

14.093

**Botschaft
zum Bundesgesetz über die Revision
der Quellenbesteuerung des Erwerbseinkommens**

vom 28. November 2014

Sehr geehrter Herr Nationalratspräsident
Sehr geehrter Herr Ständeratspräsident
Sehr geehrte Damen und Herren

Wir unterbreiten Ihnen mit dieser Botschaft den Entwurf zu einem Bundesgesetz über die Revision der Quellenbesteuerung des Erwerbseinkommens mit dem Antrag auf Zustimmung.

Wir versichern Sie, sehr geehrter Herr Nationalratspräsident, sehr geehrter Herr Ständeratspräsident, sehr geehrte Damen und Herren, unserer vorzüglichen Hochachtung.

28. November 2014

Im Namen des Schweizerischen Bundesrates

Der Bundespräsident: Didier Burkhalter

Die Bundeskanzlerin: Corina Casanova

Übersicht

Die Gesetzesvorlage verfolgt das Ziel, Ungleichbehandlungen zwischen quellenbesteuerten und ordentlich besteuerten Personen zu beseitigen und die Einhaltung internationaler Verpflichtungen sicherzustellen. Zu diesem Zweck sollen alle ansässigen Quellensteuerpflichtigen, deren Bruttoerwerbseinkommen einen bestimmten Betrag überschreitet, obligatorisch nachträglich ordentlich veranlagt werden. Alle anderen Ansässigen können neu eine nachträgliche ordentliche Veranlagung beantragen. Das gilt auch für Nicht-Ansässige, welche die Voraussetzungen zur Quasi-Ansässigkeit erfüllen. Die Revision führt insgesamt zu einer stärkeren Vereinheitlichung der schweizerischen Quellensteuerordnung.

Ausgangslage

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. Mit Urteil vom 26. Januar 2010 überprüfte das Bundesgericht erstmals die schweizerische Quellensteuerordnung auf ihre Kompatibilität mit dem Personenfreizügigkeitsabkommen, das die Schweiz am 21. Juni 1999 mit der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten abgeschlossen hatte. Gemäss Bundesgericht liegt eine unzulässige Diskriminierung vor, wenn Nicht-Ansässige anders behandelt werden als Ansässige, sofern sich diese in einer vergleichbaren Situation befinden. Eine solche sei nach ständiger Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs 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 der weltweiten Einkünfte aus, so sei die nichtansässige Person als Quasi-Ansässige zu behandeln. Im Zuge dieses Urteils ist der gesetzgeberische Handlungsbedarf für gezielte Anpassungen im schweizerischen Quellensteuerrecht stark angewachsen.

Inhalt der Vorlage

Für die heute betroffenen Personenkategorien bleiben die Erhebung einer Quellensteuer und damit die Sicherung des Steuerbezugs bestehen. Im Vergleich zum geltenden Recht soll neu jedoch allen ansässigen Quellensteuerpflichtigen die nachträgliche ordentliche Veranlagung offen stehen. Wer einen bestimmten Betrag des jährlichen Bruttoerwerbseinkommens erreicht oder überschreitet, wird obligatorisch der nachträglichen ordentlichen Veranlagung unterstellt. Alle andern können eine solche beantragen. Falls sie es tun, bleiben sie in den Folgejahren in diesem System eingebunden. Damit sind sie materiell-rechtlich den ordentlich Besteuerten gleichgestellt. Zudem ist auch für ansässige Quellensteuerpflichtige eine nachträgliche ordentliche Veranlagung vorgesehen, die zwar keine beantragt haben, aber über

steuerbare Einkünfte verfügen, die nicht der Quellensteuer unterliegen. Bei den Kantons- und Gemeindesteuern ist davon auch das steuerbare Vermögen betroffen. Auf diese Weise wird die heutige sogenannt ergänzende ordentliche Veranlagung durch das Verfahren der nachträglichen ordentlichen Veranlagung ersetzt. Wer als Nicht-Ansässiger oder Nicht-Ansässiger die Voraussetzungen zur Quasi-Ansässigkeit erfüllt, kann jährlich ebenfalls eine nachträgliche ordentliche Veranlagung beantragen. Für alle übrigen Nicht-Ansässigen hat die Quellensteuer abgeltende Wirkung.

Weitere Revisionspunkte sind die Steuerbarkeit der rückvergüteten AHV-Beiträge zur Eliminierung einer Besteuerungslücke, die schweizweit gleich hohe Bezugsprovision zur Entschädigung des Aufwands des Schuldners der steuerbaren Leistung sowie die Festlegung der örtlichen Zuständigkeit. Sie führen wie die vorher genannten verfahrensrechtlichen Anpassungen zu einer stärkeren Vereinheitlichung der schweizerischen Quellensteuerordnung.

Die Vermeidung von Ungleichbehandlungen zwischen quellenbesteuerten und ordentlich besteuerten Personen führt systembedingt zu administrativem Mehraufwand bei den kantonalen Veranlagungsbehörden. Weil künftig keine Tarifkorrekturen mehr zur nachträglichen Geltendmachung zusätzlicher Abzüge bei der Bemessungsgrundlage möglich sind, wird der administrative Aufwand vermindert. Auch die Verpflichtung des Schuldners der steuerbaren Leistung, die Quellensteuer direkt mit dem Wohnsitz- oder Wochenaufenthaltskanton abzurechnen, führt zu einer administrativen Erleichterung der kantonalen Veranlagungsbehörden.

Die finanziellen Auswirkungen der Revision lassen sich mangels Daten nicht beziffern. Potenzial für Mindereinnahmen ergibt sich durch die Antragsmöglichkeit auf eine nachträgliche ordentliche Veranlagung für Ansässige und Quasi-Ansässige, weil die Option nur genutzt wird, wenn sich diese als steuerlich vorteilhaft erweist. Dank Abschaffung der Tarifkorrekturen dürften potenziell anfallende Mindereinnahmen teilweise wieder kompensiert werden.

Die Revision dürfte weder auf die Volkswirtschaft im Allgemeinen noch auf den Standort Schweiz im Speziellen relevante Auswirkungen haben.

Inhaltsverzeichnis

Übersicht	658
1 Grundzüge der Vorlage	662
1.1 Ausgangslage	662
1.1.1 Geltendes Recht	663
1.1.2 Schweizerische Rechtsprechung	664
1.1.3 Gemischter Ausschuss zum FZA	666
1.1.4 Gesetzgeberischer Handlungsbedarf	666
1.2 Die beantragte Neuregelung	667
1.2.1 Nachträgliche ordentliche Veranlagung für Ansässige	667
1.2.2 Nachträgliche ordentliche Veranlagung auf Antrag für Quasi-Ansässige	668
1.2.3 Quellensteuer mit Abgeltungswirkung für Nicht-Ansässige	669
1.2.4 Festlegung der örtlichen Zuständigkeit	670
1.2.5 Zusätzliche Präzisierungen zum Verfahren	670
1.2.6 Vereinheitlichung der Bezugsprovision	671
1.2.7 Besteuerung der rückvergüteten AHV-Beiträge	672
1.3 Begründung und Bewertung der vorgeschlagenen Lösung	673
1.3.1 Ergebnis der Vernehmlassung	673
1.3.2 Übernahme zusätzlicher Eckwerte aus dem Vernehmlassungsverfahren	673
1.4 Umsetzung	676
2 Erläuterung zu einzelnen Artikeln	676
2.1 Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer	676
2.2 Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden	686
3 Auswirkungen	690
3.1 Auswirkungen auf Bund, Kantone und Gemeinden	690
3.1.1 Finanzielle Auswirkungen	690
3.1.2 Personelle Auswirkungen	691
3.2 Auswirkungen auf die Volkswirtschaft	692
4 Verhältnis zur Legislaturplanung	693
5 Rechtliche Aspekte	693
5.1 Verfassungsmässigkeit	693
5.1.1 Rechtsgleichheit	693
5.1.2 Harmonisierung	694
5.2 Vereinbarkeit mit internationalen Verpflichtungen der Schweiz	694

Anhänge:

1	Verfahrensablauf für obligatorische NOV bei Ansässigkeit	696
2	Verfahrensablauf für NOV-Antrag bei Ansässigkeit	697
3	Verfahrensablauf für obligatorische NOV im Falle von Vermögen und nicht quellensteuerpflichtigen Einkünften bei Ansässigkeit	698
4	Verfahrensablauf für NOV-Antrag bei Quasi-Ansässigkeit	699
5	Verfahrensablauf Rechtsmittel im Quellensteuerverfahren	700

Bundesgesetz über die Revision der Quellenbesteuerung des Erwerbseinkommens (*Entwurf*)

701

Botschaft

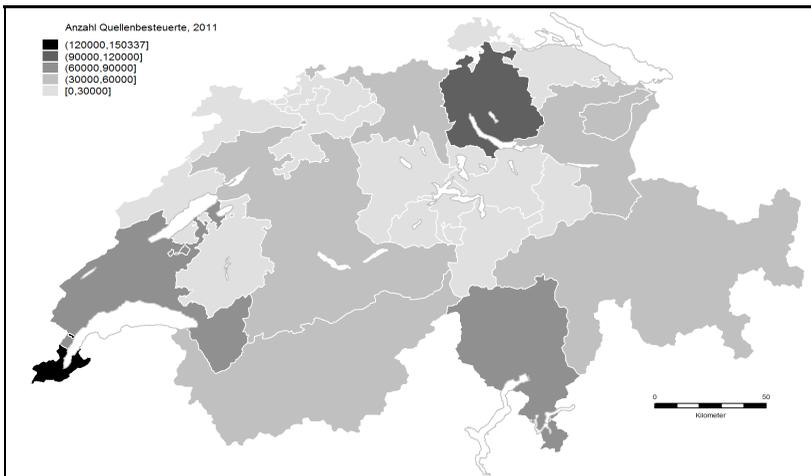
1 Grundzüge der Vorlage

1.1 Ausgangslage

Heute werden in der Schweiz rund 760 000 unselbstständig Erwerbstätige ohne Niederlassungsbewilligung an der Quelle besteuert, davon rund 490 000 mit steuerrechtlichem Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz (Ansässige) und rund 270 000 ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz (Nicht-Ansässige). Diese Angaben basieren auf den Meldungen der Kantone für den Finanzausgleich betreffend die Steuerperiode 2011. Nicht inbegriffen in diesen Zahlen sind die rund 92 000 französischen Grenzgängerinnen und Grenzgänger, die in den Kantonen BE, SO, BS, BL, VD, VS, NE und JU tätig sind und für die Frankreich einen finanziellen Ausgleich in der Höhe von 4,5 Prozent des Gesamtbetrags der jährlichen Bruttovergütungen dieser Grenzgängerinnen und Grenzgänger überweist.¹

Bei einer kantonalen Betrachtung zeigt sich, dass folgende Kantone die meisten quellenbesteuerten Personen auf sich vereinen: Genf (150 300), Zürich (111 000), Tessin (68 000), Waadt (61 200), Basel-Stadt (41 400) und Bern (41 100). Auf diese sechs Kantone entfallen rund 62 Prozent der Quellenbesteuerten. Die Struktur ist jedoch sehr unterschiedlich: Während der Anteil der Ansässigen am Total der Quellenbesteuerten in Zürich mit 93 Prozent und Bern mit 88 Prozent sehr hoch ist, beträgt er in den Kantonen Basel-Stadt, Genf und Tessin lediglich 38, 28 beziehungsweise 22 Prozent.

Anzahl Quellenbesteuerte nach Kantonen, 2011



Quellen: Eidgenössische Steuerverwaltung und Bundesamt für Statistik: GEOSTAT

¹ Vereinbarung vom 11. April 1983 zwischen dem Schweizerischen Bundesrat und der Regierung der Französischen Republik über die Besteuerung der Erwerbseinkünfte von Grenzgängern; SR 0.672.934.91 und BBl 1983 II 535.

Während Jahrzehnten hat das Bundesgericht die Sichtweise vertreten, dass das Quellensteuerverfahren für ausländische Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer 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.² Ab welchem Ausmass systembedingte Ungleichheiten des Quellensteuerverfahrens eine stossende Bedeutung erhalten, hat das Bundesgericht bis in die jüngste Vergangenheit nie konkret ausführen müssen. Mit Urteil vom 26. Januar 2010³ hatte das Bundesgericht erstmals in einem Grundsatzentscheid die schweizerische Quellensteuerordnung auf ihre Kompatibilität mit dem Abkommen vom 21. Juni 1999⁴ zwischen der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten einerseits und der Schweizerischen Eidgenossenschaft andererseits über die Freizügigkeit (FZA) zu überprüfen. 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.

1.1.1 **Geltendes Recht**

Die schweizerische Quellensteuerordnung wurde mit dem Inkrafttreten des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990⁵ über die direkte Bundessteuer (DBG) am 1. Januar 1995 und des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990⁶ über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) am 1. Januar 1993 weitgehend vereinheitlicht. Vorher gab es nur im kantonalen Recht Quellensteuerordnungen, die sich zum Teil erheblich unterschieden.

