



Schweizerische Eidgenossenschaft
Confédération suisse
Confederazione Svizzera
Confederaziun svizra

Eidgenössisches Finanzdepartement EFD
Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV
Hauptabteilung Direkte Bundessteuer,
Verrechnungssteuer, Stempelabgaben

Stabsstelle Gesetzgebung, 13. Dezember 2013

Vernehmlassungsverfahren zum Bundesgesetz über die Revision der Quellen- besteuerung des Erwerbseinkommens

Erläuternder Bericht

Übersicht

Künftig sollen mehr ansässige Quellensteuerpflichtige nachträglich im ordentlichen Verfahren veranlagt werden. Sofern ihr Bruttoeinkommen einen bestimmten Betrag überschreitet, ist die nachträgliche ordentliche Veranlagung obligatorisch; andernfalls kann sie beantragt werden. Nicht-ansässige Quellensteuerpflichtige, welche die Voraussetzungen für die sogenannte Quasi-Ansässigkeit erfüllen, können ebenfalls eine nachträgliche ordentliche Veranlagung beantragen. Damit wird entsprechend der bundesgerichtlichen Rechtsprechung den Erfordernissen des übergeordneten Staatsvertragsrechts Rechnung getragen.

Wer in der Schweiz ohne Niederlassungsbewilligung einer unselbstständigen Erwerbstätigkeit nachgeht, ist dem Quellensteuerverfahren unterstellt. Die bundesgerichtliche Rechtsprechung hat diese Besteuerungsmethode jahrzehntelang als sachlich vertretbar und grundsätzlich mit dem Rechtsgleichheitsgebot vereinbar angesehen. Ab welchem Ausmass systembedingte Ungleichheiten zur ordentlichen Besteuerung eine stossende Bedeutung erhalten, hat das Bundesgericht bis in die jüngste Vergangenheit nie konkret ausführen müssen. Insofern stellte das Bundesgerichtsurteil vom 26. Januar 2010 einen Einbruch gegenüber dieser traditionellen Grundhaltung dar. Erstmals überprüfte das höchste Gericht die schweizerische Quellensteuerordnung auf ihre Kompatibilität mit dem Freizügigkeitsabkommen, das die Schweiz am 21. Juni 1999 mit der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten abgeschlossen hatte. Im Zuge dieses Urteils ist der gesetzgeberische Handlungsbedarf für gezielte Anpassungen stark angewachsen.

Die Vorlage hat zum Ziel, eine weitestgehende Vermeidung von Ungleichbehandlungen zwischen quellenbesteuerten und ordentlich besteuerten Personen sicherzustellen. Diese Vorgabe führt zu einer Mehrbelastung der kantonalen Veranlagungsbehörden. Um diesen Mehraufwand beim Vollzug möglichst klein zu halten und gleichzeitig die Sicherung des Steuerbezugs durch die Quellensteuer beizubehalten, ergeben sich für die unterschiedlichen Personenkategorien folgende Veränderungen:

- Ansässige Quellensteuerpflichtige, deren Bruttoeinkommen einen bestimmten Betrag überschreitet, werden nachträglich im ordentlichen Verfahren veranlagt. Dieser Betrag ist im Vergleich zum geltenden Recht deutlich tiefer anzusetzen. Alle anderen ansässigen Quellensteuerpflichtigen können eine nachträgliche ordentliche Veranlagung beantragen;*
- Wer ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz einen Grossteil seiner Einkünfte in der Schweiz erwirtschaftet, erfüllt die Voraussetzungen für die sogenannte Quasi-Ansässigkeit und kann eine nachträgliche ordentliche Veranlagung beantragen;*
- Für alle anderen Nicht-Ansässigen hat die Quellensteuer Abgeltungswirkung. Sie tritt an die Stelle der im ordentlichen Verfahren vom Erwerbseinkommen zu veranlagenden direkten Bundessteuer. Zusätzliche nachträgliche Abzüge werden nicht gewährt.*

Die Revision der Quellenbesteuerung des Erwerbseinkommens dürfte weder relevante Auswirkungen auf die Volkswirtschaft im Allgemeinen noch auf den Standort Schweiz im Speziellen haben. Denn bei korrekter Handhabung ist davon auszugehen, dass die bisherige Quellenbesteuerung in den Kantonen weder eine systematische Über- noch eine systematische Unterbesteuerung der Quellenbesteuerten im Vergleich zu den ordentlich Besteuerten verursacht hat.

Inhaltsverzeichnis

Übersicht	2
1 Grundzüge der Vorlage	5
1.1 Ausgangslage	5
1.1.2 Entwicklung und Bedeutung der Quellenbesteuerung	6
1.1.2 Geltendes Recht	7
1.1.3 Rechtsprechung	8
1.1.4 Gemischter Ausschuss zum FZA	9
1.1.5 Handlungsbedarf	10
1.2 Die beantragte Neuregelung	11
1.2.1 Nachträgliche ordentliche Veranlagung für Ansässige	11
1.2.2 Nachträgliche ordentliche Veranlagung auf Antrag für Quasi-Ansässige	12
1.2.3 Quellensteuer mit Abgeltungswirkung für Nicht-Ansässige	13
1.2.4 Örtliche Zuständigkeit	14
1.2.5 Verfahren	14
1.2.6 Vereinheitlichung der Bezugsprovision	14
1.2.7 Rückvergütete AHV-Beiträge	15
2 Erläuterungen zu den einzelnen Artikeln	16
2.1 Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer	16
2.2 Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden	25
3 Auswirkungen	27
3.1 Auswirkungen auf Bund, Kantone und Gemeinden	27
3.1.1 Finanzielle Auswirkungen	27
3.1.2 Personelle Auswirkungen	29
3.2 Auswirkungen auf die Volkswirtschaft	29
4 Verhältnis zur Legislaturplanung	30
5 Rechtliche Aspekte	30
5.1 Verfassungsmässigkeit	30
5.1.1 Rechtsgleichheit	30
5.1.2 Harmonisierung	30
5.2 Vereinbarkeit mit internationalen Verpflichtungen der Schweiz	31

Erläuternder Bericht

1 Grundzüge der Vorlage

1.1 Ausgangslage

Die schweizerische Quellensteuerordnung wurde mit dem Inkrafttreten des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990¹ über die direkte Bundessteuer (DBG) am 1. Januar 1995 und des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990² über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) am 1. Januar 1993 vereinheitlicht. Vorher gab es nur im kantonalen Recht Quellensteuerordnungen, die sich zum Teil erheblich unterschieden.

Heute werden in der Schweiz rund 780 000 unselbstständig Erwerbstätige ohne Niederlassungsbewilligung an der Quelle besteuert, davon rund 440 000 mit steuerrechtlichem Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz (Ansässige) und rund 340 000 ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz (Nicht-Ansässige). Diese Grössenordnung fusst auf den Meldungen der Kantone für den Finanzausgleich betreffend die Steuerperiode 2010. Einer Umfrage bei den Kantonen zufolge ist davon auszugehen, dass deutlich mehr als drei Viertel der ansässigen Quellensteuerpflichtigen ein Bruttoerwerbseinkommen von weniger als 120 000 Franken erzielen. Gemäss geltendem Recht wird erst bei Überschreiten dieser Grenze zwingend ein Verfahrenswechsel zur nachträglichen ordentlichen Veranlagung (NOV) vorgenommen.

Während Jahrzehnten hat das Bundesgericht die Sichtweise vertreten, dass das Quellensteuerverfahren für ausländische Arbeitnehmende sachlich vertretbar sei und grundsätzlich im Einklang mit dem verfassungsrechtlich verankerten Gebot der Rechtsgleichheit stehe. Wiederholt wurde jedoch darauf verwiesen, dass es bezüglich der konkreten Ausgestaltung nicht zu stossenden Ungleichheiten kommen dürfe.³ Ab welchem Ausmass systembedingte Ungleichheiten des Quellensteuerverfahrens eine stossende Bedeutung erhalten, hat das Bundesgericht bis in die jüngste Vergangenheit nie konkret ausführen müssen. Insofern stellt das Urteil vom 26. Januar 2010⁴ einen Einbruch gegenüber dieser traditionellen Grundhaltung dar. Erstmalig überprüfte das höchste Gericht in einem Grundsatzentscheid die schweizerische Quellensteuerordnung auf ihre Kompatibilität mit dem Abkommen vom 21. Juni 1999⁵ zwischen der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten einerseits und der Schweizerischen Eidgenossenschaft anderseits über die Freizügigkeit (FZA). Zur Auslegung von FZA-Bestimmungen zog es die einschlägige Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) zur Arbeitnehmerfreizügigkeit heran. Diese ist gemäss Artikel 16 Absatz 2 FZA vor dem Zeitpunkt der Abkommensunterzeichnung zwingend zu berücksichtigen.

Auf der Basis dieses Entscheids erweist sich eine Anpassung im Bereich der schweizerischen Quellensteuerordnung als notwendig.

¹ SR 642.11

² SR 642.14

³ BGE 91 I 81; BGE 96 I 45; BGE 124 I 247

⁴ BGE 136 II 241

⁵ SR 0.142.112.681

1.1.2 Entwicklung und Bedeutung der Quellenbesteuerung

Einen Einblick in die potenzielle Bedeutung der Quellenbesteuerung geben die Daten, welche die Kantone dem Bund für die Bestimmung des Ressourcenausgleichs liefern. Verfügbar sind Angaben zur Anzahl der Quellenbesteuerten und zum Total der Bruttolohnsumme, die in Tabelle 1 nach Ansässigen und Nicht-Ansässigen zusammengefasst sind.

Tabelle 1: Entwicklung der Anzahl quellenbesteuerter Personen und ihrer Bruttoeinkommen, 2003–2010

	2003 ¹⁾	2010	Veränderung 2003–2010	Anteil am Total, 2010
<i>Anzahl</i>				
Ansässige ²⁾	295 730	438 922	48,4 %	56,4 %
Nicht-Ansässige ³⁾	218 613	339 838	55,5 %	43,6 %
Total	514 343	778 760	51,4 %	100,0 %
<i>Bruttolohnsumme in Mio. Fr.</i>				
Ansässige ²⁾	11 349,4	19 314,9	70,2 %	48,0 %
Nicht-Ansässige ³⁾	13 045,5	20 959,7	60,7 %	52,0 %
Total	24 394,9	40 274,7	65,1 %	100,0 %
<i>durchschnittlicher Bruttolohn in Fr.</i>				
Ansässige ²⁾	38 377	44 005	14,7 %	
Nicht-Ansässige ³⁾	59 674	61 676	3,4 %	
Total	47 429	51 716	9,0 %	

Quelle: Eidgenössische Steuerverwaltung

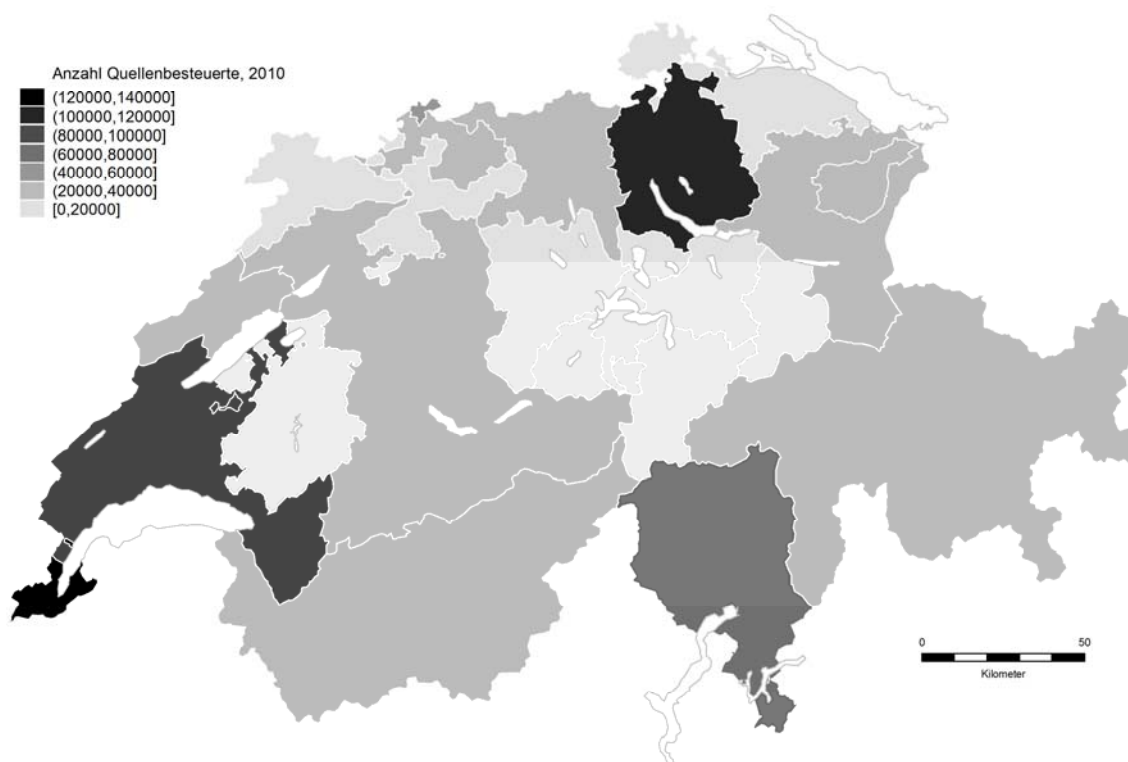
- 1) Inkl. eigener Schätzung der fehlenden Angaben des Kantons AG.
- 2) Natürliche Personen mit steuerlichem Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz. Je nach Lieferung der Kantone können die Daten der nachträglich ordentlich veranlagten Ansässigen in dieser Rubrik fehlen.
- 3) Natürliche Personen ohne steuerlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz (Grenzgänger, Wochenaufhalter und Kurzaufhalter [Art. 91 DBG] sowie Arbeitnehmer bei internationalen Transporten [Art. 97 DBG]).

