



21. September 2017

Vernehmlassungsverfahren zu einer Totalrevision der Verordnung des EFD über die Quellensteuer bei der direkten Bundes- steuer (Quellensteuerverordnung; QStV; SR 642.118.2)

Erläuternder Bericht

1. Ausgangslage

Gesetzgeberischer Handlungsbedarf für die Revision der Quellenbesteuerung des Erwerbseinkommens resultierte aus einer Entscheidung des Bundesgerichts. Dieses stellte am 26. Januar 2010¹ erstmals fest, dass das Quellensteuerrecht in gewissen Fällen gegen das mit der Europäischen Union (EU) abgeschlossene Personenfreizügigkeitsabkommen verstösst. Gemäss Bundesgericht haben Quellensteuerpflichtige ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz Anspruch auf die gleichen Abzüge wie in der Schweiz ordentlich besteuerte Personen, sofern sie mehr als 90 Prozent ihrer weltweiten Einkünfte in der Schweiz erzielen. Damit haben sogenannte «Quasi-Ansässige» als zusätzliche Personenkategorie Eingang in das schweizerische Steuerrecht gefunden.

In der Folge wurden mit dem Bundesgesetz über die Revision der Quellenbesteuerung des Erwerbseinkommens die notwendigen Voraussetzungen geschaffen, um Ungleichbehandlungen zwischen quellen- und ordentlich besteuerten Personen abzubauen und internationale Verpflichtungen einzuhalten. Die Gesetzesvorlage wurde vom Parlament am 16. Dezember 2016 verabschiedet.² Kernstück der Neuregelung ist die Ausweitung der nachträglichen ordentlichen Veranlagung (NOV) unter Beibehaltung der vorgängigen Erhebung der Quellensteuer. Damit bleibt die Sicherung des Steuerbezugs gewahrt:

- Künftig soll die NOV wie im bisherigen Recht für ansässige Quellensteuerpflichtige ab einer auf Verordnungsstufe zu fixierenden Höhe des Bruttoeinkommens obligatorisch sein.
- Neu steht sie allen übrigen ansässigen Quellensteuerpflichtigen auf Antrag hin offen.
- Wer als ansässige Person eine NOV beantragt, bleibt in diesem System eingebunden, bis er aus der Quellensteuerpflicht entlassen wird.
- Die ergänzende ordentliche Veranlagung, mit welcher nicht quellensteuerpflichtige Einkünfte und auf kantonaler Ebene auch steuerbare Vermögen erfasst werden, wird ebenfalls durch eine NOV ersetzt.
- Eine NOV beantragen kann jährlich auch, wer als Nicht-Ansässiger die Voraussetzungen zur Quasi-Ansässigkeit erfüllt.
- Für alle übrigen Nicht-Ansässigen ist die Quellensteuer definitiv. Sie tritt an die Stelle der im ordentlichen Verfahren zu veranlagenden Einkommenssteuern auf dem unselbstständigen Erwerbseinkommen.

Die Gesetzesvorlage führt in verfahrensrechtlichen Fragen zu einer stärkeren Vereinheitlichung der Quellensteuerordnung. Dies ist mit mehr Transparenz sowie Rechtssicherheit verbunden. Weil eine Reihe der neuen Gesetzesnormen auslegungsbedürftig sind (Art. 89 Absatz 2, 92 Absatz 5, 99a Absatz 3, 99b Absatz 2 revDBG) und weitere bestehende Ausführungsbestimmungen anzupassen sind, ist es unumgänglich die Verordnung des EFD vom 19. Oktober 1993³ über die Quellensteuer bei der direkten Bundessteuer (Quellensteuerverordnung, QStV) einer Totalrevision zu unterziehen.

Zusätzlich zur Totalrevision der Quellensteuerverordnung sind in vier weiteren Verordnungen kleinere Anpassungen vorzunehmen. Dies betrifft die Expatriates-Verordnung vom 3. Oktober 2000⁴, bei der ebenfalls das EFD erlassende Behörde ist. Zudem wird infolge der Neuregelung der örtlichen Zuständigkeit beim NOV-Verfahren Artikel 4 der Verordnung vom 9. März 2011⁵ über die Anwendung des Steuerharmonisierungsgesetzes im interkantonalen Verhältnis obsolet. Weil es sich um eine bundesrätliche Verordnung handelt, ist die notwendige Streichung in einem separaten Änderungserlass vorzunehmen. Darin sind auch Aktualisi-

¹ BGE 136 II 241

² BBI 2016 8925

³ SR 642.118.2

⁴ SR 642.118.3

⁵ SR 642.141

sierungen von Verweisen enthalten, welche die bundesrätliche Mitarbeiterbeteiligungsverordnung vom 27. Juni 2012⁶ sowie die bundesrätliche Verordnung vom 18. Dezember 1991⁷ über Kompetenzzuweisungen bei der direkten Bundessteuer an das Finanzdepartement betreffen. Für die genannten Verordnungen des Bundesrates wird keine Vernehmlassung durchgeführt bzw. diese sind wegen ihrer geringen Bedeutung nicht Teil der Vernehmlassung.

