

Merkblatt des kantonalen Steueramtes über die Quellenbesteuerung von Ersatzeinkünften für ausländische Arbeitnehmer

(vom 18. Februar 2019)

Gültig ab 1. Januar 2019

I. Ausländische Arbeitnehmende mit steuerrechtlichem Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz

1. Steuerpflichtige Personen

Der Quellensteuer auf Ersatzeinkünften unterliegen alle in der Schweiz ansässigen ausländischen Arbeitnehmenden, welche weder die fremdenpolizeiliche Niederlassungsbewilligung (Ausweis C) besitzen noch mit einer Person verheiratet sind, die das Schweizerische Bürgerrecht oder die Niederlassungsbewilligung hat.

2. Quellensteuerpflichtige Ersatzeinkünfte

Quellensteuerpflichtig sind alle Ersatzeinkünfte. Steuerbar sind somit insbesondere Taggelder (IV, UV, ALV, KVG usw.), Ersatzleistungen haftpflichtiger Dritter, Teilrenten infolge Invalidität (IV, UV, berufliche Vorsorge usw.) und an deren Stelle tretende Kapitaleistungen.

Leistungen an endgültig nicht mehr erwerbstätige Personen stellen keine Ersatzeinkünfte dar. Folgende Leistungen unterliegen deshalb nicht der Quellensteuer:

- Renten der AHV;
- Ganze Invaliditätsrenten aus IV und BVG;
- Hilflosenentschädigungen aus AHV, IV, UVG;
- Vollrenten und Integritätsentschädigungen aus UVG;
- Alters- und Hinterlassenenleistungen aus 2. und 3. Säule;
- ordentliche und ausserordentliche Ergänzungsleistungen zur AHV, IV;
- Freizügigkeitsleistungen (Barauszahlungen) aus 2. und 3. Säule.

Diese Leistungen werden, soweit sie steuerbar sind, im ordentlichen Verfahren besteuert.

Die Tarifeinstufungen bei quellensteuerpflichtigen Ersatzeinkünften sind wie folgt vorzunehmen:

Rechtsgrundlage	Leistung	Abrechnungspflichtiger	Tarife	
			A, B, C, F, H, L, M, N, P	D, O
1. IVG	Taggeld 1/4-, 1/2- und 3/4-Rente	Arbeitgebende ¹ bzw. Ausgleichskasse Ausgleichskasse	X X	X
2. AVIG	Arbeitslosentaggeld Kurzarbeitsentschädigung Schlechtwetterentschädigung Insolvenzentschädigung	Arbeitslosenkasse Arbeitgebende ¹ bzw. Arbeitslosenkasse Arbeitgebende ¹ bzw. Arbeitslosenkasse Arbeitslosenkasse	X X X X	
3. UVG (Obligatorium und Abredeversicherung)	Taggeld Übergangstaggeld ² Übergangsentschädigung ³ IV-Teilrente IV-Rentenauskauf Abfindung ⁴	Arbeitgebende ¹ bzw. Versicherer Arbeitgebende ¹ bzw. Versicherer Arbeitgebende ¹ bzw. Versicherer Versicherer Versicherer	X X X X	X X X X
4. UVG-Zusatz (UVG-Differenzdeckung) ⁵	Taggeld IV-Teilrente IV-Rentenauskauf	Arbeitgebende ¹ bzw. Versicherer ⁶ Versicherer Versicherer	X	X X X
5. KVG	Taggeld	Arbeitgebende ¹ bzw. Versicherer	X	X ⁷
6. VVG (Schadenversicherungsleistung) ⁸	Taggeld Rentenleistung	Arbeitgebende ¹ bzw. Versicherer Versicherer	X	X X
7. BVG / OR / Vorsorgereglement / Freizügigkeitsverordnung⁵ (2. Säule)⁵	Taggeld IV-Teilrente IV-Kapitalleistung	Arbeitgebende ¹ bzw. Vorsorgeeinrichtung Vorsorgeeinrichtung Vorsorgeeinrichtung	X	X X X
8. BVV 3 (Säule 3a)⁵	IV-Teilrente IV-Kapitalleistung	Vorsorgeeinrichtung Vorsorgeeinrichtung		X X
9. EOG	Taggeld	Arbeitgebende ¹ bzw. Ausgleichskasse	X X	
10. OR und Spezialgesetze (Haftpflicht)	vorübergehender Schaden	Arbeitgebende ¹ bzw. Versicherer	X	X