Aufgrund von Abgrenzungsschwierigkeiten (vgl. hierzu die Bemerkung 2 in Tab. 1) sind die Ergebnisse mit Vorsicht zu interpretieren. Dennoch ist der allgemeine Trend unverkennbar: Die Anzahl der Quellenbesteuerten und ihre Bruttoeinkommen haben über den Zeitraum 2003–2010 deutlich zugenommen. Die Anzahl der ansässigen Quellenbesteuerten ist um 48,4 % gestiegen und ihre Bruttolohnsumme um 70,2 %, während die Anzahl der Nicht-Ansässigen im selben Zeitraum um 55,5 % zunahm und ihre Lohnsumme um 60,7 %. Diese beiden Gruppen vereinten im Jahr 2010 insgesamt annähernd 780 000 quellenbesteuerte Personen, was 16,9 % der 4,6

Millionen Erwerbstätigen in der Schweiz entspricht.⁶ Der durchschnittliche Bruttolohn eines Nicht-Ansässigen betrug 2010 rund 61 700 Franken, der eines ansässigen Quellenbesteuerten rund 44 000 Franken. Auch wenn es sich hierbei um Durchschnittslöhne handelt, geben diese relativ tiefen Werte doch Aufschluss darüber, dass ein bedeutender Teil der Quellenbesteuerten ein unterdurchschnittliches Erwerbseinkommen erwirtschaftet.

Bei einer kantonalen Betrachtung (siehe Abbildung 1) zeigt sich, dass die typischen Grenzgängerkantone Genf (130 040 Quellenbesteuerte), Waadt (83 049), Tessin (62 027) und Basel-Stadt (59 264) sowie der Kanton Zürich (103 116) die meisten Quellenbesteuerten vereinen.

Abbildung 1: Anzahl Quellenbesteuerte nach Kantonen, 2010



Quelle: Eidgenössische Steuerverwaltung

Auf diese fünf Kantone entfallen rund 56 % der Quellenbesteuerten. Die Struktur ist jedoch sehr unterschiedlich: Während der Anteil der Ansässigen am Total der Quellenbesteuerten in Zürich mit 91,4 % sehr hoch ist und auch in der Waadt noch 67,7 % ausmacht, beträgt er in den Kantonen Genf, Basel-Stadt und Tessin lediglich 24,5 %, 24 % bzw. 20,7 %.

1.1.2 Geltendes Recht

Der Quellenbesteuerung unterliegen ausländische Arbeitnehmende ohne Niederlassungsbewilligung mit steuerrechtlichem Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz (Ansässige) sowie Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz, die hierzulande ein Erwerbseinkommen erzielen (Nicht-Ansässige). Übersteigt das Bruttoeinkommen des ansässigen Quellensteuerpflichtigen 120 000 Franken pro Jahr, so erfolgt eine nachträgliche ordentliche Veranlagung (NOV). Wird

⁶ Jahresdurchschnitt 2010 der Erwerbstätigen in der Schweiz gemäss Erwerbstätigenstatistik des Bundesamts für Statistik

die genannte Limite nicht erreicht, können über sogenannte Tarifkorrekturen zusätzliche Abzüge geltend gemacht werden, die über die im Quellensteuertarif bereits berücksichtigten Abzüge (z.B. Fahrkosten) hinausgehen oder die im Tarif nicht eingerechnet sind (z.B. Beiträge Säule 3a⁷). Bei einer Tarifkorrektur werden der quellensteuerpflichtigen Person die individuellen Abzüge vom Bruttoeinkommen abgezogen. Auf die neu errechnete Bemessungsgrundlage wird der entsprechende Quellensteuertarif angewendet. Die bereits bezahlte Quellensteuer wird auf den geschuldeten Steuerbetrag angerechnet. Überschüsse werden zurückerstattet. Nicht-Ansässige können aufgrund der geltenden Praxis ebenfalls Tarifkorrekturen beantragen. Ansonsten stellt die Quellensteuer eine definitive Belastung dar und hat somit Abgeltungswirkung.

Aufgrund der in der Quellensteuer vorgenommenen Vereinfachungen mit Pauschalen können sich Ungleichbehandlungen im Vergleich zum ordentlichen Veranlagungsverfahren ergeben. Die Quellensteuertarife tragen den persönlichen Verhältnissen der Arbeitnehmenden Rechnung. Diese beinhalten pauschalisierte Abzüge für Berufskosten und Versicherungsprämien sowie Abzüge für Familienlasten (allen voran der Kinderabzug). Die auf Durchschnittswerten basierenden Pauschalen, welche bereits im Quellensteuertarif berücksichtigt sind, tragen zur Vereinfachung des Steuersystems bei, können aber auch zu systemimmanenten Ungleichbehandlungen führen. Durch das Zusammenspiel von Pauschalen einerseits und der Möglichkeit von Tarifkorrekturen andererseits wurde bisher davon ausgegangen, dass sich eine Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ergibt.

Dieser verfassungsrechtliche Grundsatz verlangt, dass jeder Steuerpflichtige nach Massgabe der ihm zur Verfügung stehenden Mittel belastet wird. Dabei gilt es im Auge zu behalten, dass sich Abzüge bei hohen Einkommen progressionsbedingt stärker auswirken. Bei diesen Einkommen wird die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit durch die pauschalierten Abzüge weniger gut gewährleistet. Daher wird im geltenden Recht bei Ansässigen ab 120 000 Franken ein Verfahrenswechsel hin zur NOV vorgenommen. Diese verhindert im System der progressiv ausgerichteten Einkommensbesteuerung letztlich, dass die pauschale Berücksichtigung der Abzüge im Quellensteuertarif die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit unangemessen widerspiegelt.

Abschliessend gilt es festzuhalten, dass im geltenden Recht für die Festlegung der Gemeinde- und Kirchensteuersätze bei der Quellensteuer das gewogene Mittel verwendet wird. Dies führt bei Quellensteuerpflichtigen, die in einer Gemeinde mit einem höheren Gemeindesteuerfuss als dem gewogenen Mittel wohnen, zu einer Besteuerung mit einem tieferen Satz als bei ordentlich veranlagten Steuerpflichtigen derselben Gemeinde. Dies kann zu einer Inländerdiskriminierung führen.

1.1.3 Rechtsprechung

Im Urteil vom 26. Januar 2010 befand das Bundesgericht, dass die geltende Quellensteuerordnung im Falle von nicht ansässigen Quellensteuerpflichtigen in gewissen Konstellationen gegen das FZA verstösst. Konkret zu beurteilen war die Beschwerde eines Schweizer Grenzgängers, der in Frankreich wohnte und in Genf

⁷ Weitere Abzüge im Rahmen der Tarifkorrekturen sind insbesondere: Schuldzinsen, Pensionskasseneinkauf, Weiterbildungskosten, Kinderfremdbetreuungskosten, Unterhaltsbeiträge, Krankheits- und Unfallkosten sowie behinderungsbedingte Kosten.

unselbstständig erwerbstätig war. Das Bundesgericht stützte sich in seiner Argumentation auf die einschlägigen EuGH-Urteile. Demnach liege eine unzulässige Diskriminierung vor, wenn Nicht-Ansässige anders behandelt werden als ansässige Steuerpflichtige, sofern sich diese in einer vergleichbaren Situation befinden. Eine vergleichbare Situation ist nach ständiger EuGH-Rechtsprechung immer dann anzunehmen, wenn Nicht-Ansässige in ihrem Wohnsitzstaat keine nennenswerten Einkünfte erzielen und ihr zu versteuerndes Einkommen im Wesentlichen aus einer Tätigkeit beziehen, die sie im Arbeitsortstaat ausüben. Mache dieser Anteil mehr als 90 Prozent des weltweiten Einkommens aus, qualifiziere der gebietsfremde Steuerpflichtige zum Quasi-Ansässigen. Zwischen der Situation eines Quasi-Ansässigen und der eines Ansässigen, der ordentlich besteuert wird und eine unselbstständige Beschäftigung ausübt, besteht gemäss Bundesgericht kein objektiv feststellbarer Unterschied. Eine Ungleichbehandlung hinsichtlich der persönlichen und familiären Verhältnisse des Steuerpflichtigen bei der Besteuerung sei daher nicht zu rechtfertigen.

Im besagten Urteil ist das Bundesgericht zum Schluss gekommen, dass das in Artikel 2 FZA und in Artikel 9 Absatz 2 Anhang I FZA verankerte Diskriminierungsverbot unmittelbar anwendbar sei und entgegenstehende Bestimmungen des nationalen Steuerrechts verdränge. Im gleichen Jahr wurde diese Sichtweise in drei weiteren Bundesgerichtsentscheiden bestätigt, die ebenfalls den Tatbestand der Quasi-Ansässigkeit betrafen.⁸ Zudem ist zu erwähnen, dass am 2. Juni 2010 das Verwaltungsgericht des Kantons Neuenburg entschied, die Erwägungen des Bundesgerichtsurteils vom 26. Januar 2010 sinngemäss auch für quellensteuerpflichtige Ansässige anzuwenden.⁹ Konkret ging es um ein Ehepaar mit Ausweis B (Aufenthaltsbewilligung), die beide ein Bruttoeinkommen unterhalb von 120 000 Franken erzielten. Gemäss Entscheid darf diese Personenkategorie nicht schlechter gestellt werden als ordentlich Besteuerte.

Den genannten Entscheiden wurde seither auf Ebene der Verwaltungspraxis umfassend Rechnung getragen, ohne dass diesen Änderungen auf Gesetzesstufe Nachachtung verschafft wurde.

1.1.4 Gemischter Ausschuss zum FZA

Auch auf internationaler Ebene ist die schweizerische Quellensteuerordnung unter Beschuss geraten. Seit dem Inkrafttreten des FZA am 1. Juni 2002 ist ein aus Vertretern der Vertragsparteien bestehender Gemischter Ausschuss für die Verwaltung und die ordnungsgemässe Anwendung des Abkommens verantwortlich. Er trifft sich mindestens einmal jährlich. Die EU-Delegation hat in diesem Gremium seit längerem die Abkommenskonformität der schweizerischen Quellensteuerordnung in Bezug auf die ansässigen EU-Arbeitnehmenden ohne Niederlassungsbewilligung (Ausweis B) angezweifelt. Der erste Hinweis einer EU-Kritik geht zurück auf die zweite Sitzung des Gemischten Ausschusses vom 16. Juli 2003, demzufolge eine ordentliche Besteuerung wie bei den niedergelassenen EU-Arbeitnehmenden (Ausweis C) erfolgen soll, ohne vorgängig an der Quelle besteuert zu werden. In den Folgejahren wurde speziell die geltende Schwelle kritisiert, wonach Ansässigen mit

⁸ Urteile, 2C_33/2010, 2C_34/2010 und 2C_35/2010, vom 4. Oktober 2010, zur Publikation vorgesehen

⁹ Urteil des Verwaltungsgerichts Neuenburg TA.2009.161 vom 2. Juni 2010

einem Bruttoeinkommen unterhalb von 120 000 Franken von Gesetzes wegen keine nachträgliche ordentliche Veranlagung zusteht.

Die Schweizer Delegation hat seither die Abkommenskonformität der Quellensteuerordnung gestützt auf Artikel 21 Absatz 3 FZA¹⁰ verteidigt. Dieser besagt wörtlich: «Keine Bestimmung dieses Abkommens hindert die Vertragsparteien daran, Massnahmen zu beschliessen oder anzuwenden, um nach Massgabe der Bestimmungen der nationalen Steuergesetzgebung einer Vertragspartei oder der zwischen der Schweiz einerseits und einem oder mehreren Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaft andererseits geschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen oder sonstiger steuerrechtlicher Vereinbarungen die Besteuerung sowie die Zahlung und die tatsächliche Erhebung der Steuern zu gewährleisten oder die Steuerflucht zu verhindern.»