Der Quellenbesteuerung unterliegen ausländische Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer ohne Niederlassungsbewilligung mit steuerrechtlichem Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz (Ansässige) sowie Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz, die hierzulande ein Bruttoerwerbseinkommen erzielen (Nicht-Ansässige). Übersteigt das jährliche Bruttoerwerbseinkommen einer ansässigen quellensteuerpflichtigen Person 120 000 Franken, so erfolgt eine nachträgliche ordentliche Veranlagung (NOV). Das geltende Bundesrecht sieht vor, dass für diese Personenkategorie erst bei Überschreiten dieser Grenze zwingend ein Verfahrenswechsel ins ordentliche Verfahren vorzunehmen ist. Rund 9 Prozent der ansässigen Quellensteuerpflichtigen weisen ein jährliches Bruttoerwerbseinkommen von mehr als 120 000 Franken auf.⁷

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

3 BGE 136 II 241

4 SR 0.142.112.681

5 SR 642.11

6 SR 642.14

7 Vgl. Anhang zu Frage 1 im Ergebnisbericht zum Vernehmlassungsverfahren:
www.admin.ch > Bundesrecht > Vernehmlassungen > Abgeschlossene Vernehmlassungen > 2013 > Eidgenössisches Finanzdepartement

Wird die genannte Limite nicht erreicht, so können über sogenannte Tarifkorrekturen zusätzliche Abzüge bei der Bemessungsgrundlage nachträglich geltend gemacht werden. Solche zusätzlichen Abzüge werden nur gewährt, wenn sie über die im Quellensteuertarif bereits berücksichtigten Abzüge (z. B. Fahrkosten) hinausgehen oder im Tarif nicht eingerechnet sind (z. B. Beiträge in die Säule 3a, Schuldzinsen, oder Pensionskasseneinkauf). Auf die mittels Tarifkorrektur neu errechnete Bemessungsgrundlage wird der entsprechende Quellensteuertarif angewendet. Die bereits bezahlte Quellensteuer wird auf den geschuldeten Steuerbetrag angerechnet. Daraus resultierende Überschüsse werden zurückerstattet. Nicht-Ansässige können aufgrund der geltenden Praxis ebenfalls Tarifkorrekturen bei der Bemessungsgrundlage beantragen. Ansonsten stellt die Quellensteuer eine definitive Belastung dar und hat somit Abgeltungswirkung. Das bedeutet, dass die Quellensteuer an die Stelle der im ordentlichen Verfahren zu veranlagenden Steuern auf dem Erwerbseinkommen (Bund, Kanton, Gemeinde) tritt.

Aufgrund der in der Quellensteuer vorgenommenen Vereinfachungen mit Pauschalen können sich Ungleichbehandlungen im Vergleich zum ordentlichen Veranlagungsverfahren ergeben. Die Quellensteuertarife beinhalten Pauschalabzüge für Berufskosten und Versicherungsprämien sowie Abzüge für Familienlasten (allen voran der Kinderabzug). Die auf Durchschnittswerten basierenden Pauschalen, welche im Quellensteuertarif berücksichtigt sind, tragen zur Vereinfachung des Steuersystems bei, können aber systembedingt den individuellen Verhältnissen der Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer nicht vollumfänglich Rechnung tragen.

Der verfassungsrechtliche Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verlangt, dass jede steuerpflichtige Person nach Massgabe der ihr 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 Pauschalabzüge 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.

Zudem 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 und im umgekehrten Fall (Gemeinde mit Niedrigsteuerfuss) zu einer Besteuerung mit einem höheren Satz. Neben einer Schlechterstellung der Quellenbesteuerten kann also auch eine Inländerdiskriminierung resultieren.

1.1.2 Schweizerische Rechtsprechung

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

dig erwerbstätig war. Das Bundesgericht stützte sich in seiner Argumentation auf die einschlägigen EuGH-Urteile.⁸ Demnach liege eine unzulässige Diskriminierung vor, wenn Nicht-Ansässige anders behandelt werden als Ansässige, 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 der weltweiten Einkünfte aus, so sei die nichtansässige Person als Quasi-Ansässige zu behandeln. Zwischen der Situation von Quasi-Ansässigen und derjenigen von Ansässigen, die ordentlich besteuert werden und eine unselbstständige Beschäftigung ausüben, besteht gemäss Bundesgericht kein objektiv feststellbarer Unterschied. Eine Ungleichbehandlung hinsichtlich der persönlichen und familiären Verhältnisse der steuerpflichtigen Person 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 von 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.⁹ 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.¹⁰ Konkret ging es um ein Ehepaar mit Ausweis B (Aufenthaltsbewilligung), die beide ein jährliches Bruttoerwerbseinkommen 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 umfassende Rechnung getragen, ohne dass diesen Änderungen bisher auf Gesetzesstufe Nachachtung verschafft wurde.

Hauptkritikpunkt der Lehre 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 Abzüge, die dem Beschwerdeführer im Rahmen der Quellenbesteuerung gewährt worden sind. Das Bundesgericht hat dabei ausdrücklich festgehalten, dass auf der Basis von Artikel 21 Absatz 3 FZA die Erhebung einer Quellensteuer zur Sicherung des Steuerbezugs

⁸ 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.

⁹ Urteile 2C_33/2010, 2C_34/2010 und 2C_35/2010 vom 4. Oktober 2010, zur Publikation vorgesehen.

¹⁰ Urteil des Verwaltungsgerichts Neuenburg TA.2009.161 vom 2. Juni 2010.

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.

gerechtfertigt sei. Dieser Befund ist in einem Bundesgerichtsurteil vom 29. Januar 2014¹² nochmals verdeutlicht worden.

1.1.3 Gemischter Ausschuss zum FZA

Auch auf internationaler Ebene hat die schweizerische Quellensteuerordnung Kritik erfahren. Seit dem Inkrafttreten des FZA am 1. Juni 2002 ist ein aus Vertreterinnen und 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 Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer aus der EU 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 Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmern aus der EU (Ausweis C) erfolgen soll ohne vorgängige Besteuerung an der Quelle. In den Folgejahren wurde speziell die geltende Schwelle kritisiert, wonach Ansässigen mit einem Bruttoeinkommen unterhalb von 120 000 Franken von Gesetzes wegen keine NOV zusteht.

Die Schweizer Delegation hat seither die Abkommenskonformität der Quellensteuerordnung gestützt auf Artikel 21 Absatz 3 FZA 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.»

1.1.4 Gesetzgeberischer Handlungsbedarf

Im Auftrag des Vorstands der Schweizerischen Steuerkonferenz wurde 2010 eine Analyse zu den Implikationen der in Ziffer 1.1.2 genannten Gerichtsentscheide erarbeitet.¹³ Ziel dieser Bestandesaufnahme war die Unterstützung der Steuerbehörden bei der Suche nach adäquaten Massnahmen zur Vermeidung von rechtlich unzulässigen Ungleichbehandlungen zwischen ordentlich und quellenbesteuerten Personen innerhalb der geltenden rechtlichen Rahmenbedingungen. In diesen und weiteren Vorarbeiten ist der zentrale Stellenwert, den die Quellenbesteuerung für die Sicherung des Steuerbezugs hat, deutlich hervorgetreten. Das hängt damit zusammen, dass – vorbehaltlich allfälliger anderslautender staatsvertraglicher Regelungen – die Zustellung von Verfügungen und Entscheiden in Steuersachen an Adressaten im Ausland aufgrund des Souveränitätsprinzips völkerrechtlich nicht zulässig ist.

¹² Urteil 2C_490/2013 vom 29. Januar 2014, zur Publikation vorgesehen, E. 5.5.2 S. 14.

¹³ www.steuerkonferenz.ch > Dokumente > Analysen.

Angesichts der geschilderten Ausgangslage – eine heterogene kantonale Praxis, welche Tarifkorrekturen zur nachträglichen Geltendmachung zusätzlicher Abzüge bei der Bemessungsgrundlage berücksichtigt, die anhaltenden Vorbehalte der EU-Delegation im Gemischten Ausschuss zum FZA sowie das genannte Bundesgerichtsurteil – ist der Revisionsbedarf gewachsen. 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.

1.2 Die beantragte Neuregelung

1.2.1 Nachträgliche ordentliche Veranlagung für Ansässige

Fallen die dem Quellensteuerabzug unterworfenen Bruttoeinkünfte höher aus als der vom Eidgenössischen Finanzdepartement (EFD) in Zusammenarbeit mit den Kantonen festzulegende Betrag, so findet von Amtes wegen eine obligatorische NOV statt. 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 festzulegende Betrag, so erfolgt eine NOV nur, wenn ein entsprechender Antrag bis am 31. März des auf das Steuerjahr folgenden Jahres gestellt wird (Verwirkungsfrist). 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 im NOV-Verfahren die Steuerschuld höher ausfällt als die an der Quelle bezogene Steuer. Wer sich als ansässige Person für die NOV entschieden hat, bleibt auch für die Folgejahre in diesem System eingebunden. Bei jenen quellensteuerpflichtigen Personen, die auf eine Antragstellung verzichten oder trotz Antragstellung die Steuererklärung nicht einreichen, hat die Quellensteuer Abgeltungswirkung, denn eine Tarifkorrektur zur nachträglichen Geltendmachung zusätzlicher Abzüge bei der Bemessungsgrundlage wird künftig nicht mehr gewährt. Die betroffenen Personen können aber im nächsten Steuerjahr erneut Antrag stellen. Der detaillierte Verfahrensablauf für quellensteuerpflichtige 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. 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.

Indem die Möglichkeit für Tarifkorrekturen zur nachträglichen Geltendmachung zusätzlicher Abzüge bei der Bemessungsgrundlage entfällt, ergibt sich eine verfahrensökonomische Vereinfachung. Die kantonale Praxis ist diesbezüglich sehr heterogen. Da Ansässige entweder obligatorisch einer NOV unterstellt sind oder einen entsprechenden Antrag stellen können, haben sie die gleichen Abzugsmöglichkeiten

wie ordentlich Besteuerte. Aus diesem Grund haben Tarifkorrekturen ihre ursprüngliche Berechtigung für die genannte Personenkategorie verloren.

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 am 31. März des auf das Steuerjahr folgenden Kalenderjahres eine NOV beantragen (Verwirkungsfrist). Damit wird dem Bundesgerichtsentscheid vom 26. Januar 2010 auf Gesetzesstufe Rechnung getragen und die Qualifikation zur Quasi-Ansässigkeit schweizweit vereinheitlicht. Hierzu hat die Antrag stellende Person der zuständigen kantonalen Steuerbehörde die Unterlagen zuzustellen, 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 quasiansässige Person für die NOV entschieden hat, bleibt nicht zwingend in diesem System eingebunden. Im nächsten Steuerjahr kann er oder sie – 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 zur nachträglichen Geltendmachung zusätzlicher Abzüge bei der Bemessungsgrundlage mehr möglich. Der detaillierte Verfahrensablauf bei Quasi-Ansässigkeit ist in Anhang 4 wiedergegeben.

Wie hoch der Prozentsatz (Schwellenwert) der Einkünfte sein muss, welche in der Schweiz zu erwirtschaften sind, damit von einer Quasi-Ansässigkeit ausgegangen wird, soll nicht im Gesetz, sondern auf Verordnungsstufe festgelegt werden. Es ist denkbar, diesen Schwellenwert auf 90 Prozent zu setzen, wie dies aus den einschlägigen Entscheidungen der EuGH-Rechtsprechung hervorgegangen ist.¹⁴ In Deutschland beispielsweise ist die genannte Höhe im Einkommensteuergesetz verankert worden. 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 oder Aufenthalt im Arbeitsortstaat 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.

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*.

Quasi-Ansässige können die NOV jährlich beantragen, während Ansässige, die sich für die NOV entschieden haben, im System der ordentlichen Veranlagung eingebunden bleiben. Mit dieser Regelung wird den kantonalen Wünschen entsprechend zusätzlicher administrativer Aufwand eingedämmt.

1.2.3 Quellensteuer mit Abgeltungswirkung für Nicht-Ansässige

Für Nicht-Ansässige, welche die Qualifikation zur Quasi-Ansässigkeit nicht erfüllen, hat die Quellensteuer Abgeltungswirkung. Die heutigen Tarifkorrekturen zur nachträglichen Geltendmachung zusätzlicher Abzüge bei der Bemessungsgrundlage entfallen auch hier. Eine Beschränkung auf die im Quellensteuertarif vorgesehenen Abzüge ist sachlich vertretbar, weil sich gemäss ständiger EuGH-Rechtsprechung gebietsfremde Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer gegenüber gebietsansässigen Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmern 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 FZA: «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, sofern ein Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) nicht etwas anderes vorsieht. Das Einkommen, das eine nichtansässige Person im Arbeitsortstaat erzielt, stellt nur einen Teil 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). Das geltende Bundesrecht geht diesbezüglich weiter, indem im Quellensteuertarif auch Familienlasten berücksichtigt werden.

Wer als gebietsfremde Person in Übereinstimmung mit der EuGH-Rechtsprechung zusätzliche und damit ausserhalb des Quellensteuertarifs stehende Abzüge beantragt, hat diese Aufwendungen im Wohnsitzstaat geltend zu machen. Dies gilt insbesondere für die Berufskosten und Vorsorgebeiträge der 2. Säule, welche die in den Quellensteuertarifen berücksichtigten Pauschalen übersteigen sowie alle übrigen Abzüge. Eine Ausnahme bilden allfällige Bestimmungen, die in DBA geregelt sind. In diese Kategorie fällt die Abzugsfähigkeit von Beiträgen an Vorsorgeeinrichtungen unabhängig von der Ansässigkeit. Deren Geltendmachung setzt systembedingt die Antragstellung auf eine NOV voraus (vgl. Erläuterungen zu Art. 99a Abs. 1 Bst. c DBG und Art. 35a Abs. 1 Bst. c STHG).

