

## **Richtlinien des kantonalen Steueramtes über die Berücksichtigung besonderer Berufskosten von vorübergehend in der Schweiz tätigen leitenden Angestellten und Spezialisten**

(vom 23. Dezember 1999)

(gültig ab Steuerperiode 1999)

### **Vorbemerkungen**

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

### **A. Persönlicher Anwendungsbereich**

Diesen Richtlinien unterliegen leitende Angestellte, die von ihrem ausländischen Arbeitgeber vorübergehend in die Schweiz (in der Regel zu einer Tochter- oder Schwestergesellschaft) entsandt werden (sogenannte Expatriates), sowie Spezialisten, die zwecks Erledigung eines zeitlich befristeten Projektes hier als Arbeitnehmer tätig sind und denen aufgrund dieses zeitlich befristeten Aufenthalts in der Schweiz zusätzliche Berufskosten erwachsen. 2

Als leitende Angestellte im Sinne dieser Richtlinien gelten in der Regel Mitglieder der Geschäftsleitung sowie der Direktion bzw. ihnen gleichgestellte Funktionsträger. 3

Als Spezialisten im Sinne dieser Richtlinien gelten Arbeitnehmer, die aufgrund ihrer besonderen beruflichen Qualifikation typischerweise international eingesetzt werden sowie Personen, die in ihrem Wohnsitzstaat selbständig erwerbstätig sind und zwecks Erledigung eines konkreten, zeitlich befristeten Projekts in der Schweiz als Arbeit- 4

nehmer erwerbstätig sind (v. a. Informatik-, IT- und Telekommunikationsspezialisten).

- 5 Als vorübergehend bzw. zeitlich befristet gilt ein Zeitraum von maximal fünf Jahren. Die Anwendbarkeit dieser Richtlinien fällt dahin, wenn die befristete Arbeitstätigkeit vor Ablauf von fünf Jahren durch eine dauernde Arbeitstätigkeit abgelöst wird.
- 6 Zur Geltendmachung besonderer Berufskosten gemäss diesen Richtlinien sind nur Steuerpflichtige berechtigt, die neben der Schweiz zu einem zweiten Staat Beziehungen unterhalten (Wohnsitz oder ständige Wohnstätte). Im Einzelnen fallen darunter:
  - 7 1. Im Ausland wohnhafte leitende Angestellte und Spezialisten mit einer Kurzaufenthaltsbewilligung  
Leitende Angestellte und Spezialisten im Sinne dieser Richtlinien sind alle Steuerpflichtigen, die mit einer Kurzaufenthaltsbewilligung (Ausweis L) für die effektive Dauer einer unterjährigen Tätigkeit in der Schweiz erwerbstätig sind und ihren Wohnsitz (Lebensmittelpunkt) im Ausland beibehalten.
  - 8 2. Im Ausland wohnhafte leitende Angestellte und Spezialisten mit einer Arbeitsbewilligung von mindestens einem Jahr  
Leitende Angestellte und Spezialisten im Sinne dieser Richtlinien sind alle Steuerpflichtigen, die mit einer Jahresaufenthaltsbewilligung (Ausweis B) zwecks Erledigung eines zeitlich befristeten Projekts in der Schweiz tätig sind und ihren Wohnsitz (Lebensmittelpunkt) im Ausland beibehalten.
  - 9 3. In der Schweiz wohnhafte leitende Angestellte und Spezialisten mit einer Arbeitsbewilligung von mindestens einem Jahr  
Leitende Angestellte und Spezialisten mit einer mindestens einjährigen Arbeitsbewilligung (vgl. Ziffer 8), die ihren Wohnsitz (Lebensmittelpunkt) in der Schweiz haben, unterliegen dann diesen Richtlinien, wenn sie in ihrem Heimatstaat eine ständige Wohnstätte beibehalten oder die Absicht haben, in absehbarer Zeit dorthin zurückzukehren.

## **B. Abzugsfähige Berufskosten**

- 10 Für leitende Angestellte und Spezialisten 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 StG Abs. 1 lit. a und b sowie

der übrigen für die Ausübung des Berufes erforderlichen Kosten gemäss § 26 Abs. 1 lit. c StG wie Auslagen für Berufskleider, Berufswerkzeuge, Fachliteratur. Von der Regelung gemäss den nachfolgenden Ziffern nicht berührt wird auch die Ausrichtung von Repräsentationspesen aufgrund eines genehmigten Spesenreglementes.