In ihrer Stellungnahme vom 5. Juni 2009 zuhanden der EU-Delegation gab die Schweizer Seite ihre Haltung zu diesem zentralen Punkt wie folgt wieder: «Artikel 21 Absatz 3 FZA stellt seinem Wortlaut zufolge einen allgemeinen Vorbehalt zu allen übrigen FZA-Bestimmungen dar. Das heisst, dass die Schweiz nationale Bestimmungen bezüglich der Steuererhebung, der Steuerzahlung und auch bezüglich der Verhinderung der Steuerflucht erlassen darf, ohne dass FZA-Bestimmungen (z.B. Art. 2 FZA und Art. 9 des Anhangs I zum FZA) deren Anwendung verhindern können. Die bestehende Regelung mit Bezug auf Inhaber des Ausweises B ist in diesem Kontext von Artikel 21 Absatz 3 und der darin festgehaltenen Autonomie eines Vertragsstaates zu sehen, die Durchsetzung von Steuerforderungen zu ermöglichen und die Gefahr der Steuerflucht zu minimieren.»

Die Lehre äussert sich negativ zur geltenden Regelung. Ihr Hauptkritikpunkt ist die Unverhältnismässigkeit der Ausgestaltung der schweizerischen Quellensteuerordnung in Bezug auf Ansässige ohne Niederlassungsbewilligung gegenüber ordentlich Besteuerten.¹¹ Das Bundesgericht lässt im genannten Urteil vom 26. Januar 2010 keinen Zweifel offen, dass die schweizerischen Steuernormen für EU-Arbeitnehmende den FZA-Anforderungen genügen müssen. Die Besteuerung an der Quelle als solche wurde in besagtem Urteil in keiner Weise in Frage gestellt. Kritisiert wurden einzig die einem Quasi-Ansässigen im Rahmen der Quellenbesteuerung gewährten Abzüge. Das Bundesgericht hat dabei ausdrücklich festgehalten, dass auf der Basis von Artikel 21 Absatz 3 FZA die Erhebung einer Quellensteuer zur Sicherung des Steuerbezugs gerechtfertigt sei.

1.1.5 Handlungsbedarf

2010 wurde im Auftrag des Vorstands der Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK) eine Analyse zu den Implikationen der vorher genannten Gerichtsentscheide erarbeitet.¹² Ziel dieser Bestandesaufnahme war die Unterstützung der Steuerbehörden bei der Suche nach adäquaten Massnahmen zur Vermeidung von rechtlich unzulässigen

¹⁰ SR 0.142.112.681

¹¹ Pascal Hinny: Personenverkehrsabkommen und Schweizer Quellensteuerordnung, in: IFF Forum für Steuerrecht 2004, S. 251–269. Stefan Oesterhelt: Quellensteuerordnung verstösst gegen die Bilateralen Abkommen. Übernahme der Schumacker-Doktrin des EuGH im Entscheid 2C.319/2009 und 2C.321/2009 (vom 26.1.2010) des Bundesgerichts, in: IFF Forum für Steuerrecht 2010, S. 211–230.

¹² www.steuerkonferenz.ch > Dokumente > Analysen

Ungleichbehandlungen zwischen ordentlich und quellenbesteuerten Personen innerhalb der geltenden rechtlichen Rahmenbedingungen. In dieser und weiteren Vorarbeiten ist der zentrale Stellenwert, den die Quellenbesteuerung für die Sicherung des Steuerbezugs hat, deutlich hervorgetreten.

In Anbetracht der geschilderten Ausgangslage – einerseits eine Praxis, welche immer mehr Korrekturen zugunsten der Quellensteuerpflichtigen nachträglich berücksichtigt, andererseits die anhaltenden Vorbehalte der EU-Delegation im Gemischten Ausschuss zum FZA – hat sich in den vergangenen drei Jahren der Revisionsbedarf akzentuiert. Die Gesetzesänderung soll eine weitestgehende Vermeidung von Ungleichbehandlungen zwischen ordentlich und an der Quelle besteuerten Personen bewirken. Naturgemäss steht diese Vorgabe in einem Spannungsfeld zur administrativen Mehrbelastung der kantonalen Veranlagungsbehörden im Zuge einer wachsenden Zahl zu verarbeitender Steuererklärungen.

Eine aus Vertretern der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) und der kantonalen Steuerverwaltungen zusammengesetzte Arbeitsgruppe prüfte in der Folge zuhanden des SSK-Vorstands insgesamt zehn denkbare Varianten für eine Anpassung der Quellenbesteuerung aus rechtlicher und aus Vollzugssicht. Das Spektrum der Anpassungsalternativen der geltenden Quellensteuerordnung war bewusst breit gehalten und umfasste auch radikale Lösungsansätze wie die ordentliche Veranlagung für alle, die Erhebung einer Quellensteuer mit Abgeltungscharakter für alle oder die Erhebung einer Quellensteuer mit Sicherungsfunktion für alle.

Diese Vorarbeiten bildeten die Grundlage für die Entscheidungsfindung bei der Konferenz der kantonalen Finanzdirektorinnen und Finanzdirektoren (FDK). Die Beibehaltung der Erhebung einer Quellensteuer für die betroffenen Personenkategorien erwies sich dabei als *Conditio sine qua non*. Am 25. Mai 2012 ersuchte die FDK die Vorsteherin des Eidgenössischen Finanzdepartements (EFD), eine Vernehmlassungsvorlage zur Revision von DBG und StHG auszuarbeiten. Diese soll auf folgenden Eckwerten beruhen:

- Quellensteuer mit obligatorischer NOV für Ansässige;
- Quellensteuer mit NOV auf Antrag für Quasi-Ansässige;
- Tarifkorrektur auf Antrag für Nicht-Ansässige.

Gleichzeitig wurde gefordert, Verbesserungen im Sinne einer administrativen Vereinfachung ins Auge zu fassen. Auf dieser Basis hat die ESTV einen Gesetzesentwurf ausgearbeitet und ihn mit Kantonsvertretern in Fachgremien weiter vertieft. In der Folge wurde die Vorlage – teilweise in Abweichung von den ursprünglichen FDK-Vorgaben – weiter angepasst, um das Spannungsverhältnis zwischen weitestgehender Vermeidung von Ungleichbehandlungen und bewältigbarem Vollzug möglichst klein zu halten.

1.2 Die beantragte Neuregelung

1.2.1 Nachträgliche ordentliche Veranlagung für Ansässige

Betragen die dem Quellensteuerabzug unterworfenen Bruttoeinkünfte mehr als den vom EFD in Zusammenarbeit mit den Kantonen festgelegten Betrag, so findet von Amtes wegen eine obligatorische NOV statt. Der festgelegte Betrag soll dabei

deutlich unter dem vom Bundesamt für Statistik ermittelten jährlichen Bruttomedianlohn von rund 65 500 Franken¹³ liegen. Wird trotz Mahnung keine Steuererklärung eingereicht, nimmt die kantonale Steuerbehörde wie bei ordentlich Besteuerten eine Ermessensveranlagung vor.

Sind die Bruttoeinkünfte tiefer als der vom EFD in Zusammenarbeit mit den Kantonen festgelegte Betrag, so findet nur dann eine NOV statt, wenn ein entsprechender Antrag bis Ende März des auf das Steuerjahr folgenden Jahres gestellt wird. Wer einen solchen Antrag stellt, muss auch die allfälligen negativen Konsequenzen einer Veranlagungsverfügung tragen, d.h. es kann auch zu einer Nachzahlung kommen. Das wäre der Fall, wenn die Steuerschuld im NOV-Verfahren höher ist als die an der Quelle bezogene Steuer. Wer sich als Ansässiger im Tieflohnbereich für die NOV entschieden hat, bleibt auch für die Folgejahre in diesem System eingebunden. Bei jenen steuerpflichtigen Personen, die auf eine Antragstellung verzichten oder trotz Antragstellung die Steuererklärung nicht einreichen, hat die Quellensteuer Abgeltungswirkung. Sie können aber im nächsten Steuerjahr erneut Antrag stellen. Eine Tarifkorrektur wird künftig nicht mehr gewährt. Der detaillierte Verfahrensablauf für Ansässige ist in den Anhängen 1 und 2 wiedergegeben.

Auf diese Weise wird den Vorbehalten der EU-Delegation im Gemischten Ausschuss insofern Rechnung getragen, als alle Ansässigen eine NOV erhalten oder erhalten können. Damit sind sie materiell-rechtlich den ordentlich Besteuerten gleichgestellt.

Den veranlagungsökonomischen Anliegen der Kantone wird ebenfalls Rechnung getragen. Je mehr Ansässige mit kleinen Einkommen darauf verzichten, eine NOV zu beantragen, desto weniger administrativen Aufwand haben die Veranlagungsbehörden zu gewärtigen. Weniger Aufwand haben auf diese Weise auch die Steuerpflichtigen im Tieflohnbereich. Eine zusätzliche Vereinfachung ergibt sich aus dem Wegfall der Tarifkorrekturen. Die kantonale Praxis ist diesbezüglich sehr heterogen. Indem Ansässige entweder obligatorisch einer NOV unterstellt sind oder einen entsprechenden Antrag stellen können, haben sie die gleichen Abzugsmöglichkeiten wie ordentlich Besteuerte. Aus diesem Grund kann auf die Möglichkeit einer Tarifkorrektur verzichtet werden.

Dank der NOV wird der unterschiedliche Gemeindesteuerfuss für Quellensteuerpflichtige und für ordentlich Besteuerte beseitigt. Künftig bleibt das gewogene Mittel der kantonalen Gemeindesteuerfüsse nur noch bei jenen Ansässigen relevant, bei denen die Quellensteuer Abgeltungswirkung hat.

1.2.2 Nachträgliche ordentliche Veranlagung auf Antrag für Quasi-Ansässige

Neu können Nicht-Ansässige, die einen Grossteil ihrer Einkünfte in der Schweiz erwirtschaften und damit zur Quasi-Ansässigkeit qualifizieren, bis Ende März des auf das Steuerjahr folgenden Kalenderjahres Antrag auf eine NOV stellen. Damit wird dem Bundesgerichtsentscheid vom 26. Januar 2010 von Gesetzes wegen Rechnung getragen und die Qualifikation zur Quasi-Ansässigkeit schweizweit vereinheit-

¹³ Durchschnittlicher jährlicher Medianlohn gemäss Haushaltsbudgeterhebung (HABE) 2006–2011 des Bundesamts für Statistik

licht. Hierzu hat die Antrag stellende Person der zuständigen kantonalen Steuerbehörde die notwendigen Unterlagen auszufüllen, die zur Prüfung der Voraussetzungen zur Quasi-Ansässigkeit notwendig sind. Sind diese erfüllt, nimmt die kantonale Steuerbehörde die nachträgliche ordentliche Veranlagung vor. Wer sich als Quasi-Ansässiger für die NOV entschieden hat, bleibt nicht zwingend in diesem System eingebunden. Im nächsten Steuerjahr kann er – muss aber nicht – erneut Antrag auf eine nachträgliche ordentliche Veranlagung stellen. Sind trotz eingereichtem Antrag die Voraussetzungen nicht erfüllt, hat die Quellensteuer abgeltende Wirkung. Das heisst, es ist keine Tarifkorrektur mehr möglich. Der detaillierte Verfahrensablauf bei Quasi-Ansässigkeit ist im Anhang 3 wiedergegeben.

Der Schwellenwert, mit dem eine Quasi-Ansässigkeit festgelegt wird, soll nicht im Gesetz, sondern auf Verordnungsstufe festgelegt werden. Als wahrscheinlichster Fixpunkt ist die Messlatte von 90 Prozent ins Auge zu fassen, wie sie aus den einschlägigen Entscheiden der EuGH-Rechtsprechung hervorgegangen ist.¹⁴ Für dieses qualifizierende Merkmal sind bei Ehegatten die gemeinsamen weltweiten Einkünfte massgebend. Wie die dynamische Entwicklung der EuGH-Rechtsprechung zeigt, ist die Grenze von mindestens 90 Prozent der Einkünfte im Arbeitsortstaat nicht in Stein gemeisselt. In einem neuen Urteil vom 10. Mai 2012¹⁵ ist der Europäische Gerichtshof zum Schluss gekommen, dass es unter Umständen gerechtfertigt ist, eine quellensteuerpflichtige Person ohne steuerrechtlichen Wohnsitz wie eine ansässige Person zu behandeln, obwohl die Schwelle von mindestens 90 Prozent der Einkünfte im Arbeitsortstaat nicht erreicht wird. Dies sei dann der Fall, wenn die Einkünfte insgesamt so tief sind, dass der Wohnsitzstaat die Abzüge zur Deckung der persönlichen und familiären Verhältnisse nicht berücksichtigen kann.

Den Wünschen der Kantone nach Vereinfachungen im Vollzug wird entsprochen, indem keine obligatorische NOV erfolgt, sondern bloss Antrag auf eine NOV gestellt werden kann.