1.2.4 Festlegung der örtlichen Zuständigkeit

Weiterhin gelten für Ansässige, die weder der oligatorischen NOV unterstellt sind noch eine solche beantragen, die Verhältnisse im Zeitpunkt der Fälligkeit der steuerbaren Leistung per Ende Monat, wobei der Wohnsitz- oder Aufenthaltskanton zur Besteuerung befugt ist. Auch bei Nicht-Ansässigen gilt wie im geltenden Recht als Stichtag die Fälligkeit der steuerbaren Leistung per Ende Monat, wobei derjenige Kanton bezugsberechtigt ist, in welchem der Schuldner der steuerbaren Leistung domiziliert ist.

Die Revision führt indessen zu spezifischen Änderungen bezüglich der örtlichen Zuständigkeit im Rahmen des NOV-Verfahrens. Im Fall einer NOV steht bei Ansässigen am 31. Dezember das Besteuerungsrecht dem Wohnsitz- oder Aufenthaltskanton für die gesamte Bemessungsperiode zu. Damit wird die vom Bundesgericht in einem Urteil vom 29. Januar 2014¹⁶ monierte Sonderregelung beseitigt, wonach bei einem interkantonalen Wohnsitzwechsel die Aufteilung des Besteuerungsrechts im Verhältnis der Dauer zur Steuerpflicht im jeweiligen Kanton (sogenannte Pro-rata-temporis-Besteuerung) eine mit dem FZA nicht vereinbare Diskriminierung darstellt. Diese Regelung lässt sich gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung nicht durch den in Artikel 21 Absatz 3 FZA vorbehaltenen Sicherungszweck rechtfertigen. Damit wurde eine Sichtweise bekräftigt, die bereits in einem Urteil vom 2. September 2013 zum Ausdruck gekommen war. Schon damals sprach sich das Bundesgericht dafür aus, das Besteuerungsrecht dem Wohnsitz- oder Aufenthaltskanton am Ende der Steuerperiode zu übertragen.¹⁷

Ist es während des Kalenderjahres zu einem oder mehreren Wohnsitzwechseln gekommen, so haben die zuvor berechtigten Kantone die bereits bezogenen Quellensteuerbeträge demjenigen Kanton zu überweisen, der für das ganze Jahr zur Besteuerung befugt ist. Der gesamte Quellensteuerbetrag richtet sich somit nach Massgabe des Rechts dieses Kantons. Bei einer allfälligen Differenz ist ein Nachforderungs- bzw. ein Rückerstattungsverfahren durchzuführen, wobei sich dieses direkt an den Quellensteuerpflichtigen richtet. Bei Quasi-Ansässigen und internationalen Wochenaufenthalterinnen und -aufenthaltern, die eine NOV beantragt haben, gelten die gleichen Rahmenbedingungen; die Besteuerung richtet sich nach dem Recht des Kantons des Arbeitsorts bzw. des Wochenaufenthalts.

1.2.5 Zusätzliche Präzisierungen zum 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 Bst. b und Art. 127 Abs. 1 DBG). Wer später als in der vorgegebenen Frist, d. h. am 31. März des auf die Fälligkeit der Leistung folgenden

¹⁶ Urteil 2C_490/2013 vom 29. Januar 2014, zur Publikation vorgesehen.

¹⁷ Urteil 2C_116/2013 vom 2. September 2013, zur Publikation vorgesehen.

Kalenderjahres, einen entsprechenden Antrag stellt, erhält einen Nichteintretensentscheid (Verwirkungsfrist). Der detaillierte Verfahrensablauf der zu ergreifenden Rechtsmittel im Quellensteuerverfahren ist in Anhang 5 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 2–4 Prozent des gesamten Quellensteuerbetrags. Bei anderen Abgaben ist im geltenden Recht keine Bezugsprovision vorgesehen wie bei der Mehrwertsteuer, aber auch bei der Erhebung von Sozialversicherungsbeiträgen wie der Alters- und Hinterlassenenversicherung (AHV). Das Quellensteuerverfahren ist heute ein standardisiertes Massenverfahren. Weil seit Anfang 2014 dank Lohnsoftware die Quellensteuerabrechnungen bei den kantonalen Steuerverwaltungen elektronisch eingereicht werden können, ergeben sich bei den Arbeitsabläufen systembedingt Automatisierungen und somit administrative Vereinfachungen, wobei es in der Anfangsphase zu Einführungskosten kommen wird. Aus diesem Grund wird mit der am 25. Februar 2013 beschlossenen Änderung¹⁸ der Quellensteuerverordnung vom 19. Oktober 1993¹⁹ (QStV) die bisherige Bandbreite der Bezugsprovision ab dem 1. Januar 2015 auf 1–3 Prozent gesenkt. Mit der vorgesehenen Gesetzesrevision soll nun die Bezugsprovision gesamtschweizerisch auf 1 Prozent des gesamten Quellensteuerbetrags (Bund, Kanton, Gemeinde) vereinheitlicht werden. Dadurch wird das interkantonale Verfahren vereinfacht, indem für den 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 den Einkommenssteuern. Sie entspricht im Übrigen auch einem grossmehrheitlichen Wunsch der Kantone. Darüber hinaus soll für Kapitaleistungen eine Deckelung eingeführt werden. Neu wird die Bezugsprovision auf höchstens 50 Franken pro Kapitaleistung für die Quellensteuer von Bund, Kanton und Gemeinde festgelegt. Dieser Höchstbetrag erweist sich angesichts der Höhe der Kapitaleistungen als gerechtfertigt und trägt der heutigen, sehr grosszügig ausgestalteten Entschädigung des administrativen Aufwands Rechnung.

¹⁸ AS 2013 783

¹⁹ SR 642.118.2

Im Rahmen des Vernehmlassungsverfahrens wurden die Kantone nach der Höhe der bezahlten Bezugsprovisionen zwischen 2010 und 2012 befragt.²⁰ Die Rückmeldungen haben folgende Gesamtbeträge zu Tage gefördert:

2010	2011	2012
rund 7 Mio. Fr. (Kapitalleistungen)	rund 8 Mio. Fr. (Kapitalleistungen)	rund 8 Mio. Fr. (Kapitalleistungen)
rund 149 Mio. Fr. (übrige)	rund 159 Mio. Fr. (übrige)	rund 164 Mio. Fr. (übrige)

Mittels der vorgesehenen Senkung ergibt sich für die Steuerbehörden ein beträchtliches Sparpotenzial. Ohne Berücksichtigung der bereits beschlossenen Reduktion der Bezugsprovision auf 1–3 Prozent ab 1. Januar 2015 und ohne Einschluss der Kapitalleistungen aus Vorsorge ist von einem Sparpotenzial in der Höhe von schätzungsweise 110 Millionen Franken pro Jahr auszugehen. Unter Berücksichtigung der genannten beschlossenen Reduktion der Bezugsprovision dürfte das Sparpotenzial noch rund 60–80 Millionen Franken pro Jahr betragen. Dies entspricht in etwa den Vollkosten von 400–530 Vollzeitstellen (Annahme: durchschnittliche Kosten pro Arbeitsplatz von 150 000 Franken). Dies übertrifft die von den Kantonen im Rahmen des Vernehmlassungsverfahrens geschätzten zusätzlich benötigten knapp 160 Stellen bei Weitem.

1.2.7 Besteuerung der rückvergüteten AHV-Beiträge

Mit der vorgesehenen Revision soll zudem 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 und mindestens ein Jahr lang Beiträge geleistet haben (Art. 18 Abs. 3 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1946²¹ über die Alters- und Hinterlassenenversicherung; AHVG). 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 für die direkte Bundessteuer nach dem Steuertarif für im Nebenerwerb tätige Steuerpflichtige. Dieser lineare Tarif beträgt gemäss QStV 1 Prozent der Bruttoeinkünfte. Auch der direkt betroffene Kanton Genf ist verpflichtet, die rückvergüteten AHV-Beiträge zu besteuern. Die Höhe des Tarifs unterliegt jedoch der verfassungsrechtlich garantierten kantonalen Tarifautonomie.

²⁰ Zu den Details vgl. Anhang im Ergebnisbericht zum Vernehmlassungsverfahren: www.admin.ch > Bundesrecht > Vernehmlassungen > Abgeschlossene Vernehmlassungen > Eidgenössisches Finanzdepartement > 2013.

²¹ SR 831.10

1.3 Begründung und Bewertung der vorgeschlagenen Lösung

1.3.1 Ergebnis der Vernehmlassung

Am 13. Dezember 2013 ist die vorgeschlagene Revision zur Quellenbesteuerung des Erwerbseinkommens vom Bundesrat in die Vernehmlassung geschickt worden. Diese dauerte bis am 27. März 2014. Die Vorlage ist insgesamt auf positive Resonanz gestossen.²² 22 Kantone, die FDK, 4 Parteien (BDP, CVP, FDP, SP), das Bundesgericht sowie 7 Verbände und Organisationen stimmen dem bundesrätlichen Vorschlag grundsätzlich zu. Zentraler Vorbehalt: Eine Mehrheit der Kantone, die FDK wie auch die Städtische Steuerkonferenz beantragen, den heute massgebenden Schwellenwert von 120 000 Franken für die obligatorische NOV bei ansässigen Quellensteuerpflichtigen beizubehalten. Auf diese Weise könne eine unverhältnismässige administrative Mehrbelastung für die kantonalen Steuerverwaltungen vermieden werden. Von den Parteien unterstützt die CVP dieses Anliegen der Kantone. Die FDP will über eine Senkung des heutigen Schwellenwerts erst entscheiden, wenn bekannt ist, welchen administrativen Mehraufwand dies mit sich bringt.

4 Kantone (NE, SH, TG, TI), die SVP sowie 4 Verbände lehnen die Vorlage ab oder beantragen eine Sistierung. Die ablehnende Haltung wird in erster Linie mit administrativem Mehraufwand begründet, den die Neuregelung verursachen würde. Die SVP, aber auch SH und TI wünschen in Anbetracht der am 9. Februar 2014 angenommenen Volksinitiative «Gegen Masseneinwanderung» eine Sistierung der weiteren Arbeiten zu dieser Vorlage, bis der künftige rechtliche Rahmen im Zusammenhang mit dem FZA festgelegt ist.

1.3.2 Übernahme zusätzlicher Eckwerte aus dem Vernehmlassungsverfahren

Infolge der Rückmeldungen aus dem Vernehmlassungsverfahren sollen in vier Bereichen zusätzliche Normierungen erfolgen, welche die beantragte Neuregelung ergänzen oder präzisieren.

Erstens wird in Bezug auf die ansässigen Quellensteuerpflichtigen eine zusätzliche gesetzliche Regelung geschaffen, die eine obligatorische NOV zur Folge hat. Wer gemäss geltendem Recht die Schwelle des jährlichen Bruttoerwerbseinkommens zur Durchführung einer obligatorischen NOV nicht erreicht, aber über steuerbare Einkünfte verfügt, die nicht der Quellensteuer unterliegen wie beispielsweise Liegenschafts- oder Wertschriftenerträge, wird einer sogenannten ergänzenden ordentlichen Veranlagung unterstellt (Art. 90 Abs. 1 DBG). Veranlagungstechnisch werden die an der Quelle bereits erfassten Erwerbseinkünfte einzig für die Satzbestimmung berücksichtigt. Bei den Kantons- und Gemeindesteuern ist von der obligatorischen NOV zusätzlich das steuerbare Vermögen betroffen (Art. 34 Abs. 1 SHG).

Es ist im Zuge der vorgesehenen Anpassungen am Quellensteuerregime nicht einschichtig, das Institut der ergänzenden ordentlichen Veranlagung weiter aufrechtzuerhalten, wenn über eine NOV dieselben nicht dem Quellensteuerabzug unterworfenen

²² Zu den Details vgl. Ergebnisbericht zum Vernehmlassungsverfahren: www.admin.ch > Bundesrecht > Vernehmlassungen > Abgeschlossene Vernehmlassungen > Eidgenössisches Finanzdepartement > 2013.

Einkünfte erfasst werden können. Zielführender ist daher eine verfahrensmässige Vereinheitlichung, indem bei Quellenbesteuerten mit Vermögen sowie Einkünften, die nicht der Quellensteuer unterliegen, nur noch ein Veranlagungsweg zur Anwendung kommt. Mit der Schaffung einer entsprechenden gesetzlichen Grundlage, wie sie von einer Reihe von Kantonen im Vernehmlassungsverfahren beantragt wurde, sollen Quellensteuerpflichtige, die bisher sogenannten ergänzend ordentlich veranlagt wurden, für ihre gesamten Einkünfte obligatorisch der NOV unterstellt werden. Die bereits bezogene Quellensteuer auf dem Erwerbseinkommen wird auf dem gemäss NOV geschuldeten Steuerbetrag zinslos angerechnet. Durch diese verfahrensrechtliche Massnahme ergibt sich auch mit anderen steuerbaren Einkünften, die nicht dem Quellensteuerabzug unterworfen werden, eine Gleichbehandlung mit ordentlich besteuerten Personen. Mit dieser Umsetzung findet eine vielerorts bereits eingespielte Praxis ihre Verankerung im Gesetz. Vom Aufwand her ergeben sich keine substantziellen Veränderungen, weil dieser bei der ergänzenden ordentlichen Veranlagung für die gleichen Steuerfaktoren schon heute anfällt. Der detaillierte Verfahrensablauf ist im Anhang 3 wiedergegeben.

