

Lohnausweis im internationalen HR Management

Von Isabella Zwyer, Tre Innova HR & Trust Services GmbH
November 2016

Die Besteuerung von Arbeitnehmenden in der Schweiz basiert auf dem Lohnausweis. Daraus resultiert die Pflicht für sämtliche Arbeitgeber einen Lohnausweis für Mitarbeitende auszustellen.

Immer öfter sind Lohnbuchhaltungen, insbesondere in multi-nationalen Firmen, mit dem Thema Expatriate, sogenannten entsandten Mitarbeitenden, konfrontiert. Der korrekte Ausweis der Entschädigungen, Lohnnebenleistungen, Spesen etc. gestaltet sich oftmals schwierig. Immer stellt sich zudem die Frage, ob die Pflicht zur Erstellung eines Lohnausweises auch im grenzüberschreitenden Arbeitsverhältnis Anwendung findet. Diese Frage ist zu bejahen, sofern es sich bei der schweizerischen Gesellschaft um den faktischen Arbeitgeber handelt.



Auf den 1. Januar 2016 wurde die Expatriates Verordnung (ExpatV) revidiert. Dabei wurden insbesondere eine engere Definition der Personengruppe der Expatriates sowie eine präzisere Definition für gewisse Abzüge (Reisekosten und Wohnkosten sowie Kosten für den privaten Schulunterricht) vorgenommen.

Definition der Personengruppe gemäss Expatriates Verordnung (ExpatV¹)

- Als Expatriates werden leitende Angestellte und Spezialistinnen und Spezialisten mit besonderer beruflicher Qualifikation definiert, welche vom ausländischen Arbeitgeber vorübergehend in die Schweiz entsendet werden.
- Die maximale Anwendungsdauer ist auf fünf Jahre beschränkt.
- Von Bedeutung ist zudem die Annahme einer Rückkehr ins Ausland und der Sachverhalt der Entsendung.

- Weitere offene Punkte ergeben sich bei sogenannten „globalen Nomaden“ ob sie die Qualifikation als Expat erhalten. Diese Frage wird seitens der Kantone nicht einheitlich gehandhabt.
- Ausländische Mitarbeitende mit einem befristeten Arbeitsvertrag in der Schweiz gelten nicht als Expatriates.

Genau genommen gilt die Expatriate Verordnung für „Inpatriates“, ist sie doch nur für Personen, welche in die Schweiz entsendet werden, anwendbar.

Die nachfolgenden Ausführungen beschränken sich deshalb auf den Personenkreis der Angestellten, welche in der Schweiz arbeiten und die Schweizer Gesellschaft der faktische Arbeitgeber ist.

Faktischer Arbeitgeber

Die Steuerverwaltungen der Kantone sprechen von einer faktischen Arbeitgeberschaft, wenn die Arbeitsleistung vorübergehend nicht der (ausländischen) Unternehmung geschuldet ist, mit welcher der Arbeitsvertrag abgeschlossen wurde, sondern der verbundenen Gesellschaft in der Schweiz. Für die Beurteilung, ob die Schweizer Firma der faktische Arbeitgeber ist, können folgende Fragestellungen hilfreich sein (nicht vollständige Aufzählung):

- Trägt das Schweizer Unternehmen die Verantwortung und das Risiko für die Leistung des Mitarbeiters?
- Übt die Schweizer Unternehmung die Weisungshoheit aus?
- Trägt die Schweizer Firma die Lohnkosten des Mitarbeiters?

Im Gegensatz zum faktischen Arbeitgeber bevorschusst der formelle Arbeitgeber im Wesentlichen nur das Salär.

Wo liegt der Unterschied zum Personalverleih welcher ja bekanntlich vom Ausland in die Schweiz verboten ist? Im Gegensatz zum Personalverleih, welcher zwischen dem Verleiher und einem Drittbetrieb stattfindet, wird der Entsandte innerhalb des Konzerns verliehen. Voraussetzung ist, dass der schweizerische Betrieb und das ausländische Unternehmen zum gleichen Konzern gehören.

Was sind typische Zahlungen an Expatriates?

Dem Grundsatz folgend, dass der Expatriate weder schlechter noch besser gestellt werden soll gegenüber der Anstellung zu Hause, übernimmt der Arbeitgeber oftmals diverse Entschädigungen. Diese betreffen insbesondere den Kaufkraftausgleich und Mehrkosten, welche aus der Entsendung entstehen (Umzugskosten, Reisekosten, Wohnkosten etc.). Ferner wird häufig die Mehrbelastung der zusätzlich anfallenden Steuern und allenfalls Sozialversicherungsbeiträge durch den Arbeitgeber übernommen. Anfallende Entschädigungen können unterschiedlich ausfallen je nach vertraglicher Vereinbarung und familiärer Situation. Einfluss hat zudem die Tatsache, ob eine Entsendung auf Wunsch des Mitarbeitenden erfolgt oder ob diese von Seiten des Arbeitgebers initiiert wird.

