländischer Arbeitnehmer.

5. Beantragte Neuregelung

5.1 Besondere Berufskosten

Artikel 2 Absatz 1 und 2 Expatriates-Verordnung umschreiben die abzugsfähigen besonderen Berufskosten (Umzugs-, Reise-, Wohn- und Schulkosten). Artikel 3 ExpaV führt demgegenüber einzelne nicht abzugsfähige Kosten auf.

Nach Auffassung des EFD ist weder die Einführung neuer Abzüge noch eine Streichung einzelner abzugsfähiger Kosten erforderlich. Mit den Umzugs-/Reise-, Wohn- und Schulkosten werden die durch die vorübergehende Erwerbstätigkeit in der Schweiz verursachten und damit beruflich bedingten Mehrkosten umfasst. Es handelt sich um Kosten, deren Verzicht man dem Steuerpflichtigen nicht zumuten kann. Eine Streichung der Umzugs- oder Wohnkosten würde einer (Teil-)Aufhebung der ExpaV gleichkommen. Eine solche hat der Bundesrat in seinen Stellungnahmen zu den Motionen Gysi (Fässler) und Schelbert aber bereits ausgeschlossen. Auch der Abzug der Schulkosten stellt einen wichtigen, sachlich gerechtfertigten Bestandteil der ExpaV dar (siehe Ziffer 3): Der Besuch einer fremdsprachigen Schule durch die minderjährigen Kinder des Expatriate steht in einem engen Zusammenhang mit der nur vorübergehenden Tätigkeit in der Schweiz. Zieht eine steuerpflichtige Person zur Berufsausübung nur vorübergehend mit seiner fremdsprachigen Familie in die Schweiz, sind die Mehrkosten der fremdsprachigen Privatschule beruflich veranlasst: In solchen Fällen ist es nämlich nicht zumutbar, die Kinder vorübergehend in einem anderssprachigen Schulsystem mit schweizerischem Lehrplan einzuschulen. Falls die öffentlichen Schulen jedoch einen Unterricht in der Sprache des Kindes anbieten, kann der Abzug für die Privatschulkosten nicht gewährt werden.

Nicht weiter zu prüfen ist aus Sicht des EFD eine zeitliche Begrenzung der Abzugsfähigkeit einzelner Kosten (z. B. Begrenzung des Schulkostenabzugs auf drei Jahre): Mit Blick auf den Gewinnungskostencharakter der Abzüge wäre es problematisch, bei einzelnen Kosten eine

tieferer Höchstdauer für den Abzug vorzusehen. Da Ursache für den Abzug die vorübergehende Tätigkeit in der Schweiz ist, könnte kaum begründet werden, weshalb bei gewissen Kosten der Abzug während einer kürzeren Dauer mit der Berufsausübung kausal zusammenhängen soll als bei anderen.

5.2 Grundsatz (Art. 1 ExpaV)

Eine allgemein anerkannte Definition des Expatriate besteht nicht. Häufig wird darunter eine Person verstanden, welche vorübergehend im Ausland eine Erwerbstätigkeit ausübt, dabei aber ihre Wohnstätte im Heimatstaat oder gleichwertige Beziehungen dazu beibehält. Vielfach werden aber auch sogenannte internationale „Wanderarbeiter“ als Expatriates bezeichnet, d.h. Personen, welche mehrere Auslandseinsätze für ihren Arbeitgeber (internationaler Konzern) aneinanderreihen und dabei keine Wohnstätte in ihrem Herkunftsland oder gleichwertige Beziehungen dazu aufrechterhalten.

Gemäss Artikel 1 Absatz 1 Buchstaben a und b Expatriates-Verordnung gilt die Verordnung für leitende Angestellte, die von ihrem ausländischen Arbeitgeber vorübergehend in die Schweiz entsandt werden, und für Spezialisten und Spezialistinnen, die in der Schweiz eine zeitlich befristete Aufgabe erfüllen. Als Spezialisten und Spezialistinnen gelten Arbeitnehmende, die auf Grund ihrer besonderen beruflichen Qualifikation typischerweise international eingesetzt werden, sowie Personen, die in ihrem Wohnsitzstaat selbständig erwerbstätig sind und zur Erledigung einer konkreten, zeitlich befristeten Aufgabe in der Schweiz als Arbeitnehmende tätig sind.

Der Begriff des leitenden Angestellten ist in der ExpaV nicht definiert. Dies bereitet keine Schwierigkeiten, da in der Praxis bei Personen, welche nicht leitende Angestellte im Sinn von Artikel 1 Absatz 1 Buchstabe a ExpaV sind, geprüft wird, ob sie als Spezialistinnen oder Spezialisten im Sinn von Artikel 1 Absatz 1 Buchstabe b ExpaV qualifizieren.

