



16 Nr. 3 Besteuerung des Personals von diplomatischen und konsularischen Vertretungen sowie von internationalen Organisationen und Entsandten des EFD, Departement für auswärtige Angelegenheiten (EDA)

1. Rechtliche Grundlagen

Die Regelung der Vorrechte, Immunitäten und Erleichterungen (insbesondere auch Steuererleichterungen) in der Schweiz stützt sich im Besonderen auf die folgenden Grundlagen:

- das Bundesgesetz vom 22. Juni 2007 über die von der Schweiz als Gaststaat gewährten Vorrechte, Immunitäten und Erleichterungen sowie finanziellen Beiträge (Gaststaatgesetz, GSG) und die Ausführungsverordnung vom 7. Dezember 2007 (Gaststaatverordnung, V-GSG),
- die mit den verschiedenen internationalen Organisationen abgeschlossenen Abkommen betreffend Vorrechte, Immunitäten und Erleichterungen,
- das Wiener Übereinkommen vom 18. April 1961 über diplomatische Beziehungen¹, das analog auch auf die ständigen Missionen angewandt wird,
- das Wiener Übereinkommen vom 24. April 1963 über konsularische Beziehungen²,
- die Praxis der Schweizer Behörden für Aspekte, die von den genannten Texten nicht geregelt werden.

2. Grundlage Gaststaatgesetz

Basierend auf Art. 15 DBG und dem **Gaststaatgesetz**³ kann die Schweiz den gemäss Gesetz definierten «institutionellen Begünstigten» sowie deren begleitenden Personen einschliesslich der privaten Hausangestellten von den direkten und indirekten Steuern befreien. Die Befugnis zur Erteilung einer Steuerbefreiung hat der Bundesrat. Durch Abschliessen eines völkerrechtlichen Vertrags kann der Bundesrat die Steuererleichterungen gewähren. **Aus dem Gaststaatgesetz kann nicht direkt ein Recht auf Steuerbefreiung abgeleitet werden.** Die mit verschiedenen internationalen Organisationen abgeschlossenen **Sitzabkommen**⁴ und andere **völkerrechtliche Vereinbarungen**⁵ sehen in der Regel für die Angestellten dieser Organisationen Sonderregelungen vor. Darin werden regelmässig ausländische Angestellte von jeder Steuer auf Gehältern und Vergütungen für ihre diesbezüglichen Diensttätigkeiten befreit.

3. Personal von diplomatischen und konsularischen Vertretungen (in der Schweiz)

3.1. Steuerpflicht

Gemäss Wiener Übereinkommen über die konsularischen Beziehungen sowie Wiener Übereinkommen über diplomatische Beziehungen sind **Konsularbeamte** und **Konsularangestellte**, **diplomatische Vertreter** sowie die **im gemeinsamen Haushalt lebenden Familienmitglieder** von allen staatlichen, regionalen und kommunalen Personal- und Realsteuern oder -abgaben befreit. Davon ausgenommen sind Mehrwertsteuer, Steuern auf privatem unbeweglichem Vermögen und Einkünften, deren Quelle in der Schweiz liegt, Erbschaftssteuern, Vermögenssteuern von Kapitalanlagen in gewerblichen oder Finanzunternehmen, die in der Schweiz gelegen sind, Gebühren und sonstige Abgaben, die als Vergütung für bestimmte Dienstleistungen erhoben werden, Eintragungs-, Gerichts-, Beurkundungs-, Beglaubigungs- und Hypothekengebühren sowie Stempelabgaben. Die Steuerbefreiung für die **Mitglieder des dienstlichen Hauspersonals** und den **privaten Hausangestellten** beschränkt sich auf die Steuern und sonstigen Abgaben auf ihren Dienstbezügen (d.h. Bezüge aufgrund ihres Arbeitsverhältnisses) und setzt voraus, dass, die Betreffenden **weder die schweizerische Staatsangehörigkeit noch ihren steuerrechtlichen Wohnsitz in der Schweiz haben.** Die von den Steuern befreiten Personen erhalten deshalb vom Eidgenössischen Amt für auswärtige Angelegenheiten (EDA) eine sog. **Legitimationskarte**. Somit werden alle Personen mit einer Legitimationskarte im Kanton Basel-Landschaft in der Regel nicht besteuert. Die Befreiung von der Steuerpflicht gilt jedoch nicht für die oben erwähnten