1.2.3 Quellensteuer mit Abgeltungswirkung für Nicht-Ansässige

Für Nicht-Ansässige, welche die Qualifikation zur Quasi-Ansässigkeit nicht erfüllen, hat die Quellensteuer Abgeltungswirkung. Bisher mögliche Tarifkorrekturen entfallen auch hier. Eine Beschränkung auf die im Quellensteuertarif vorgesehenen Abzüge ist sachlich vertretbar, weil sich gebietsfremde Arbeitnehmende gegenüber gebietsansässigen Arbeitnehmenden grundsätzlich in einer nicht vergleichbaren Situation befinden und damit steuerlich anders behandelt werden dürfen. In diese Richtung zielt denn auch der Wortlaut von Artikel 21 Absatz 2 FZA¹⁶: «Keine Bestimmung dieses Abkommens ist so auszulegen, dass sie die Vertragsparteien daran hindert, bei der Anwendung ihrer Steuervorschriften eine Unterscheidung zwischen Steuerpflichtigen zu machen, die sich – insbesondere hinsichtlich ihres Wohnsitzes – nicht in vergleichbaren Situationen befinden.»

Grundsätzlich steht das primäre Besteuerungsrecht dem Wohnsitzstaat zu. Das Einkommen, das ein Nicht-Ansässiger im Arbeitsortstaat erzielt, stellt nur einen Teil

¹⁴ EuGH 14.2.1995, Rs. C-279/93, *Schumacker*, I-249; EuGH 11.8.1995, Rs. C-80/94, *Wielockx*, I-2508; EuGH 27.6.1996, Rs. C-107/94, *Asscher*, I-3113; EuGH 14.9.1999, Rs. C-391/97, *Gschwind*, I-5478; EuGH 16.5.2000, Rs C-87/99, *Zurstrassen*, I-3353

¹⁵ EuGH 10.5.2012, Rs. C-39/10, *Kommission / Estland*

¹⁶ SR **0.142.112.681**

seiner Gesamteinkünfte dar, deren Schwerpunkt im Wohnsitzstaat liegt. Insofern können dort die persönlichen und familiären Bedürfnisse angemessen berücksichtigt werden. Nach den Zuteilungsnormen des internationalen Steuerrechts wird Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit grundsätzlich am Arbeitsort besteuert. Im Arbeitsortstaat sind somit jene Abzüge zu berücksichtigen, die mit den an der Quelle erfassten Einkünften in direktem Zusammenhang stehen (Gewinnungskosten). Die Schweiz geht im geltenden Recht diesbezüglich weiter, indem im Quellensteuertarif auch Familienlasten berücksichtigt werden.

Der Wegfall der Tarifkorrekturen führt für jene Kantone, die in ihrer bisherigen Praxis diese zusätzlichen Abzugsmöglichkeiten auch für Nicht-Ansässige kennen, zu einer administrativen Erleichterung.

1.2.4 Örtliche Zuständigkeit

Die Revision führt im DBG und StHG zwangsläufig zu Änderungen bezüglich der örtlichen Zuständigkeit. Bisher galten für alle Kategorien einzig die Verhältnisse im Zeitpunkt der Auszahlung oder Überweisung der steuerbaren Leistung. Neu gilt bei Ansässigen der Wohnsitz am 31. Dezember als Stichtag, analog dem ordentlichen Veranlagungsverfahren (Primat des Wohnsitzkantons). Bei Quasi-Ansässigen soll der Arbeitsort per 31. Dezember und bei Nicht-Ansässigen der Arbeitsort per Ende Monat als Stichtag gelten. Für internationale Wochenaufenthalter ist der Kanton des Wochenaufenthalts zur Besteuerung befugt. Wurde die Quellensteuer von einem Kanton erhoben, der nicht zur Besteuerung befugt ist, so leitet dieser Kanton die bezogenen Quellensteuern an den bezugsberechtigten Kanton weiter.

1.2.5 Verfahren

Die Bestimmungen zum Verfahren erfahren im Vergleich zum geltenden Recht gezielte Präzisierungen. So kann die quellensteuerpflichtige Person von der zuständigen Veranlagungsbehörde eine Verfügung verlangen, wenn sie vom Arbeitgeber keine Bescheinigung über seine Leistungen, den Quellensteuerabzug und den angewandten Tarif erhalten hat oder wenn sie zwar in deren Besitz ist, sich mit dieser jedoch nicht einverstanden erklärt. Heute ist gesetzlich nur die Bestätigung über die erbrachten Leistungen und den Quellensteuerabzug erforderlich (Art. 88 Abs. 1 Bst. b, Art. 100 Abs. 1 Abs. b und Art. 127 Abs. 1 DBG). Wer später als in der vorgegebenen Frist, d. h. Ende März des auf die Fälligkeit der Leistung folgenden Kalenderjahres, einen entsprechenden Antrag stellt, erhält einen Nichteintretensentscheid. Der detaillierte Verfahrensablauf der zu ergreifenden Rechtsmittel im Quellensteuerverfahren ist im Anhang 4 wiedergegeben.

1.2.6 Vereinheitlichung der Bezugsprovision

Mit der Bezugsprovision wird der administrative Aufwand der Arbeitgeber (Schuldner der steuerbaren Leistung) zur Erhebung der Quellensteuer entschädigt. Heute erhalten sie eine Bezugsprovision in der Höhe von 2 bis 4 Prozent des gesamten Quellensteuerbetrags. Bei anderen Abgaben ist im geltenden Recht gar keine Bezugsprovision vorgesehen wie beispielsweise bei der Mehrwertsteuer, aber auch bei der Erhebung von Sozialversicherungsbeiträgen wie der Alters- und Hinterlassenenversicherung (AHV). Das Quellensteuerverfahren ist heute ein standardisiertes Massenverfahren. Weil dank Lohnsoftware künftig die Quellensteuerabrechnungen bei den kantonalen Steuerverwaltungen elektronisch eingereicht werden können

(Projekt «Lohnstandard-Quellensteuer»; ELM/QSt), ergeben sich bei den Arbeitsabläufen Automatisierungen und somit administrative Vereinfachungen, wobei es in der Anfangsphase zu Einführungskosten kommen wird. Aus diesem Grund wird mit der Änderung der Quellensteuerverordnung vom 19. Oktober 1993¹⁷ (QStV) die bisherige Bandbreite der Bezugsprovision ab dem 1. Januar 2015 auf 1-3 Prozent gesenkt.¹⁸

Im Zuge der vorliegenden Revision soll nun die Bezugsprovision gesamtschweizerisch auf 1 Prozent des gesamten Quellensteuerbetrags vereinheitlicht werden. Dadurch wird das interkantonale Verfahren vereinfacht, indem für die Schuldner der steuerbaren Leistung kein Anreiz mehr besteht, mit dem Sitzkanton abzurechnen, falls dieser eine höhere Bezugsprovision bezahlt als der tatsächlich berechnete Kanton. Zudem führt die Vereinheitlichung auch zu einer Gleichbehandlung aller Schuldner der steuerbaren Leistung bei der direkten Bundessteuer. Sie entspricht im Übrigen auch einem Wunsch der Kantone. Darüber hinaus soll für Kapitalleistungen eine Deckelung eingeführt werden. Neu wird die Bezugsprovision auf höchstens 50 Franken pro Kapitalleistung für die Quellensteuer von Bund, Kanton und Gemeinde festgelegt. Dieser Höchstbetrag erweist sich angesichts der Höhe der Kapitalleistungen als gerechtfertigt und trägt der heutigen, sehr grosszügig ausgestalteten Entschädigung des administrativen Aufwands Rechnung.

Im Übrigen bleibt die Bezugsprovision wie bisher von der Mehrwertsteuer ausgenommen. Es handelt sich hierbei um eine seit 1995 eingespielte Praxis.

1.2.7 Rückvergütete AHV-Beiträge

Mit der vorliegenden Revision soll eine Besteuerungslücke eliminiert werden. Heute können Staatsangehörige aus Ländern, mit denen die Schweiz kein Sozialversicherungsabkommen abgeschlossen hat, die zinslose Rückvergütung ihrer AHV-Beiträge verlangen, sofern sie die Schweiz endgültig verlassen haben (Art. 18 Abs. 3 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1946¹⁹ über die Alters- und Hinterlassenenversicherung). Grundvoraussetzung für die Rückvergütung: Sie müssen während mindestens eines Jahres Beiträge geleistet haben. Die rückerstatteten AHV-Beiträge werden heute nicht von der Quellensteuer erfasst, obwohl diese vom steuerbaren Einkommen abgezogen worden sind. Neu sollen sie der Quellensteuer unterstellt werden. Kantonal ist nur Genf betroffen, weil sich dort der Sitz der Zentralen Ausgleichsstelle (ZAS) befindet, die mit dieser Aufgabe betraut worden ist. Den ZAS-Angaben zufolge wurden 2012 knapp 40 Millionen Franken rückerstattet. Die Besteuerung richtet sich im DBG nach dem Steuertarif für im Nebenerwerb tätige Steuerpflichtige. Dieser lineare Tarif beträgt gemäss der am 25. Februar 2013²⁰ geänderten QStV-Revision 1 Prozent der Bruttoeinkünfte. Diese Vorgabe entfällt im StHG, weil die verfassungsrechtlich garantierte Tarifautonomie den Kantonen zufällt.

¹⁷ SR 642.118.2

¹⁸ AS 2013 783

¹⁹ SR 831.10

²⁰ AS 2013 783

2 Erläuterungen zu den einzelnen Artikeln

2.1 Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer

Art. 37a Abs. 6 Vereinfachtes Abrechnungsverfahren

In besagtem Artikel ist der Verweis zu ändern. Da Artikel 89 mit der Revision aufgehoben wird, ist neu auf den materiell gleichlautenden Artikel 196 Absatz 3 zu verweisen. Darin wird festgehalten, dass die Kantone eine jährliche Abrechnung über die an der Quelle erhobene direkte Bundessteuer zu erstellen haben.

Art. 83 Der Quellensteuer unterworfenen Arbeitnehmer

Die Änderungen in Absatz 1 sind rein redaktionell. Materiell ändert sich nichts. Das vereinfachte Abrechnungsverfahren gemäss Artikel 37a ist von der Revision nicht betroffen.

Im Vergleich zum geltenden Recht wird in Absatz 2 der Umkehrschluss betont: Die Quellenbesteuerung entfällt, sobald einer der Ehegatten das schweizerische Bürgerrecht oder die Niederlassungsbewilligung (Ausweis C) erhält. Das ordentliche Veranlagungsverfahren gilt dann für beide Ehegatten. Damit erfolgt eine klarere Abgrenzung zur Sachüberschrift im Vergleich zum geltenden Recht.

Art. 84 Abs. 2

Basis der steuerbaren Einkünfte bilden Artikel 16 und 17 Absatz 1. Im Sinne einer redaktionellen Straffung wird auf dieselbe Definition wie im geltenden Artikel 32 Absatz 3 StHG abgestellt.

Zusätzlich wird für die Quellenbesteuerung des Erwerbseinkommens die Bemessungsgrundlage ausgeweitet, indem auch die rückvergüteten AHV-Beiträge als steuerbare Leistung von der Quellensteuer erfasst werden (vgl. Ziff. 1.2.7). Bei dieser Leistung handelt es sich nicht um eine Kapitaleistung aus Vorsorge im Sinne von Artikel 38 (das «Vorsorgerisiko» ist noch nicht eingetreten), sondern um die Rückerstattung von AHV-Beiträgen, die heute nicht von der Quellensteuer erfasst werden, obwohl die AHV-Beiträge zuvor vom steuerbaren Einkommen abgezogen worden sind.

Art. 85 Quellensteuerabzug

Neu werden die Grundlagen und die Ausgestaltung des Quellensteuerabzugs in einem Artikel vereint.

Absatz 1 entspricht materiell dem geltenden Recht und sichert der ESTV die Kompetenz zur Festlegung des Quellensteuerabzugs zu.

In Absatz 2 werden die zu berücksichtigenden Pauschalabzüge geregelt. Mit dem vom Parlament beschlossenen Bundesgesetz vom 22. März 2013²¹ über die formelle Bereinigung der zeitlichen Bemessung der direkten Steuern wird bei den natürlichen Personen die einjährige Veranlagung mit Gegenwartsbemessung als einziges Bemessungssystem festgelegt.

²¹ BBl 2013 2487

Ab dessen Inkrafttreten am 1. Januar 2014 sind die Verweise der im Quellensteuertarif zu berücksichtigenden Abzüge korrekt nach der einjährigen Veranlagung mit Gegenwartsbemessung auszurichten. Der heutige Verweis auf Artikel 36 ist zu streichen, weil er die tarifarischen Grundlagen für die direkte Bundessteuer beinhaltet. Diese sind bereits in Absatz 1 festgehalten.

Absatz 3 entspricht materiell dem geltenden Artikel 86 Absatz 2.

