



11. April 2018

Totalrevision der Verordnung des EFD über die Quellensteuer bei der direkten Bundessteuer (Quellensteuerverordnung; QStV; SR 642.118.2)

Erläuterungen

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 (FZA)² 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.³ 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.

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 1993⁴ über die Quellensteuer bei der direkten Bundessteuer (Quellensteuerverordnung, QStV) einer Totalrevision zu unterziehen.

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).

¹ BGE 136 II 241

² Abkommen vom 21. Juni 1999 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft einerseits und der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten andererseits über die Freizügigkeit, SR 0.142.112.681

³ BBl 2016 8925

⁴ SR 642.118.2

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 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 wird ersatzlos gestrichen: Für Nebenerwerbstätigkeiten wurde der *Tarifcode D Ziffer 1* eingeführt, weil den Arbeitgebern aus Datenschutzgründen der Verdienst bei andern Arbeitgebern nicht bekannt gegeben werden darf und weil es technisch ohnehin nicht möglich ist, dass die betroffenen Arbeitgeber bei der Ausrichtung ihrer Lohnzahlungen auch Kenntnis von weiteren Bruttolöhnen bei andern Arbeitgebern haben.

Es hat sich aufgrund von Vergleichsberechnungen gezeigt, dass die Anwendung des geltenden *Tarifcodes D Ziffer 1* in vielen Fällen zu markanten Abweichungen führt. Und zwar im Vergleich zur effektiv geschuldeten Quellensteuer, die sich ergibt, wenn Haupt- und Nebenerwerb zum Gesamtsatz und auf der Basis des ordentlichen Tarifs besteuert werden. Mit dem Wegfall des *Tarifcodes D Ziffer 1* sind somit alle Arbeitgeber einer quellensteuerpflichtigen Person mit mehr als einer unselbstständigen Erwerbstätigkeit gehalten, die Quellensteuern zum ordentlichen Tarif des in der Regel auf 100 Prozent bzw. auf 180 Stunden pro Monat umgerechneten Einkommens zu erheben.

Tarifcode D Ziffer 2: Die im bisherigen *Tarifcode D Ziffer 2* erfassten quellensteuerpflichtigen Personen, die vom Versicherer Ersatzeinkünfte beziehen, werden neu im *Tarifcode G* geregelt. 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. Arbeitslosenkassen) entlastet, da die bisher notwendigen Tarifcodeanfragen zur Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse beim zuständigen Steueramt hinfällig werden. Auf diese Weise wird dem Anliegen der Wirtschaft nach Verfahrenserleichterungen Rechnung getragen, ohne dabei die Rechte der quellensteuerpflichtigen Personen unverhältnismässig zu beschränken.

Anstelle des bisherigen *Tarifcodes D Ziffer 1 und 2* werden im neuen *Tarifcode D* jene Personen aufgenommen, die 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.

Durch die ersatzlose Streichung von *Tarifcode D Ziffer 1* wird der bisherige *Tarifcode O* in Bezug auf die Nebenerwerbstätigkeit obsolet. Dieser bezog sich auf Grenzgängerinnen und Grenzgänger nach dem Doppelbesteuerungsabkommen mit Deutschland (DBA-D)⁵, welche die Voraussetzungen für den *Tarifcode D Ziffer 1* erfüllten.

Neu wird ein *Tarifcode Q* geschaffen, der bei Grenzgängerinnen und Grenzgängern gemäss dem DBA-D 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.

⁵ SR 0.672.913.62

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

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. 2

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. Diese vom Gesetzgeber geforderte Vereinheitlichung der Quellensteuerpraxis (Art. 85 Abs. 4 revDBG) wird auf tieferer Stufe (Kreisschreiben) konkretisiert, deren Richtlinien von den Kantonen einheitlich anzuwenden sind. Massgebend für den monatlichen Quellensteuerabzug durch den Schuldner der steuerbaren Leistung bleiben weiterhin die Verhältnisse im Zeitpunkt der Fälligkeit der Leistung.

Abs. 3

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 Ordnungsbestimmung 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 (*Abs. 1*). Davon wird jedoch abgewichen und an der Quelle besteuert, wenn bestimmte Tatbestände vorliegen (*Abs. 2*). Im Vergleich zum geltenden Recht werden die faktische Arbeitgeberschaft und der Personalverleih aus dem Ausland zusätzlich zur Vergütung der Leistung von einer in der Schweiz gelegenen Betriebsstätte oder festen Einrichtung des Arbeitgebers als neue Tatbestände aufgenommen, die zur Quellenbesteuerung führen.

Der letztgenannte Tatbestand (*Abs. 2 Bst. a*) impliziert ebenfalls eine wirtschaftliche Betrachtungsweise und führt dazu, dass in der Schweiz auch dann eine Quellenbesteuerung durch-

geführt wird, wenn die Vergütung nicht der schweizerischen Betriebsstätte oder festen Einrichtung belastet wird, die Tätigkeit aber der schweizerischen Betriebsstätte oder festen Einrichtung zugerechnet werden kann.

Das Vorliegen einer faktischen Arbeitgeberschaft (*Abs. 2 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 als wirtschaftlicher Arbeitgeber zu qualifizieren ist. Ist eine faktische Arbeitgeberschaft gegeben, so besteht die Quellensteuerpflicht in der Schweiz ab dem ersten Arbeitstag.

Personalverleih (*Abs. 2 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 1989⁶), 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 Meldepflichten

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 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.