¹ SR 0.191.01 Wiener Übereinkommen über diplomatische Beziehungen; abgeschlossen in Wien am 18. April 1961; von der Bundesversammlung genehmigt am 21. Juni 1963; schweizerische Ratifikationsurkunde hinterlegt am 30. Oktober 1963; in Kraft getreten für die Schweiz am 24. April 1964

² SR 0.191.02 Wiener Übereinkommen über konsularische Beziehungen abgeschlossen in Wien am 24. April 1963; von der Bundesversammlung genehmigt am 18. Dezember 1964; schweizerische Ratifikationsurkunde hinterlegt am 3. Mai 1965; in Kraft getreten für die Schweiz am 19. März 1967

³ SR 192.12 Bundesgesetz vom 22. Juni 2007 über die von der Schweiz als Gaststaat gewährten Vorrechte, Immunitäten und Erleichterungen sowie finanziellen Beiträge (Gaststaatgesetz, GSG)

⁴ Liste der Organisationen, mit denen die Schweiz ein Abkommen betreffend Vorrechte, Immunitäten und Erleichterungen abgeschlossen hat: https://www.eda.admin.ch/dam/eda/de/documents/aussenpolitik/voelkerrecht/DV-liste-abkommen-org_DE_FR_EN.pdf

⁵ Siehe SR 0.643



ausgenommenen Steuern. Die Steuerbefreiung endet mit der Aufgabe der Tätigkeit für die diplomatische Mission oder das Konsulat.

Folglich sind folgende Personen, die bei einer Botschaft oder einem Konsulat tätig sind, grundsätzlich steuerpflichtig:

- Schweizer Staatsangehörige, Personen mit Niederlassungsbewilligung C oder Aufenthaltsbewilligung B;
- Ehepartner bzw. eingetragene Partner von Personen, die Inhaber einer Legitimationskarte sind, die aber selber Schweizer Staatsbürger, mit Niederlassungsbewilligung C oder Aufenthaltsbewilligung B sind;
- Personen mit Ausweis Ci (Erwerbstätigkeit der Familienangehörigen von Personen mit besonderen internationalen Funktionen). Inhaber eines Ausweises Ci müssen, damit sie den Ausweis erhalten, ihre Legitimationskarte des EDA abgeben. Solche Personen sind betreffend die Einkünfte aus ihrer beruflichen Tätigkeit nicht steuerbefreit.
- Honorarkonsule: Diese haben zwar eine Legitimationskarte des EDA (Typ K mit weiss/schwarzem Band), gehen in der Regel jedoch einer anderweitigen Haupterwerbstätigkeit nach. Das Einkommen aus dieser Erwerbstätigkeit kann im Kanton Bern besteuert werden. Lediglich die Entschädigungen und Zulagen, die sie vom Entsendestaat für die Wahrnehmung konsularischer Aufgaben erhalten, sind steuerbefreit.

Ist eine der vorgenannten Personen im Kanton Basel-Landschaft steuerpflichtig, muss geprüft werden, ob ein allfälliges Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) die Steuerhoheit der Schweiz einschränkt. Die meisten DBA sehen für Löhne aus öffentlichem Dienst das Kassenstaatsprinzip vor.

Hat der Quellenstaat das Besteuerungsrecht, gibt das einschlägige DBA Auskunft über die Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (Freistellung der ausländischen Leistung unter Progressionsvorbehalt oder Anrechnung der ausländischen Quellensteuer). Hat die Schweiz das Besteuerungsrecht, erfolgt die Besteuerung gestützt auf das interne Steuerrecht. Massgebend sind die Bestimmungen des StG und des DBG.

Wenn die steuerpflichtige Person aufgrund ihres Status als Diplomat oder Konsul steuerbefreit ist, werden die freigestellten Einkommens- und Vermögensbestandteile nicht satzbestimmend berücksichtigt, da das Diplomaten- und Konsularrecht keinen Progressionsvorbehalt vorsieht. Dies gilt insbesondere bei der gemeinsamen Veranlagung von Ehegatten.