Zweitens wird in Bezug auf die Berücksichtigung des Bruttoerwerbseinkommens von nichtansässigen Zweiverdienerehepaaren eine Präzisierung vorgenommen. Seit dem 1. Januar 2014 kommt bei der Berechnung des für Zweiverdienerehepaare massgebenden Tarifcodes C ein einheitlicher Tarif zur Anwendung. Diese Massnahme hängt mit der am 25. Februar 2013 beschlossenen QStV-Änderung zusammen, die zu einer schweizweiten Harmonisierung der Tarife in Bezug auf Anwendung und Bezeichnung geführt hat. Der Höchstwert für das den Steuersatz mitbestimmende Ehegatteneinkommen ist bei der direkten Bundessteuer gestützt auf die Haushaltsbudgeterhebung des Bundesamts für Statistik auf 5425 Franken pro Monat festgesetzt worden. Für Einkommen unterhalb dieser Grenze wird ein satzbestimmendes Verhältnis der Einkommen von 1:1 angenommen. Für nichtansässige Zweiverdienerehepaare, bei denen der eine Ehegatte im Ausland erwerbstätig ist, kann es in gewissen Konstellationen zu einer Überbesteuerung kommen. Dies ist vornehmlich dann der Fall, wenn der im Ausland tätige Ehegatte ein tiefes Bruttoerwerbseinkommen erwirtschaftet.

Um insbesondere den Bedürfnissen der Grenzgängerkantone Rechnung zu tragen, soll nichtansässigen Zweiverdienerehepaaren, die keine NOV beantragen oder mangels Qualifikation zur Quasi-Ansässigkeit keine beantragen können, die Möglichkeit offen gehalten werden, über eine nachträgliche Korrektur des steuersatzbestimmenden Einkommens den effektiven Verdienst des im Ausland erwerbstätigen Ehegatten zu berücksichtigen. Zwar kann diese Berichtigung in gewissen Konstellationen zu einer Unterbesteuerung betroffener Zweiverdienerehepaare führen. Nämlich dann, wenn das vom Ehegatten im Ausland erzielte Bruttoerwerbseinkommen höher ist als dasjenige in der Schweiz. Eine vollständige Eliminierung dieser Besserstellung könnte letztlich nur sichergestellt werden, wenn das effektiv erzielte Bruttoerwerbseinkommen des im Ausland erwerbstätigen Ehegatten zwingend zur Satzbestimmung zu berücksichtigen wäre. Dies hätte indessen für die betroffenen Grenzgängerkantone erheblichen Mehraufwand zur Folge. Die genannte Korrekturmöglichkeit beschränkt sich auf nichtansässige Zweiverdienerehepaare, weil allen in der Schweiz ansässigen Zweiverdienerehepaaren die NOV offen steht.

Drittens ergibt sich in Bezug auf die Überweisung der steuerbaren Leistung bei ansässigen Quellensteuerpflichtigen eine substantielle verfahrensrechtliche Änderung gegenüber dem geltenden Recht: Neu wird der Schuldner der steuerbaren

Leistung im Rahmen der Festlegung der örtlichen Zuständigkeit zur direkten Abrechnung mit dem Wohnsitzkanton verpflichtet. Diese Massnahme führt zu einer administrativen Erleichterung für die Kantone, weil die interkantonale Abrechnung zwischen Arbeits- und Wohnsitzkanton der quellensteuerpflichtigen Person entfällt. Auf diese Weise wird letztlich auch Systemkonformität mit der elektronischen Quellensteuerabrechnung (ELM/Quellensteuer) sichergestellt. Dank entsprechender Lohnsoftware hat der Schuldner der steuerbaren Leistung seit dem 1. Januar 2014 die Möglichkeit, von der elektronischen Abrechnung Gebrauch zu machen, ist dann aber gehalten, zwingend mit jedem bezugsberechtigten Kanton die Quellensteuer direkt abzurechnen. Diese Massnahme erhöht die Rechtssicherheit. Zudem ist davon auszugehen, dass in den nächsten Jahren die Grosszahl der Unternehmen mit Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmern aus unterschiedlichen Kantonen ihre Quellensteuerrechnungen elektronisch abwickeln werden. Damit einhergehend vereinfacht sich auch das Verfahren für die quellensteuerpflichtigen Personen, da für diese die Nachberechnungen durch den bezugsberechtigten Kanton grundsätzlich entfallen.

Viertens wurde in der Vernehmlassungsvorlage gegenüber der geltenden Grenze von 120 000 Franken des jährlichen Bruttoerwerbseinkommens eine Absenkung deutlich unter den jährlichen Bruttomedianlohn (rund 65 500 Franken²³) vorgeschlagen. Aus Gleichbehandlungssicht ist es ein zentrales Argument, dass mit der vorgesehenen Reduzierung einer möglichen Inländerdiskriminierung gezielter entgegengewirkt werden kann. Denn massgebend ist bei einer NOV der effektive Gemeindesteuerfuss wie bei ordentlich Besteuerten und nicht das gewogene Mittel der kantonalen Gemeindesteuerfüsse im Rahmen der Quellenbesteuerung. Je tiefer die Grenze, desto grösser die belastungsmässige Annäherung zwischen quellenbesteuerten und ordentlich besteuerten Personen auf Gemeindestufe.

Eine Mehrheit der Kantone erachtete den Vorschlag indessen aus verfahrenswirtschaftlicher Sicht nicht als zielführend. Um eine unverhältnismässige administrative Mehrbelastung für die kantonalen Steuerverwaltungen infolge steigender NOV-Fälle zu vermeiden, wurde im Vernehmlassungsverfahren die Beibehaltung der geltenden Höhe beantragt. Im Hinblick auf die Verankerung in der QStV, die in Zusammenarbeit mit den Kantonen festzulegen ist, stehen zwei Möglichkeiten im Vordergrund:

- Eine Festsetzung des Schwellenwerts bei 90 000 Franken stellt gewissermassen eine Kompromisslösung dar zwischen der ursprünglichen Stossrichtung und dem Status quo. Mit dieser moderaten Absenkung gegenüber dem geltenden Wert kann der Anteil derer, die keiner obligatorischen NOV unterstellt sind, verkleinert werden.
- Die Alternative ist die Aufrechterhaltung des Status quo entsprechend dem Wunsch der Mehrheit der Kantone. Aus Sicht der Gleichbehandlung bleibt entscheidend, dass ansässige Quellensteuerpflichtige unterhalb des Schwellenwerts eine NOV beantragen können.

²³ Sonderauswertung gemäss Haushaltsbudgeterhebung (HABE) 2006–2011 des Bundesamts für Statistik.

1.4 Umsetzung

Der für die direkte Bundessteuer geschuldete Quellensteuerbetrag wird von den Kantonen zusammen mit der Kantons- und Gemeindesteuer erhoben. Die im DBG und im Anhang zur QStV erwähnten Steuersätze für die direkte Bundessteuer sind in die kantonalen Tarife eingerechnet. Für die korrekte Umsetzung der Revision nehmen die Kantone somit eine zentrale Verantwortung wahr.

Systembedingt sollen die Bestimmungen für Bund und Kantone gleichzeitig in Kraft gesetzt werden. Damit diese ins kantonale Recht überführt und die Vorkehrungen für einen reibungslosen Vollzug sichergestellt werden können, ist eine angemessene Übergangsfrist einzuräumen. Sollte diese Frist nicht eingehalten werden, findet das Bundesrecht direkt Anwendung.

Für die Umsetzung der Gesetzesbestimmungen ist in der QStV die Verankerung von zwei Schwellenwerten zentral, die in Zusammenarbeit mit den Kantonen zu prüfen sind. Erstens ist vorgesehen, die Grenze, ab welcher bei ansässigen Quellensteuerpflichtigen die NOV obligatorisch erfolgt, weiterhin in der QStV festzulegen. Zweitens ist vorgesehen, die konkreten Bedingungen zur Erfüllung des Qualifikationsmerkmals der Quasi-Ansässigkeit ebenfalls in dieser Verordnung zu verankern. Entscheidend ist hier die Frage, welcher prozentuale Anteil der weltweiten Einkünfte in der Schweiz steuerbar sein muss.

2 Erläuterung zu einzelnen Artikeln

2.1 Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer

Art. 37a Abs. 6 Vereinfachtes Abrechnungsverfahren

In besagtem Artikel ist der Verweis zu ändern. Da der bisherige Inhalt von Artikel 89 mit der Revision durch neue Normen ersetzt wird, ist nunmehr 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 die Artikel 16 und 17 Absatz 1. Im Sinne einer redaktionellen Straffung wird auf dieselben Elemente abgestellt, die im geltenden Artikel 32 Absatz 3 StHG verankert sind.

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 (bisher in Art. 85) und die Ausgestaltung des Quellensteuerabzugs (bisher in Art. 86) 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 2013²⁴ über die formelle Bereinigung der zeitlichen Bemessung der direkten Steuern bei den natürlichen Personen wird die einjährige Veranlagung mit Gegenwartsbemessung als einziges Bemessungssystem festgelegt. Seit dessen Inkrafttreten am 1. Januar 2014 werden die Verweise der im Quellensteuertarif zu berücksichtigenden Abzüge nach der einjährigen Veranlagung mit Gegenwartsbemessung ausgerichtet. Der im geltenden Recht vorgenommene Verweis auf Artikel 36, der die tarifarischen Grundlagen für die direkte Bundessteuer beinhaltet, ist obsolet. Denn diese sind 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, Gratifikationen und Teilzeit- oder Nebenerwerb zu berücksichtigen sind. Faktisch wird dies heute bereits auf der Grundlage von Artikel 2 Buchstabe d QStV durch die ESTV ausgeübt. Dazu gehört neu auch die Besteuerung der rückvergüteten AHV-Beiträge. Diese sollen bei der direkten Bundessteuer separat zum linearen Tarif für im Nebenerwerb tätige Steuerpflichtige besteuert werden (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 von Artikel 86 werden mit Artikel 85 zusammengelegt. Artikel 86 kann daher aufgehoben werden.

Art. 87 Abgegoltene Steuer

Diese Bestimmung wird obsolet, weil alle Ansässigen entweder der NOV unterstellt werden oder 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: zusätzlich zu den Leistungen an die Arbeitnehmerin oder den Arbeitnehmer sowie zur Höhe des Quellensteuerabzugs gemäss geltendem Recht soll neu auch der angewandte Quellensteuertarif vermerkt werden.

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 AHVG geregelt. Anknüpfungspunkt ist Artikel 52 Absatz 2 AHVG (Haftungsartikel). Dadurch sollen subsidiär auch die für den Schuldner der steuerbaren Leistung handelnden natürlichen Personen für die Entrichtung der Quellensteuer haften: die Mitglieder der Verwaltung und alle mit der Geschäftsführung oder mit der Liquidation befassten Personen. Die subsidiäre Haftung der Organe einer juristischen Person entspricht allgemeinen Rechtsgrundsätzen und findet sich auch im Privatrecht. Die Organhaftung im Zusammenhang mit dem Quellensteuerverfahren ist vor diesem Hintergrund sachgerecht.

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

Art. 89 Obligatorische nachträgliche ordentliche Veranlagung

Der heute geltende Inhalt von Artikel 89 wird mit Artikel 196 Absatz 3 abgedeckt. Darin wird der Grundsatz festgehalten, 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 obligatorische nachträgliche ordentliche Veranlagung für ansässige Quellensteuerpflichtige geregelt (Abs. 1). Eine solche wird durchgeführt, wenn:

- ein bestimmtes jährliches Bruttoerwerbseinkommen erzielt wird. Der relevante Schwellenwert wird wie im geltenden Recht in der QStV verankert. Das EFD wird den vorgesehenen Betrag in Zusammenarbeit mit den Kantonen festlegen (Abs. 2);
- die quellensteuerpflichtige Person, welche die Schwelle des jährlichen Bruttoerwerbseinkommens zur Durchführung einer obligatorischen NOV nicht überschreitet, über steuerbare Einkünfte verfügt, die nicht dem Quellensteuerabzug unterworfen sind. Dazu zählen insbesondere Erträge aus beweglichem und unbeweglichem Vermögen oder Einkünfte aus selbstständigem Nebenerwerb. Gemäss Absatz 4 hat die steuerpflichtige Person in diesem Fall bis zum 31. März des auf das Steuerjahr folgenden Jahres Zeit, bei der zuständigen Veranlagungsbehörde das Formular für die Steuererklärung zu

verlangen. Diese Verwirkungsfrist hat Auswirkungen auf die Rückerstattung der Verrechnungssteuer. Gemäss Artikel 23 des Verrechnungssteuergesetzes vom 13. Oktober 1965²⁵ (VStG) verwirkt der Rückerstattungsanspruch, sofern mit der Verrechnungssteuer belastete Einkünfte oder Vermögen, woraus solche Einkünfte fliessen, entgegen gesetzlicher Vorschrift der zuständigen Steuerbehörde nicht angegeben werden. Wer die genannte Frist verpasst, verliert somit seinen Anspruch auf die Rückerstattung der Verrechnungssteuer.