Rechtsgrundlage	Leistung	Abrechnungspflichtiger	Tarife	
			A, B, C, F, H, L, M, N, P	D, O
11. FamZG / kantonale Zulagengesetze	Geburts-, Kinder-, Ausbildungs- und Familienzulagen	Arbeitgebende ¹ bzw. Ausgleichskasse	X	X

¹ sofern Abrechnung über Arbeitgebende

² gemäss Art. 83 ff. VUV (SR 832.30)

³ gemäss Art. 86 ff. VUV

⁴ gemäss Art. 23 UVG (SR 832.20)

⁵ Aufzählung nicht abschliessend; sofern Schadenversicherungsleistungen (vgl. BGE 104 II 44 ff., 119 II 361 ff.)

⁶ Tarif D für alle Leistungen bei Direktauszahlung durch den Versicherer

⁷ Taggeldleistungen bis und mit Fr. 10.- werden nicht abgerechnet

⁸ Aufzählung nicht abschliessend (vgl. BGE 104 II 44 ff., 119 II 361 ff.)

II. Arbeitnehmende ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz

1. Steuerpflichtige Personen

Der Quellensteuer auf Ersatzeinkünften unterliegen auch alle in der Schweiz tätigen Arbeitnehmenden (ungeachtet ihrer Staatsangehörigkeit) mit Ansässigkeit im Ausland. Es sind dies Arbeitnehmende, die als Grenzgänger bzw. Grenzgängerinnen, als Kurz- oder Wochenaufenthalter bzw. als Kurz- oder Wochenaufenthalterinnen bei einem Arbeitgebenden mit Sitz in der Schweiz einer Erwerbstätigkeit nachgehen.

2. Quellensteuerpflichtige Ersatzeinkünfte

Quellensteuerpflichtig sind alle Ersatzeinkünfte. Des Weiteren wird auf die Erörterungen unter vorstehender Ziffer I. 2. verwiesen.

Ersatzeinkünfte an Personen mit Wohnsitz in einem Staat, mit welchem die Schweiz kein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat, sind in Anwendung des internen Rechts quellensteuerpflichtig.

3. Vorbehalt der Doppelbesteuerungsabkommen

3.1 Im Allgemeinen

Die von der Schweiz abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen weisen die Besteuerungsbefugnis für aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit erzielttes Erwerbs- und damit verbundenes Ersatzeinkommen grundsätzlich dem Arbeitsortstaat (Schweiz) zu. Gemäss dem Kommentar der OECD zum Musterabkommen (OECD-MA)* stellen Leistungen der Sozialversicherungen, die nicht im Zusammenhang mit einer gegenwärtigen Erwerbstätigkeit stehen, keine Ersatzeinkünfte dar, die im Arbeitsortstaat steuerpflichtig sind (Art. 18, Art. 19 Abs. 2 und Art. 21 OECD-MA). Leistungen aus Sozialversicherungen wie insbesondere die (Teil-)Invalidenrenten sind daher im Ansässigkeitsstaat steuerpflichtig, da sie einen dauerhaft wegfallenden Teil der Erwerbsfähigkeit kompensieren.

* OECD-Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, Ausgabe 2017

In Abweichung zur Tabelle gemäss Ziffer I. 2. dieses Merkblattes sind Rentenleistungen, die aufgrund einer (Teil-)Invalidität ausgerichtet werden und unter die Rechtsgrundlagen gemäss den in dieser Tabelle aufgeführten Ziffern 3 (UVG), 4 (UVG-Zusatz) und 6 (VVG) fallen, nach der im Anhang zu diesem Merkblatt gehörenden Übersicht über die Doppelbesteuerungsabkommen zu besteuern. Für Rentenleistungen nach den Ziffern 7 (2. Säule) und 8 (Säule 3a) sind die Merkblätter über die Quellenbesteuerung öffentlich-rechtlicher resp. privatrechtlicher Vorsorgeleistungen anwendbar.