Hingegen ist es in der Praxis häufig schwierig, den Begriff der Spezialistin resp. des Spezialisten gemäss Artikel 1 Absatz 1 Buchstabe b ExpaV vom Nichtspezialisten abzugrenzen. Aufgrund des Wortlauts fällt nämlich eine Vielzahl von Arbeitnehmenden unter die ExpaV. So werden heute aufgrund der grossen internationalen Mobilität der Wirtschaft nicht nur IT-Spezialisten, sondern auch Profisportler, Ärzte oder Pflegefachleute aufgrund ihrer besonderen beruflichen Qualifikationen häufig ausserhalb ihres Herkunftslands tätig und damit international beruflich eingesetzt. Sofern diese Berufsleute aus dem Ausland mit einem zeitlich befristeten Arbeitsvertrag in der Schweiz angestellt werden, könnten sie als Spezialistinnen oder Spezialisten im Sinn der ExpaV qualifizieren. Sehr weit gefasst ist der Wortlaut der ExpaV auch betreffend der Selbständigerwerbenden. Aufgrund des Wortlautes könnte etwa auch ein in seinem Heimatstaat selbständig erwerbstätiger Reinigungsfachmann, sofern er in der Schweiz mit einem zeitlich befristeten Arbeitsvertrag angestellt wird, als Spezialist im Sinn der ExpaV qualifizieren. Es besteht somit das Risiko, dass sämtliche „Arbeitsmigranten“ unter die ExpaV fallen, wenn diese in der Schweiz mit einem zeitlich befristeten Arbeitsvertrag angestellt werden.

Das EFD sieht hier einen Handlungsbedarf. Der Wortlaut von Artikel 1 ExpaV lässt eine Ausweitung des Geltungsbereichs zu, die nicht der Ratio der Verordnung entspricht. Akzentuiert hat sich dies in den letzten Jahren durch die gestiegene internationale Mobilität und die gute Wirtschaftslage in der Schweiz (Zunahme von qualifizierten Arbeitskräften). Vor diesem Hintergrund drängt sich eine präzisere Definition des Expatriates-Begriffes auf.

Das EFD schlägt daher vor, den Geltungsbereich der ExpaV auf leitende Angestellte sowie Spezialistinnen und Spezialisten mit besonderer Berufsqualifikation, die von ihrem ausländischen Arbeitgeber vorübergehend in die Schweiz entsandt wurden, zu beschränken. Massgebend für die Frage, ob eine Person ein Expatriate ist, soll die vorübergehende, beziehungsweise die zeitlich befristete Entsendung sein. Bei einer Entsendung geht man von einer Rückkehr an den vorherigen Wohnort im Ausland aus. Die Aufrechterhaltung der Woh-

nung am bisherigen Wohnort im Ausland ist daher naheliegend. Aus diesem Umstand ergeben sich die zusätzlichen, mit der Erwerbstätigkeit zusammenhängenden und deshalb abzugsfähigen Kosten (Umzug, Wohnung im Entsendestaat, ggf. Privatschulkosten der Kinder). Zudem sollen wie bisher nur leitende Angestellte und Spezialistinnen und Spezialisten mit besonderer beruflicher Qualifikation als Expatriates gelten. Für die Auslegung dieser Begriffe kann auf die bisherige Praxis abgestellt werden.

Das Element der Entsendung fehlt bei der nach geltendem Recht zweiten Kategorie von Expatriates, den Spezialistinnen und Spezialisten (Art. 1 Abs. 1 Bst. b ExpaV). Wer nicht entsandt wurde, hat entweder beim bisherigen Arbeitgeber gekündigt oder gibt seine selbständige Erwerbstätigkeit auf und tritt eine neue Stelle in der Schweiz an. Diese Personen unterscheiden sich kaum von Arbeitsmigranten, die keine Spezialistinnen oder Spezialisten sind. Eine Rückkehr ist zwar auch bei dieser Personenkategorie nicht ausgeschlossen, jedoch ist die Verbindung zum Ursprungsland nicht so eng und die Wahrscheinlichkeit der Rückkehr nicht so sicher wie bei einer entsandten Person. Spezialistinnen und Spezialisten sollen daher nur noch dann als Expatriates gelten, wenn sie wie die leitenden Angestellten von ihrem ausländischen Arbeitgeber in die Schweiz entsandt wurden.

Das entscheidende Kriterium ist, dass die abzugsfähigen Mehrkosten im Rahmen eines bestehenden Arbeitsverhältnisses entstehen. Erfolgt hingegen 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.

5.3 Abzug für Wohnkosten

Gemäss Artikel 2 Absatz 1 Buchstabe b und c und Absatz 2 Buchstabe b ExpaV können die angemessenen Wohnkosten in der Schweiz abgezogen werden. Absatz 1 regelt die Wohnkosten von im Ausland wohnhaften Expatriates und Absatz 2 die Wohnkosten der in der Schweiz wohnhaften Expatriates. Letztere dürften zahlenmässig bedeutender sein.

Diese Regelung soll im Grundsatz beibehalten werden. Namentlich ist der Umfang der angemessenen Wohnkosten weiterhin durch die mit den lokalen Verhältnissen vertrauten kantonalen Steuerbehörden zu definieren.