In Absatz 4 wird eine Kompetenzdelegation an die ESTV auf Gesetzesstufe festgelegt. Sie soll insbesondere regeln können, wie ein 13. Monatslohn, eine Gratifikation oder Teilzeit- oder Nebenerwerb zu berücksichtigen sind. Faktisch wird dies heute bereits auf der Grundlage von Artikel 2 Buchstabe d QStV durch die ESTV ausgeübt. Die Besteuerung der rückvergüteten AHV-Beiträge bei der direkten Bundessteuer ist separat zum linearen Tarif für im Nebenerwerb tätige Steuerpflichtige zu erfassen (Art. 1 Abs. 1 Bst. d QStV). Aufgrund der unter Umständen sehr langen AHV-Beitragspflicht ist es praktisch kaum möglich, die zurückerstatteten Beträge jeder einzelnen Steuerperiode zuzuweisen und entsprechend eine Nachsteuer zu berechnen.

Absatz 5 entspricht materiell dem geltenden Artikel 85 Absatz 2.

Art. 86 Ausgestaltung des Steuertarifs

Die heutigen Bestimmungen im Artikel 86 werden mit Artikel 85 zusammengelegt. Artikel 86 kann daher gestrichen werden.

Art. 87 Abgegoltene Steuer

Diese Bestimmung wird obsolet, weil alle Ansässigen der NOV unterstellt werden bzw. einen entsprechenden Antrag stellen können. Die abgeltende Wirkung der Quellensteuer wird neu in Artikel 89a Absatz 4 festgehalten.

Art. 88 Abs. 1 Bst. b und Abs. 2–4

In Absatz 1 Buchstabe b wird bei der Auflistung der Verpflichtungen des Schuldners der steuerbaren Leistung die heutige Regelung konkretisiert. Demnach soll der Arbeitgeber eine Bescheinigung zu folgenden drei zentralen Angaben machen: zu den Leistungen an den Arbeitnehmer, zur Höhe des Quellensteuerabzugs sowie zum angewandten Quellensteuertarif.

In Absatz 2 erfolgt ein rein redaktioneller Eingriff, indem «Steuerabzug» durch «Quellensteuerabzug» ersetzt wird.

In Absatz 3 wird neu die Haftungsfrage juristischer Personen analog zum Bundesgesetz vom 20. Dezember 1946²² über die Alters- und Hinterlassenenversicherung (AHVG) geregelt. Anknüpfungspunkt ist Artikel 52 Absatz 2 AHVG (Haftungsartikel).

Gemäss Absatz 4 wird die Bezugsprovision vereinheitlicht. Neu soll sie schweizweit auf 1 Prozent des gesamten Quellensteuerbetrags eingeschränkt werden (vgl. Ziff. 1.2.6).

Art. 89 Nachträgliche ordentliche Veranlagung von Amtes wegen

Artikel 196 Absatz 3 hält den Grundsatz fest, dass die Kantone eine jährliche Abrechnung über die an der Quelle erhobene direkte Bundessteuer zu erstellen haben. Der bisherige Inhalt von Artikel 89 kann daher gestrichen werden. Stattdessen wird in diesem Artikel neu die nachträgliche ordentliche Veranlagung von Amtes wegen geregelt.

In Absatz 1 wird im Kern der künftige Rahmen für die ansässigen Quellensteuerpflichtigen festgelegt. Die Neuregelung sieht grundsätzlich eine NOV vor. Bei Nichteinreichung der Steuererklärung wird nach erfolgter Mahnung eine Ermessensveranlagung vorgenommen (Art. 130 Abs. 2). Dieser Schritt erweist sich im Sinne der Gleichbehandlung mit ordentlich Besteuernten als rechtlich konsequent.

In Absatz 2 wird klargestellt, dass sich die NOV auch auf den Ehegatten bezieht, mit der die ansässige quellensteuerpflichtige Person in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe lebt.

Absatz 3 hält fest, dass die NOV bis zum Ende der Quellensteuerpflicht gilt.

Die bereits bezogene Quellensteuer wird auf den gemäss NOV geschuldeten Steuerbetrag zinslos angerechnet (Abs. 4). Das geltende Recht sieht für die direkte Bundessteuer heute schon eine zinslose Anrechnung der an der Quelle abgezogenen Steuer vor. Dies wird im Artikel 4 Absatz 1 QStV explizit festgehalten. Dieser Grundsatz soll weiterhin gelten, wird nun neu auf Gesetzesstufe verankert (vgl. hierzu auch den Kommentar zu Art. 33a StHG).

Art. 89a Nachträgliche ordentliche Veranlagung auf Antrag

Sofern die dem Quellensteuerabzug unterworfenen Bruttoeinkünfte einen vom EFD in Zusammenarbeit mit den Kantonen festgelegten Betrag nicht erreichen, findet nur dann eine NOV statt, wenn die ansässige quellensteuerpflichtige Person einen entsprechenden Antrag stellt (Absatz 1).

In Absatz 2 wird klargestellt, dass mit dem Antrag auch der Ehegatte eingebunden ist, mit dem der Antragsteller in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe lebt.

Absatz 3 hält fest, dass der Antrag bis Ende März des auf das Steuerjahr folgenden Jahres zu erfolgen hat. Wer die Schweiz verlässt, muss spätestens im Zeitpunkt seiner Abmeldung seinen NOV-Antrag eingereicht haben. Wer nach dem 31. März wegzieht, kann nur noch Antrag für das laufende Steuerjahr stellen. Für das Vorjahr hingegen ist die Frist am 31. März abgelaufen.

Wer keinen NOV-Antrag gestellt hat, für den hat die erhobene Quellensteuer abgelatende Wirkung (Abs. 4). Die zusätzliche individuelle Gewährung von Abzügen über sogenannte Tarifkorrekturen entfällt.

Für Absatz 5 kann auf die Erläuterungen zu Artikel 89 Absätze 3 und 4 verwiesen werden.

Art. 90 Abs. 2

Das neue Regime zur nachträglichen ordentlichen Veranlagung wird in den Artikeln 89 und 89a geregelt. Artikel 90 Absatz 2 kann daher gestrichen werden.

Gliederungstitel vor Art. 91

Im Vergleich zum heutigen Gliederungstitel werden für eine Quellenbesteuerung der juristischen Personen die Anknüpfungspunkte hervorgehoben: weder Sitz noch tatsächliche Verwaltung in der Schweiz. Dies ist konsistent, weil sich Artikel 94 vorwiegend auf juristische Personen bezieht (Hypothekargläubiger). Es trifft aber auch auf Veranstalter als organisierende Dritte für Auftritte von Künstlern, Sportlern und Referenten zu (Art. 92 Abs. 1 zweiter Satz).

Art. 91 Der Quellensteuer unterworfenen Arbeitnehmer

In Absatz 1 werden die Personenkategorien ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt genannt, die mit ihrem unselbstständigen Erwerbseinkommen der Quellensteuer unterworfen sind. Für die Berechnung der Steuer sind Artikel 84–85 massgebend. Weiter gilt es explizit sicherzustellen, dass das vereinfachte Abrechnungsverfahren gemäss Artikel 37a von der Revision nicht betroffen ist.

Internationale Wochenaufenthalter sind weiterhin wie im geltenden Recht der beschränkten Steuerpflicht unterstellt, weil sie mangels Kontinuität weder steuerrechtlichen Wohnsitz im Sinne von Artikel 3 Absatz 2 noch steuerrechtlichen Aufenthalt im Sinne von Artikel 3 Absatz 3 in der Schweiz begründen. Sie unterstehen für ihr in der Schweiz erzielt unselbstständiges Erwerbseinkommen der Quellenbesteuerung gemäss Artikel 91.

In Absatz 2 werden auch die Arbeitnehmer, die im internationalen Transportbereich arbeiten, in den Gesetzesartikel aufgenommen. Sie sind jedoch nur dann der Quellensteuer unterstellt, wenn die Unternehmung ihren Sitz oder Betriebsstätte in der Schweiz hat. Der bisherige Artikel 97 kann daher gestrichen werden.

Zu Absatz 2 gehört auch die gesetzliche Regelung der Steuerbefreiung der im Ausland domizilierten Seeleute auf Hochseeschiffen, die bisher nur auf Praxisebene Eingang im schweizerischen Steuerrecht gefunden hat (ESTV-Rundschreiben an die kantonalen Steuerverwaltungen vom 5.12.1994 über die Besteuerung von Seeleuten auf Hochseeschiffen). Die Aufnahme dieser Personenkategorie ins DBG mit gleicher inhaltlicher Stossrichtung ist auch Gegenstand der Totalrevision des Landesversorgungsgesetzes vom 8. Oktober 1982²³ (LVG). Die entsprechende Vernehmlassung hierzu ist am 31. Mai 2013 beendet worden.²⁴

Art. 92 Abs. 5

Es handelt sich um eine rein redaktionelle Anpassung.

²³ SR 531

²⁴ www.bwl.admin.ch > Aktuelles > Gesetzesrevision

Art. 93 Abs. 1 zweiter Satz

Fliessen Geldleistungen anstelle der im Ausland wohnhaften Mitglieder der Verwaltung oder Geschäftsleitung einem Dritten zu, soll auch hier neu die Quellensteuerpflicht gelten. Damit wird eine Gleichstellung vorgenommen zu den an der Quelle besteuerten Einkünften und Entschädigungen, die nicht den im Ausland wohnhaften Künstlern, Sportlern und Referenten zufließen, sondern einem organisierenden Dritten.

Beispiel: Die Herren A und B haben steuerrechtlichen Wohnsitz in Deutschland. Die X AG in der Schweiz ist eine Tochtergesellschaft der Y AG in Deutschland. Der Verwaltungsrat der X AG besteht mit den Herren A und B nur aus «entsandten» Vertretern der Y AG. Das Verwaltungsrats-Honorar der Herren A und B wird von der X AG direkt an die Y AG bezahlt.

Art. 97 Arbeitnehmer bei internationalen Transporten

Die Streichung dieses Artikels ist eine Konsequenz der Zusammenlegung der Personenkategorien in Artikel 91.

Art. 98 Begriffsbestimmung

Diese Begriffsbestimmung erweist sich als unnötig und kann ersatzlos gestrichen werden. Dessen Inhalt lässt sich aus den geltenden Artikeln 4 und 51 herleiten, in denen sowohl die Steuerpflicht von natürlichen Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit festgehalten wird als auch jene von juristischen Personen, die weder ihren Sitz noch die tatsächliche Verwaltung in der Schweiz haben.

Art. 99 Abgegoltene Steuer

Wie im geltenden Recht wird festgehalten, dass die Quellensteuer abgeltende Wirkung hat. Die zusätzliche individuelle Gewährung von Abzügen über sogenannte Tarifkorrekturen entfällt, einschliesslich für Wochenaufenthaltskosten Quellensteuerpflichtiger ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz.

Art. 99a Nachträgliche ordentliche Veranlagung

In Absatz 1 wird als Grundnorm der Entscheid des Bundesgerichts vom 26. Januar 2010 gesetzlich festgehalten. Demnach sind sogenannt Quasi-Ansässigen die gleichen Abzüge wie ordentlich Besteuerten zu gewähren, wenn sie einen überwiegenden Teil ihrer weltweiten Einkünfte in der Schweiz erwirtschaften. Eine mit Ansässigen vergleichbare Situation liegt vor, wenn sie in ihrem Wohnsitzstaat keine nennenswerten Einkünfte erzielen und ihre zu versteuernden Einkünfte im Wesentlichen aus einer Tätigkeit bezogen werden, die sie im Arbeitsortstaat ausüben. Nicht unter diese Grundnorm fallen Quellenbesteuerte ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz gemäss Artikel 92–96. Diese Personenkategorien erfahren heute schon eine Sonderbehandlung im Rahmen der Quellenbesteuerung bezüglich der Satzfestlegung.

In Absatz 2 wird dem Umstand Rechnung getragen, dass die Schweiz sich in mehreren Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) verpflichtet hat, bei Arbeitnehmenden

ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz Beiträge an das Vorsorgesystem im andern Vertragsstaat analog zu den Beiträgen an das schweizerische Vorsorgesystem zum Abzug zuzulassen.

Damit diese Beiträge im Tätigkeitsstaat weiterhin auch von Nicht-Ansässigen geltend gemacht werden können, die die Erfordernisse der Quasi-Ansässigkeit nicht erfüllen, müssen sie ebenfalls eine NOV beantragen können. Die einbezahlten Beiträge berechtigen somit nur dann zum Abzug, wenn erstens ein DBA mit entsprechenden Bestimmungen vorliegt und zweitens die betroffene Person eine NOV beantragt.

Wie bei Ansässigen, die einer NOV unterliegen, wird auch bei Quasi-Ansässigen die bereits bezogene Quellensteuer dem geschuldeten Steuerbetrag gemäss NOV zinslos angerechnet. (Abs. 3).