3.2 Für Grenzgänger und Grenzgängerinnen

Als Grenzgänger bzw. Grenzgängerin im steuerlichen Sinn gelten grundsätzlich Arbeitnehmende, die in der Regel täglich an ihren Wohnort zurückkehren. Arbeitnehmende, welche nur wöchentlich an ihren Wohnort zurückkehren, gelten im steuerlichen Sinn nicht als Grenzgänger bzw. Grenzgängerin.

Aufgrund von besonderen Abkommen zwischen der Schweiz und ihren Nachbarstaaten gelten für die Quellenbesteuerung von Ersatzeinkünften von Grenzgängern und Grenzgängerinnen gewisse Besonderheiten (vgl. nachfolgende Tabelle).

	Besteuerungsbefugnis	
	Arbeitsortstaat (Schweiz)	Ausländischer Wohnsitzstaat
Deutschland	X ¹	X
Liechtenstein	X ²	X ²

¹ Dem Kanton Zürich steht bei täglicher Heimkehr ein Quellensteuerabzug von 4,5 % der Bruttoeinkünfte zu.

² Besteuerung im Arbeitsortstaat nur bei Ausübung einer Tätigkeit bei einem öffentlich-rechtlichen Arbeitgebenden, ausgenommen Körperschaften, an denen sich beide Staaten beteiligen.

4. Ausscheidung von Drittstaattagen

Bei international tätigen Arbeitnehmenden ist zu berücksichtigen, dass die Steuerpflicht in der Schweiz hinsichtlich des Erwerbseinkommens auf die effektiv in der Schweiz erbrachten Arbeitstage beschränkt ist. Diese Aufteilung der Steuerbefugnis gilt es auch bei der Quellenbesteuerung von Ersatzeinkünften an international tätige Arbeitnehmende zu berücksichtigen.

5. Rückerstattung von zu viel bezogenen Quellensteuern

Resultiert aus den Fallkonstellationen der Ziffern II. 3. und II. 4. eine internationale Doppelbesteuerung und sind keine Revisionsgründe gemäss Art. 147 ff. DBG (Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 14.12.1990, SR 642.11) bzw. gemäss §§ 155 ff. StG (Steuergesetz Kanton Zürich vom 8.6.1997, LS 631.1) gegeben, so kann die quellensteuerpflichtige Person bei Vorliegen eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung bei der Steuerbehörde in ihrem Wohnsitzstaat die Eröffnung eines Verständigungsverfahrens beantragen (Art. 25 OECD-MA). Ein allfälliges Revisionsgesuch muss spätestens innert 90 Tagen seit Aufdeckung des Revisionsgrundes bei der zuständigen Steuerbehörde eingereicht werden (Art. 148 DBG; § 156 StG).

Bei der Ausscheidung von Drittstaattagen (Ziff. II. 4.) hat die quellensteuerpflichtige Person dem Gesuch den ausländischen Steuerbescheid sowie ein Kalendarium zum Nachweis der schweizerischen und ausländischen Arbeitstage für die letzten zwölf Erwerbsmonate beizulegen. Das Kalendarium muss vom Arbeitgebenden und von der quellensteuerpflichtigen Person unterzeichnet werden. Die in der Schweiz steuerpflichtigen Arbeitstage werden durch Subtraktion der ausländischen Arbeitstage vom Total von 20 Arbeitstagen pro Monat ermittelt. Als ausländische Arbeitstage gelten dabei die nachfolgenden:

- Jeder Arbeitstag in einem anderen Staat;

- Abreise- oder Ankunftstage, an denen ausschliesslich oder zum grösseren Teil im anderen Staat gearbeitet wird.

Bei erfolgreicher Beweisführung nimmt das kantonale Steueramt, Dienstabteilung Quellensteuer, eine Revision vor und zwar wie folgt:

- Invalidenrenten (Ziff. II. 3.): Vollständige Freistellung von der schweizerischen Quellensteuerpflicht mit entsprechender Rückerstattung.
- Ausscheidung von Drittstaattagen (Ziff. II. 4.): Freistellung gemäss nachgewiesenen ausländischen Arbeitstagen. Es wird dabei von 240 Arbeitstagen pro Jahr ausgegangen und es werden die ausländischen Arbeitstage der letzten zwölf Erwerbsmonate berücksichtigt.