Bei Nichteinreichung der Steuererklärung wird in beiden Fällen nach erfolgter Mahnung eine Ermessensveranlagung nach geltendem Recht vorgenommen (Art. 130 Abs. 2). Dieser Schritt erweist sich im Sinne der Gleichbehandlung mit ordentlich Besteuernten als rechtlich konsequent.

In Absatz 3 wird klargestellt, dass sich die NOV auch auf den Ehegatten bezieht, mit dem die ansässige quellensteuerpflichtige Person in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe lebt.

Absatz 5 hält fest, dass die NOV bis zum Ende der Quellensteuerpflicht gilt.

Gemäss Absatz 6 wird die bereits bezogene Quellensteuer auf den gemäss NOV geschuldeten Steuerbetrag zinslos angerechnet. Der Grund liegt darin, dass sich die Fälligkeitstermine für die Quellensteuer und die im ordentlichen Verfahren zu veranlagenden Einkommenssteuern nicht decken. Das geltende Recht sieht für die direkte Bundessteuer heute schon eine zinslose Anrechnung der an der Quelle abgezogenen Steuer vor. Dies wird in Artikel 4 Absatz 1 QStV explizit festgehalten. Dieser Grundsatz soll weiterhin gelten, wird nun aber neu auf Gesetzesstufe verankert (vgl. hierzu auch den Kommentar zu Art. 33a Abs. 6 StHG).

Art. 89a Nachträgliche ordentliche Veranlagung auf Antrag

Erreicht das dem Quellensteuerabzug unterworfenene Bruttoerwerbseinkommen den Schwellenwert nach Artikel 89 Absatz 1 Buchstabe a nicht und verfügt die steuerpflichtige Person nicht über Einkünfte, die nicht der Quellensteuer unterliegen (Art. 89 Abs. 1 Bst. b), so findet nur dann eine NOV statt, wenn die steuerpflichtige Person eine solche beantragt (Abs. 1).

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

Absatz 3 hält fest, dass der Antrag bis am 31. März des auf das Steuerjahr folgenden Jahres zu erfolgen hat (Verwirkungsfrist). 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.

Für Personen, die keinen NOV-Antrag gestellt haben, hat die erhobene Quellensteuer abgeltende Wirkung (Abs. 4). Tarifkorrekturen zur nachträglichen Geltendmachung zusätzlicher Abzüge bei der Bemessungsgrundlage sind nicht mehr möglich.

Für Absatz 5 kann auf die Erläuterungen zu Artikel 89 Absätze 5 und 6 verwiesen werden.

Art. 90 Vorbehalt der ordentlichen Veranlagung

Der Inhalt von Artikel 90 (ergänzende ordentliche Veranlagung sowie obligatorische NOV) wird neu in Artikel 89 geregelt. Artikel 90 kann daher aufgehoben werden.

Gliederungstitel vor Art. 91

Im Vergleich zum heutigen Gliederungstitel werden für eine Quellenbesteuerung der juristischen Personen die Anknüpfungspunkte hervorgehoben: Weder der Sitz noch die tatsächliche Verwaltung befinden sich in der Schweiz. Dies ist konsistent, weil sich Artikel 94 vorwiegend auf juristische Personen bezieht (Hypothekargläubiger). Es trifft aber auch auf Veranstalter zu, die Auftritte von Künstlerinnen und Künstlern, Sportlerinnen und Sportlern sowie Referentinnen und Referenten organisieren (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 unselbstständigenwerbseinkommen aus der Schweiz der Quellensteuer unterstellt sind. Für die Berechnung der Steuer sind die Artikel 84 und 85 massgebend. Weiter gilt es explizit sicherzustellen, dass das vereinfachte Abrechnungsverfahren gemäss Artikel 37a von der Revision nicht betroffen ist.

Internationale Wochenaufenthalter sind weiterhin 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.

Absatz 2 erster Satz entspricht dem geltenden Artikel 97. Es ist wie bisher vorgesehen, dass Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer, die im internationalen Transportbereich tätig sind, der Quellensteuer unterstellt werden, wenn der Arbeitgeber seinen Sitz oder seine Betriebsstätte in der Schweiz hat. Der bisherige Artikel 97 kann daher aufgehoben werden. Von dieser Regelung ausgenommen sind Seeleute, die an Bord eines Hochseeschiffes arbeiten (Abs. 2 zweiter Satz). Diese Ausnahme hat bisher nur auf Praxisebene Eingang ins schweizerische Steuerrecht gefunden (ESTV-Rundschreiben an die kantonalen Steuerverwaltungen vom 5. Dezember 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 1982²⁶ (LVG). Die entsprechende Botschaft ist am 3. September 2014 verabschiedet worden.²⁷

Art. 92 Abs. 3 zweiter Satz und Abs. 5

Neu wird auf Gesetzesstufe festgehalten (Art. 92 Abs. 3 zweiter Satz), dass der Sonderkategorie nichtansässiger Künstlerinnen und Künstler, Sportlerinnen und Sportler sowie Referentinnen und Referenten eine Gewinnungskostenpauschale in der Höhe von 20 Prozent der Bruttoeinkünfte zusteht. Damit ist alles abgefolgt.

²⁶ SR 531

²⁷ BBl 2014 7119

Dies gilt auch für den Nachweis höherer Kosten, der künftig entfällt. Damit wird verhindert, dass diese Sonderkategorie besser gestellt wird gegenüber anderen Nicht-Ansässigen, bei denen die Quellensteuer abgeltende Wirkung hat, wodurch die Berufskosten einzig in pauschaler Form gewährt werden. Zudem wird ein administrativ aufwändiges Verfahren vereinfacht.

Bei der Änderung von Absatz 5 handelt sich um eine rein redaktionelle Anpassung.

Art. 93 Abs. 1 zweiter Satz

Fliessen die in Absatz 1 zweiter Satz erwähnten Vergütungen anstelle der im Ausland wohnhaften Mitglieder der Verwaltung oder Geschäftsleitung einer Drittperson 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 Künstlerinnen und Künstlern, Sportlerinnen und Sportlern sowie Referentinnen und Referenten zufließen, sondern beispielsweise einer Drittperson, die die Aufträge organisiert.

Beispiel: Die Personen 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 A und B nur aus «entsandten» Vertreterinnen und Vertretern der Y AG. Das Verwaltungsrats-Honorar von A und B wird von der X AG direkt an die Y AG bezahlt und unterliegt der Quellensteuer.

Art. 97 Arbeitnehmer bei internationalen Transporten

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

Art. 98 Begriffsbestimmung

Diese Begriffsbestimmung erweist sich als unnötig und kann aufgehoben werden. Deren 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 Abgeltene Steuer

Gemäss geltendem Recht wird festgehalten, dass für Quellensteuerpflichtige ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz die Quellensteuer abgeltende Wirkung hat. Tarifkorrekturen zur nachträglichen Geltendmachung zusätzlicher Abzüge bei der Bemessungsgrundlage entfallen. Dies gilt auch für allfällige Wochenaufenthaltskosten.

Art. 99a Nachträgliche ordentliche Veranlagung auf Antrag

In Absatz 1 wird als Grundnorm der Entscheid des Bundesgerichts vom 26. Januar 2010 gesetzlich festgehalten. Demnach sind sogenannten Quasi-Ansässigen die gleichen Abzüge wie ordentlich Besteuerten zu gewähren. Dies setzt voraus, dass sie gemäss Buchstabe a einen überwiegenden Teil ihrer weltweiten Einkünfte, zu denen

auch die Einkünfte der Ehegattin oder des Ehegatten zu zählen sind, in der Schweiz erwirtschaften. Wenn eine quellensteuerpflichtige Person die Voraussetzungen nach Buchstabe a nicht erfüllt, jedoch aufgrund niedriger Gesamteinkünfte nach dem Steuerrecht des Wohnsitzstaates nicht steuerpflichtig ist und damit die persönliche Situation sowie der Familienstand unberücksichtigt bleiben, hat gemäss neuerer EuGH-Rechtsprechung der Arbeitsortstaat ebensolche Vergünstigungen zu übernehmen.²⁸ In einem solchen Fall liegt gemäss Buchstabe b eine mit Ansässigen vergleichbare Situation vor, weil die quellensteuerpflichtige Person ihre zu versteuernden Einkünfte im Wesentlichen aus einer Tätigkeit im Arbeitsortstaat erwirtschaftet. In beiden Fällen hat der Rechtsanspruch in Form einer NOV zu erfolgen, die bis am 31. März des auf das Steuerjahr folgenden Jahres beantragt werden muss (Verwirkungsfrist).

Nicht unter diese Grundnorm fallen Quellenbesteuerte ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz gemäss den Artikeln 92–96. Diese Personenkategorien erfahren heute schon eine Sonderbehandlung im Rahmen der Quellenbesteuerung bezüglich der Satzfestlegung.

In Buchstabe c wird dem Umstand Rechnung getragen, dass die Schweiz sich in mehreren DBA verpflichtet hat, bei Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmern 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 Arbeitsortstaat weiterhin auch von Nicht-Ansässigen geltend gemacht werden können, die die Erfordernisse der Quasi-Ansässigkeit nicht erfüllen, haben sie ebenfalls bis zum 31. März des auf das Steuerjahr folgenden Jahres eine NOV zu beantragen (Verwirkungsfrist). 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 auf den geschuldeten Steuerbetrag gemäss NOV zinslos angerechnet. (Abs. 2).

Gemäss Absatz 3 präzisiert das EFD in Zusammenarbeit mit den Kantonen die Voraussetzungen nach Absatz 1. Die Konkretisierung des NOV-Grundsatzes für Quasi-Ansässige soll somit auf Verordnungsstufe festgeschrieben werden. Folgende Eckwerte bilden dabei Bestandteil der Ausführungsbestimmungen:

- Ein bestimmter prozentualer Anteil der weltweiten Einkünfte muss in der Schweiz steuerbar sein. Für dieses qualifizierende Merkmal sind bei Ehepaaren die gemeinsamen weltweiten Einkünfte massgebend. Der Prozentsatz der Einkünfte, die in der Schweiz zu erwirtschaften sind, könnte bei 90 Prozent angesetzt werden, wie dies 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).

²⁸ EuGH 10.5.2012, Rs. C-39/10, *Kommission/Estland*.

- 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 vom 26. Januar 2010 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 die Staatsangehörige eines EU-Mitgliedstaats. Aus praktischen und vollzugstechnischen Überlegungen sollte daher die Qualifikation zur Quasi-Ansässigkeit auch auf Personen ausserhalb der EU- oder EFTA-Staatsangehörigkeit ausgedehnt werden. Mit einer Ausdehnung liessen sich auch heikle Abgrenzungsfragen vermeiden, z. B. im Falle von Mehrfach-Staatsangehörigen oder zum Einbezug der Staatsangehörigkeit der Ehegattin oder des Ehegatten.

Art. 100 Pflichten des Schuldners der steuerbaren Leistung

Bezüglich Absatz 1 Buchstabe b und Absatz 2 wird auf die vorangegangenen Erläuterungen zu Artikel 88 Absatz 1 Buchstabe b und Absatz 3 verwiesen, die den gleichen Wortlaut haben. Die nicht kommentierten übrigen Bestimmungen zu Absatz 1 erfahren keine Änderungen.

Gemäss Absatz 3 wird die Bezugsprovision analog zu Artikel 88 Absatz 4 vereinheitlicht (vgl. Ziff. 1.2.6). Hinzu kommt, dass bei fehlendem steuerrechtlichem 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 daher überflüssig und kann aufgehoben werden.

Art. 107 Bei Quellensteuern

Gemäss Absatz 1 Buchstabe a berechnet und erhebt der Schuldner der steuerbaren Leistung die Quellensteuer nach dem Recht jenes Kantons, in dem die Arbeitnehmerin oder der Arbeitnehmer bei Fälligkeit der steuerbaren Leistung steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt hat. Weil die Abrechnung mit dem Wohnsitz- oder Aufenthaltskanton direkt erfolgt, entfällt künftig die interkantonale Abrechnung zwischen Arbeits- und Wohnsitzkanton der quellensteuerpflichtigen Person.

Gemäss Buchstabe b berechnet und erhebt der Leistungsschuldner die Quellensteuer bei gebietsfremden Personen nach dem Recht jenes Kantons, in dem er sein Domizil hat. Ausnahme: Wenn es sich um eine Betriebsstätte in einem andern Kanton handelt oder um die Betriebsstätte eines Unternehmens ohne Sitz oder tatsächliche Verwaltung in der Schweiz. Dies entspricht geltendem Recht (Art. 107 Abs. 2)

Gemäss Buchstabe c berechnet und erhebt der Leistungsschuldner die Quellensteuer bei Künstlerinnen und Künstlern, Sportlerinnen und Sportlern sowie Referentinnen und Referenten nach dem Recht jenes Kantons, in dem sie aufgetreten sind.