2. Erläuterungen zu den einzelnen Bestimmungen

Ingress

Die Verweise im Ingress beziehen sich auf die Artikel 89 Absatz 2 (Festlegung des Schwellenwerts, ab welchem eine obligatorische NOV vorgenommen wird), 92 Absatz 5 (Festlegung der Höhe der jährlichen Bruttoeinkünfte von Künstlerinnen und Künstlern, Sportlerinnen und Sportlern sowie Referentinnen und Referenten, ab welcher die Quellensteuer erhoben wird), 99a Absatz 3 (Festlegung der Voraussetzungen zur Erfüllung der Quasi-Ansässigkeit) und 99b Absatz 2 revDBG (NOV von Amtes wegen). Hinzu kommen die bereits im geltenden Recht verankerten Verweise auf Artikel 161 Absatz 1 DBG (Fälligkeit der Steuer) sowie auf Artikel 1 Buchstabe b der Verordnung über Kompetenzzuweisungen bei der direkten Bundessteuer an das Finanzdepartement (Erhebung der Quellensteuer).

1. Abschnitt: Allgemeine Bestimmungen (Gliederungstitel vor Art. 1)

Der 1. Abschnitt umfasst wie im bisherigen Recht neben der Zuordnung der Tarifcodes (Art. 1) die Fälligkeit und Berechnung der Quellensteuer (Art. 2). Neu werden unter dem 1. Abschnitt auch weitere gemeinsame Bestimmungen subsumiert, d.h. jene Normen, die sowohl für Quellensteuerpflichtige mit steuerrechtlichem Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz gelten als auch für Quellensteuerpflichtige ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz. Darunter fallen die Ersatzeinkünfte (Art. 3), die ordentliche Veranlagung bei Vergütungen aus dem Ausland (Art. 4), die Meldepflicht der Arbeitgeber (Art. 5) die Bezugsprovision (Art. 6) sowie die Rückerstattung (Art. 7).

Art. 1 Anwendbare Quellensteuertarife

Abs. 1

Die nachfolgenden Tarifcodes gelten für quellensteuerpflichtige Personen mit oder ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz (Art. 83 und Art. 91 revDBG). Die Tarifcodes A, B, C, E, F, H, L, M, N, O und P sind am 1. Januar 2014 im Zuge der Einführung des einheitlichen Lohnmeldeverfahrens bei der Quellensteuer (ELM-QSt) in Kraft getreten und sind seither unverändert geblieben.

Tarifcode D Ziffer 1 (Personen, die eine Nebenerwerbstätigkeit ausüben) bleibt unverändert. Unter *Ziffer 2* werden neu auch Steuerpflichtige aufgenommen, welche mindestens ein Jahr lang AHV-Beiträge geleistet haben und diese rückvergütet erhalten, sofern sie definitiv in ein Land auswandern, mit dem die Schweiz kein Sozialversicherungsabkommen abgeschlossen hat.

Die bisher im Tarifcode D Ziffer 2 erfassten quellensteuerpflichtigen Personen, die vom Versicherer Ersatzeinkünfte beziehen, werden mit einem neuem *Tarifcode G* versehen. Die Ersatzeinkünfte umfassen sämtliche nach Artikel 3 der Quellensteuerverordnung aufgelisteten Leistungen, die nicht über den Arbeitgeber den quellensteuerpflichtigen Personen ausbezahlt werden. Mit diesem neuen Tarifcode G werden die Leistungserbringer (z.B. Arbeitslosenstellen) entlastet, da die bisher notwendigen Tarifcodeanfragen beim zuständigen Steueramt hinfällig werden.

⁶ SR 642.115.325.1

⁷ SR 642.118

Neu wird ein *Tarifcode Q* geschaffen, der bei Grenzgängerinnen und Grenzgängern gemäss dem Doppelbesteuerungsabkommen mit Deutschland⁸ dann zur Anwendung kommt, wenn die Ersatzeinkünfte nach den Voraussetzungen des Tarifcodes G ausbezahlt werden.