III. Abrechnungspflicht und Steuerberechnung

1. Abrechnung durch den Arbeitgebenden

Zuständig für die Abrechnung ist der Arbeitgebende, sofern die Ersatzeinkünfte über ihn abgerechnet und der steuerpflichtigen Person weitergeleitet bzw. gutgeschrieben werden. Erfolgt die Abrechnung durch den Arbeitgebenden, haben die Vorsorgeeinrichtung bzw. der Versicherer das Recht, die Leistungen ungekürzt dem Arbeitgebenden auszubezahlen, der seinerseits die Quellensteuer auf diesen Ersatzeinkünften und allfälligen übrigen Erwerbseinkünften zu erheben hat.

Werden Ersatzeinkünfte durch den Arbeitgebenden ausgerichtet, so sind diese zusammen mit dem in der gleichen Lohnabrechnungsperiode ausgerichteten Bruttomonatseinkommen und nach demselben Tarif quellensteuerpflichtig.

2. Abrechnung durch die Vorsorgeeinrichtung bzw. den Versicherer

Die Vorsorgeeinrichtung bzw. der Versicherer sind für die Abrechnung zuständig, wenn sie der steuerpflichtigen Person die Ersatzeinkünfte direkt ausbezahlen, gutschreiben oder verrechnen, unabhängig davon, ob der steuerpflichtigen Person gegenüber der Vorsorgeeinrichtung bzw. dem Versicherer ein direktes Forderungsrecht zusteht. Richten die Vorsorgeeinrichtung bzw. der Versicherer der steuerpflichtigen Person die Versicherungsleistungen direkt aus, so ist die Quellensteuerpflicht vorgängig beim Arbeitgebenden bzw. beim zuständigen Gemeindesteueramt bzw. beim kantonalen Steueramt, Dienstabteilung Quellensteuer, abzuklären.

Die Quellensteuer wird von den Bruttoeinkünften berechnet. Dabei finden folgende Tarife Anwendung:

- für Leistungen, die nach Massgabe des versicherten Verdienstes, jedoch nicht zusätzlich zu Erwerbseinkünften ausgerichtet werden, sind die Tarife gemäss nachfolgender Tabelle massgebend;

Tarif A	Tarif für ledige, geschiedene, gerichtlich oder tatsächlich getrennt lebende und verwitwete Personen, die nicht mit Kindern oder unterstützungsbedürftigen Personen im gleichen Haushalt zusammenleben
Tarif B	Tarif für in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe lebende Ehegatten, bei welchen nur ein Ehegatte erwerbstätig ist
Tarif C	Tarif für in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe lebende Ehegatten, bei welchen beide Ehegatten erwerbstätig sind

Tarif H	Tarif für ledige, geschiedene, gerichtlich oder tatsächlich getrennt lebende und verwitwete Personen, die mit Kindern im gleichen Haushalt zusammenleben und deren Unterhalt zur Hauptsache bestreiten
Tarif L	Tarif für Grenzgängerinnen und Grenzgänger nach dem Abkommen vom 11. August 1971 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und Vermögen (DBA-D), welche die Voraussetzungen für den Tarif A erfüllen (Steuersatz von 4,5%)
Tarif M	Grenzgängerinnen und Grenzgänger nach dem DBA-D, welche die Voraussetzungen für den Tarif B erfüllen (Steuersatz von 4,5%)
Tarif N	Grenzgängerinnen und Grenzgänger nach dem DBA-D, welche die Voraussetzungen für den Tarif C erfüllen (Steuersatz von 4,5%)
Tarif P	Grenzgängerinnen und Grenzgänger nach dem DBA-D, welche die Voraussetzungen für den Tarif H erfüllen (Steuersatz von 4,5%)

- für Leistungen, die nicht nach Massgabe des versicherten Verdienstes oder neben Erwerbseinkünften ausgerichtet werden, ist der Tarif D (10%) bzw. O (4,5%) massgebend.

IV. Abrechnung und Ablieferung an die kantonale Steuerverwaltung

1. Fälligkeit der Quellensteuer

Die Quellensteuer wird im Zeitpunkt der Auszahlung, der Gutschrift oder der Verrechnung der Ersatzeinkunft fällig.