Gemäss Absatz 2 richtet sich die Besteuerung internationaler Wochenaufenthalterinnen und -aufenthalter nach dem Kanton des Wochenaufenthalts.²⁹ Die Regelungen gemäss Absatz 1 Buchstabe a gelten sinngemäss.

In Absatz 3 wird die Überweisung der Quellensteuer an den bezugsberechtigten Kanton entsprechend den in Absatz 1 genannten Zuständigkeiten festgehalten.

In Absatz 4 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. Bei Quasi-Ansässigen ist es der Kanton des Arbeitsorts am Ende der Steuerperiode oder Steuerpflicht. Bei internationalen Wochenaufhalterinnen und -aufhaltern ist es der Kanton des Wochenaufenthalts am Ende der Steuerperiode oder der Steuerpflicht.

In Absatz 5 wird klargestellt, dass im Rahmen einer NOV der zuständige Kanton auch Anspruch hat auf allenfalls an andere Kantone bereits überwiesene Quellensteuerbeträge. Die Besteuerung richtet sich nach den Quellensteuertarifen desjenigen Kantons, der für die NOV zuständig ist. Bei einer allfälligen Differenz ist mit der quellensteuerpflichtigen Person ein Nachforderungs- bzw. ein Rückerstattungsverfahren durchzuführen. Wie im geltenden Recht ist hierzu keine Verzinsung vorgesehen.

Art. 112a Abs. 1^{bis}

Die Änderung gegenüber dem geltenden Recht ist rein redaktionell; es kann direkt die Abkürzung «AHVG» verwendet werden, die neu in Artikel 84 Absatz 2 eingeführt wird.

Art. 118 Notwendige Vertretung

Im 3. Kapitel («Verfahrensrechte des Steuerpflichtigen») wird in Artikel 118 die notwendige Vertretung in der Schweiz geregelt. Die Aufhebung dieses Artikels drängt sich auf, weil die Bezeichnung einer Vertretung in der Schweiz in den Bereich der Verfahrenspflichten der steuerpflichtigen Person 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.

²⁹ Bezüglich inländischer Wochenaufhalterinnen und -aufenthalter vgl. Urteil des Steuerrekursgerichts des Kantons Aargau vom 31.5.2006, 3 RV.2005.50352.

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 Souveränitätsprinzips 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 zur nachträglichen Geltendmachung zusätzlicher Abzüge bei der Bemessungsgrundlage 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 kann auch der Schuldner der steuerbaren Leistung bei der Veranlagungsbehörde eine Verfügung über Bestand und Umfang der Steuerpflicht verlangen.

In Absatz 3 wird festgehalten, dass der Schuldner der steuerbaren Leistung bis zum rechtskräftigen Entscheid (d. h. auch während 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, zum Beispiel im Falle eines Konkurses. Das Bundesgericht hat in einem Entscheid vom 25. November 2010³⁰ 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 gegenüber einer ordentlich besteuerten Person. Die Regelung zum Direktbezug bezweckt somit die Sicherstellung des Steuerbezugs. Hat die quellensteuerpflichtige Person ihren steuerrechtlichen Wohnsitz im Ausland, so erweist sich der Direktbezug freilich als schwierig, zumal die Zustellung von Entschieden ins Ausland aufgrund des Souveränitätsprinzips völkerrechtlich nicht zulässig ist.

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

Art. 4b Abs. 1 dritter Satz

Der dritte Satz, der auf Artikel 38 Absatz 4 verweist, wird aufgehoben. Die Aufhebung ergibt sich aus dem Umstand, dass Artikel 38 Absatz 4 mit der beantragten Revision gestrichen werden soll (vgl. die Erläuterungen zu diesem Artikel).

Art. 32 Geltungsbereich

Für Absatz 1 wird auf die Erläuterungen zu Artikel 83 Absatz 1 DBG verwiesen.

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

Analog dem geltenden Artikel 84 Absatz 1 DBG wird in Absatz 3 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 Anpassungen.

Art. 33a Obligatorische nachträgliche ordentliche Veranlagung

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

In Absatz 6 wird die zinslose Anrechnung der bereits bezogenen Quellensteuer auf den gemäss NOV geschuldeten Steuerbetrag auch im StHG festgehalten. Eine Verzinsung würde bedingen, dass ein korrekter Verzinsungsmechanismus für die Ein-

³⁰ Urteil 2C_516/2010 vom 25. November 2010, zur Publikation vorgesehen.

kommenssteuer auf Stufe Bund, Kanton und Gemeinde gefunden wird. Da der Bezug im StHG nicht harmonisiert ist, wäre eine rechtsgleiche Verzinsung bei den Kantons- und Gemeindesteuern mit schwierigen technischen Umsetzungsproblemen verbunden. Denn je nach Standpunkt kann die Frage, ab wann die Verzinsung erfolgen soll, unterschiedlich beantwortet werden. Soll das Datum des Quellensteuerabzugs durch den Schuldner der steuerbaren Leistung oder das Datum der Ablieferung an die kantonale Behörde massgebend sein? Sofern das Datum des Quellensteuerabzugs massgebend ist, trägt dann der Schuldner der steuerbaren Leistung die Zinslast bis zur Ablieferung an die Behörde?

Vorab ist festzuhalten, dass die Quellensteuer – im Gegensatz zum ordentlichen Veranlagungsverfahren – jeweils monatlich in einem einzigen Betrag bei der steuerpflichtigen Person durch den Arbeitgeber abgezogen wird. Dieser Betrag setzt sich aus einem kleinen Anteil an direkter Bundessteuer und einem grossen Anteil an Kantons- und Gemeindesteuern (und falls zutreffend auch noch Kirchensteuern) zusammen.

Im Zusammenhang mit der vorliegenden Revision ist davon auszugehen, dass künftig deutlich mehr Personen als bisher nachträglich ordentlich veranlagt werden. Die definitive Höhe der Steuern steht somit frühestens im Folgejahr (nach dem allgemeinen Fälligkeitstermin für die direkte Bundessteuer am 1. März) des Quellensteuerabzugs fest. Nur den ansässigen beziehungsweise quasi-ansässigen Personen wäre eine Verzinsung für Vorauszahlungen zu gewähren. Bei einer korrekten Verzinsung der Vorauszahlungen (Stand 2014: 0,25 %) würde dies im Umkehrschluss dazu führen, dass zu wenig respektive zu viel bezahlte Quellensteuern jeweils mit dem Verzugs- und Rückerstattungszins von derzeit 3 Prozent (Stand: 2014) berechnet werden müssten. Dabei wäre eine Aufteilung des zu wenig oder zu viel bezahlten Betrags auf die einzelnen monatlichen Vorauszahlungen vorzunehmen.

Wie bereits einleitend erwähnt, ist auch problematisch, wer für welchen Zeitraum eine Verzinsung vorzunehmen hat. So ist eine Verzinsung der direkten Bundessteuer zulasten des Bundes erst dann möglich, wenn die Kantone den Anteil der direkten Bundessteuer an den Quellensteuern an die Eidgenössische Finanzverwaltung (EFV) überwiesen haben. Vorgängig müssten die Arbeitgeber vom Zeitpunkt des Steuerabzugs bis zur Ablieferung der Quellensteuern an die zuständige Steuerbehörde eine Verzinsung vornehmen, während die kantonalen Steuerbehörden zu einer Verzinsung der Vorauszahlungen bis zur Ablieferung der direkten Bundessteuer nach einer nachträglichen ordentlichen Veranlagung im Folgejahr an die EFV gezwungen wären. Unberücksichtigt bleibt die Problematik der unterschiedlichen Bezugssysteme in den 26 Kantonen, welche teilweise erheblich von der Lösung bei der direkten Bundessteuer abweichen.

Die Ausführungen zeigen deutlich, dass eine korrekte und damit rechtsgleiche Verzinsung der Quellensteuer nahezu unmöglich und administrativ sehr aufwändig wäre.

Art. 33b Nachträgliche ordentliche Veranlagung auf Antrag

Für Artikel 33b wird auf die Erläuterungen zu Artikel 89a DBG verwiesen.

Art. 34 Vorbehalt der ordentlichen Veranlagung

Der Inhalt von Artikel 34 (ergänzende ordentliche Veranlagung sowie obligatorische NOV) wird neu in Artikel 33a eingefügt. Artikel 34 kann daher aufgehoben werden.

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 und j und Abs. 2

Der Einleitungssatz in Absatz 1 wird mit dem vorangegangenen Gliederungstitel 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 zu Artikel 84 Absatz 2 DBG sowie auf Ziffer 1.2.7 verwiesen.

Wie bei ansässigen Quellensteuerpflichtigen (Art. 32 Abs. 1) wird in Absatz 2 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 auf Antrag

Für Artikel 35a wird auf die Erläuterungen zu Artikel 99a DBG verwiesen.

Art. 36 Abs. 2 zweiter Satz

In Absatz 2 Buchstabe b zweiter Satz wird aus Gründen der administrativen Vereinheitlichung dieselbe Pauschale wie im DBG fixiert.

Art. 36a Abgegoltene Steuer

Absatz 1 entspricht Artikel 35 Absatz 2 des geltenden Rechts. Er wird in den neuen Artikel 36a integriert.

Für nichtansässige Zweiverdienerhepaare, bei denen eine Person im Ausland erwerbstätig ist, kann es in gewissen Konstellationen zu einer Überbesteuerung kommen. Dies ist vornehmlich dann der Fall, wenn die im Ausland tätige Person ein tiefes Bruttoerwerbseinkommen erwirtschaftet (vgl. auch die Ausführungen in Ziff. 1.3.2). Damit den Bedürfnissen der Grenzgängerkantone und der betroffenen Personenkategorien Rechnung getragen werden kann, soll gemäss Absatz 2 Zweiverdienerhepaaren, die keine NOV beantragen oder mangels Qualifikation zur Quasi-Ansässigkeit keine beantragen können, die Möglichkeit offen gehalten werden, über eine nachträgliche Korrektur des steuersatzbestimmenden Einkommens den effektiven Verdienst der im Ausland erwerbstätigen Person zu berücksichtigen. Steuersystematisch korrekt müsste die Korrektur an sich die gesamten weltweiten Einkünfte

des Zweiverdienerhepaars berücksichtigen (also auch Einkünfte, die nicht Erwerbseinkommen darstellen). Entscheidend bleibt, dass keine Korrektur bei der Bemessungsgrundlage, sondern einzig bei der Satzbestimmung erfolgt.

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 Absatz 3 wird auf die Erläuterungen zu Artikel 100 Absatz 3 DBG verwiesen.

In Absatz 4 wird für die Haftungsfrage juristischer Personen analog zu Artikel 88 Absatz 3 und Artikel 100 Absatz 2 DBG an Artikel 52 Absatz 2 AHVG angeknüpft.

Gliederungstitel vor Art. 38

Der Titel des vierten Kapitels wird erweitert, weil Artikel 38 auch die Festlegung der örtlichen Zuständigkeit bei der Quellensteuer umfasst.

Art. 38 Örtliche Zuständigkeit

Im StHG wird die örtliche Zuständigkeit des neuen Quellensteuerregimes wie im DBG geregelt. Für die Zuordnung wird daher auf Artikel 107 Absätze 1–4 DBG verwiesen.

Art. 38a Interkantonales Verhältnis

Für Absatz 1 wird auf die Erläuterungen zu Artikel 107 Absatz 5 DBG verwiesen.

In Absatz 2 wird der im geltenden Recht (Art. 38 Abs. 1 erster Satz) bereits verankerte Grundsatz festgeschrieben, wonach die Kantone einander bei der Erhebung der Quellensteuer unentgeltliche Amts- und Rechtshilfe leisten.

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. 72t 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 von Tarifkorrekturen zur nachträglichen Geltendmachung zusätzlicher Abzüge bei der Bemessungsgrundlage 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 zu Einkommensverteilung, Wohnsitz, Steuerbelastung sowie zu den nach geltendem Recht durchgeführten Tarifkorrekturen und nachträglichen ordentlichen Veranlagungen der Quellenbesteuerten sind beim Bund nicht verfügbar. Daher kann nicht abgeschätzt werden, in welchem Ausmass sich durch die vorliegende Reform die Steuerlast der betroffenen Personen ändert. Weiter kann über die Anzahl der künftigen Beschäftigung von quellenbesteuerten Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmern in der Schweiz keine Aussage gemacht werden. Allfällige Mehr- oder Mindereinnahmen lassen sich somit nicht quantifizieren. Auch die im Rahmen des Vernehmlassungsverfahrens durchgeführte Befragung bei den Kantonen gibt zu wenig Anhaltspunkte, um eine grobe Schätzung vornehmen zu können.

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

Einkommensgrenze, ab welcher eine obligatorische NOV zur Anwendung kommt

Eine allfällige Herabsetzung des Schwellenwerts alleine dürfte nicht zu nennenswerten Mehr- oder Mindereinnahmen bei der öffentlichen Hand führen, sofern im geltenden Recht die Quellensteuerabzüge und die Tarifkorrekturen zur nachträglichen Geltendmachung zusätzlicher Abzüge bei der Bemessungsgrundlage im Durchschnitt zu einer gemäss ordentlicher Veranlagung korrekten Besteuerung führen.