Abs. 2

Der Steuersatz für quellensteuerpflichtige Leistungen nach dem Tarifcode D beträgt wie im geltenden Recht weiterhin 1 Prozent der Bruttoeinkünfte. Die quellensteuerpflichtigen Leistungen nach dem Tarifcode G fassen auf einem progressiven Steuertarif, welcher unabhängig vom Zivilstand und der Anzahl der unterstützungspflichtigen Kinder berechnet worden ist. Da die quellensteuerpflichtigen Personen, welche Ersatzeinkünfte direkt vom Leistungserbringer erhalten (z.B. Arbeitslosentaggelder), in der überwiegenden Mehrzahl der Fälle in der Schweiz wohnhaft sind, steht ihnen die Möglichkeit offen, eine NOV zu beantragen.

Art. 2 Fälligkeit und Berechnung der Quellensteuer

Abs. 1 und 2

Gegenüber dem geltenden Recht ergeben sich keine Änderungen zur Fälligkeit der Quellensteuer. Massgebend sind die Verhältnisse im Zeitpunkt der Auszahlung, Überweisung, Gutschrift oder Verrechnung der steuerbaren Leistung. Dass die Steuer ungeachtet allfälliger Einwände oder Lohnpfändungen zu erheben ist, wird auch im geltenden Recht festgehalten.

Abs. 3

Als Berechnungsmethoden sind für die Ermittlung des steuerbaren und des satzbestimmenden Einkommens entweder der Monatstarif oder das System mit Jahresausgleich massgebend. Wird der Monatstarif angewendet, ist am Ende des Monats der Quellensteuerabzug definitiv (unter Vorbehalt einer allfälligen NOV). Bei Anwendung des Tarifs mit Jahresausgleich wird die Quellensteuer zwar ebenfalls monatlich abgezogen. Am Ende des Jahres ist jedoch das Bruttojahreseinkommen massgebend, wodurch dank Glättung der Einkommensspitzen rein progressionsbedingte Unterschiede entfallen.

Heute wenden 21 Kantone den Monatstarif an, während in 5 Kantonen (GE, FR, TI, VD und VS) das System des Jahresausgleichs zum Zug kommt. Die ESTV legt in Zusammenarbeit mit den Kantonen jeweils *ein* einheitliches Verfahren fest.

Abs. 4

Wie beim ordentlichen Verfahren ist auch beim Quellensteuerverfahren bei unterjähriger Steuerpflicht die Steuer auf den in diesem Zeitraum erzielten Erwerbseinkünften zu erheben. Für regelmässig fliessende Erwerbseinkünfte wird der Steuersatz nach dem auf zwölf Monate berechneten Erwerbseinkommen festgelegt. Bei nicht regelmässig fliessenden, d.h. aperiodischen Erwerbseinkünften, wird die Satzbestimmung nicht auf ein Jahreseinkommen umgerechnet.

Art. 3 Ersatzeinkünfte

Die dem Quellensteuerverfahren unterworfenen Ersatzeinkünfte werden in der Verordnungsbestimmung ohne abschliessenden Katalog aufgelistet und entsprechen dem geltenden Recht.

Art. 4 Ordentliche Veranlagung bei Vergütungen aus dem Ausland

Vergütungen von einem Leistungsschuldner aus dem Ausland werden grundsätzlich im ordentlichen Verfahren veranlagt. Davon wird jedoch abgewichen und an der Quelle besteuert,

⁸ SR 0.672.913.62

wenn bestimmte Tatbestände vorliegen. Im Vergleich zum geltenden Recht werden die faktische Arbeitgeberschaft und der Personalverleih aus dem Ausland als neue Tatbestände aufgenommen, die zur Quellenbesteuerung führen.

Das Vorliegen einer faktischen Arbeitgeberschaft (*Bst. b*) ist zu bejahen, wenn die Arbeitsleistungen vorübergehend nicht der Unternehmung geschuldet sind, mit welcher der Arbeitsvertrag abgeschlossen wurde, sondern einer andern Unternehmung im Konzern mit Sitz in der Schweiz, die sich als wirtschaftliche Arbeitgeberin qualifiziert. In der Praxis hat sich die Regel herausgebildet, dass der Tatbestand einer faktischen Arbeitgeberschaft bei Entsendungen in die Schweiz von mehr als drei Monaten geprüft wird. Steht von Anfang an fest, dass die Entsendung mehr als drei Monate umfasst und dass die faktische Arbeitgeberschaft gegeben ist, so besteht die Quellensteuerpflicht in der Schweiz ab dem ersten Arbeitstag.