Als Berufskosten von leitenden Angestellten und Spezialisten im Sinne von § 26 Abs. 1 lit. c StG gelten jedoch zusätzlich 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. Im Einzelnen ist nach dem Status des Steuerpflichtigen zu unterscheiden:

1. Im Ausland wohnhafte leitende Angestellte und Spezialisten mit einer Kurzaufenthaltsbewilligung  
Abzugsfähig sind (analog den Wochenaufenthalten im interkantonalen Verhältnis):
  - die notwendigen Kosten der Unterkunft in der Schweiz;
  - die Reisekosten zwischen dem ausländischen Wohnsitzstaat und der Schweiz während der Dauer des Arbeitsverhältnisses;
  - die zusätzlichen Mehrkosten für auswärtige Verpflegung (Pauschalansätze gemäss Anhang zur Verordnung über den Abzug von Berufskosten der unselbständigen Erwerbstätigkeit bei der direkten Bundessteuer).
2. Im Ausland wohnhafte leitende Angestellte und Spezialisten mit einer Arbeitsbewilligung von mindestens einem Jahr  
Abzugsfähig sind:
  - die Kosten für die Wohnstätte in der Schweiz (soweit diese einen angemessenen Umfang nicht übersteigen), sofern der Steuerpflichtige nachweist, dass er seine Wohnstätte (Wohnung bzw. Haus) im Ausland während der Aufenthaltsdauer in der Schweiz beibehält;
  - die Reisekosten zwischen dem ausländischen Wohnsitzstaat und der Schweiz, sofern der Steuerpflichtige nachweist, dass er an den freien Tagen regelmässig an seinen ausländischen Wohnsitz zurückkehrt.

- 14 3. In der Schweiz wohnhafte leitende Angestellte und Spezialisten mit einer Arbeitsbewilligung von mindestens einem Jahr Abzugsfähig sind:
- die Kosten für die Wohnstätte in der Schweiz (soweit diese einen angemessenen Umfang nicht übersteigen), sofern der Steuerpflichtige nachweist, dass er seine Wohnstätte (Wohnung bzw. Haus) im Ausland während der Aufenthaltsdauer in der Schweiz beibehält;
  - die Kosten für den Umzug in die Schweiz und zurück in den Heimatstaat;
  - die Hin- und Rückreisekosten für den Steuerpflichtigen und seine Familie bei Beginn und Ende des Arbeitsverhältnisses;
  - die Schulaufwendungen für den Besuch einer fremdsprachigen Privatschule durch die schulpflichtigen Kinder, sofern die öffentlichen Schulen keinen adäquaten Unterricht anbieten.
- 15 Nicht abzugsfähig sind insbesondere:
- Mehraufwendungen aufgrund des in der Schweiz im Vergleich zum Heimatstaat höheren allgemeinen Preisniveaus;
  - Auslagen für die Wohnungseinrichtung;
  - Zusätzliche verbrauchsabhängige Wohnnebenkosten, wie z. B. Kosten für Elektrizität, Wasser, TV-Gebühren etc.;
  - Mehraufwendungen aufgrund der im Vergleich zum Heimatstaat höheren Belastung durch direkte Steuern;
  - Kosten für Rechts- und Steuerberatung.

## **C. Bescheinigungspflicht**

- 16 Für Vergütungen des Arbeitgebers an leitende Angestellte und Spezialisten im Sinne von Ziffer 2 ff. im Zusammenhang mit besonderen Berufskosten im Sinne von Ziffer 11 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 (vgl. dazu auch die Erläuterungen zum Lohnausweis-Formular, welche bei der Eidg. Steuerverwaltung bezogen werden können).

**D. Geltendmachung der besonderen Berufskosten****I. Im ordentlichen Verfahren**

Die besonderen Berufskosten im Sinne von Ziffer 11 ff. werden 17  
unabhängig davon berücksichtigt, ob der Steuerpflichtige die Berufs-  
kosten selbst bezahlt oder ob sie vom Arbeitgeber übernommen wer-  
den und der Arbeitnehmer dadurch eine Naturalleistung erhält.

Bezahlt der Steuerpflichtige die besonderen Berufskosten im 18  
Sinne von Ziffer 11 ff. vorerst selbst, werden sie ihm dann aber vom  
Arbeitgeber gegen Vorlage der entsprechenden Originalbelege zu-  
rückerstattet, so stellen diese Auslagen effektive Spesen dar, die nicht  
Bestandteil des steuerbaren Bruttosalärs sind.

Bezahlt der Steuerpflichtige die besonderen Berufskosten im 19  
Sinne von Ziffer 11 ff. selbst, ohne dass sie ihm später vom Arbeitgeber  
zurückerstattet werden, so kann von den Bruttoeinkünften für die  
besonderen Berufskosten ein pauschaler Betrag von Fr. 1'500.– pro  
Monat in Abzug gebracht werden, sofern der Steuerpflichtige die  
Beibehaltung der ausländischen Wohnstätte anhand entsprechender  
Unterlagen (Mietvertrag, Wohnsitzbestätigung etc.) nachweist. Macht  
der Steuerpflichtige geltend, dass die tatsächlichen Auslagen die Pau-  
schale übersteigen, sind die besonderen Berufskosten im Sinne von  
Ziffer 11 ff. in vollem Umfange nachzuweisen. Der Steuerpflichtige hat  
der Steuererklärung eine Aufstellung über die tatsächlichen Auslagen  
beizulegen.