Nach Absatz 4 umschreibt das EFD in Zusammenarbeit mit den Kantonen die Voraussetzungen nach Artikel 1. Die Konkretisierung des NOV-Grundsatzes für Quasi-Ansässige soll auf Verordnungsstufe festgeschrieben werden. Folgende Eckwerte bilden Bestandteil der Ausführungsbestimmungen:

- Ein bestimmter prozentualer Anteil der weltweiten Einkünfte muss in der Schweiz steuerbar sein. Für dieses qualifizierende Merkmal sind bei Ehegatten die gemeinsamen weltweiten Einkünfte massgebend. Ein möglicher Fixpunkt ist die Messlatte von 90 Prozent, wie sie in der einschlägigen EuGH-Rechtsprechung Niederschlag gefunden hat.
- Bei den Bemessungsgrundlagen zur Ermittlung der erforderlichen Qualifikation sind die einschlägigen DBG-Bestimmungen massgebend: die Generalklausel zur Ermittlung der steuerbaren Einkünfte (Art. 16), die Grundsätze zur unselbstständigen Erwerbstätigkeit (Art. 17), zum beweglichen und unbeweglichen Vermögen (Art. 20–21), zu den Einkünften aus Vorsorge (Art. 22) sowie zu den übrigen Einkünften (Art. 23).
- Eine NOV wird erst vorgenommen, wenn die Berechnung ergeben hat, dass die Voraussetzungen zur Qualifikation als quasi-ansässige Person aufgrund des notwendigen Anteils der weltweiten Einkünfte aus schweizerischen Quellen erfüllt sind. Im nächsten Steuerjahr kann – muss aber nicht – erneut Antrag auf eine NOV gestellt werden. Sie beinhaltet somit ein jährliches Wahlrecht.
- Das genannte Bundesgerichtsurteil bezieht sich auf das Freizügigkeitsabkommen. Gemäss Artikel 2 sowie Artikel 9 Absatz 2 Anhang I FZA können sich nur Personen mit EU- oder EFTA-Staatsangehörigkeit auf das FZA berufen, um in der Schweiz eine unzulässige Diskriminierung zu beanstanden. Das heisst konkret, dass ein Kanadier, der in Frankreich wohnt und in Genf als Grenzgänger arbeitet, sich nicht auf das FZA abstützen kann, obwohl er sich ansonsten in genau gleichen wirtschaftlichen Verhältnissen befindet wie der Staatsangehörige eines EU-Mitgliedstaats. Aus praktischen und vollzugstechnischen Überlegungen ist daher zu erwägen, die Qualifikation zur Quasi-Ansässigkeit auch auf Personen ausserhalb der EU- oder EFTA-Staatsangehörigkeit auszudehnen. Mit einer Ausdehnung liessen sich auch heikle Abgrenzungsfragen vermeiden, z.B. im Falle von Mehrfach-Staatsangehörigen oder zum Einbezug der Staatsangehörigkeit des andern Ehegatten.

Art. 100 Abs. 1 Bst. b, Abs. 3 und 4

Bezüglich Absatz 1 Buchstabe b und Absatz 4 wird auf die vorangegangenen Erläuterungen zu Artikel 88 Absatz 1 Buchstabe b und Absatz 3 verwiesen, die den gleichen Wortlaut haben.

Gemäss Absatz 3 wird die Bezugsprovision analog zu Artikel 88 Absatz 4 vereinheitlicht (vgl. Ziff. 1.2.6). Hinzu kommt, dass bei fehlendem steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz für Kapitalleistungen aus Vorsorge eine Deckelung eingeführt wird. Neu soll die Bezugsprovision auf höchstens 50 Franken pro Kapitalleistung für die Quellensteuer von Bund, Kanton und Gemeinde festgelegt werden. Dieser Höchstbetrag erweist sich angesichts der Höhe der Kapitalleistungen als gerechtfertigt und trägt der heutigen, sehr grosszügig ausgestalteten Entschädigung des administrativen Aufwands Rechnung.

Art. 101 Abrechnung mit dem Bund

Artikel 196 Absatz 3 hält den Grundsatz fest, dass die Kantone eine jährliche Abrechnung über die an der Quelle erhobene direkte Bundessteuer zu erstellen haben. Artikel 101 ist überflüssig und kann daher gestrichen werden.

Art. 107 Bei Quellensteuern

In Absatz 1 wird festgehalten, welcher Kanton für den Quellensteuerabzug zuständig ist. Dies ist der Kanton, in welchem der Schuldner der steuerbaren Leistung domiziliert ist oder wo sich die Betriebsstätte befindet, welche die steuerbare Leistung ausrichtet.

Im Vergleich zum geltenden Recht gilt bei der örtlichen Zuständigkeit neu für alle ansässigen Quellensteuerpflichtigen der steuerrechtliche Wohnsitz oder Aufenthalt am 31. Dezember als Stichtag analog dem ordentlichen Veranlagungsverfahren. Dies wird in Absatz 2 klargestellt. Somit hat die erhebende Behörde die bezogenen Quellensteuerbeträge dem Kanton zu überweisen, der zur Besteuerung befugt ist.

In Absatz 3 wird festgehalten, dass bei internationalen Wochenaufenthalten der Kanton des Wochenaufenthalts für die Besteuerung zuständig ist.²⁵

In Absatz 4 wird analog dem geltenden Recht (Art. 107 Abs. 1 Bst. b) der Sonderfall der Künstler, Sportler oder Referenten geregelt, wonach der Kanton zuständig ist, in welchem die genannten Personenkategorien ihre Tätigkeit ausüben.

In Absatz 5 wird die örtliche Zuständigkeit für Quellensteuerpflichtige geregelt, die nachträglich ordentlich veranlagt werden:

- Bei ansässigen Quellensteuerpflichtigen ist der Wohnsitzkanton am Ende der Steuerperiode oder der Steuerpflicht zur Besteuerung befugt. Hat ein anderer Kanton den Quellensteuerabzug erhoben, wird dieser Betrag dem berechtigten Wohnsitzkanton überwiesen (analog Abs. 2).

²⁵ Bezüglich den inländischen Wochenaufenthalten vgl. Urteil des Steuerrekursgerichts des Kantons Aargau vom 31.5.2006, 3 RV.2005.50352.

- Bei Quasi-Ansässigen ist es der Kanton, in welchem die steuerpflichtige Person am Ende der Steuerperiode oder Steuerpflicht erwerbstätig war.
- Bei internationalen Wochenaufenthalten ist es der Kanton des Wochenaufenthalts am Ende der Steuerperiode oder der Steuerpflicht.

Art. 112a Abs. 1^{bis}

Die einzige Änderung gegenüber dem geltenden Recht betrifft die Verwendung von Kurztiteln (AHVG und ESTV).

Art. 118 Notwendige Vertretung

Im 3. Kapitel: Verfahrensrechte des Steuerpflichtigen wird in Artikel 118 die notwendige Vertretung in der Schweiz geregelt. Dessen Streichung drängt sich auf, weil die Bezeichnung einer Vertretung in der Schweiz in den Bereich der Verfahrenspflichten der steuerpflichtigen Personen und nicht in den Bereich der Verfahrensrechte fällt. Die Regelungen zur Vertretung in der Schweiz stehen entsprechend neu in den Artikeln 126a und 136a.

Art. 126a Notwendige Vertretung

Diese Bestimmung ist identisch mit dem bisherigen Artikel 118.

Art. 136a Notwendige Vertretung

Absatz 1 ist ebenfalls identisch mit dem bisherigen Artikel 118, bezieht sich aber auf das Verfahren bei der Erhebung der Quellensteuer.

Gemäss Absatz 2 wird die Notwendigkeit einer Zustelladresse für Quasi-Ansässige festgehalten (beispielsweise Arbeitgeber). Dies erweist sich als unumgänglich, weil die Zustellung von Veranlagungen ins Ausland aufgrund des Territorialitätsprinzips völkerrechtlich nicht zulässig ist. Wird mit der Einreichung eines NOV-Antrags keine Zustelladresse genannt oder verliert die Zustelladresse im Verlauf des Veranlagungsverfahrens ihre Gültigkeit, so stellt die zuständige Behörde eine angemessene Frist für die Meldung der Zustelladresse. Läuft diese Frist ab, so hat die Quellensteuer abgeltende Wirkung. Allfällige Tarifkorrekturen gemäss heutiger Praxis sind nicht mehr möglich. Artikel 133 Absatz 3 ist sinngemäss anwendbar, um sicherzustellen, dass auf verspätete Einsprachen nur eingetreten wird, wenn die steuerpflichtige Person nachweist, dass sie durch erhebliche Gründe an der rechtzeitigen Bezeichnung einer gültigen Zustelladresse verhindert war.

Art. 137 Verfügung

Grundsätzlich wird die Quellensteuer vom Schuldner der steuerbaren Leistung gemäss dem anwendbaren Quellensteuertarif in Abzug gebracht, ohne dass eine förmliche Veranlagungsverfügung über deren Höhe ergeht.

In Absatz 1 wird der verfahrensmässige Ablauf festgehalten für den Fall, dass die quellensteuerpflichtige Person mit den quellensteuerrelevanten Angaben der vom Arbeitgeber ausgestellten Bescheinigung (Lohnausweis) über seine Leistungen, den Quellensteuerabzug und den angewandten Tarif nicht einverstanden ist, oder wenn sie vom Arbeitgeber gar keine Bescheinigung erhalten hat. In beiden Fällen kann sie

von der zuständigen Veranlagungsbehörde eine Verfügung verlangen. Wer dies nicht fristgerecht in die Wege leitet, erhält einen Nichteintretensentscheid. Mit «Bestand» wird geklärt, ob überhaupt eine Quellensteuerpflicht besteht. Beim «Umfang» geht es im Wesentlichen um die Höhe des Quellensteuerabzugs sowie den angewandten Tarif.

Wer mit der von der Veranlagungsbehörde erstellten Verfügung nicht einverstanden ist, kann gestützt auf Artikel 139 i.V. mit Artikel 132 innert 30 Tagen schriftlich Einsprache erheben. Gemäss Artikel 140 kann die quellensteuerpflichtige Person gestützt auf den Einspracheentscheid innert 30 Tagen nach Zustellung bei einer von der Steuerbehörde unabhängigen Rekurskommission schriftlich Beschwerde erheben. Der Beschwerdeentscheid kann – sofern vorgesehen – an eine weitere verwaltungsunabhängige Instanz weitergezogen werden (Art. 145). Der letzte Entscheid kann ans Bundesgericht weitergezogen werden (Art. 146).

Gemäss Absatz 2 entbindet die Ergreifung eines Rechtsmittels durch die quellensteuerpflichtige Person den Schuldner der steuerbaren Leistung nicht, den umstrittenen Quellensteuerabzug während des gesamten Rechtsmittelverfahrens vorzunehmen. Auch der Schuldner der steuerbaren Leistung kann bei der Veranlagungsbehörde eine Verfügung über den Bestand und den Umfang der Steuerpflicht verlangen.

In Absatz 3 wird festgehalten, dass der Schuldner der steuerbaren Leistung bis zum Abschluss des Rechtsmittelverfahrens verpflichtet ist, den umstrittenen Quellensteuerabzug vorzunehmen.

Art. 138 Abs. 3

In Absatz 3 wird ein neuer Auffangtatbestand zur Sicherstellung des Steuerbezugs eingeführt. Grundsätzlich ist die geschuldete Quellensteuer vom Schuldner der steuerbaren Leistung abzurechnen und der Veranlagungsbehörde abzuliefern. Nicht oder zu wenig abgezogene Quellensteuern sind deshalb beim Schuldner der steuerbaren Leistung einzufordern. In gewissen Fällen ist jedoch der Quellensteuerbezug nicht mehr möglich wie zum Beispiel im Falle eines Konkurses. Das Bundesgericht hat in einem Entscheid vom 25. November 2010²⁶ festgehalten, dass der Direktbezug über die quellensteuerpflichtige Person angesichts des Konkurses nicht willkürlich sei. Würde auf den Direktbezug verzichtet, ergäbe sich eine Besserstellung der quellensteuerpflichtigen Person gegenüber einer ordentlich Besteuereten. Faktisch kommt es zu einem Direktbezug im Ausmass der bisher geschuldeten Quellensteuer.

Hat die quellensteuerpflichtige Person ihren steuerrechtlichen Wohnsitz im Ausland, erweist sich der Direktbezug freilich als schwierig, zumal die Zustellung von Entscheiden ins Ausland aufgrund des Territorialitätsprinzips völkerrechtlich nicht zulässig ist.

²⁶ Urteil 2C_516/2010 vom 25. November 2010, zur Publikation vorgesehen

2.2 Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden

Art. 32 Geltungsbereich

Absatz 1 hält fest, dass bei Ansässigen das unselbstständige Erwerbseinkommen zunächst an der Quelle besteuert wird. Im neuen Regime hat der Quellensteuerabzug für diese Personenkategorie jedoch keine Abgeltungswirkung. Denn die Neuregelung sieht grundsätzlich eine NOV vor (vgl. Art. 33a und 33b). Aus diesem Grund kann auf den letzten Satz, der auf Artikel 34 Absatz 2 verweist, verzichtet werden.

Für Absatz 2 wird auf die Erläuterungen zu Artikel 83 Absatz 2 DBG verwiesen.

Absatz 3: Analog dem geltenden Artikel 84 Absatz 1 DBG wird auch im StHG separat festgehalten, dass die Quellensteuer auf der Basis der Bruttoeinkünfte berechnet wird.