Personalverleih (*Bst. c*) liegt grundsätzlich dann vor, wenn ein Arbeitgeber seine Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter einem anderen Betrieb für die Erbringung von Arbeitsleistungen überlässt und dabei auch wesentliche Weisungsbefugnisse an den Einsatzbetrieb abtritt.

Obwohl der Personalverleih aus dem Ausland in die Schweiz grundsätzlich nicht gestattet ist (Art. 12. Abs. 2 des Arbeitsvermittlungsgesetzes vom 6. Oktober 1989⁹), finden sich in der Praxis solche Konstellationen. Handelt es sich um eine im Ausland domizilierte Firma, so sind die Quellensteuern auf den gesamten an den ausländischen Personalverleiher bezahlten Entschädigungen bzw. auf den nachgewiesenen Bruttomonatslohnzahlungen des ausländischen Personalverleihers zu berechnen. Schuldner der steuerbaren Leistung ist unter diesen Umständen der in der Schweiz ansässige Entleiher.

Art. 5 Meldepflicht der Arbeitgeber

Abs. 1

Die Bestimmungen zur Meldepflicht der Arbeitgeber haben seit ihrer Inkraftsetzung vom 1. Januar 2014 in der Quellensteuerverordnung grundsätzlich keine Änderung erfahren. Weil mit der Revision der Quellenbesteuerung des Erwerbseinkommens der Artikel 97 DBG aufgehoben wird, ist die korrekte Referenzierung auch in Absatz 1 der Verordnung sicherzustellen.

Abs. 2

In Absatz 2 hat sich am grundlegenden Inhalt nichts geändert. Die Änderungen sind rein redaktioneller Natur. Massgebend ist weiterhin, dass die Meldung von Neuanstellungen nur dann mittels monatlicher Abrechnung erfolgen kann, wenn die Quellensteuerabrechnung elektronisch übermittelt wird.

Art. 6 Bezugsprovision

Abs. 1

Absatz 1 hält wie bisher fest, dass die Kantone die Bezugsprovision (Art. 88 Abs. 4 und Art. 100 Abs. 3 revDBG) nach der Art und Höhe der steuerbaren Einkünfte und den Ansatz sowie die Modalitäten der Bezugsprovision festlegen können.

Abs. 2

Die Kürzungs- und Streichungsmöglichkeiten der Bezugsprovision durch die zuständige Steuerbehörde bei Verletzung der Verfahrenspflichten bleiben gegenüber dem geltenden Recht unverändert.

⁹ SR 823.11

Art. 7 Rückerstattung

Wie im geltenden Recht wird die Möglichkeit beibehalten, dass infolge eines zu hohen vorgenommenen Quellensteuerabzugs durch den Schuldner der steuerbaren Leistung die zuständige Steuerbehörde den Differenzbetrag direkt der quellensteuerpflichtigen Person zurückerstatten kann.

Art. 8 Bundessteueranteil bei Grenzgängerinnen und Grenzgängern aus Deutschland

Für die Abrechnung zwischen Bund und Kantonen sind bei der Ablieferung des Bundesanteils an der Quellensteuer, die auf dem Erwerbseinkommen von deutschen Grenzgängerinnen und Grenzgängern erhoben wurde (max. 4,5% der Bruttoeinkünfte), verschiedene Berechnungsweisen verwendet worden. Mit dem neuen Ansatz wird der Anteil der direkten Bundessteuer fix auf 10 Prozent des gesamten Quellensteuerbetrags festgelegt. Diese Regelung betrifft nur die deutschen Grenzgängerinnen und Grenzgänger, die mit dem Tarifcode L, M, N, O, P oder Q besteuert werden.

2. Abschnitt: Natürliche Personen mit steuerrechtlichem Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz (Gliederungstitel vor Art. 9)

Unter diesen Titel fallen sämtliche Bestimmungen (Art. 9–13), die ausschliesslich auf quellensteuerpflichtige Personen mit steuerrechtlichem Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz (sog. Ansässige) anwendbar sind.

Art. 9 Obligatorische nachträgliche ordentliche Veranlagung

Abs. 1

Eine NOV für quellensteuerpflichtige Personen mit steuerrechtlichem Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz ist ab Erreichen des jährlichen Bruttoeinkommens aus unselbständiger Erwerbstätigkeit von 120 000 Franken wie im geltenden Recht obligatorisch durchzuführen.