Antrag auf eine NOV für Ansässige und Quasi-Ansässige

Diese Möglichkeiten bringen tendenziell Mindereinnahmen mit sich, weil die Option nur genutzt wird, wenn sich eine NOV als steuerlich vorteilhaft erweist. Der Verzicht auf eine NOV ist insbesondere für jene Ansässigen naheliegend, die heute keine Tarifkorrekturen in Anspruch nehmen und zudem in einer Gemeinde wohnen, in welcher die Steuerbelastung über dem anwendbaren Quellensteuertarif liegt. Die anderen Ansässigen werden tendenziell für die NOV optieren.

Nichtrepräsentative Einzelfallrechnungen weisen darauf hin, dass sich die Steuerlast gemäss Einkommenssteuertarif und diejenige gemäss Quellensteuertarif je nach Wohnsitz, Einkommenshöhe, Familienverhältnissen und Steuerabzügen bis zu mehreren tausend Franken unterscheiden können. In Kantonen, in denen der Anteil der Quellenbesteuerten, die in einer Niedrigsteuergemeinde wohnen, hoch ist, könnten folglich Mindereinnahmen resultieren, sofern die Schwelle, ab der eine obligatorische NOV zur Anwendung kommt, hoch angesetzt wird. Andererseits ist davon auszugehen, dass bei einem hohen Schwellenwert der administrative Mehraufwand tiefer ausfällt als bei einem geringen Schwellenwert.

Beschränkt werden die potenziellen Mindereinnahmen dadurch, dass ansässige Quellenbesteuerte, welche eine NOV beantragen, im ordentlichen Verfahren eingebunden bleiben. Die Wahl zwischen der jeweils vorteilhafteren Variante (Quellenbesteuerung mit Abgeltungswirkung oder Quellenbesteuerung mit NOV) wird somit deutlich eingeschränkt. Einschränkend in Bezug auf mögliche Steueroptimierungsmöglichkeiten wirkt auch, dass eine obligatorische NOV für all diejenigen zwingend ist, welche

neben quellenbesteuertem Einkommen über weitere steuerbare Einkünfte und/oder über steuerbares Vermögen verfügen. Schliesslich dürfte ein Teil der Quellenbesteuerten – auch wenn dies für sie steuerlich nachteilig ist – bewusst auf eine NOV verzichten, sofern der damit verbundene Aufwand für sie zu hoch ausfällt.

Abschaffung der Tarifkorrekturen

Die Abschaffung der Tarifkorrekturen zur nachträglichen Geltendmachung zusätzlicher Abzüge bei der Bemessungsgrundlage bringt – für sich alleine betrachtet – tendenziell Mehreinnahmen mit sich. Die in Punkt 2 ausgeführten potenziellen Mindereinnahmen dürften insofern teilweise wieder kompensiert werden.

Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass lediglich der zweite der oben genannten Reformpunkte für bestimmte Kantone und Gemeinden ein gewisses Risiko für Mindereinnahmen mit sich bringt. Die Mindereinnahmen werden tendenziell umso geringer ausfallen, je tiefer 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 schliesslich 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

Anhaltspunkte zu den personellen Auswirkungen liefern die Rückmeldungen der Kantone aus dem Vernehmlassungsverfahren. Im Fragenkatalog wurde auch nach den administrativen Konsequenzen gefragt. Auf der Basis der ursprünglichen Stossrichtung, wonach der Schwellenwert für eine obligatorische NOV deutlich unterhalb des jährlichen Bruttomedianlohns von rund 65 500 Franken festgelegt werden sollte, gingen die Kantone von rund 300 000 zusätzlichen Veranlagungen aus. Hierzu müsste für die Gewährleistung des Vollzugs gegenüber dem heutigen Etat von rund 28 000 Stellenprozenten weitere rund 16 000 Stellenprozente sichergestellt werden. Diese Finanzierung macht gemäss Rückmeldung der Kantone insgesamt knapp 21 Millionen Franken aus.³¹ Es kann jedoch davon ausgegangen werden, dass der in Zusammenarbeit mit den Kantonen festzulegende Schwellenwert höher zu stehen kommt als in der Vernehmlassungsvorlage vorgeschlagen. Somit wird der Finanzierungsbedarf tiefer ausfallen als er in den Rückmeldungen der Kantone im Vernehmlassungsverfahren zum Ausdruck gekommen ist. Ausserdem gilt es zu beachten, dass sich mit dem Wegfall der Tarifkorrekturen zur nachträglichen Geltendmachung zusätzlicher Abzüge bei der Bemessungsgrundlage administrative Erleichterungen ergeben. Hierzu liegen indessen keine aussagekräftigen Rückmeldungen vor. Frühere Erhebungen aus dem Jahr 2010 haben gezeigt, dass das Volumen derer, die von

³¹ Zu den Details vgl. Anhang zu Frage 5 und 6 im Ergebnisbericht zum Vernehmlassungsverfahren: www.admin.ch > Bundesrecht > Vernehmlassungen > Abgeschlossene Vernehmlassungen > Eidgenössisches Finanzdepartement > 2013.

Tarifkorrekturen Gebrauch machen, rund 80 000 Quellensteuerpflichtige ausmacht. Einzelne kantonale Rückmeldungen lassen den Schluss zu, dass die Zahl in der jüngsten Vergangenheit deutlich gestiegen sein dürfte.

Insgesamt ist also davon auszugehen, dass mit der Revision der Quellenbesteuerung des Erwerbseinkommens im Bereich der NOV ein Mehraufwand für die zuständigen Veranlagungsbehörden entsteht. Der Verzicht von ansässigen und quasi-ansässigen Quellensteuerpflichtigen auf eine NOV vermag die administrative Zusatzbelastung nicht zu beseitigen. Diese kann auch durch den Wegfall der Tarifkorrekturen nur teilweise kompensiert werden.

Wie hoch letztlich der Mehraufwand und damit das Erfordernis zur personellen Aufstockung für die Quellensteuerabteilungen bei den Kantonen und Gemeinden ausfallen werden, lässt sich nicht zuverlässig voraussagen. Eine wesentliche Rolle spielt beispielsweise die Frage, wie viele der ansässigen Quellensteuerpflichtigen, die unterhalb der Einkommensschwelle für die obligatorische NOV liegen, tatsächlich eine solche beantragen werden. Wer sich einmal für die NOV entschieden hat, bleibt auch für die Folgejahre in diesem System eingebunden. Quantitativ weniger ins Gewicht fallen dürften die mit der Quasi-Ansässigkeit verbundenen freiwilligen NOV, weil sich diese Möglichkeit in der kantonalen Praxis aufgrund des Bundesgerichtsurteils vom 26. Januar 2010 bereits etabliert hat und es bei Grenzgängerinnen und Grenzgängern entscheidend davon abhängt, ob der Schweiz im Rahmen von DBA-Regelungen das Besteuerungsrecht zufällt.

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 geltende Quellenbesteuerung weder eine systematische Über- noch eine systematische Unterbesteuerung der Quellenbesteuerten im Vergleich zu den ordentlich Besteuereten verursacht hat. Die Revision dürfte daher die Ungleichbehandlung auf individueller Ebene – zum Vorteil der Einen und zum Nachteil der Anderen – reduzieren, ohne jedoch gesamtwirtschaftlich nennenswerte Effekte mit sich zu bringen.

Für den Fall, dass die Einkommensschwelle, ab der eine NOV obligatorisch ist, gesenkt wird, dürften ansässige Quellensteuerpflichtige, welche aufgrund der Revision neu der NOV unterliegen, steuersensitiver werden. Dies, weil die Steuerbelastung innerhalb des Kantons nicht mehr unabhängig vom 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 intrakantonalen Migrationsanreize dürften jedoch beschränkt sein, da insbesondere Quellensteuerpflichtige mit hohem Einkommen mobil sind. Diese werden jedoch bereits aufgrund der im geltenden Recht vorgesehenen Grenze von Amtes wegen nachträglich ordentlich veranlagt.

Für Unternehmen mit quellensteuerpflichtigen Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmern hat die Revision in dreierlei Hinsicht administrative und finanzielle Auswirkungen. Erstens haben sie ihren Angestellten zusätzlich zur heute bereits erforderli-

chen Bekanntgabe der erbrachten Leistungen und der Höhe des Quellensteuerabzugs auch den angewandten Quellensteuertarif zu bescheinigen. Administrativ fällt dieser Zusatz nicht ins Gewicht, da dafür einzig im Lohnausweis ein entsprechender Vermerk vorzunehmen ist. Zweitens sind die Unternehmen verpflichtet, bei ansässigen Quellensteuerpflichtigen und internationalen Wochenaufenthaltern die Quellensteuer direkt dem Wohnsitz- oder Aufenthaltskanton zu überweisen. Diese Massnahme steht im Einklang mit den Entwicklungen der elektronischen Quellensteuerabrechnung, welche die direkte Abrechnung mit dem bezugsberechtigten Kanton voraussetzt. Der damit verbundene Mehraufwand macht sich vor allem in der Initialisierungsphase bemerkbar, ist aber aufgrund der Automatisierungen in den Arbeitsabläufen verkraftbar und ist auch für die quellensteuerpflichtigen Personen vorteilhaft, da eine allfällige Nachforderung von zu wenig bezogenen Quellensteuern entfällt. Drittens führt die Vereinheitlichung der Bezugsprovision dazu, dass Unternehmen künftig weniger Mittel für die ihnen übertragenen Aufgaben und Pflichten im Rahmen des Quellensteuerverfahrens erhalten (vgl. hierzu Ziff. 1.2.6).

4 Verhältnis zur Legislaturplanung

Die Vorlage ist weder in der Botschaft vom 25. Januar 2012³² über die Legislaturplanung 2011–2015 noch im Bundesbeschluss vom 15. Juni 2012³³ über die Legislaturplanung angekündigt. Unmittelbarer Auslöser für die Revision der Quellenbesteuerung des Erwerbseinkommens war das vorgängig erwähnte Bundesgerichtsurteil vom 26. Januar 2010. Dadurch ist das Qualifikationsmerkmal der Quasi-Ansässigkeit in das schweizerische Einkommenssteuerrecht integriert worden. Am 25. Mai 2012 ersuchte die Konferenz der kantonalen Finanzdirektorinnen und Finanzdirektoren das EFD, eine Vernehmlassungsvorlage auszuarbeiten. Mit der Revision wird der genannte Entscheid auf Gesetzesstufe verankert, schweizweit vereinheitlicht und den Erfordernissen des übergeordneten Staatsvertragsrechts Rechnung getragen.

5 Rechtliche Aspekte

5.1 Verfassungsmässigkeit

5.1.1 Rechtsgleichheit

Nach Artikel 127 Absatz 2 der Bundesverfassung³⁴ (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 Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer 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. Anknüpfungspunkt zur Erhebung einer Quellenbesteuerung ist letztlich nicht die Staatsangehörigkeit, sondern die fehlende Niederlassungsbewilligung. Die Quellenbesteuerung ist als solche

³² BBl 2012 481

³³ BBl 2012 7155

³⁴ SR 101

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, sodass dem Grundsatz der in Artikel 8 BV verankerten Gleichbehandlung stärker Rechnung getragen wird. Materiell-rechtlich werden sie den ordentlich Besteuernten 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. Hier-von sind Schweizer Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer 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, das Verfahrensrecht und das Steuerstrafrecht. Von der Harmonisierung ausgenommen bleiben insbesondere die Steuertarife, die Steuersätze und die Steuerfreibeträge (Art. 129 BV).