Für Absatz 4 wird auf die Erläuterungen zu Artikel 84 Absatz 2 DBG verwiesen.

Art. 33 Abs. 1 und 2

Es handelt sich um rein redaktionelle Eingriffe.

Art. 33a Nachträgliche ordentliche Veranlagung von Amtes wegen

Für die Absätze 1–3 wird auf die Erläuterungen zu Artikel 89 DBG verwiesen.

Absatz 4 entspricht dem heutigen Artikel 34 Absatz 2, letzter Satz. Wie im geltenden Recht soll auch in Zukunft die bereits bezogene Quellensteuer dem geschuldeten Steuerbetrag gemäss NOV zinslos angerechnet werden.

Der Bezug ist durch das StHG nicht harmonisiert. Unbesehen davon ergäben sich für eine korrekte, rechtsgleiche Verzinsung bei den Kantons- und Gemeindesteuern schwierige technische Auseinandersetzungen. Denn je nach Standpunkt kann die Frage, ab wann die Verzinsung erfolgen soll, unterschiedlich beantwortet werden. Ist das Datum des Quellensteuerabzugs durch den Schuldner der steuerbaren Leistung entscheidend? Oder ist es vielmehr das Datum der Ablieferung bei der kantonalen Behörde? Wie sieht das Verfahren aus, wenn die quellensteuerpflichtige Person in einen anderen Kanton umzieht? Im Allgemeinen ist das Ungleichbehandlungspotenzial weniger augenfällig als bei der direkten Bundessteuer, weil der mittlere Fälligkeitstermin für die Kantons- und Gemeindesteuern in der Regel vor dem 31. März des Folgejahres liegt.

Der vorstehende Absatz zeigt die verschiedenen Problemkreise einer Verzinsung ansatzweise auf. Um eine echte Gleichbehandlung zwischen quellenbesteuerten und ordentlich besteuerten Personen zu erreichen, müsste der Quellensteuerabzug ab dem Datum des Abzugs beim Lohn verzinst werden. Konsequenterweise wäre diese Verzinsung bis zum Zeitpunkt der Ablieferung der bezogenen Quellensteuern durch den Schuldner der steuerbaren Leistung an die kantonale Behörde selber vorzunehmen. Alternativ dazu bestünde einzig die Möglichkeit, dass die Kantone die Verzinsung ab dem Zeitpunkt des Lohnabzugs vornehmen.

Sowohl die eine als auch die andere Variante stellen das System in Frage. So würden bei einer Verzinsung durch den Schuldner der steuerbaren Leistung zusätzliche Aufgaben an diese übertragen. Die dadurch entstehenden administrativen und finanziellen Mehrbelastungen der Wirtschaft stünden im Kontrast zu den Bemühungen, die Wirtschaft von zusätzlichem Verwaltungsaufwand zu entlasten.

Die Alternative, d.h. die Verzinsung der Quellensteuern durch die Kantone ab dem Zeitpunkt des Lohnabzugs, ist aus administrativer Sicht ebenfalls nicht sinnvoll. Die Kantone müssten damit in jedem Einzelfall feststellen, wann der Schuldner der steuerbaren Leistung den Quellensteuerabzug vorgenommen hat, um eine korrekte Verzinsung zu gewährleisten.

In denjenigen Fällen, in denen die quellensteuerpflichtige Person ihren Wohnsitz oder Arbeitsort zusätzlich noch in einen anderen Kanton verschiebt, ergäben sich zusätzliche Aufwendungen, da gemäss Artikel 38a StHG die örtliche Zuständigkeit bei ansässigen und quasi-ansässigen Personen erst am Ende der Steuerperiode oder der Steuerpflicht definitiv wird.

Art. 33b Nachträgliche ordentliche Veranlagung auf Antrag

Für die Absätze 1–5 wird auf die Erläuterungen zu Artikel 89a DBG verwiesen.

Art. 34 Abs. 2

Die Neuregelung sieht vor, dass alle ansässigen Quellensteuerpflichtigen eine NOV erhalten oder erhalten können. Die entsprechenden Normen werden in Artikel 33a und 33b festgehalten. Absatz 2 ist somit obsolet.

Gliederungstitel vor Art. 35

Für die vorgenommenen Anpassungen wird auf die Erläuterungen zum Gliederungstitel vor Artikel 91 DBG verwiesen.

Art. 35 Abs. 1 Einleitungssatz, Bst. h, j, Abs. 2 und 3

Der Einleitungssatz in Absatz 1 wird mit dem vorangegangenen Kapiteltitel abgestimmt, indem die Anknüpfungspunkte der juristischen Personen für eine Quellenbesteuerung (weder Sitz noch tatsächliche Verwaltung in der Schweiz) Berücksichtigung finden.

Für Absatz 1 Buchstabe h wird auf die Erläuterungen zu Artikel 91 Absatz 2 DBG verwiesen.

Für Absatz 1 Buchstabe j wird auf die Erläuterungen in Ziffer 1.2.7 verwiesen.

Für Absatz 2 wird auf die Erläuterungen zu Artikel 99 DBG verwiesen.

In Absatz 3 wird entsprechend der gelebten Praxis und analog zum DBG explizit festgehalten, dass das vereinfachte Abrechnungsverfahren nach Artikel 11 Absatz 4 auch für Quellensteuerpflichtige ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz gilt.

Art. 35a Nachträgliche ordentliche Veranlagung

Für die Absätze 1–4 wird auf die Erläuterungen zu Artikel 99a DBG verwiesen.

Art. 37 Abs. 1 Bst. b und Abs. 2–4

Für Absatz 1 Buchstabe b wird auf die Erläuterungen zu Artikel 88 Absatz 1 Buchstabe b DBG verwiesen.

In Absatz 2 erfolgt ein rein redaktioneller Eingriff, indem «Steuerabzug» durch «Quellensteuerabzug» ersetzt wird.

Für die Absätze 3 und 4 wird auf die Erläuterungen zu Artikel 88 Absatz 3^{bis} DBG sowie Artikel 100 Absatz 3 DBG verwiesen.

Art. 38 Abs. 4

Die bisherige Bestimmung entfällt, weil alle ansässigen Quellensteuerpflichtigen die nachträgliche ordentliche Veranlagung erhalten oder erhalten können. Massgebend ist nunmehr das Stichtagsprinzip, d.h. am 31. Dezember steht das Besteuerungsrecht dem Wohnsitzkanton für die gesamte Bemessungsperiode zu.

Gliederungstitel vor Art. 38a

Im StHG soll künftig die örtliche Zuständigkeit des neuen Quellensteuerregimes wie im DBG geregelt werden. Hierzu wird ein neues 5. Kapitel geschaffen.

Art. 38a

Für die Zuordnung der örtlichen Zuständigkeit bei Quellensteuern wird auf Artikel 107 DBG verwiesen. Im StHG wird derselbe Aufbau verankert.

Art. 49 Abs. 2, 2^{bis}, 2^{ter} und 5

Für die Absätze 2, 2^{bis} und 2^{ter} wird auf die Erläuterungen zu Artikel 137 DBG verwiesen, für Absatz 5 auf die Ausführungen zu Artikel 138 Absatz 3 DBG.

Art. 72s Anpassung der kantonalen Gesetzgebung an die Änderung vom
...

Die Bestimmungen zur Revision der Quellenbesteuerung des Erwerbseinkommens sollen für Bund und Kantone gleichzeitig in Kraft gesetzt werden. Dies ist zwingend geboten, weil es nicht sachgerecht wäre, wenn im Kanton A die neuen Bestimmungen bereits umgesetzt sind, während im Kanton B noch die bisherige Regelung mit der Inanspruchnahme nachträglicher Tarifkorrekturen gilt. Mit der gleichzeitigen Einführung der Neuausrichtung der Quellensteuerordnung werden für die betroffenen Personenkategorien schweizweit einheitliche Rahmenbedingungen geschaffen.

3 Auswirkungen

3.1 Auswirkungen auf Bund, Kantone und Gemeinden

3.1.1 Finanzielle Auswirkungen

Daten zur Einkommensverteilung und Steuerbelastung der Quellenbesteuerten sowie zu den nach geltendem Recht durchgeführten Tarifkorrekturen und nachträglichen ordentlichen Veranlagungen sind beim Bund nicht verfügbar. Daher kann nicht

abgeschätzt werden, wie viele Ansässige neu zusätzlich der NOV unterstellt werden respektive antragsmässig vom Recht auf ein NOV Gebrauch machen wollen und in welchem Ausmass sich dadurch ihre Steuerlast ändert. Weiterhin schwankt die Anzahl Quellensteuerpflichtiger erheblich. Obwohl der Trend in den letzten 20 Jahren stark steigend war und gemäss aktuellen Angaben rund 780 000 unselbstständig Erwerbstätige umfasst (vgl. Abschnitt 1.1), kann über die Anzahl der künftigen Beschäftigung von quellenbesteuerten Arbeitnehmenden in der Schweiz keine Aussage gemacht werden. Aufgrund all dieser Punkte lassen sich allfällige Mehr- oder Mindereinnahmen nicht quantifizieren. Aus diesem Grund ist ein spezifisch an die Kantone gerichteter Fragenkatalog Bestandteil des Vernehmlassungsverfahrens, um auf der Basis der erhaltenen Antworten mit dem Datenmaterial eine Quantifizierung der finanziellen Auswirkungen der beantragten Neuregelung auf Bund, Kantone und Gemeinden vornehmen zu können.

Trotz dieser Informationslücken lassen sich qualitative Aussagen zu den Mehr- bzw. Mindereinnahmen machen. Diese hängen insbesondere von den folgenden drei Reformpunkten ab:

1. der Herabsetzung der Einkommensgrenze, ab der eine obligatorische NOV zur Anwendung kommt;
2. dem Antrag auf eine NOV für Ansässige mit tiefen Einkommen sowie Antrag für eine NOV für Quasi-Ansässige;
3. der Abschaffung der Tarifkorrekturen.

Die Herabsetzung der Einkommensgrenze alleine dürfte nicht zu nennenswerten Mehr- oder Mindereinnahmen bei der öffentlichen Hand führen, sofern die Quellensteuerabzüge und die Tarifkorrekturen im aktuellen System im Durchschnitt zu einer gemäss ordentlicher Veranlagung korrekten Besteuerung führen.

Der Antrag auf eine NOV für Quellenbesteuerte bringt hingegen tendenziell Mindereinnahmen mit sich. Dies, weil die Option nur genutzt wird, wenn die NOV gegenüber der Quellenbesteuerung vorteilhaft ist. Die Quellenbesteuerung wird gegenüber der NOV insbesondere für jene Haushalte vorteilhaft sein, die heute keine Tarifkorrekturen in Anspruch nehmen und zudem in einer Gemeinde mit einer Steuerbelastung wohnen, die über dem anwendbaren Quellensteuertarif liegt. Dies dürfte die Mehrheit sein, da Bezüger tiefer Einkommen tendenziell in Gemeinden mit hohen Steuerbelastungen wohnen.

Zusammenfassend kann konstatiert werden, dass die Mindereinnahmen umso moderater ausfallen, je niedriger die Schwelle für eine obligatorische NOV angesetzt wird. Die Mindereinnahmen, welche mit dem Antrag auf eine NOV zusammenhängen, dürften ausserdem für die Kantone und Gemeinden relevanter sein als für den Bund, da die direkte Bundessteuer der natürlichen Personen stark progressiv ist und ihr im tiefen Einkommensbereich nur geringe Relevanz zukommt.

Die Revision der Quellenbesteuerung des Erwerbseinkommens kann auch den Ressourcenausgleich im Rahmen des Finanzausgleichs (NFA) beeinflussen, da die Quellenbesteuerung mit einem anderen Gewicht in den Ressourcenausgleich Eingang findet als die ordentliche Einkommenssteuer. Für den NFA dürften die finanziellen Auswirkungen indessen gering sein.

3.1.2 Personelle Auswirkungen

Generell ist davon auszugehen, dass im Bereich der nachträglich ordentlichen Veranlagungen ein Mehraufwand für die zuständigen Veranlagungsbehörden entsteht. Andererseits bricht durch den Wegfall der Tarifkorrekturen sowie den Verzicht auf NOV-Antrag durch Ansässige mit einem tiefen Einkommen oder Quasi-Ansässige ein Teil des vorher erwähnten Mehraufwands wieder weg. Ebenso ist davon auszugehen, dass mit der auf den 1. Januar 2014 in Kraft tretenden Änderung der Quellensteuerverordnung dank Einführung einer Lohnsoftware (ELM/QSt) der administrative Aufwand substanziell reduziert wird. Eine zuverlässige Aussage darüber, ob unter dem Strich der administrative Aufwand insgesamt steigen, gleich bleiben oder sinken wird, ist nicht möglich.