Abs. 2

Der für eine obligatorische NOV massgebende Schwellenwert setzt sich insbesondere aus den unselbstständigen Erwerbseinkünften und allfälligen Ersatzeinkünften zusammen.

Abs. 3

Da bei Zweiverdienerehepaaren, die beide quellensteuerpflichtig sind, eine individuelle steuerliche Erfassung erfolgt, ist die Mindestgrenze pro Ehegatte massgebend. Wird diese von einem der Ehegatten erreicht, erfolgt zwingendermassen eine gemeinsame Veranlagung im Rahmen des nachträglichen ordentlichen Verfahrens.

Abs. 4

Der Schwellenwert muss nicht jährlich erreicht werden. Die quellensteuerpflichtige Person unterliegt auch dann der obligatorischen NOV, wenn der Schwellenwert vorübergehend oder dauernd unterschritten wird.

Abs. 5

Liegt eine unterjährige Steuerpflicht vor, werden für die Berechnung des Schwellenwerts nach Absatz 1 die regelmässig fliessenden Erwerbseinkünfte auf zwölf Monate hochgerechnet. Bei nicht regelmässig fliessenden d.h. aperiodischen Erwerbseinkünften wird nicht auf ein Jahreseinkommen umgerechnet.

Art. 10 Nachträgliche ordentliche Veranlagung auf Antrag

Bei einem quellensteuerpflichtigen Ehepaar, das Antrag auf eine NOV gestellt hat, unterliegen beide Personen (unabhängig der Lohnhöhe) auch nach einer Scheidung oder einer Trennung dem nachträglichen ordentlichen Verfahren bis zum Ende der Quellensteuerpflicht.

Art. 11 Regelung von Härtefällen

Da Unterhaltszahlungen im Quellensteuertarif nicht berücksichtigt werden, können solche Zahlungen zu finanziellen Engpässen führen. Daher ist für Ansässige eine Milderung vorgesehen. Ansässige können Kinderabzüge bis höchstens zur Höhe der Unterhaltsbeiträge geltend machen (*Abs. 1*). Wurden solche Abzüge gewährt, so werden diese Personen neu von Amtes wegen bis zum Ende der Quellensteuerpflicht nachträglich ordentlich veranlagt (*Abs. 2*).

Quasi-Ansässigen steht dieses Instrument nicht mehr zu. Für diese Personenkategorie ist es erst rückblickend möglich festzustellen, ob sie die Voraussetzungen zur Quasi-Ansässigkeit erfüllen. Sie können jedoch eine NOV beantragen.

Art. 12 Wechsel von der Quellenbesteuerung zur ordentlichen Besteuerung

Die steuerrechtlichen Folgen bei einem Wechsel von der Quellensteuer zur ordentlichen Besteuerung erfahren gegenüber dem geltenden Recht keine Änderung. Es wird einzig noch explizit hervorgehoben, dass die an der Quelle abgezogenen Steuern zinslos angerechnet werden.

Art. 13 Wechsel von der ordentlichen Besteuerung zur Quellenbesteuerung

Abs. 1

Die Gründe für einen Wechsel von der ordentlichen Besteuerung zur Quellensteuer wie auch der Zeitpunkt, ab welchem wieder die Quellenbesteuerung zum Tragen kommt, erfahren gegenüber dem geltenden Recht keine Änderung.

Abs. 2

Wer während einer Steuerperiode zunächst der ordentlichen Besteuerung unterlag und im Verlauf des Jahres neu der Quellensteuer unterliegt, wird bis zum Ende der Quellensteuerpflicht mit einer NOV steuerlich erfasst. Mit dieser Lösung wird eine klare, vereinfachende Regelung geschaffen.

Abs. 3

Wer während einer Steuerperiode einen Wechsel von der ordentlichen Besteuerung zur Quellensteuer zu gewärtigen hatte, dem sind allfällig geleistete Vorauszahlungen wie auch an der Quelle bezogene Steuern bei der definitiven NOV anzurechnen.

3. Abschnitt: Natürliche Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz sowie juristische Personen ohne Sitz oder tatsächliche Verwaltung in der Schweiz (Gliederungstitel vor Art. 14)

Die Bestimmungen in den Artikeln 14–20 beziehen sich auf die quellensteuerpflichtigen Personen ohne steuerrechtlichem Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz (sog. Nicht-Ansässige).