Fraglich ist, ob keine Wohnkosten zum Abzug zugelassen werden dürfen, wenn die Wohnung im Ausland zwar beibehalten, aber vermietet bzw. untervermietet wird. Einzelne Kantone kennen diese Einschränkung bereits heute. Begründet wird dies damit, dass bei Vermietung bzw. Untervermietung nur die Kosten einer Wohnung getragen werden müssen und somit keine Mehrkosten vorliegen.

Andere Kantone beschränken sich hingegen darauf, die im Ausland erzielten Mieteinnahmen von den abzugsfähigen Schweizer Wohnkosten abzuziehen. Diese Praxis geht davon aus, dass aufgrund der vorübergehenden Tätigkeit in der Schweiz die gesamten Wohnkosten in der Schweiz beruflich bedingte Mehrkosten sind; wird die Wohnung im Ausland vermietet bzw. untervermietet, führt dies nicht dazu, dass die Mehrkosten nicht mehr anfallen; sie werden nur im Umfang der ausländischen Mieterträge vermindert.

Es ist fraglich, ob diese letztere Betrachtungsweise zutrifft: Ob ein Expatriate seine Wohnung im Ausland vollständig aufgibt, d.h. verkauft oder das Mietverhältnis beendet oder seine Wohnung im Ausland zwar behält, aber vermietet oder untervermietet, führt zum gleichen wirtschaftlichen Resultat: Der Expatriate trägt wirtschaftlich nur noch die Kosten einer Wohnung, nämlich der Wohnung in der Schweiz. Artikel 2 Absatz 1 Buchstabe c und Absatz 2 Buchstabe b ExpaV lassen die angemessenen Wohnkosten in der Schweiz nur dann zum Abzug zu, wenn die Beibehaltung einer ständigen Wohnung im Ausland nachgewiesen wird. Diese Formulierung spricht eher dafür, dass der Abzug nicht zulässig ist, wenn die Wohnung

im Ausland vermietet bzw. untervermietet wird. Andernfalls hätte der Verordnungsgeber auf das Erfordernis der Beibehaltung einer ständigen Wohnung im Ausland gänzlich verzichten können.

Das EFD schlägt vor, die ExpaV dahingehend zu präzisieren, dass der Abzug für die angemessenen Wohnkosten in der Schweiz nur dann zugelassen wird, wenn die im Ausland beibehaltene Wohnung ständig für den Eigengebrauch zur Verfügung steht (Art. 2 Abs. 1 Bst. b, Abs. 2 Bst. b E-ExpaV). 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.

Zudem soll die Regelung für im Ausland wohnhafte Expatriates (Art. 2 Abs. 1 ExpaV) vereinfacht werden. Bei im Ausland wohnhaften Expatriates geht man davon aus, dass sie entweder täglich oder als Wochenaufenthalter jedes Wochenende an ihren Wohnsitz im Ausland zurückgehen. Bei ersteren muss damit gerechnet werden, dass es zu vereinzelt Übernachtungen in der Schweiz kommt und somit Hotelkosten oder ähnliche Kosten entstehen können. Diese Kosten sind im geltenden Recht nach Artikel 2 Absatz 1 Buchstabe b als Unterkunftskosten abziehbar. Bei den Wochenaufhaltern wird davon ausgegangen, dass eine Unterkunft gemietet wird. Diese Kosten sind im geltenden Recht nach Artikel 2 Absatz 1 Buchstabe c als Wohnkosten abziehbar. Diese - alternativ zu verstehende - Regelung ist verwirrend und überflüssig. Die Regelung in Buchstabe c, wonach die angemessenen Wohnkosten in der Schweiz bei Beibehaltung einer Wohnung im Ausland als besondere Berufskosten anzusehen sind, genügt. Darunter fallen sowohl gelegentliche Hotelkosten wie auch die Kosten einer Wohnung. Artikel 2 Absatz 1 Buchstabe b der geltenden ExpaV kann daher aufgehoben resp. durch den bisherigen Buchstaben c ersetzt werden.

5.4 Pauschalabzug

Nach Artikel 4 Absatz 2 der geltenden ExpaV können die Umzugs- und Reisekosten sowie die Wohnkosten (Art. 2 Abs. 1 und Abs. 2 Bst. a und b) entweder in Form einer Pauschale oder effektiv geltend gemacht werden.

Der Pauschalabzug für die Umzugs- und Reisekosten sowie die Wohnkosten wurde in erster Linie zur administrativen Vereinfachung - mit der Pauschalierung soll der Grossteil der Fälle erledigt sein - eingeführt. Dabei ging man davon aus, 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- resp. Reisekosten wie auch für die Wohnkosten. Der Steuererklärung ist eine Aufstellung über die tatsächlichen Auslagen beizulegen. Es kann demnach entweder der Pauschalabzug für die Umzugs- resp. Reise- und Wohnkosten geltend gemacht werden oder die tatsächlichen Kosten werden im Einzelnen belegt und geltend gemacht. Es ist jedoch nicht vorgesehen, dass einerseits für die Reisekosten eine Pauschale und für die Wohnkosten die effektiven Kosten geltend gemacht werden. Mit der Pauschale sind alle Kosten nach Artikel 2 Absatz 1 und Absatz 2 Buchstaben a und b abgedeckt. Wer für eine Kostenart die effektiven Kosten geltend macht, muss dies auch für die anderen Kosten tun.