Bezahlt der Steuerpflichtige die besonderen Berufskosten im 20  
Sinne von Ziffer 11 ff. selbst, und werden ihm diese vom Arbeitgeber  
in Form einer Pauschale zurückerstattet, so kann von den Bruttoein-  
künften (inkl. pauschaler Vergütungen) für die besonderen Berufs-  
kosten im Sinne von Ziffer 11 ff. ein pauschaler Betrag von Fr. 1'500.–  
pro Monat in Abzug gebracht werden, sofern der Steuerpflichtige die  
Beibehaltung der ausländischen Wohnstätte anhand entsprechender  
Unterlagen (Mietvertrag, Wohnsitzbestätigung etc.) nachweist. Macht  
der Steuerpflichtige geltend, dass die tatsächlichen Auslagen die Pau-  
schale übersteigen, sind die besonderen Berufskosten im Sinne von  
Ziffer 11 ff. in vollem Umfange nachzuweisen. Der Steuerpflichtige  
hat der Steuererklärung eine Aufstellung über die tatsächlichen Aus-  
lagen beizulegen.

## II. Im Quellensteuerverfahren

- 21 Im Quellensteuerverfahren ist ebenfalls zu unterscheiden, ob der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer die besonderen Berufskosten nicht, in Form einer Pauschale oder effektiv gegen Beleg vergütet.
- 22 Werden dem leitenden Angestellten oder Spezialisten die besonderen Berufskosten im Sinne von Ziffer 11 ff. effektiv gegen Beleg zurückerstattet, ist auf diesen Zahlungen keine Quellensteuer zu erheben (vgl. Weisung der Finanzdirektion zur Durchführung der Quellensteuer für ausländische Arbeitnehmer, Ziffer 10). Die Originalbelege sind vom Arbeitgeber aufzubewahren.
- 23 Werden dem leitenden Angestellten oder Spezialisten gemäss arbeitsvertraglicher Vereinbarung neben dem Monatslöhne keine weiteren Spesenvergütungen ausgerichtet, so sind – unabhängig vom Zivilstand des Steuerpflichtigen – die besonderen Berufskosten im Sinne von Ziffer 11 ff. durch eine Monatspauschale von Fr. 1'500.– zu berücksichtigen. Der Arbeitgeber hat in diesen Fällen vom total ausbezahlten Monatslöhne den Betrag von Fr. 1'500.– in Abzug zu bringen und nur auf dem Restbetrag die Quellensteuer zu erheben.
- 24 Werden dem leitenden Angestellten oder Spezialisten die besonderen Berufskosten im Sinne von Ziffer 11 ff. durch pauschale Vergütungen abgegolten, so sind die besonderen Berufskosten – unabhängig vom Zivilstand des Steuerpflichtigen – mit einer Monatspauschale von Fr. 1'500.– zu berücksichtigen. Der Arbeitgeber hat vom total ausbezahlten Monatslöhne (inkl. pauschaler Vergütungen) den Betrag von Fr. 1'500.– in Abzug zu bringen und nur auf dem Restbetrag die Quellensteuer zu erheben.
- 25 Wird dem leitenden Angestellten oder Spezialisten die Monatspauschale von Fr. 1'500.– vom Bruttolöhne in Abzug gebracht, besteht weder die Pflicht noch die Möglichkeit, effektive Spesen im Sinne von Ziffer 11 ff. gegen Beleg geltend zu machen. Steuerpflichtige im Sinne von Ziffer 2 ff. haben aber dem Arbeitgeber die Beibehaltung der ausländischen Wohnstätte anhand entsprechender Unterlagen (Mietvertrag, Wohnsitzbestätigung etc.) nachzuweisen. Diese Belege sind vom Arbeitgeber für eine allfällige Quellensteuerrevision aufzubewahren.

## E. Inkrafttreten

- 26 Diese Richtlinien sind anwendbar für alle offenen Verfahren ab Steuerperiode 1999.

## F. Auskünfte

Nähere Auskünfte über die in diesen Richtlinien behandelten Fragen erteilen: 27<sup>1)</sup>

- a) zur Anwendung dieser Richtlinien und zur ordentlichen (nachträglichen) Veranlagung im Bereich der Staats-, Gemeinde- und Bundessteuer: der Chef der Division Stadt Zürich (Telefon 043 259 32 88);
- b) zur Quellenbesteuerung: der Chef der Dienstabteilung Quellensteuer (Telefon 043 259 34 91).

Zürich, den 23. Dezember 1999

Kantonales Steueramt Zürich  
Der Chef:  
F. Fessler

<sup>1)</sup> Ziffer 27 wurde am 28. Juli 2005 geändert. Dabei wurden die Zuständigkeiten im kantonalen Steueramt an die neue Verordnung über die Organisation des kantonalen Steueramtes vom 28. April 2004 (LS 631.51) angepasst. Die Änderungen treten ab 1. August 2005 in Kraft.

Zürich, den 28. Juli 2005

Kantonales Steueramt Zürich  
Der Chef:  
Andreas M. Simmen