2. Abrechnung der Quellensteuern

Die Vorsorgeeinrichtung bzw. der Versicherer oder der Arbeitgebende haben dem kantonalen Steueramt, Dienstabteilung Quellensteuer, das vollständig ausgefüllte amtliche Abrechnungsformular (Formular Q 101a) einzureichen. Vorbehalten bleibt eine elektronische Abrechnung. Das Abrechnungsformular bzw. die elektronische Abrechnung haben folgende Angaben zu enthalten:

- Leistungsperiode;
- AHVN13, Name und Vorname der steuerpflichtigen Person, Geburtsdatum;
- Wohn- oder Aufenthaltsgemeinde (bei Pflichtigen mit steuerrechtlichem Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz) bzw. Sitzgemeinde der Vorsorgeeinrichtung bzw. des Versicherers oder des Arbeitgebenden (bei Pflichtigen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz), Kanton;
- Mutationsdaten;
- Höhe der Bruttoleistung;
- angewandter Tarif (bei Pflichtigen mit steuerrechtlichem Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz: Tarif des Wohnsitz- oder Aufenthaltskantons; bei Pflichtigen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz: Tarif des Sitzkantons), Anzahl Kinder (ausser bei den Tarifen D und O), Kirchensteuerpflicht sowie die Höhe der in Abzug gebrachten Quellensteuern.

Die Abrechnungsfristen sind zu beachten. Der Schuldner bzw. die Schuldnerin der steuerbaren Leistung (Vorsorgeeinrichtung, Versicherer, Arbeitgebender) hat Anspruch auf eine Bezugsprovision, welche 3% der Quellensteuer beträgt und bei Verletzung der Verfahrenspflichten gekürzt oder gestrichen werden kann.

3. Ablieferung der Quellensteuern

Die Quellensteuern sind gemäss Rechnungsstellung des kantonalen Steueramtes, Dienstabteilung Quellensteuer, zu begleichen. Für verspätet bezahlte Quellensteuern werden Verzugszinsen in Rechnung gestellt.

4. Haftung

Der Schuldner bzw. die Schuldnerin der steuerbaren Leistung (Vorsorgeeinrichtung, Versicherer, Arbeitgebender) haftet verschuldensunabhängig für die korrekte Erhebung der Quellensteuern.

V. Steuerhinterziehung / Veruntreuung von Quellensteuern

Die vorsätzliche oder fahrlässige Unterlassung der Quellensteuererhebung gilt als Steuerhinterziehung und kann mit einer Busse geahndet werden. Wer zum Quellensteuerabzug verpflichtet ist und abgezogene Quellensteuern zu seinem oder eines anderen Nutzen verwendet, erfüllt den Tatbestand der Veruntreuung von Quellensteuern und kann mit Gefängnis oder Busse bestraft werden.

VI. Bescheinigung über den Steuerabzug / Rechtsmittel / Auskünfte

Der steuerpflichtigen Person ist unaufgefordert eine Bescheinigung über die Höhe der in Abzug gebrachten Quellensteuern auszustellen.

Liegt ein Fehler bei der Tarifeinstufung vor oder ist den Arbeitgebenden bzw. den Versicherern bei der Ermittlung der steuerbaren Bruttoleistung oder bei der Tarifierstellung ein Fehler unterlaufen, so können Nachforderungen bzw. Rückerstattungsansprüche innert 5 Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in welchem der Quellensteuerabzug erfolgt ist, geltend gemacht werden. Die steuerpflichtige Person oder der Schuldner bzw. die Schuldnerin der steuerbaren Leistungen haben die Rückerstattungsanträge beim kantonalen Steueramt, Dienstabteilung Quellensteuer, einzureichen.

Die steuerpflichtige Person kann beim kantonalen Steueramt, Dienstabteilung Quellensteuer, bis Ende März des auf die Fälligkeit der Leistung folgenden Kalenderjahres die Berücksichtigung abzugsfähiger Aufwendungen beantragen.

In Fällen einer internationalen Doppelbesteuerung bleibt der steuerpflichtigen Person die Einleitung eines Revisionsverfahrens bzw. eines Verständigungsverfahrens vorbehalten (siehe vorstehende Ziffer II. 5.).

Auskünfte erteilt das kantonale Steueramt, Dienstabteilung Quellensteuer, Bändliweg 21, 8090 Zürich, Telefon 043 259 37 00.