Im Pauschalabzug nicht berücksichtigt sind die nicht bei allen Steuerpflichtigen anfallenden und je nach Situation in der Höhe sehr unterschiedlichen Schulaufwendungen nach Artikel 2 Absatz 2 Buchstabe c. Diese sind immer in ihrer tatsächlichen Höhe geltend zu machen.

Der Pauschalabzug hat sich in der Praxis bewährt und soll daher beibehalten werden.

Aufgrund des Wortlauts des geltenden Artikels 4 Absatz 2 ExpaV ist aber unklar, ob der Abzug der Pauschale auch in jenen Fällen vorgenommen werden darf, in welchen keine Wohnkosten abgezogen werden können, weil die Wohnung im Ausland nicht beibehalten wird. Die Praxis der Kantone ist in dieser Frage uneinheitlich. Der Pauschalabzug von 1'500 Franken

pro Monat lässt sich mit Blick auf die tatsächlichen Kosten nur rechtfertigen, wenn dem Expatriate effektiv abzugsfähige Wohnkosten anfallen. Der Pauschalabzug sollte deshalb nur zulässig sein, wenn die Beibehaltung einer ständig für den Eigengebrauch zur Verfügung stehenden Wohnung im Ausland nachgewiesen ist.

Die Änderungen von Artikel 4 E-ExpaV sind redaktioneller Natur. Der bisherige Absatz 1 wird gestrichen, da sein Inhalt neu in Artikel 1 Absatz 1 als Grundsatz festgehalten ist. Absatz 2 erfährt eine redaktionelle Vereinfachung. Der bisherige Absatz 3 kann als unnötig gestrichen werden. Sein Inhalt ergibt sich aus dem neuen Absatz 2. Bei Absatz 4 wird im ersten Satz der Verweis angepasst. Zudem wurde im 2. Satz der letzte Teilsatz "... soweit sie im vollen Umfang nachgewiesen werden" gestrichen. Dieser Hinweis ist unnötig: Geltend gemachte tatsächliche Kosten müssen immer nachgewiesen werden.

5.5 Abzug für Privatschulkosten

Nach geltendem Recht können die ordentlichen Aufwendungen für den Besuch einer fremdsprachigen Privatschule durch die minderjährigen Kinder abgezogen werden, sofern die öffentlichen Schulen keinen adäquaten Unterricht anbieten (Art. 2 Abs. 2 Bst. c ExpaV).

In der Praxis stellt sich bei diesem Abzug vor allem die Frage, welche Kosten zu den Schulkosten zu zählen sind. Sind hier nur die Kosten für den eigentlichen Schulunterricht gemeint oder können z. B. auch Kosten für den Schulbus, Verpflegungskosten, Kosten für ergänzende Angebote der Schule wie freiwillige Kurse oder Ferienlager und Kosten für die Fremdbetreuung vor oder nach dem Schulunterricht, namentlich bei Ganztageschulen und Internaten abgezogen werden? Bezüglich der Kosten für den Schulbus hat das Verwaltungsgericht des Kantons Zug entschieden, dass diese Kosten nicht abziehbar seien (Urteil vom 21. Juli 2011, A 2011/5).

Nach Ansicht des EFD ist der Schulkostenabzug sachlich begründet (vgl. Ziff. 5.1). Er soll daher beibehalten werden. Allerdings ist eine restriktive Anwendung von Artikel 2 Absatz 2 Buchstabe c ExpaV angezeigt, da bei diesem Abzug der Zusammenhang mit der Erwerbstätigkeit und damit die berufliche Notwendigkeit der Kosten weniger eng ist als bei den Reise-, Umzugs- und Wohnkosten. Dies bedeutet, dass nur die Kosten für den Schulunterricht im engen Sinn abziehbar sind. Verpflegungskosten, Transportkosten, Betreuungskosten vor oder nach dem Unterricht etc. sind nicht abziehbar. Dies ergibt sich nach Ansicht des EFD schon aus dem geltenden Recht, wonach die *ordentlichen* Aufwendungen für den Besuch einer fremdsprachigen Privatschule abziehbar sind. Der Klarheit halber soll die Bestimmung jedoch umformuliert werden, indem als abziehbar die Kosten für den Unterricht genannt werden, statt der Kosten für die Privatschule.