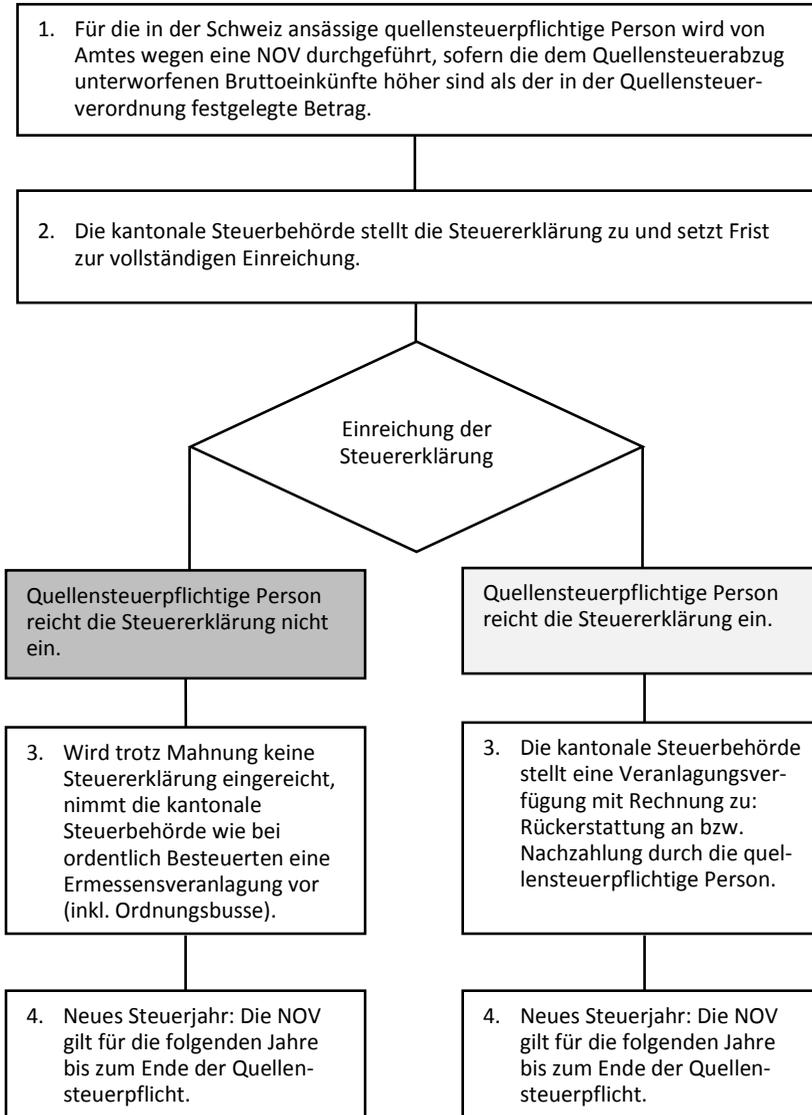
Mit der Revision der Quellenbesteuerung des Erwerbseinkommens ist vorgesehen, dass Ansässige grundsätzlich der NOV unterstellt werden. Unterhalb eines bestimmten Betrags des jährlichen Bruttoerwerbseinkommens ist sie nicht obligatorisch, sondern erfolgt nur dann, wenn die betroffene Person einen entsprechenden Antrag stellt. Die Limite, ab welcher eine NOV auf Antrag erfolgt, soll analog dem geltenden Recht in der QStV festgelegt werden. Aus Gründen der Praktikabilität und der Rechtssicherheit hat die zu bestimmende Höhe für alle Einkommenssteuern einheitlich zu gelten. Es würde verfahrenswirtschaftlich 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 die direkte Bundessteuer.

5.2 Vereinbarkeit mit internationalen Verpflichtungen der Schweiz

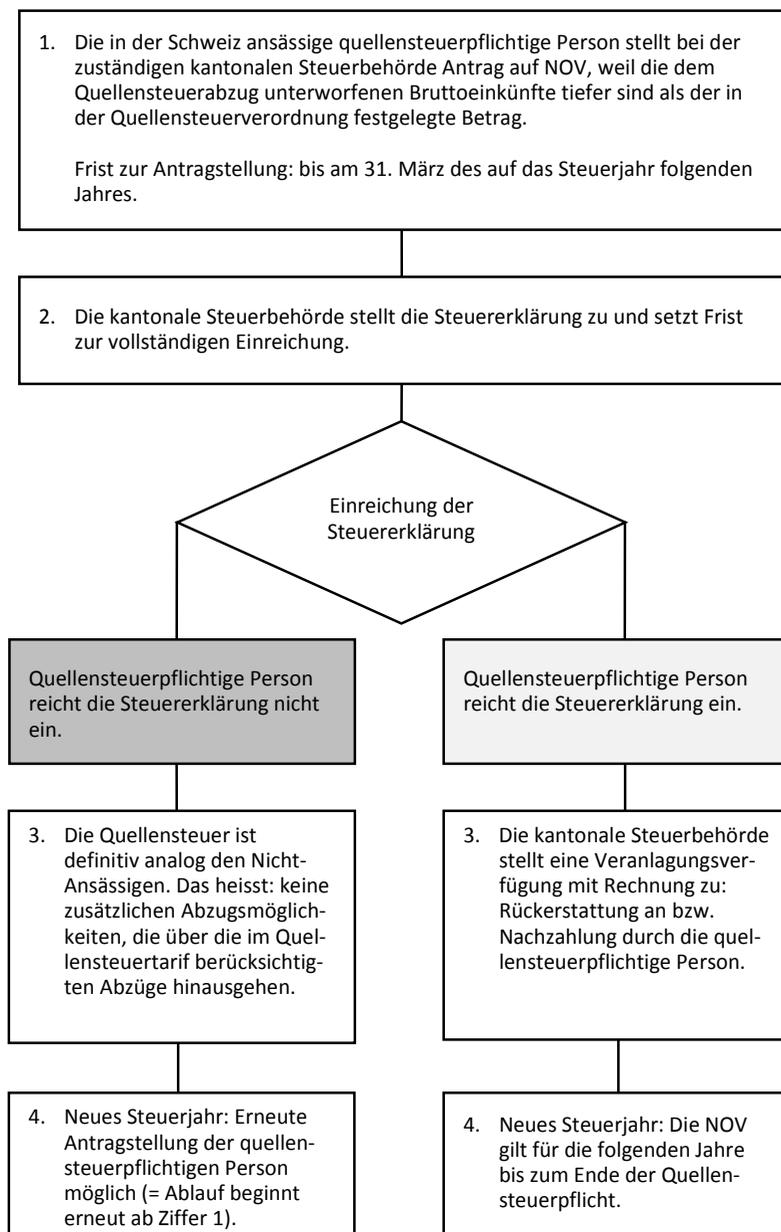
Die Auslegung der FZA-Bestimmungen ist für die schweizerische Quellensteuerordnung zentral. Erstmalig überprüfte das Bundesgericht im Entscheid vom 26. Januar 2010 das geltende Recht auf seine FZA-Kompatibilität und ist dabei zum Schluss gekommen, dass dieses in gewissen Konstellationen gegen übergeordnetes Staatsvertragsrecht verstösst. Konkret wurde festgehalten, dass nichtansässige Quel-

lenbesteuerte, 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, 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.

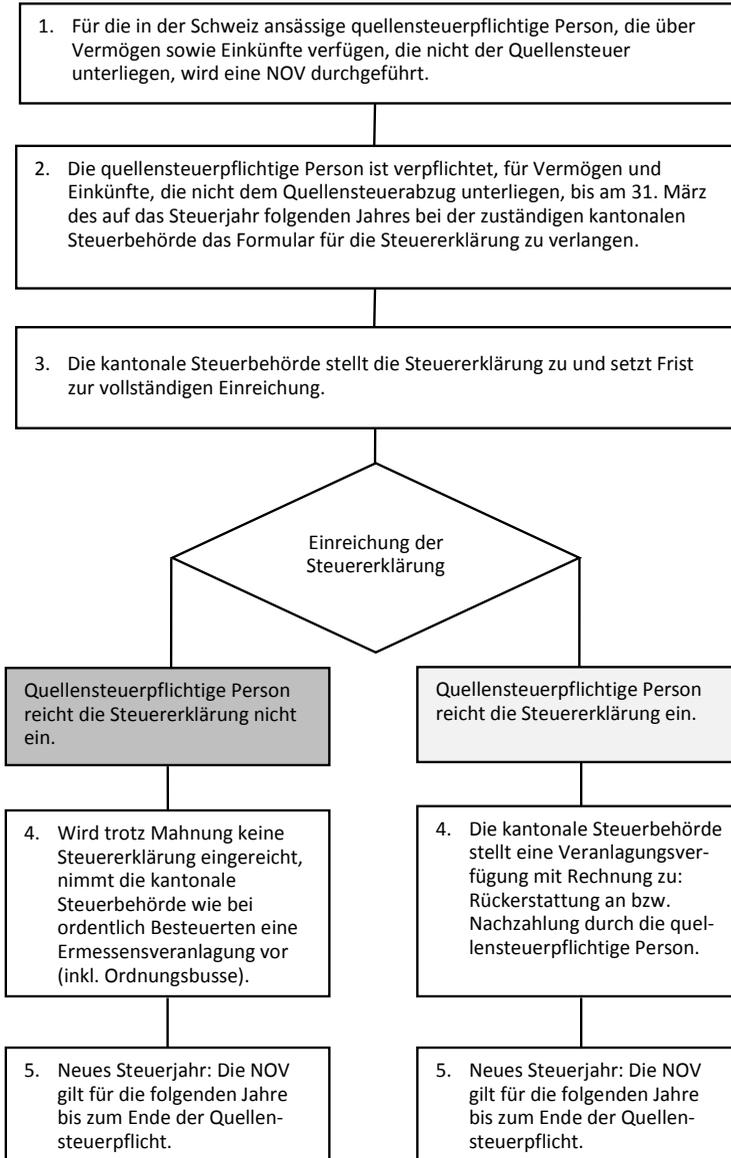
Verfahrensablauf für obligatorische NOV bei Ansässigkeit



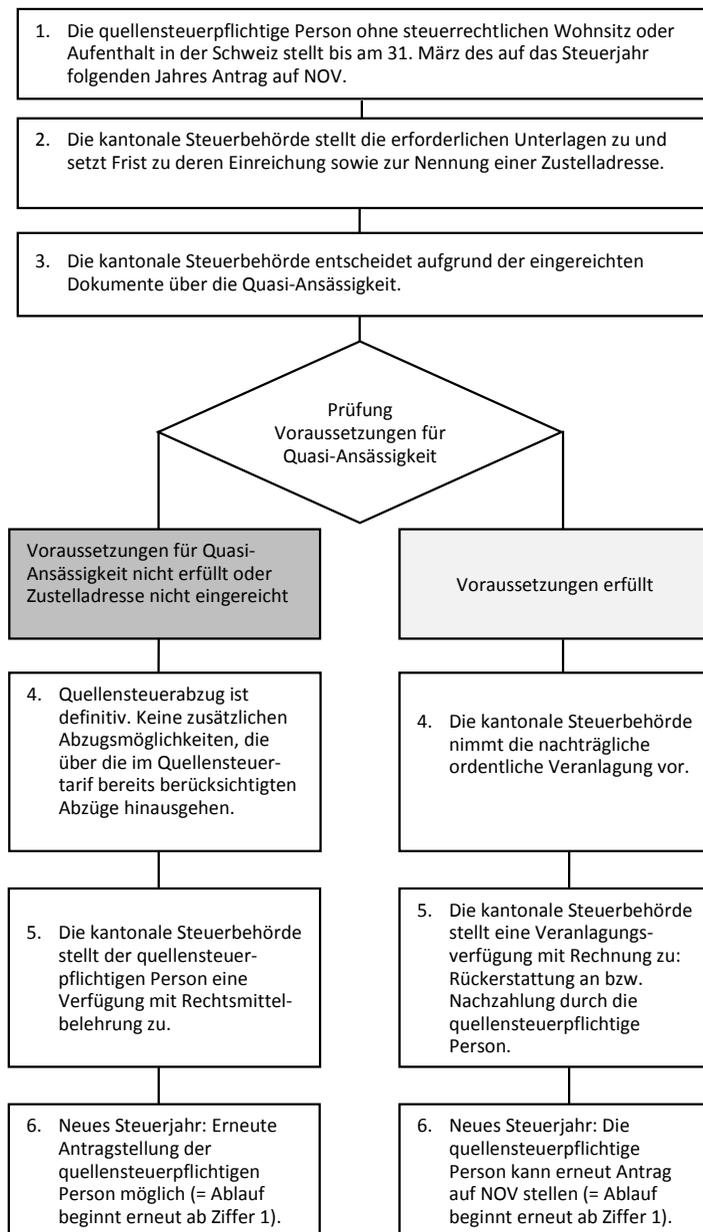
Verfahrensablauf für NOV-Antrag bei Ansässigkeit



Verfahrensablauf für obligatorische NOV im Falle von Vermögen und nicht quellensteuerpflichtigen Einkünften bei Ansässigkeit



Verfahrensablauf für NOV-Antrag bei Quasi-Ansässigkeit



Verfahrensablauf Rechtsmittel im Quellensteuerverfahren

1. Ausgangslage: Die quellensteuerpflichtige Person hat vom Arbeitgeber entweder keine Bescheinigung erhalten oder ist mit dieser nicht einverstanden.

(Art. 137 Abs. 1 DBG / Art. 49 Abs. 2 StHG)

2. Bis am 31. März des folgenden Kalenderjahres: Die quellensteuerpflichtige Person kann von der kantonalen Steuerbehörde eine Verfügung über die Leistungen des Arbeitgebers, den Quellensteuerabzug und den angewandten Tarif verlangen.

(Art. 137 Abs. 1 DBG / Art. 49 Abs. 2 StHG)

3. Die kantonale Steuerbehörde stellt eine entsprechende Verfügung aus.

(Art. 137 Abs. 1 DBG / Art. 49 Abs. 2 StHG)

4. Die quellensteuerpflichtige Person kann innert 30 Tagen nach Zustellung Einsprache erheben.

(Art. 139 i.V. mit Art. 132 DBG / Art. 48 StHG)

5. Einspracheentscheid der Steuerbehörde

(Art. 139 i.V. mit Art. 132 DBG / Art. 48 StHG)

6. Die quellensteuerpflichtige Person kann innert 30 Tagen nach Zustellung Beschwerde erheben.

(Art. 140 DBG / Art. 50 Abs. 1 StHG)

7. Der Beschwerdeentscheid kann – sofern vorgesehen – an eine weitere verwaltungsunabhängige kantonale Instanz weitergezogen werden.

(Art. 145 DBG / Art. 50 Abs. 3 StHG)

8. Der letzte kantonale Entscheid kann ans Bundesgericht weitergezogen werden.

(Art. 146 DBG / Art. 73 StHG)