Einzelne Positionen des Lohnausweises

Der Wegleitung zum Lohnausweis 2016 folgend, werden zu den einzelnen Ziffern nur die für Inpatriates explizit verwendeten Lohnarten aufgezeigt.

Ziffer 1 Lohn

Zusätzlich zum Grundsalar und dem 13. Monatslohn werden regelmässige Vergütungen ausgewiesen. Dies auch in Fällen, wo die Zahlung direkt an Dritte erfolgt:

- Kaufkraftausgleich / Versetzungszulage
- Übernahme Wohnkosten / Abzug Mehrkosten Wohnkosten
- Abzug hypothetische Steuer

Ziffer 2.3 Gehaltsnebenleistungen

Es sind in dieser Ziffer sämtliche pauschal vergüteten besonderen Berufskosten von Inpatriates anzugeben. Dabei ist die Bemerkung „Pauschalspesen Expatriates“ anzufügen.

- Pauschaler Beitrag für die Umzugskosten
- Pauschaler Beitrag an die Wohnkosten in der Schweiz
- Pauschaler Beitrag für die fremdsprachige Privatschule der Kinder

Auf den Ausweis der pauschalen Entschädigungen kann nur verzichtet werden, wenn ein Ruling mit den Steuerbehörden unterzeichnet wurde (Hinweis unter Ziffer 15). Ein Ruling im Sitzkanton der Gesellschaft genügt jedoch nicht. Rulings sind mit den Wohnkantonen der Arbeitnehmenden abzuschliessen. Eine Anmerkung sei hier gestattet – ein Ruling lohnt sich nicht in jedem Fall.

Besondere Herausforderungen ergeben sich zudem, wenn vor allem bei grossen Firmen die Spesen global verarbeitet werden oder über Drittanbieter zur Auszahlung kommen. Ein korrektes Erfassen der weltweit bezahlten Auslagen bereitet dann umso mehr Mühe und oft auch Mehraufwand.

Ziffer 3 Unregelmässige Leistungen

Die separate Deklaration von unregelmässigen Leistungen ist wichtig. Denn bei unterjährigem Ein- oder Austritt wird der Steuersatz mittels Hochrechnung von regelmässig erhaltenen Zahlungen ermittelt. Unregelmässige Leistungen werden entsprechend nicht hochgerechnet.

- Umzugskosten
- Bonuszahlungen
- Steuerberatkungskosten
- Übernahme von Kosten der Wohnungseinrichtung

Auszug aus der Wegleitung zum Lohnausweis: „Werden solche Leistungen vor oder nach der Zeit, in welcher der Arbeitnehmer Wohnsitz in der Schweiz hatte, ausbezahlt, so sind diese ebenfalls in diesem Feld zu bescheinigen. Sie unterliegen allenfalls der Quellensteuer.“

Ziffer 5 Beteiligungsrechte

Deklaration des steuerbaren Erwerbseinkommens, welches dem Arbeitnehmer im entsprechenden Kalenderjahr aus Mitarbeiterbeteiligungen (Aktien und/oder Optionen) zugeflossen ist. Dabei ist der gesamte Betrag auszuweisen, auch bei importierten Beteiligungsrechten. Die genaue Beschreibung mit Detailangaben ist zudem zwingend auf einem Beiblatt anzugeben.

Reine Zuteilungen (Anwartschaften auf Optionen, Aktien etc.) ohne Besteuerung im aktuellen Jahr sind unter Ziffer 15 aufzuführen. Ebenfalls unter Ziffer 15 können Auslandanteile ausgewiesen werden.

Ziffer 7 Andere Leistungen

Was nicht einer anderen Ziffer zugewiesen werden kann, findet hier seinen Platz.

- Übernahme Kosten Privatschule Kinder
- Übernahme der Prämien für internationale (ausländische) Krankenkasse
- Übernahme der Steuerhochrechnung
- Zahlung der Quellensteuer durch den Arbeitgeber

Ziffer 12 Quellensteuerabzug

Ausweis Bruttobetrag der Quellensteuer, welche dem Mitarbeitenden vom Lohn abgezogen worden ist. Ist der ausländische Mitarbeitende gehalten eine Steuererklärung einzureichen, wird dieser Betrag angerechnet.

Ziffer 13.1.2 übrige effektive Spesen

Es sind in dieser Ziffer sämtliche übrigen effektiven Spesen anzugeben.

- Übernahme zusätzlicher effektiver Reisekosten während der Entsendung
- Arbeitgeber bezahlt gegen Beleg Entschädigungen für die besonderen abzugsfähigen Berufskosten von Expatriates

Nebst dem ausbezahlten Spesenbetrag ist die Anmerkung „Berufsauslagen für Expatriates“ anzubringen. Besteht ein Ruling mit den Steuerbehörden, kann auf eine Bescheinigung der effektiven Expatriatespesen verzichtet werden. Hinweis unter Ziffer 15 auf das Ruling ist in diesem Fall notwendig.