3.2. Steuerregister

Nicht ins Steuerregister aufgenommen werden:

- Personen mit Legitimationskarten des EDA

Ins ordentliche Steuerregister aufgenommen werden:

- Schweizer Bürger
- Ehegatten oder eingetragene Partner von Personen, die Inhaber einer Legitimationskarte sind, mit Schweizerischem Bürgerrecht
- Personen mit Niederlassungsbewilligung C
- Ehegatten oder eingetragene Partner von Personen, die Inhaber einer Legitimationskarte sind, mit Niederlassungsbewilligung C
- Natürliche Personen mit beschränkter Steuerpflicht aufgrund von Grundeigentum

Ins Quellensteuerregister aufgenommen werden:

- Honorarkonsule mit Legitimationskarte des EDA Typ K
- Personen mit Aufenthaltsbewilligung B
- Ehepartner oder eingetragene Partner von Personen, die Inhaber einer Legitimationskarte sind, mit Aufenthaltsbewilligung B
- Personen mit Ausweis Ci

Achtung: Rechnet die diplomatische Mission bzw. das Konsulat keine Quellensteuern ab, müssen die steuerpflichtigen Personen ins ordentliche Steuerregister aufgenommen werden.



4. Beamte internationaler Organisationen

Zwischen der Schweiz und den einzelnen internationalen Organisationen wurden so genannte Sitzabkommen abgeschlossen. Diese regeln sowohl die Frage der Besteuerung der Organisationen selbst als auch die Besteuerung der dort tätigen Beamten. Es handelt sich dabei um Staatsverträge, die für die direkte Bundessteuer wie für die Kantons- und Gemeindesteuern verbindlich sind. Die Sitzabkommen regeln die Steuerpflicht ihrer Beamten sehr verschieden. In der Regel sind internationale Beamte schweizerischer Staatsangehörigkeit in der Schweiz nur dann von der Steuerpflicht befreit, wenn der institutionelle Begünstigte, für welchen sie arbeiten, ein internes Besteuerungssystem eingeführt hat und diese Voraussetzung gemäss Völkerrecht zulässig ist. Eine allfällige Steuerbefreiung ist immer im Einzelfall anhand der gesetzlichen Grundlagen zu prüfen.

Träger der Legitimationskarte H des EDA versteuern jedoch ihr Erwerbseinkommen nicht gemäss den Staatsverträgen, sondern nach den Bestimmungen der schweizerischen Steuergesetze. Darunter fallen Berater, Praktikanten und Freiwillige sowie Personen, welche gemäss Art. 20 Abs. 2 Gaststaatverordnung in Ausnahmefällen vom EDA die Bewilligung erhalten, einen internationalen Beamten in die Schweiz zu begleiten.

5. Angestellte der Bank für Internationalen Zahlungsausgleich (BIZ)

Die Bank für Internationalen Zahlungsausgleich (BIZ) mit Sitz in Basel gehört zu den internationalen Organisationen, für welches ein solches Sitzabkommen besteht⁶. Deshalb sind einige Besonderheiten bei der Besteuerung ihrer Beamten (ab Inkrafttreten des Abkommens, d.h. ab Steuerperiode 2003) zu beachten (vgl. § 16 Abs. 4 StG sowie Art. 15 DBG):

Die Beamten der Bank geniessen ohne Rücksicht auf ihre Staatsangehörigkeit:

- die Befreiung von allen Steuern des Bundes, der Kantone und Gemeinden auf den ihnen von der Bank ausgerichteten Gehältern, Bezügen und Entschädigungen; die Schweiz kann jedoch diese Einkünfte bei der Berechnung von Steuern berücksichtigen, die auf Einkommen aus anderen Quellen zu zahlen sind (Progressionsvorbehalt). Die BIZ wird jedoch ermächtigt, eine eigene, interne Besteuerung vorzunehmen. Im Einvernehmen mit dem Eidg. Departement für auswärtige Angelegenheiten (EDA) sowie dem Sitzkanton Basel-Stadt gilt die Regelung, dass zur Steuersatzbestimmung das bescheinigte Netto Gehalt, d.h. das Brutto-Salär nach Abzug von Personalvorsorgebeiträgen sowie der internen Besteuerung herangezogen wird.
- die Befreiung von allen Steuern des Bundes, der Kantone und Gemeinden auf Kapitalleistungen, die von der Bank, unter welchen Umständen auch immer, geschuldet werden, im Zeitpunkt ihrer Auszahlung; dasselbe gilt für sämtliche Kapitalleistungen, welche den Beamten der Bank als Entschädigung infolge von Krankheit, Unfall und dergleichen zufallen können; dagegen geniessen die Erträge von Kapitalleistungen ebenso wie die an ehemalige Beamte der Bank ausgerichteten Renten und Pensionen diese Befreiung nicht mehr. Unter Kapitalabfindungen fallen auch Leistungen aus Vorsorgeeinrichtungen, die im Zusammenhang mit dem Amt bei der BIZ stehen. D.h. die Steuerfreiheit gilt nicht für Renten und Pensionen an ehemalige Beamte der BIZ. Periodische Pensionen und Renten an diese ehemaligen Mitarbeitenden sind somit steuerbar. Die Besteuerung der Kapitalleistungen hingegen – sowohl direkt von der BIZ als auch von deren Pensionskasse – erfolgt nach den gleichen Regeln wie für die Saläre und sind steuerfrei.