Zürich, den 18. Februar 2019

Kantonales Steueramt Zürich

Die Chefin:

Marina Züger

Anhang: Übersicht über die Doppelbesteuerungsabkommen

Hinweis: In dieser Übersicht werden einzig Leistungen behandelt, die nach dem OECD-Musterabkommen als andere Leistungen (Art. 21 OECD-MA) zu qualifizieren sind.

Ausländischer Wohnsitzstaat ²	Rechtsgrundlagen ¹ : UVG / UVG-Zusatz / VVG	
	Renten	Kapitalleistungen
	Quellensteuerabzug vornehmen ja/nein	Rückforderungs- möglichkeit ja/nein
Ägypten	ja	nein
Albanien	nein	ja
Algerien	nein	ja
Argentinien	ja	nein
Armenien	nein	ja
Aserbaidzhan	nein	ja
Australien	ja ³	nein
Bangladesch	nein	ja
Belarus	nein	ja
Belgien	nein	ja
Bulgarien	nein	ja
Chile	ja	nein
China	nein	ja
Chinesisches Taipeh (Taiwan)	nein	ja
Dänemark	nein	ja
Deutschland	nein	ja
Ecuador	nein	ja
Elfenbeinküste	nein	ja
Estland	nein	ja
Finnland	nein	ja
Frankreich	nein	ja
Georgien	nein	ja
Ghana	nein	ja
Griechenland	nein	ja
Grossbritannien	nein	ja
Hongkong	nein	ja
Indien	nein	ja
Indonesien	ja	nein
Iran	nein	ja
Irland	nein	Ja
Island	nein	Ja
Israel	ja ³	ja ³
Italien	nein	ja
Jamaika	nein	ja
Japan	nein	ja
Kanada	ja (max. 15 %)	nein
Kasachstan	nein	ja
Katar	nein	ja
Kirgisistan	nein	ja
Kolumbien	nein	ja
Kosovo	nein	ja

¹ Vgl. Tabelle in Ziffer I.2. des Merkblattes über die Quellenbesteuerung von Ersatzeinkünften.

² Bei allen übrigen Ländern, die auf der obigen Liste nicht aufgeführt sind, gilt, dass bei Renten die Quellensteuer stets in Abzug zu bringen ist und dass bei Kapitalleistungen nie ein Rückforderungsanspruch besteht.

³ Rückforderungsmöglichkeit, sofern durch Ansässigkeitsstaat besteuert (Besteuerungsnachweis verlangen)

Ausländischer Wohnsitzstaat ⁵	Rechtsgrundlagen ¹	
	IVG / UVG / UVG-Zusatz / VVG	
	Renten Quellensteuerabzug vornehmen ja/nein	Kapitalleistungen Rückforderungs- möglichkeit ja/nein
Kroatien	nein	ja
Kuwait	nein	ja
Lettland	nein	ja
Liechtenstein	nein	ja
Litauen	nein	ja
Luxemburg	nein	ja
Malaysia	ja	nein
Malta	nein	ja
Marokko	nein	ja
Mazedonien	nein	ja
Mexiko	ja	nein
Moldau	nein	ja
Mongolei	nein	ja
Montenegro	nein	ja
Neuseeland	ja	nein
Niederlande	nein	ja
Norwegen	nein	ja
Oman	nein	ja
Österreich	nein	ja
Pakistan	ja	nein
Peru	ja	nein
Philippinen	ja	nein
Polen	nein	ja
Portugal	nein	ja
Rumänien	nein	ja
Russland	nein	ja
Schweden	nein	ja
Serbien	nein	ja
Singapur	nein	ja
Slowakei	nein	ja
Slowenien	nein	ja
Spanien	nein	ja
Sri Lanka	nein	ja
Südafrika	nein	ja
Südkorea	nein	ja
Tadschikistan	nein	ja
Thailand	ja	nein
Trinidad und Tobago	ja	nein
Tschechische Republik	nein	ja
Tunesien	nein	ja
Türkei	nein	ja
Turkmenistan	nein	ja
Ukraine	nein	ja
Ungarn	nein	ja
Uruguay	nein	ja
Usbekistan	nein	ja
Venezuela	nein	ja
Vereinigte Arabische Emirate	ja	nein
Vereinigte Staaten (USA)	ja (max. 15 %)	ja (nur jenen Teil, der 15 % übersteigt)
Vietnam	ja	nein