Abs. 3

Die Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer werden explizit in die Pflicht genommen, die Änderung von Sachverhalten, die für die korrekte Erhebung der Quellensteuer massgebend sind, ihrem Arbeitgeber zu melden. Unter die Meldepflicht fallen beispielsweise die Änderung des Zivilstands, die Geburt von Kindern oder die Aufnahme bzw. das Ende der Erwerbstätigkeit von Ehemann oder Ehefrau. Mit den Mutationsmeldungen wird die zuständige Steuerbehörde zeitnah über die persönlichen Verhältnisse der quellensteuerpflichtigen Personen informiert.

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. Die Kantone sollen die Möglichkeit haben, bei einer elektronischen Quellensteuerabrechnung eine höhere Bezugsprovision zu gewähren, als wenn die Abrechnung in Papierform vorgenommen wird.

⁶ SR 823.11

Abs. 2

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

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 bis anhin 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

Wird der Schwellenwert von 120 000 Franken einmal erreicht, so erfolgt auch in den Folgejahren eine obligatorische NOV bis zum Ende der Quellensteuerpflicht. Der Schwellenwert muss somit nicht jährlich erreicht werden. An diesem Grundsatz ändert sich auch nichts, wenn sich die quellensteuerpflichtige Person scheiden lässt oder sich trennt.

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

Abs. 1

Im vorliegenden Absatz wird zum einen die Verwirkungsfrist für eine NOV auf Antrag festgehalten, zum andern wird klargestellt, dass ein gestellter Antrag in jedem Fall gilt. Das NOV-Verfahren kann nicht mehr rückgängig gemacht werden.

Abs. 2

Bei einem quellensteuerpflichtigen Ehepaar, das Antrag auf eine NOV gestellt hat, unterliegen beide Personen (unabhängig der Löhne) 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. Sie können Kinderabzüge bis höchstens zur Höhe der Unterhaltsbeiträge geltend machen (*Abs. 1*). Wurden solche Abzüge gewährt, so werden diese Personen künftig nur dann nachträglich ordentlich veranlagt, wenn sie einen entsprechenden Antrag gestellt haben (*Abs. 2*). In diesem Fall erfolgt die NOV bis zum Ende der Quellensteuerpflicht.

Art. 12 Wechsel von der Quellenbesteuerung zur ordentlichen Besteuerung

Die steuerrechtlichen Folgen bei einem Wechsel von der Quellensteuer zur ordentlichen Besteuerung führen im geltenden Recht zu einer unterjährigen Veranlagung – wie bei einem Zuzug aus dem Ausland. Neu wird eine quellensteuerpflichtige Person für die ganze Periode ordentlich veranlagt (*Abs. 1*). Bei einem Wechsel zur ordentlichen Besteuerung werden die an der Quelle abgezogenen Steuern zinslos angerechnet (*Abs. 2*).

Art. 13 Wechsel von der ordentlichen Besteuerung zur Quellenbesteuerung

Abs. 1

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. 2

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. 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 14–21 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.⁷

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.⁸ 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 Urteil⁹ 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.

⁷ EuGH 12.12.2013, Rs. C-303/12, *Imfeld und Garcet/Belgien*.

⁸ 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*.

⁹ EuGH 10.5.2012, Rs. C-39/10, *Kommission/Estland*. Vgl. zu dieser Thematik auch EuGH 9.2.2017, Rs. C-283/15, *X gegen Staatssecretaris van Financiën*.

Wie in Artikel 10 Absatz 1 (ansässige Quellensteuerpflichtige) wird zum einen die Verwirklichungsfrist für eine NOV auf Antrag festgehalten. Zum andern wird klargestellt, dass ein gestellter Antrag in jedem Fall gilt. Das NOV-Verfahren kann für die entsprechende Steuerperiode nicht mehr rückgängig gemacht werden.

Abs. 2

Die Voraussetzungen zur Quasi-Ansässigkeit werden nicht im Voraus geprüft, sondern erst im Veranlagungsverfahren, nachdem der Antrag auf NOV gestellt worden ist. 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.

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

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. Es hat sich im Folgenden gezeigt, dass die überwiegende Mehrheit der Kantone der Auffassung ist, dass die Kann-Bestimmung in der Praxis kaum anwendbar ist, da die Steuerbehörden im Quellensteuerverfahren in der Regel nicht über die erforderlichen Akten verfügen, um stossende Verhältnisse erkennen zu können.

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. In der Praxis verfügen die Steuerbehörden im Quellensteuerverfahren in Regel jedoch nicht über die erforderlichen Akten um stossende Verhältnisse erkennen zu können.

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. 2

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 grundsätzlich keine materiellen Änderungen. Zum einen werden die zum steuerbaren Einkommen zählenden Elemente 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 (*Abs. 1 und 2*). Zum andern wird klargestellt, dass Vergütungen, die nicht der quellensteuerpflichtigen Person selber, sondern einer Drittperson zufließen, ebenfalls steuerbar sind (*Abs. 3*).

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

Bei den Voraussetzungen zur Rückerstattung der zinslosen Quellensteuer wird neu präzisiert, dass erstens die Empfängerin oder der Empfänger der Kapitalleistung aus Vorsorge innerhalb von drei Jahren seit deren Auszahlung 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 Kapitalleistung 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 werden einzig andere Verweise 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 (Art. 25 – 27) 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

Die Umsetzung der Quellensteuer-Revision setzt umfangreiche Anpassungen bei den Kantonen und bei den Schuldnern der steuerbaren Leistung voraus. Um ein angemessenes Zeitfenster zu ermöglichen, wird ein gleichzeitiges Inkrafttreten der neuen Gesetzes- und Verordnungsbestimmungen auf den 1. Januar 2021 festgelegt.

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 Kapitalleistungen aus Vorsorge für alleinstehende und verheiratete Personen (Ziff. 3);
- die Bezugsminima auf den Bruttobeträgen bestimmter Personenkategorien (Ziff. 4).