3.2 Auswirkungen auf die Volkswirtschaft

Die Revision der Quellenbesteuerung des Erwerbseinkommens dürfte weder relevante Auswirkungen auf die Volkswirtschaft im Allgemeinen noch auf den Standort Schweiz im Speziellen haben. Denn bei korrekter Handhabung ist davon auszugehen, dass die bisherige Quellenbesteuerung in den Kantonen weder eine systematische Über- noch eine systematische Unterbesteuerung der Quellenbesteuerten im Vergleich zu den ordentlich Besteuerten verursacht hat. Die Revision wird daher voraussichtlich die Ungleichbehandlung auf individueller Ebene – zum Vorteil der Einen und zum Nachteil der Anderen – reduzieren, ohne jedoch gesamtwirtschaftlich nennenswerte Effekte mit sich zu bringen.

Tendenziell dürften ansässige Quellenbesteuerte, welche aufgrund der Revision neu der NOV unterliegen, steuersensitiver werden, da die Steuerbelastung innerhalb des Kantons nicht mehr unabhängig von Wohnort ist. Gemeinden mit einer kantonal überdurchschnittlich hohen Steuerbelastung werden für diese Personengruppen weniger interessant, demgegenüber werden Gemeinden mit einer kantonal unterdurchschnittlichen Steuerbelastung als Wohnort interessanter. Die intrakantonale Migrationsanreize dürften jedoch beschränkt sein, da Personen mit mehr als 120 000 Franken Bruttoeinkommen zwar mobiler sind als in tieferen Einkommenskategorien, jedoch bereits im aktuellen System nachträglich ordentlich veranlagt werden.

In administrativer Hinsicht sind die Arbeitgeber durch die vorliegende Revision nur am Rande betroffen (Ausnahme: Vereinheitlichung der Bezugsprovision). Diesbezüglich wird sich ELM/QSt wesentlich stärker auswirken. Denn mit der zur Verfügung stehenden Lohnsoftware wird es für die Arbeitgeber erheblich einfacher, die administrativen Pflichten im Quellensteuerverfahren zu erfüllen. Vor allem auch deswegen, weil sie die Garantie haben, dass die elektronische Abwicklung der Quellensteuerabrechnungen von sämtlichen kantonalen Steuerverwaltungen akzeptiert werden.

Besonders positiv wirkt sich die Einführung von ELM/QSt auf die Reduzierung des interkantonalen Abrechnungswesens aus. Die Arbeitgeber können im Rahmen von ELM/QSt direkt mit jedem einzelnen bezugsberechtigten Kanton die Quellensteuer abrechnen. Obwohl dies auf den ersten Blick eine administrative Belastung darstellen mag, ist hierzu festzuhalten, dass die EDV-gestützte Zuweisung der Abrechnung an den richtigen Kanton sowie der Wegfall von Rückfragen, die ihren Ursprung im interkantonalen Abrechnungsverfahren haben, deutlich höher zu gewichten sind.

Insgesamt führen die Massnahmen im Rahmen von ELM/QSt zu administrativen Erleichterungen sowie zu erhöhter Rechtssicherheit für die Arbeitgeber, die Quellensteuerpflichtige angestellt haben. Demgegenüber zielt die vorliegende Revision auf eine weitestgehende Vermeidung von Ungleichbehandlungen zwischen ordentlich und an der Quelle besteuerten Personen ab, um entsprechend der bundesgerichtlichen Rechtsprechung den Erfordernissen des übergeordneten Staatsvertragsrechts Rechnung zu tragen.

4 Verhältnis zur Legislaturplanung

Die Vorlage ist weder in der Botschaft vom 25. Januar 2012²⁷ über die Legislaturplanung 2011–2015 noch im Bundesbeschluss vom 15. Juni 2012²⁸ über die Legislaturplanung angekündigt.

5 Rechtliche Aspekte

5.1 Verfassungsmässigkeit

5.1.1 Rechtsgleichheit

Nach Artikel 127 Absatz 2 der Bundesverfassung (BV) sind bei der Steuererhebung insbesondere die Grundsätze der Allgemeinheit und der Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu beachten. Für Arbeitnehmende ohne Niederlassungsbewilligung wie auch für unselbstständig Erwerbstätige, die ihren Wohnsitz im Ausland haben, ihr Arbeitseinkommen aber hauptsächlich in der Schweiz erwirtschaften, erfolgt weiterhin eine Besteuerung an der Quelle. Der Anknüpfungspunkt zur Erhebung einer Quellenbesteuerung fusst letztlich nicht auf der Staatsangehörigkeit, sondern hat als zentralen Bezugspunkt die fehlende Niederlassungsbewilligung. Die Quellenbesteuerung ist als solche im Bundesgerichtsurteil vom 26. Januar 2010 denn auch nicht angezweifelt worden, sondern nur die im Rahmen dieser Besteuerung gewährten Abzüge für Quasi-Ansässige.

Im Vergleich zum geltenden Recht werden künftig alle ansässigen Quellensteuerpflichtigen der nachträglichen ordentlichen Veranlagung unterstellt oder können sich dieser durch Antrag unterstellen, so dass dem Grundsatz der in Artikel 8 BV verankerten Gleichbehandlung stärker Rechnung getragen wird. Materiell-rechtlich werden sie den ordentlich Besteuerten gleichgestellt, indem sie dieselben Abzüge geltend machen können. Dies gilt auch für Quasi-Ansässige, sofern sie Antrag auf eine NOV stellen. Damit wird ein zentrales Erfordernis der bundesgerichtlichen Rechtsprechung auf Gesetzesstufe umgesetzt. Eine Beschränkung auf die im Quellensteuertarif vorgesehenen Abzüge ist für Nicht-Ansässige sachlich vertretbar. Hiervon sind Schweizer Arbeitnehmende mit Wohnsitz im Ausland gleichermassen betroffen.

5.1.2 Harmonisierung

Der Bund legt im StHG die Grundsätze über die Harmonisierung der direkten Steuern von Bund, Kantonen und Gemeinden fest. Dabei erstreckt sich die Harmonisierung auf die Steuerpflicht, den Gegenstand und die zeitliche Bemessung der Steuern,

²⁷ BBl 2012 481

²⁸ BBl 2012 7155

das Verfahrensrecht und das Steuerstrafrecht. Von der Harmonisierung ausgenommen bleiben insbesondere die Steuertarife, die Steuersätze und die Steuerfreibeträge (Art. 129 BV).

Die revidierte Quellenbesteuerung des Erwerbseinkommens sieht vor, dass Ansässige grundsätzlich der NOV unterstellt werden. Im Tieflohnsegment ist sie nicht obligatorisch, sondern erfolgt nur dann, wenn die betroffene Person einen entsprechenden Antrag stellt. Die Limite, ab welcher eine NOV auf Antrag erfolgt, bestimmt das EFD. Aus Gründen der Praktikabilität und der Rechtssicherheit soll die zu bestimmende Höhe für alle Einkommenssteuern einheitlich gelten. Es würde veranlagungsökonomisch keinen Sinn machen, für die direkte Bundessteuer eine NOV auf Antrag ab einer bestimmten Höhe einzuführen, eine solche bei den Kantons- und Gemeindesteuern hingegen aufgrund einer höheren oder tieferen Limite an andere betragsmässige Voraussetzungen zu knüpfen. In Bezug auf die heutige NOV-Regelung ist diese Harmonisierung in der Praxis weitgehend verwirklicht, kennen doch mit Ausnahme des Kantons Genf (500 000 Franken) alle übrigen Kantone dieselbe Limite von 120 000 Franken wie bei der direkten Bundessteuer.

5.2 Vereinbarkeit mit internationalen Verpflichtungen der Schweiz

Die Auslegung der FZA-Bestimmungen ist für die schweizerische Quellensteuerordnung zentral. Erstmals überprüfte das Bundesgericht im Entscheid vom 26. Januar 2010 das geltende Recht auf seine FZA-Kompatibilität und ist dabei zum Schluss gekommen dass diese in gewissen Konstellationen gegen übergeordnetes Staatsvertragsrecht verstösst. Konkret wurde festgehalten, dass nicht ansässige Quellenbesteuerte, die in der Schweiz erhebliche Einkünfte erwirtschaften, im Vergleich zu ordentlich besteuerten Personen steuerlich unzulässig diskriminiert würden. Dieser Zustand wird mit der Revision beseitigt. Gleichzeitig wurde in besagtem Urteil aber auch festgehalten, dass die Quellenbesteuerung als Massnahme zur Steuersicherung durch Artikel 21 Absatz 3 FZA gerechtfertigt sei und somit die Erhebung einer Quellensteuer erlaube, um Steueransprüche wirksam durchzusetzen und Steuerflucht zu verhindern, ohne dass diese Rechtfertigungsgründe vom Bundesgericht unter dem Aspekt der Verhältnismässigkeit bisher genauer geprüft wurden. Unbestritten bleibt, dass der Quellenbesteuerung zur Sicherung des Steuerbezugs gerade vor dem Hintergrund der hohen Mobilität besonderes Gewicht beizumessen ist.

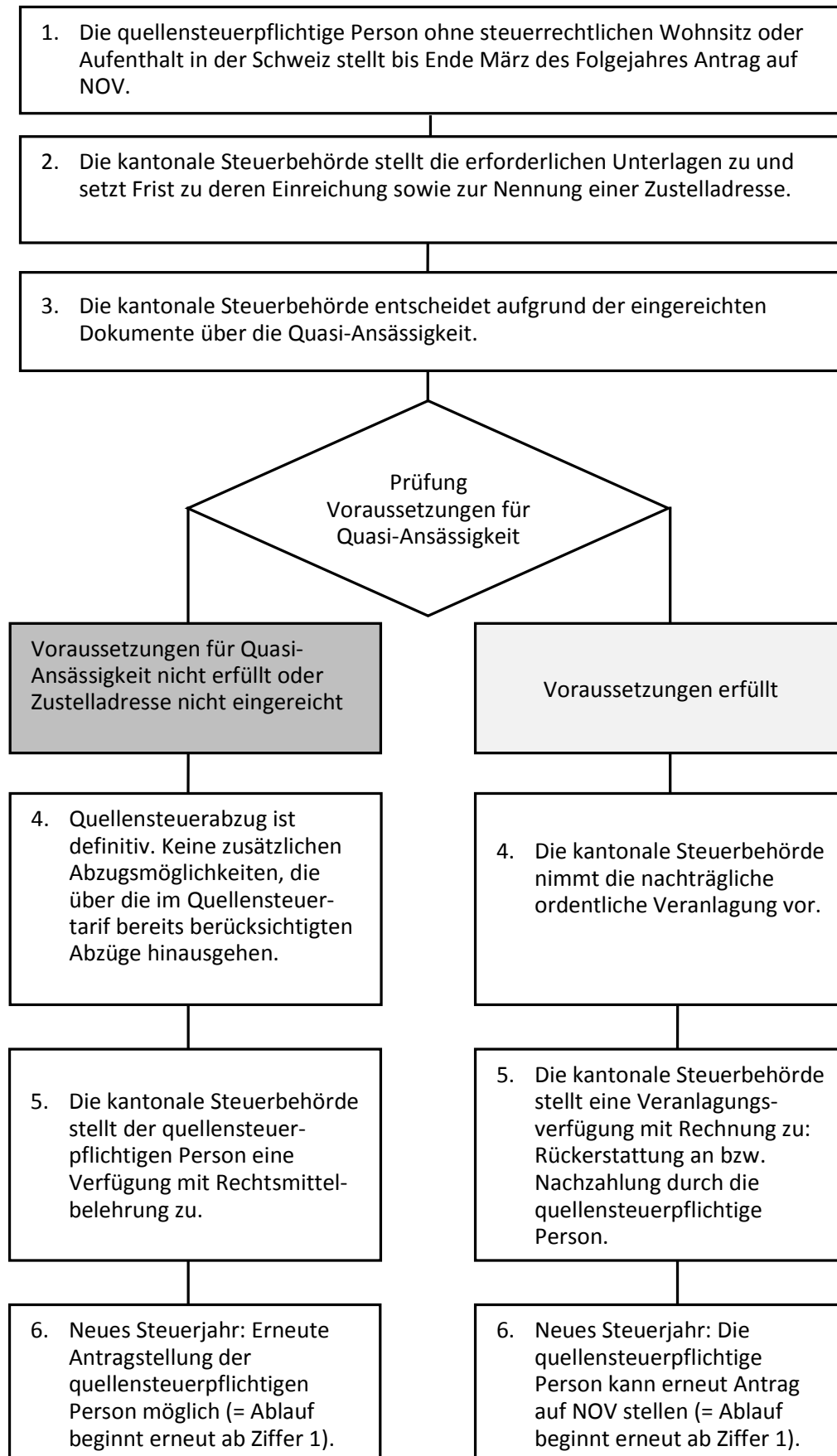
NOV-Verfahrensablauf bei Ansässigkeit



Verfahrensablauf für NOV-Antrag bei Ansässigkeit



NOV-Verfahrensablauf bei Quasi-Ansässigkeit



Verfahrensablauf Rechtsmittel im Quellensteuerverfahren