6. Natürliche Personen im Ausland mit Arbeitsverhältnis zum Bund

Natürliche Personen mit Schweizer Bürgerrecht sind **aufgrund persönlicher Zugehörigkeit in der Schweiz steuerpflichtig**, wenn sie im Ausland wohnen und dort mit Rücksicht auf ein Arbeitsverhältnis zum Bund oder zu einer andern öffentlich-rechtlichen Körperschaft oder Anstalt der Schweiz von den dortigen Einkommenssteuern ganz oder teilweise befreit sind (Art. 3 DBG). Besteht kein Schweizer Bürgerrecht, erfolgt die Besteuerung am Wohnsitz oder Sitz des Arbeitgebers.

Steuerpflichtige im Sinne von Art. 3 Abs. 5 DBG sind Arbeitnehmer des Bundes, der Kantone, Gemeinden und der andern öffentlich-rechtlichen Körperschaften oder Anstalten des Inlandes, wenn sie mindestens 183 Tage

⁶ SR 0.192.122.971 Abkommen vom 20. Januar 1930 über die Bank für Internationalen Zahlungsausgleich (mit Grundgesetz und Statuten der Bank); SR 0.192.122.971.3 Abkommen vom 10. Februar 1987 zwischen dem Schweizerischen Bundesrat und der Bank für Internationalen Zahlungsausgleich zur Regelung der rechtlichen Stellung der Bank in der Schweiz



ununterbrochen im Ausland ansässig sind und dort aufgrund völkerrechtlicher Verträge oder Übung mit Rücksicht auf dieses Arbeitsverhältnis von den Einkommenssteuern ganz oder teilweise befreit sind. Halten sie sich weniger lang im Ausland auf, sind sie steuerpflichtig nach Art. 3 Abs. 1 DBG.⁷

Der Besteuerung unterliegen insbesondere folgende Einkünfte (vgl. Art. 2 der Vo):

- die Einkünfte aus diesem Arbeitsverhältnis, ausgenommen Einkünfte, welche Spesen ersetzen; Kaufkraftunterschiede zwischen der Schweiz und dem Ausland können berücksichtigt werden;
- die entsprechenden Naturalbezüge, wobei diese nach ihrem Marktwert am ausländischen Wohnort bemessen werden;
- die Erträge aus schweizerischem unbeweglichem Vermögen nach Art. 21 DBG;
- die Erträge aus beweglichem Vermögen nach Art. 20 DBG.

Örtlich zuständig ist grundsätzlich der Heimatort. Bei Änderung des Wohnsitzes – Verlegung ins Ausland oder Zuzug aus dem Ausland – während einer Steuerperiode richtet sich die Zuständigkeit nach den Verhältnissen am Ende der Steuerperiode (vgl. Art. 5 der Vo).

Auf Stufe **Staats- und Gemeindesteuer** Basel-Landschaft besteht in § 4 Abs. 5 StG eine inhaltlich mit Art. 3 Abs. 5 DBG übereinstimmende Regelung. Für die Steuerpflicht der genannten Personen ist nunmehr das Steuerdomizil (primäres oder sekundäres) entscheidend (vgl. Kreisschreiben SSK Nr. 1, erwähnt im Anhang). Da auf Ebene direkte Bundessteuer die Besteuerung nach Art. 3 Abs. 5 DBG nur greift, wenn der Wohnsitz im Ausland besteht, besteht für die betreffenden Steuerpflichtigen somit keine unbeschränkte Steuerpflicht für die Staats- und Gemeindesteuern. Sofern sie ein sekundäres Steuerdomizil (vorwiegend aufgrund von Liegenschaften) im Kanton haben, besteht lediglich eine sekundäre Steuerpflicht.

Beispiel

Herr Peter Frauchiger mit Heimatort im Oftringen, Kanton Aargau, arbeitet ab 1. Juni 2014 als Angestellter des EDA mit Diplomatenstatus in der Schweizer Botschaft in Berlin (D). Mit Beginn seiner diplomatischen Dienste in Berlin verlegt er auch sein Wohndomizil von Liestal an den Tätigkeitsort in Berlin. In Liestal hat er eine Eigentumswohnung, die er behält und jeweils nutzt, wenn er kurzzeitig von Berlin in die Schweiz zurückkehrt.