In der Praxis kaum von Bedeutung ist hingegen die Voraussetzung des nicht adäquaten Unterrichts der öffentlichen Schulen. Die Lehrpläne der fremdsprachigen Privatschulen entsprechen in der Regel einem international üblichen Curriculum und weichen damit von den Lehrplänen der öffentlichen Schulen in der Schweiz ab. Die meisten Kantone gehen deshalb davon aus, dass die öffentlichen Schulen dann keinen adäquaten Unterricht anbieten, wenn das Kind fremdsprachig ist. Spricht hingegen das Kind die Sprache des öffentlichen Schulunterrichts, können Unterrichtskosten nicht mehr geltend gemacht werden.

Um hier die ExpaV mit der Praxis in Einklang zu bringen und zu verdeutlichen dass nur die eigentlichen Schulkosten abzugsfähig sind, soll die ExpaV dahingehend präzisiert werden, dass nur die Kosten des Schulunterrichts der minderjährigen fremdsprachigen Kinder an fremdsprachigen Privatschulen abziehbar sind. Die Voraussetzung des nicht adäquaten Unterrichts der öffentlichen Schulen ist nicht notwendig und kann daher gestrichen werden.

5.6 Deklaration der besonderen Berufskosten im Lohnausweis und in der Steuererklärung

Gemäss Artikel 2 Absatz 3 ExpaV ist der Abzug besonderer Berufskosten nach Artikel 2 Absatz 1 und 2 ExpaV in der Steuererklärung zulässig, wenn sie vom Expatriate selbst bezahlt werden und vom Arbeitgeber nicht (lit. a) oder in Form einer Pauschale (lit. b) zurückerstattet werden. Werden die Kosten in Form einer Pauschale zurückerstattet, ist diese Pauschale zum steuerbaren Bruttolohn hinzuzurechnen.

Kein Abzug besonderer Berufskosten ist gemäss Artikel 2 Absatz 4 ExpaV zulässig, wenn die Kosten direkt vom Arbeitgeber bezahlt werden (lit. a) oder vorerst vom Expatriate selbst bezahlt und dann vom Arbeitgeber gegen Vorlage der Belege effektiv zurückerstattet werden (lit. b).

Gemäss Artikel 2 Absatz 5 ExpaV ist die Abgeltung besonderer Berufskosten durch den Arbeitgeber im Lohnausweis zu bescheinigen.

In der Praxis können im Wesentlichen die nachfolgenden Sachverhaltskonstellationen unterschieden werden:

	Sachverhaltskonstellation	Behandlung im Lohnausweis	Behandlung in Steuererklärung
1	Expatriate bezahlt die besonderen Berufskosten selber Keine Vergütung durch den Arbeitgeber	Kein Einkommen aufzurechnen	Abzug der bezahlten besonderen Berufskosten <u>Grundlagen</u> Art. 2 Abs. 3 lit. a ExpaV
2a	Expatriate bezahlt die besonderen Berufskosten selber Vergütung der effektiven Kosten durch Arbeitgeber Kein genehmigtes Spesenreglement	Der Betrag der vergüteten Kosten ist unter Ziffer 13.1.2 des Lohnausweises mit der Bemerkung „Berufsauslagen für Expatriates“ anzugeben (wird somit nicht zum steuerbaren Lohn hinzugerechnet)	Kein Abzug der besonderen Berufskosten <u>Grundlagen</u> Art. 2 Abs. 4 lit. b und Abs. 5 ExpaV ; Rz. 57 der Wegleitung zum Lohnausweis
2b	Expatriate bezahlt die besonderen Berufskosten selber Vergütung der effektiven Kosten durch Arbeitgeber Genehmigtes Spesenreglement	Der Betrag der vergüteten Kosten ist im Lohnausweis nicht anzugeben, aber in Ziffer 13.1.2 ist die Bemerkung „Effektive Spesen Expatriates“ anzubringen.	Kein Abzug der besonderen Berufskosten <u>Grundlagen</u> wie 2a
3	Expatriate bezahlt die besonderen Berufskosten selber Vergütung durch Arbeitgeber in Form einer Pauschale	Gemäss Art. 2 Abs. 3 lit. b ExpaV ist die Pauschale zum steuerbaren Bruttolohn hinzuzurechnen. Gemäss Rz. 60 der Wegleitung zum Lohnausweis erfolgt hingegen keine Hinzurechnung zum steuerbaren Bruttolohn, es genügt die Deklaration in Ziffer 13.2.3.	Abzug der vom Expatriate bezahlten besonderen Berufskosten. Allerdings muss in der Steuererklärung die Pauschale vorab zum steuerbaren Einkommen hinzugerechnet werden, wenn sie im Lohnausweis nur unter Ziffer 13.2.3 deklariert wurde. <u>Grundlagen</u> Art. 2 Abs. 3 lit. b ExpaV, Rz. 60 der Wegleitung zum Lohnausweis
4a	Arbeitgeber bezahlt direkt die besonderen Berufskosten des Expatriate kein genehmigtes Spesenreglement	Der Betrag der bezahlten Kosten ist unter Ziffer 13.1.2 des Lohnausweises mit der Bemerkung „Berufsauslagen für Expatriates“ anzugeben (wird somit nicht zum steuerbaren Lohn hinzugerechnet)	Kein Abzug der besonderen Berufskosten <u>Grundlagen</u> Art. 2 Abs. 4 lit. a und 5 ExpaV, Rz. 57 der Wegleitung zum Lohnausweis
4b	Arbeitgeber bezahlt direkt die besonderen Berufskosten des Expatriate Genehmigtes Spesenreglement	Der Betrag der bezahlten Kosten ist im Lohnausweis nicht anzugeben, aber in Ziffer 13.1.2 ist die Bemerkung „Effektive Spesen Expatriates“ anzubringen	Kein Abzug der besonderen Berufskosten <u>Grundlagen</u> wie 4a