Art. 14 Nachträgliche ordentliche Veranlagung bei Quasi-Ansässigkeit

Abs. 1

Mit der im Bundesgerichtsurteil vom 26. Januar 2010 neu geschaffenen Kategorie der quasi-ansässigen Personen wurde die bisherige Unterteilung der Quellensteuerordnung in Ansässige und Nicht-Ansässige erweitert. Im Artikel 14 werden die massgeblichen Qualifikationsmerkmale zur Erfüllung der Voraussetzungen für die Quasi-Ansässigkeit konkretisiert.

Nach ständiger Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) ist es grundsätzlich Sache des Wohnsitzstaats, der steuerpflichtigen Person sämtliche an ihre persönliche und

familiäre Situation geknüpften steuerlichen Vergünstigungen zu gewähren. Das hängt damit zusammen, dass der Wohnsitzstaat für gewöhnlich am besten die persönliche Steuerkraft beurteilen kann. Kommt hinzu, dass die steuerpflichtige Person in der Regel den Mittelpunkt ihrer Vermögens- und ihrer persönlichen Interessen im Wohnsitzstaat hat.¹⁰

Wenn jedoch eine nicht-ansässige Person in ihrem Wohnsitzstaat keine nennenswerten Einkünfte erzielt und ihr zu versteuerndes Einkommen im Wesentlichen aus einer Tätigkeit bezieht, die sie im Arbeitsortstaat ausübt, dann ist sie in steuerlicher Hinsicht wie eine im Arbeitsortstaat ansässige Person zu behandeln. Diese Regelung rechtfertigt sich, weil der Wohnsitzstaat unter diesen Umständen kaum in der Lage ist, der steuerpflichtigen Person die steuerlichen Vergünstigungen zu gewähren, die sich aus der Berücksichtigung ihrer persönlichen Lage oder ihres Familienstands ergeben. Gemäss einschlägiger Rechtsprechung des EuGH müssen in der Regel mindestens 90 Prozent der weltweiten Bruttoeinkünfte im Arbeitsortstaat steuerbar sein, damit die Voraussetzungen für eine Quasi-Ansässigkeit vorliegen.¹¹ Bei Ehepaaren sind gemäss Artikel 99a Absatz 1 Buchstabe a revDBG die gemeinsamen weltweiten Bruttoeinkünfte zu berücksichtigen.

Wird der genannte Schwellenwert nicht eingehalten, können aber wegen niedriger oder fehlender Einkünfte im Wohnsitzstaat die persönlichen Verhältnisse und der Familienstand im Wohnsitzstaat nicht berücksichtigt werden, kann dennoch eine Quasi-Ansässigkeit vorliegen. So ist gemäss neuerer EuGH-Rechtsprechung der Arbeitsortstaat verpflichtet, ebensolche Vergünstigungen zu übernehmen. In einem einschlägigen Urteil¹² aus dem Jahr 2012 stellte der EuGH klar, dass der Schwellenwert von 90 Prozent nicht als absolut zu betrachten sei.

Ausgehend von dieser Fallkonstellation und unter Bezugnahme auf Artikel 99a Absatz 1 Buchstabe b revDBG heisst dies für die Schweiz Folgendes: Sind die Einkünfte im Arbeitsortstaat tiefer als 90 Prozent, so kann es unter Umständen dennoch geboten sein, die quellensteuerpflichtige Person wie eine ansässige Person zu behandeln, indem die Schweiz als Arbeitsortstaat die Aufwendungen betreffend die persönliche Situation und den Familienstand im Rahmen einer NOV zu berücksichtigen hat. Dies betrifft namentlich Abzüge, die im Quellensteuertarif keinen Eingang finden, wie die Beiträge an anerkannte Formen der gebundenen Selbstvorsorge (Säule 3a), Kinderdrittbetreuungskosten, selbstgetragene Krankheits- und Unfallkosten, behinderungsbedingte Kosten, Kosten der berufsorientierten Aus- und Weiterbildung sowie Unterstützungsleistungen für Personen, die von der steuerpflichtigen Person unterhalten werden.