Ziffer 15 Bemerkungen

Nebst freiwilligen Angaben sind wichtige zweckdienliche Hinweise für das Veranlagungsverfahren anzubringen.

- Besteht ein genehmigtes Expatriates-Ruling:
 - Expatriateruling durch Kanton x (Autokennzeichen des Kantons) am ... (Datum) genehmigt
- Erhält ein Angestellter mehr als einen Lohnausweis:
 - Einer von xxx Lohnausweisen
- Arbeitet der Mitarbeitende nicht Vollzeit
 - Teilzeitbeschäftigung xx%

Die übrigen Angaben sind teilweise bereits unter den oben angeführten Ziffern angegeben.

Steuerliche Behandlung bei der Direkten Bundessteuer

Angestellte, welche dem Status des Inpatriates genügen, dürfen bei der direkten Bundessteuer zusätzlich zu den allgemeinen Berufskosten besondere Berufskosten abziehen. Der Abzug ist jedoch nur zulässig, wenn die Kosten vom Expatriate bezahlt werden. Es darf keine Rückerstattung durch den Arbeitgeber erfolgen.

- Wohnkosten in der Schweiz, nur unter der Voraussetzung, dass der Inpatriate seine Wohnung im Ausland für den ständigen Eigengebrauch behält und ihm auch ständig zur Verfügung steht.
- Übernahme der Kosten für den Unterricht der minderjährigen fremdsprachigen Kinder an fremdsprachigen Privatschulen; ist nur steuerfrei, wenn die öffentlichen Schulen keinen Unterricht in der Sprache der Kinder anbieten. Nicht mehr abzugsfähig sind die Transport-, Verpflegungs- und Betreuungskosten vor und nach dem Unterricht.
- Umzugskosten in die Schweiz und zurück gelten ebenfalls als besondere Berufskosten. Zusätzlich sind die notwendigen Hin- und Rückreisekosten des Expatriates und seiner Familie bei Beginn und Ende des Arbeitsverhältnisses abzugsfähig.

Vor dem 1. Januar 2016 anerkannte Inpatriates können ihren Status behalten bis zum Ende der befristeten Tätigkeit. Die Besteuerung erfolgt jedoch nach der neuen Verordnung mit verschärften Bestimmungen.

Diese Informationen beschränken sich auf den korrekten Ausweis im Lohnausweis. Nicht berücksichtigt sind sozialversicherungsrelevante Angaben. Inpatriates reisen in vielen Fällen in die Schweiz ein und behalten ihre Sozialversicherungspflicht im Heimatland.

Entsendungen von der Schweiz ins Ausland

Immer öfter werden Mitarbeitende einer Schweizer Firma ins Ausland entsendet. Verlassen Angestellte die Schweiz, kann dies trotzdem dazu führen, dass für den Outbound ein Lohnausweis ausgestellt werden muss.

- Behält der entsandte Mitarbeiter seinen steuerrechtlichen Wohnsitz in der Schweiz, muss der Schweizer Arbeitgeber einen Schweizer Lohnausweis ausstellen. In diesem Fall ist das gesamte weltweite Einkommen aufzuführen.
- Gibt der entsandte Mitarbeiter seinen steuerrechtlichen Wohnsitz in der Schweiz auf, entfällt die Pflicht des Schweizer Arbeitgebers einen Schweizer Lohnausweis für das ausländische Einkommen auszustellen. Bedingt aber, dass die Arbeitsleistung ausschliesslich im Ausland erbracht wird.
- Leistet der ehemalige Schweizer Arbeitgeber noch Nachtragszahlungen an den Mitarbeiter (nach dessen Wegzug), muss dieses Einkommen in einem Lohnausweis deklariert werden. Zahlungen, welche noch das Arbeitsverhältnis in der Schweiz betreffen sind meistens Boni, Mitarbeiterbeteiligungen oder Abgangsentschädigungen. Diese Entschädigungen unterliegen der Quellensteuer.

- Besteht die Pflicht zur Ausstellung eines Lohnausweises, können die Angaben analog der Inpatriates übernommen werden, wie oben beschrieben.

Steuerliche Behandlung der Outbounds (Entsandte aus der Schweiz)

- Bleibt der Wohnsitz in der Schweiz beibehalten, muss weiterhin eine ordentliche Steuererklärung in der Schweiz eingereicht werden. Gründe dafür können sein, dass die Familie des Entsandten in der Schweiz bleibt.
- Gibt der Entsandte seinen Wohnsitz in der Schweiz auf, besitzt aber noch eine Liegenschaft, bleibt eine beschränkte Steuerpflicht bestehen. Auch in diesem Fall ist eine vollständige ordentliche Steuererklärung abzugeben, unter Angabe des weltweiten Einkommens und Vermögens. Die weltweiten Angaben dienen einzig der Satzbestimmung. Für die effektive Besteuerung sind nur die Erträge und das Vermögen aus der schweizerischen Liegenschaft massgebend.