	Sachverhaltskonstellation	Behandlung im Lohnausweis	Behandlung in Steuererklärung
		gen.	
5a	Arbeitgeber bezahlt gewisse Kosten allgemein (z. B. mietet mehrere Wohnungen oder kauft gewisse Anzahl Plätze an Privatschule) und stellt sie dem Expatriate unentgeltlich zur Verfügung Kein genehmigtes Spesenreglement	Der Betrag der bezahlten Kosten ist unter Ziffer 13.1.2 des Lohnausweises mit der Bemerkung „Berufsauslagen für Expatriates“ anzugeben (wird somit nicht zum steuerbaren Lohn hinzugerechnet). Betreffend Schulkosten wird in verschiedenen Kantonen noch das Rundschreiben der ESTV vom 7. April 1988 über die Schulgeldbeiträge von internationalen Unternehmen für die Schulung der Kinder ausländischer Arbeitnehmer angewendet. In diesen Fällen erfolgt unter Umständen keine Bescheinigung im Lohnausweis.	Kein Abzug der besonderen Berufskosten <u>Grundlagen</u> Art. 2 Abs. 4 lit. a und 5 ExpaV, Rz. 26 und 57 der Wegleitung zum Lohnausweis
5b	Arbeitgeber bezahlt gewisse Kosten allgemein (z. B. mietet mehrere Wohnungen oder kauft gewisse Anzahl Plätze an Privatschule) und stellt sie dem Expatriate unentgeltlich zur Verfügung Genehmigtes Spesenreglement	Der Betrag der bezahlten Kosten ist im Lohnausweis nicht anzugeben, aber in Ziffer 13.1.2 ist die Bemerkung „Effektive Spesen Expatriates“ anzubringen. Betreffend Schulkosten wird in verschiedenen Kantonen noch das Rundschreiben der ESTV vom 7. April 1988 über die Schulgeldbeiträge von internationalen Unternehmen für die Schulung der Kinder ausländischer Arbeitnehmer angewendet. In diesen Fällen erfolgt unter Umständen keine Bescheinigung im Lohnausweis.	Kein Abzug der besonderen Berufskosten <u>Grundlagen</u> wie 5b

Gemäss dem Gutachten des Bundesamts für Justiz wäre es wünschenswert, wenn die von den Arbeitgebern getragenen besonderen Berufskosten nicht nur im Lohnausweis bescheinigt, sondern zum Einkommen der Expatriates hinzugerechnet würden. Die Expatriates könnten dann die besonderen Berufskosten in der Steuererklärung abziehen. Dieses Vorgehen würde der besseren Transparenz dienen. Artikel 2 Absatz 4 und 5 ExpaV sollen nach dem Bundesamt für Justiz entsprechend angepasst werden.

Wie die vorstehende Übersicht zeigt, sind die vom Arbeitgeber getragenen effektiven besonderen Berufskosten in Ziffer 13.1.2 des Lohnausweises betragsmässig anzugeben, falls der Arbeitgeber über kein von der Steuerbehörde genehmigtes Spesenreglement verfügt (vgl. Konstellationen 2a, 4a und 5a). In diesen Fällen erhält die Steuerbehörde somit Kenntnis von der Höhe der Kostenvergütung und kann die Angemessenheit nachprüfen, indem sie im Veranlagungsverfahren vom Steuerpflichtigen mittels einer Aktenauflage Angaben zur Zusammensetzung und Höhe der einzelnen vergüteten Kosten einfordert. Es ergäbe sich für die Steuerbehörde allerdings ein geringerer Prüfungsaufwand, wenn die besonderen Berufskosten als Abzug geltend gemacht werden müssten, da dann die Details der besonderen Berufskosten schon mit der Steuererklärung zu deklarieren wären.