Herr Frauchiger ist demgemäss bis 31. Mai 2014 in BL unbeschränkt steuerpflichtig (unterjährige Steuerpflicht). Ab 1. Juni 2014 verbleibt bei den Staatssteuern die sekundäre Steuerpflicht. Die mit dem Hauptsteuerdomizil (neu Berlin) verknüpften Faktoren werden satzbestimmend berücksichtigt. Bei der direkten Bundessteuer kommt ab 1. Juni 2014 die gesonderte Besteuerung gemäss Art. 3 Abs. 5 DBG zum Tragen. Bis zu diesem Zeitpunkt war er aufgrund des Wohnsitzes in Liestal unbeschränkt bundessteuerpflichtig. Gemäss der erwähnten Verordnung richtet sich nun die Zuständigkeit für die Bundesbesteuerung nach dem Heimatort (Oftringen/AG), und zwar für das ganze Steuerjahr 2014 (vgl. Art. 5 Abs. 1 der Vo).

7. Rückerstattung Verrechnungssteuern

Im Normalfall wird die Verrechnungssteuer nur den in der Schweiz wohnhaften natürlichen Personen, welche ihr Vermögen und die daraus ergebenden Einkünfte ordnungsgemäss deklarieren, bei den Staats- und Gemeindesteuern angerechnet bzw. in bar zurückerstattet. Ein Anspruch auf Rückerstattung steht jedoch auch gewissen im Ausland domizilierten natürlichen Personen zu. Zu diesen ausnahmsweise unbeschränkt Anspruchsberechtigten gehören namentlich:

- die Bundesbediensteten, die Wohnsitz oder Aufenthalt im Ausland haben und dort aufgrund eines Vertrages oder nach völkerrechtlicher Praxis von den direkten Steuern befreit sind, z.B. das von nahezu allen Aufenthaltsstaaten von den direkten Steuern befreite Personal der diplomatischen und konsularischen Vertretungen im Ausland;
- die in der Schweiz niedergelassenen internationalen Organisationen und ihre Beamten, die Angehörigen der bei der Eidgenossenschaft beglaubigten diplomatischen Missionen sowie die Berufskonsuln und Berufskonsularbeamten.

⁷ SR 642.110.8 Verordnung vom 20. Oktober 1993 über die Besteuerung von natürlichen Personen im Ausland mit einem Arbeitsverhältnis zum Bund oder zu einer andern öffentlich-rechtlichen Körperschaft oder Anstalt des Inlandes



8. Nicht rückforderbare ausländische Quellensteuern (DA-1-Anträge)

In der Schweiz ansässige natürliche Personen können für die in Übereinstimmung mit einem Doppelbesteuerungsabkommen in einem Vertragsstaat erhobene begrenzte Steuer von aus diesem Vertragsstaat stammenden Erträgen eine Anrechnung ausländischer Quellensteuern beantragen, sofern auf den betreffenden Erträgen Einkommenssteuern des Bundes oder der Kantone oder der Gemeinden anfallen.

9. Rückbehalt USA

Beamtinnen und Beamten internationaler Organisationen und die Angehörigen diplomatischer und konsularischer Vertretungen von Drittstaaten, die sich in der Schweiz aufhalten, deren Einkünfte aus amerikanischen Dividenden oder Zinsen durch den zusätzlichen Steuerrückbehalt gekürzt worden sind, aber hier keine Vermögens- oder Einkommenssteuern auf ihren amerikanischen Aktien und Obligationen oder deren Ertrag entrichten müssen, haben **keinen Rückerstattungs- oder Verrechnungsanspruch** im Sinne des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und den USA und der dazugehörigen Verordnung.

Weiterführende Dokumentationen (die entsprechenden Links finden Sie [hier](#))

- ➔ KS SSK Nr. 1 vom 30. Juni 2010, Besteuerung von natürlichen Personen im Ausland mit einem Arbeitsverhältnis zum Bund oder zu einer andern öffentlich-rechtlichen Körperschaft oder Anstalt des Inlandes
- ➔ KS ESTV Nr. 18 vom 15. Dezember 1994 (Rückerstattung der Verrechnungssteuern)
- ➔ KM 281, 281E