Abs. 2

Die massgebende Höhe der weltweiten Bruttoeinkünfte ist nach schweizerischem Recht zu ermitteln. Zur Ermittlung des Prozentsatzes der in der Schweiz steuerbaren Bruttoeinkünfte gilt es in einem ersten Schritt folgende Elemente zu berücksichtigen:

- Als Bemessungsgrundlage sind die einschlägigen DBG-Bestimmungen massgebend (Art. 16–18 sowie 20–23 DBG).
- Einkünfte, die nach schweizerischem Recht steuerfrei sind, bleiben unbeachtlich, da die Beurteilung nach schweizerischem Recht erfolgt, selbst wenn sie im Ansässigkeitsstaat steuerbar sind. Beispiel: private Kapitalgewinne einer in Deutschland ansässigen Person.
- Einkünfte, die in der Schweiz als Arbeitsortstaat steuerpflichtig wären, werden berücksichtigt, auch wenn diese im Wohnsitzstaat nicht steuerpflichtig sind. Beispiel: selbstgenutztes Eigenheim im Ausland, wobei die Festlegung des Eigenmietwerts nach dem DBG zu erfolgen hat.

¹⁰ EuGH 12.12.2013, Rs. C-303/12, *Imfeld und Garcet/Belgien*.

¹¹ Vgl. im Besonderen EuGH 14.2.1995, Rs. C-279/93, *Schumacker*, Rz. 46, I-249; EuGH 11.8.1995, Rs., C-80/94, *Wielockx*, Rz. 7, I-2508; EuGH 27.6.1999, Rs. C-107/94, *Asscher*, Rz. 6, I-3113; EuGH 14.9.1999, Rs. C-391-97, *Gschwind*, Rz. 32, I-5478, EuGH 18.6.2015, Rs. C-C-14, *Niederlande/D.G.Kieback*.

¹² EuGH 10.5.2012, Rs. C-39/10, *Kommission/Estland*.

In einem zweiten Schritt gilt es nach Erfassung des Totals der weltweiten Bruttoeinkünfte zu unterteilen zwischen jenen Einkünften, die der Schweiz als Arbeitsortstaat zuzuweisen sind, und jenen, die auf die übrigen betroffenen Staaten entfallen.

Art. 15 Nachträgliche ordentliche Veranlagung von Amtes wegen

Abs. 1 und 2

Zusätzlich zu den in Artikel 14 dargelegten Voraussetzungen zur Erfüllung der Quasi-Ansässigkeit können auch die zuständigen kantonalen Steuerbehörden gegenüber Nicht-Ansässigen eine NOV von Amtes wegen durchführen. Die übergeordnete Gesetzesbestimmung (Art. 99b revDBG) wurde während der parlamentarischen Beratung in die Revisionsvorlage aufgenommen. Der Bundesrat hatte solches in seinem Gesetzesentwurf so nicht vorgesehen. Während den Ratsdebatten wurde die Einführung des besagten Instituts unter anderem als Mittel zur Bekämpfung der Scheinselbstständigkeit propagiert.¹³

Eine NOV von Amtes wegen ist beispielsweise denkbar, wenn den Steuerbehörden Informationen vorliegen, die aufzeigen, dass neben dem Einkommen aus Erwerbstätigkeit weiteres steuerbares Einkommen besteht, welches satzbestimmend berücksichtigt werden muss, um der tatsächlichen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Person Rechnung zu tragen.

Insgesamt kann festgehalten werden, dass den Kantonen bei der Anwendung dieser Regelung erheblicher Ermessensspielraum zusteht. Sie haben aber das verfassungsrechtliche Gebot der rechtsgleichen Behandlung sowie das Willkürverbot zu beachten.

Abs. 3

Die Verjährungsbestimmungen für die Steuerveranlagung im ordentlichen Verfahren (Art. 120 DBG) gelten auch für die NOV.

Art. 16 Künstlerinnen und Künstler, Sportlerinnen und Sportler, Referentinnen und Referenten

Gegenüber dem geltenden Recht ergeben sich keine materiellen Änderungen. Einzig die zum steuerbaren Einkommen zählenden Elemente werden präziser definiert. Steuerbar sind die um die Gewinnungskostenpauschalen gekürzten und nicht abschliessend aufgezählten Tageseinkünfte, die durch die Zahl der Auftritts- und der mit dem Auftritt zusammenhängenden Probetage zu dividieren sind. Die Höhe der Gewinnungskostenpauschalen ist neu im Gesetz geregelt (Art. 92 Abs. 3 revDBG).

Art. 17 Hypothekargläubigerinnen und Hypothekargläubiger

Der Besteuerungsgrundsatz für Hypothekargläubigerinnen und Hypothekargläubiger erfährt gegenüber dem geltenden Recht keine Änderung.

Art. 18 Im Ausland wohnhafte Empfängerinnen und Empfänger von Renten aus Vorsorge

Für Renten aus Vorsorge ergeben sich keine Änderungen gegenüber dem geltenden Recht.