Besteht ein genehmigtes Spesenreglement, muss der Betrag der vom Arbeitgeber getragenen effektiven Berufskosten im Lohnausweis nicht aufgeführt werden. Es genügt die Bemerkung „Effektive Spesen Expatriates“ in Ziffer 13.1.2 des Lohnausweises (vgl. Konstellationen 2b, 4b und 5b). In diesen Fällen ist der Betrag der vom Arbeitgeber bezahlten besonderen Berufskosten aus dem Lohnausweis nicht ersichtlich. Die Steuerbehörde hat hier die Möglichkeit, diesen sowie dessen Zusammensetzung mittels einer Aktenauflage in Erfahrung zu bringen. In einem genehmigten Spesenreglement werden allerdings nicht die besonderen

Berufskosten von Expatriates, sondern die Vergütung von Spesen aller Mitarbeitenden bzw. gewisser Kategorien von Mitarbeitenden (z. B. Aussendienstmitarbeitende) geregelt. Es besteht damit kein unmittelbarer Zusammenhang zwischen einem genehmigten Spesenreglement und der Vergütung der besonderen Berufskosten der Expatriates.

Es erscheint deshalb nicht sachgerecht, dass bei Vorliegen eines genehmigten Spesenreglements der Betrag der vergüteten besonderen Berufskosten unter Ziffer 13.1.2 nicht angegeben werden muss. Die Angabe des Betrags der vergüteten besonderen Berufskosten erleichtert der Steuerbehörde zudem die Prüfung der Frage, ob nur die abzugsfähigen Kosten vergütet wurden.

Zudem ist die Verwendung des Begriffs „Spesen“ in den Rz. 57 und 60 der Wegleitung zum Lohnausweis im Zusammenhang mit den besonderen Berufsauslagen von Expatriates unpräzise, da Spesen und Berufsauslagen zu unterscheiden sind.

Das EFD schlägt daher vor, den letzten Satz von Rz. 57 der Wegleitung zum Lohnausweis zu streichen. Damit wären auch Arbeitgeber mit genehmigtem Spesenreglement verpflichtet, den Betrag der vergüteten besonderen Berufskosten des Expatriate unter Ziffer 13.1.2 des Lohnausweises aufzuführen. Diese Massnahme führt zwar für diejenigen Unternehmen, welche diese Kosten derzeit nicht im Lohnausweis aufführen, zu einem administrativen Mehraufwand. Sie wäre aber im Sinne einer höheren Transparenz und als Kompromissvorschlag gegenüber der vom Bundesamt für Justiz vorgeschlagenen Hinzurechnung zum Bruttolohn hinzunehmen.

Aus der vorstehenden Tabelle ergibt sich weiter, dass Artikel 2 Absatz 3 Buchstabe b ExpaV und Rz. 60 der Wegleitung zum Lohnausweis für Sachverhaltskonstellation 3 (Expatriate bezahlt die besonderen Berufskosten selber, Vergütung durch Arbeitgeber in Form einer Pauschale) unterschiedliche Lösungen vorsehen: Gemäss Artikel 2 Absatz 3 Buchstabe b ExpaV ist die Pauschale zum steuerbaren Bruttolohn hinzuzurechnen (gemeint wohl im Lohnausweis). Demgegenüber genügt gemäss Rz. 60 der Wegleitung zum Lohnausweis eine Deklaration in Ziffer 13.2.3. Damit ist aber Artikel 2 Absatz 5 ExpaV nicht Genüge getan, der besagt, dass die Abgeltung besonderer Berufskosten durch den Arbeitgeber im Lohnausweis zu bescheinigen ist. Auch für die Praxis führt dieser Widerspruch zu Schwierigkeiten, da je nach Darstellung im Lohnausweis und in der Steuererklärung die Pauschale durch die Steuerbehörde im Veranlagungsverfahren noch zu den deklarierten steuerbaren Einkünften hinzugerechnet werden muss oder nicht.

Das EFD schlägt vor, diesen Widerspruch aufzulösen, indem die beiden letzten Sätze von Rz. 60 der Wegleitung zum Lohnausweis wie folgt angepasst würden:

In Form einer Pauschale vergütete besondere Berufskosten von Expatriates sind nicht unter Ziffer 13.2.3 zu bescheinigen, sondern unter Ziffer 2.3 mit der Bemerkung "Pauschale Expatriates" zum Lohn hinzuzurechnen (Art. 2 Abs. 3 Bst. b ExpaV).

Diese Änderungen beim Lohnausweis genügen, um allfällige Korrekturen bei der Veranlagung der Expatriates vorzunehmen und die korrekte Besteuerung sicherzustellen. Eine Verordnungsänderung ist nicht notwendig.

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

Es stellt sich in diesem Zusammenhang die Frage, ob das Rundschreiben der ESTV vom 7. April 1988 über die Schulgeldbeiträge von internationalen Unternehmen für die Schulung der Kinder ausländischer Arbeitnehmer aufgehoben werden sollte. Gemäss diesem Rundschreiben sind Schulgeldbeiträge von Unternehmen unter den folgenden Voraussetzungen nicht als steuerbare Einkünfte des Arbeitnehmers anzurechnen:

- Die Leistungen der Schule werden pauschal, d. h. nicht für das einzelne Kind, das die Schule besucht, abgegolten;
- Die Pauschalbeiträge werden von internationalen Unternehmen mit fremdsprachigen ausländischen Arbeitnehmern geleistet;
- Die Pauschalbeiträge werden an Privatschulen mit fremdsprachigen, internationalen Schulprogrammen ausgerichtet;
- Das schweizerische Gemeinwesen kann keinen sprachlich adäquaten Schulbesuch anbieten;
- Die Zusammenarbeitsverträge werden offengelegt.