Art. 19 Im Ausland wohnhafte Empfängerinnen und Empfänger von Kapitalleistungen aus Vorsorge

Die Quellensteuer auf dem Bruttobetrag der Kapitalleistungen und der Rückerstattungsmechanismus der erhobenen Quellensteuer erfahren grundsätzlich keine Änderung gegenüber dem geltenden Recht. Bei den Voraussetzungen zur Rückerstattung der zinslosen Quellen-

¹³ Amtliches Bulletin des Nationalrates und des Ständerates: AB 2016 N 217 und 2082-2083 sowie AB 2016 S 716.

steuer wird indessen präzisiert, dass erstens die Empfängerin oder der Empfänger der Kapitaleistung aus Vorsorge innerhalb drei Jahren seit deren Fälligkeit einen entsprechenden Antrag bei der zuständigen kantonalen Steuerbehörde zu stellen hat. Zweitens hat er oder sie einen Nachweis der zuständigen Steuerbehörde des Wohnsitzstaates beizulegen, wonach diese Kenntnis von der Kapitaleistung genommen hat und drittens den Nachweis der Ansässigkeit der Antragstellerin oder des Antragstellers ausserhalb der Schweiz erbringt.

Art. 20 Bezugsminima

Gegenüber der gleichen Bestimmung im geltenden Recht wird einzig ein anderer Verweis im Anhang vorgenommen.

4. Abschnitt: Vereinfachtes Abrechnungsverfahren (Gliederungstitel vor Art. 21)

In diesem Abschnitt sind jene ausführenden Verordnungsbestimmungen zusammengefasst, die in einem engen Zusammenhang mit dem vereinfachten Abrechnungsverfahren für kleine Arbeitsentgelte stehen.

Art. 21–24

Die Bestimmungen zum vereinfachten Abrechnungsverfahren entsprechen dem geltenden Recht.

5. Abschnitt: Schlussbestimmungen (Gliederungstitel vor Art. 25)

In diesem Abschnitt werden die Aufhebung der bisherigen Quellensteuerverordnung, das Inkrafttreten der totalrevidierten Verordnung sowie die Änderung einer Bestimmung in der Expatriates-Verordnung behandelt.

Art. 25 Aufhebung eines anderen Erlasses

Die Bestimmung hält fest, dass die Quellensteuerverordnung vom 19. Oktober 1993 aufgehoben und durch die vorliegende totalrevidierte Fassung ersetzt wird.

Art. 26 Änderung eines anderen Erlasses

Höhere tatsächliche Kosten können künftig vom Expatriate nur noch mittels einer NOV geltend gemacht werden. Andere nachträgliche Korrekturmechanismen zur Erhebung der Quellensteuer entfallen. Entsprechend ist die Expatriates-Verordnung im Artikel 4 Absatz 2 zweiter Satz anzupassen.

Art. 27 Inkrafttreten

Es ist vorgesehen, die totalrevidierte Quellensteuerverordnung am 1. Januar 2020 und somit gleichzeitig mit dem Bundesgesetz über die Revision der Quellenbesteuerung des Erwerbseinkommens in Kraft zu setzen.

Anhang

Im Anhang sind sämtliche numerischen Feststellungen aufgelistet, die tarifarische Fragen betreffen. Hinzu kommt die Festlegung der Bezugsminima:

- Der Steuersatz für quellensteuerpflichtige Leistungen nach Tarifcode D (Ziff. 1);
- der progressiv ausgestaltete Quellensteuerbetrag auf Ersatzeinkünften gemäss Tarifcode G (Ziff. 2);
- die Steuersätze auf den Bruttobeträgen der Kapitaleistungen aus Vorsorge (Ziff. 3);
- die Bezugsminima auf den Bruttobeträgen bestimmter Personenkategorien (Ziff. 4).

3. Finanzielle oder volkswirtschaftliche Auswirkungen

Die Verordnungsänderungen haben keine nennenswerten finanziellen oder volkswirtschaftlichen Auswirkungen.

4. Umsetzung

Die Totalrevision der Quellensteuerverordnung wird auf tieferer Stufe zu weiteren Präzisierungen sowie Vereinheitlichungen führen und damit Vereinfachungen in der Praxis ermöglichen. Hierzu wird ein entsprechendes Kreisschreiben erarbeitet. Es ist vorgesehen, die Gesetzesrevision mitsamt den Verordnungen und dem genannten Kreisschreiben auf den 1. Januar 2020 in Kraft zu setzen.