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, welches einen vergleichbaren Zweck wie die ExpaV verfolgt, überflüssig. Wird es weiterhin angewandt, ergibt sich namentlich die Problematik, dass damit die Fünfjahresfrist von Artikel 1 Absatz 2 ExpaV umgangen werden kann. Das Rundschreiben sieht nämlich keine zeitliche Befristung vor. Auch ist die rechtliche Begründung des Rundschreibens aus heutiger Sicht nicht mehr nachvollziehbar. Weshalb keine steuerbare Naturalleistung vorliegen soll, nur weil die Schulgeldbeiträge pauschal und nicht für das einzelne Kind entrichtet werden, ist nicht erklärbar, denn aus Sicht der begünstigten Arbeitnehmenden liegt offensichtlich eine einfach zu bewertende Naturalleistung des Arbeitgebers vor.

Das EFD schlägt daher vor, dieses Rundschreiben aufzuheben.

Trotz Aufhebung des Rundschreibens können selbstverständlich weiterhin Zusammenarbeitsverträge zwischen Privatschulen und internationalen Unternehmen abgeschlossen werden. Die Aufhebung des Rundschreibens bedeutet nur, dass der Wert der vom Arbeitgeber dem Arbeitnehmer erbrachten Leistung im Lohnausweis bescheinigt werden muss.

5.8 Gleichbehandlung von Expatriates und übrigen in der Schweiz wohnhaften Steuerpflichtigen

Im Gutachten des BJ wurde die Frage der Gleichbehandlung von in der Schweiz wohnhaften Expatriates mit den übrigen in der Schweiz wohnhaften Steuerpflichtigen aufgeworfen. Angeregt wurde eine Änderung der Berufskostenverordnung (Verordnung des Eidgenössischen Finanzdepartements über den Abzug von Berufskosten der unselbständigen Erwerbstätigkeit bei der direkten Bundessteuer, SR 642.118.1) dahingehend, dass die Umzugskosten und die zusätzlichen Wohnkosten der in andere Kantone entsandten Arbeitnehmer abgezogen werden können.

Die Frage der Gleichbehandlung stellt sich für vorübergehende Entsendungen, nicht hingegen für Fälle, in welchen der Arbeitsort dauerhaft verlegt wird, da nur bei ersteren eine Vergleichbarkeit mit Expatriates vorliegt.

Bei solchen Entsendungen wird im Allgemeinen der Wohnsitz beibehalten; es liegt dann ein Wochenaufenthalterstatus vor; der Wochenaufenthalter kann seine zusätzlichen Wohn-, Verpflegungs- und Reisekosten abziehen (Art. 9 der Berufskostenverordnung). Es liegt somit keine Ungleichbehandlung vor.

Theoretisch ist es denkbar, dass eine in der Schweiz ansässige Person wegen einer beruflichen Entsendung für begrenzte Zeit mit ihrer Familie in einen anderen Kanton umzieht und die bisherige Wohnung beibehält; dann aber kann diese (unter)vermietet werden und die Wohnung steht nicht mehr zum Eigengebrauch zur Verfügung. Fälle, in welchen doppelte Wohnkosten anfallen sind deshalb so selten, dass sich eine Regelung nicht aufdrängt; falls

ausnahmsweise eine vergleichbare Situation vorliegt, könnte gegebenenfalls ein Abzug gestützt auf Artikel 26 Absatz 1 Buchstabe c DBG gewährt werden.

Bei einem Umzug innerhalb der Schweiz sind Umzugskosten gemäss Praxis (vgl. etwa Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 22. August 1985, StE 1986 B 22.3 Nr. 12) abzugsfähig, wenn sie durch eine Entsendung veranlasst sind. Auch hier ist die Gleichbehandlung in der Praxis bereits gewährleistet.

Nach Auffassung des EFD besteht hier kein Handlungsbedarf.

5.9 Formelle Änderungen

Das EFD schlägt zudem eine formelle Bereinigung der ExpaV vor, indem überflüssige Formulierungen gestrichen werden. Dies betrifft vor allem die Geltendmachung der tatsächlichen Kosten. Es entspricht einem allgemeinen Grundsatz, dass steuermindernde Faktoren wie z.B. abziehbare Aufwendungen von der steuerpflichtigen Person nachgewiesen werden müssen. Es ist daher nicht notwendig, dieses (selbstverständliche) Erfordernis in der ExpaV bei jedem Abzug zu nennen. Die entsprechenden Formulierungen in Artikel 2 und 4 werden daher gestrichen.

Ferner stimmen im geltenden Recht die deutsche und die französische Fassung nicht überein: in Artikel 2 Absatz 1 Buchstabe c, Absatz 2 Buchstabe 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.