

Brigitte Zulauf

WEKA

Quellensteuern

Fallbeispiele und Tipps zur Anwendung
der Verordnung



Ein Problem? Kein Problem!

CIP-Kurztitelaufnahme der deutschen Bibliothek

Quellensteuern

Autorin: Brigitte Zulauf

Projektleitung: Jennifer Aellen

WEKA Business Media AG, Schweiz

© WEKA Business Media AG, Zürich, 2020

Alle Rechte vorbehalten, Nachdruck – auch auszugsweise – nicht gestattet.

Der Einfachheit halber und zwecks besserer Lesbarkeit wurden meist die männlichen Formen verwendet. Die weiblichen Formen sind dabei selbstverständlich mitgemeint.

Die Definitionen, Empfehlungen und rechtlichen Informationen sind von den Autoren und vom Verlag auf deren Korrektheit in jeder Beziehung sorgfältig recherchiert und geprüft worden. Trotz aller Sorgfalt kann eine Garantie nicht übernommen werden. Eine Haftung der Autoren bzw. des Verlags ist daher ausgeschlossen.

WEKA Business Media AG

Hermetschloostrasse 77, CH-8048 Zürich

Telefon 044 434 88 88, Telefax 044 434 89 99

www.weka.ch

Zürich • Kissing • Paris • Wien

ISBN 978-3-297-22077-1

6. Auflage 2020

Druck: CPI books GmbH, Leck, Layout: Dimitri Gabriel, Satz: Peter Jäggi



Ein Problem? Kein Problem!

Inhaltsverzeichnis

1.	Grundlagen	7
1.1	Das Schweizer Steuersystem	9
1.2	Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit	10
1.2.1	Unselbstständige Erwerbstätigkeit	11
1.2.1.1	Definition	11
1.2.1.2	Ort der Arbeitsausübung	11
1.2.1.3	Besteuerungsrecht aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit im interkantonalen Steuerrecht.....	12
1.2.1.4	Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit	12
1.2.1.5	Pflicht des Arbeitgebers.....	12
1.2.1.6	Pflicht des Arbeitnehmers.....	13
1.2.2	Steuerbares Einkommen.....	13
1.2.2.1	Gewinnungskosten.....	13
1.2.2.2	Allgemeine Abzüge/Steuerfreibeträge	14
1.2.3	Einkünfte im Quellensteuerverfahren	14
1.2.3.1	Einkünfte aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit mit Quellensteuer	14
1.2.3.2	Ersatzeinkünfte	16
1.2.4	Abzüge im Quellensteuerverfahren	16
1.3	Wer ist quellensteuerpflichtig?	17
1.3.1	Unbeschränkte Steuerpflicht	18
1.3.2	Beschränkte Steuerpflicht.....	18
1.4	Das Prinzip der echten Quellensteuer.....	19
1.4.1	Zulässigkeit der Quellenbesteuerung	19
1.5	Vereinheitlichung unter den Kantonen	20
1.6	Begründung der Schweizer Steuerpflicht im internationalen Verhältnis	21
1.6.1	Vorgehen bei internationalen Sachverhalten.....	21
1.6.2	Unbeschränkte Steuerpflicht	22
1.6.2.1	Internes Recht Schweiz am Beispiel des Kantons ZH.....	22
1.6.2.2	Internationale Verhältnisse/Staatsvertragsrecht	22
1.6.2.3	Folgen am Beispiel Kanton ZH.....	23
1.6.3	Beschränkte Steuerpflicht.....	23
1.6.3.1	Übersicht Quellensteuerpflicht ohne Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz.....	23
1.6.3.2	Folgen am Beispiel Kanton ZH.....	24
1.7	Anmeldung und Tarifbestimmung	25
1.7.1	Pflicht des Arbeitgebers.....	25
1.7.2	Tarifbestimmung und Verfahren am Beispiel Kanton ZH	26
1.8	Zuständigkeit unter den Kantonen	28
2.	Quellensteuertarife und Berechnungen	31
2.1	Hintergrund.....	34
2.2	Tarife – ohne Spezialfälle	34
2.2.1	Tarif A.....	35
2.2.2	Tarif B.....	35
2.2.3	Tarif C.....	35
2.2.4	Tarif D.....	36

2.2.5	Tarif E	36
2.2.6	Tarif F	37
2.2.7	Tarif H.....	37
2.2.8	Tarife L–P	38
2.2.9	Tarife R–U	38
2.2.10	Code Steuerart HE und ME.....	38
2.2.11	Tarifwechsel	38
2.3	Kirchensteuerpflicht	38
2.3.1	Beispiel Kirchensteuer im Kanton ZH	39
2.4	Kinder-/Unterhaltsabzug	39
2.4.1	Beispiel Kinder-/Unterhaltsabzug im Kanton ZH.....	40
2.5	Alimentenzahlungen	40
2.5.1	Beispiel Alimentenabzug im Kanton ZH	40
2.6	Beispiele zu den Tarifen	41
2.6.1	Praxisbeispiel Nebenerwerb	41
2.6.2	Praxisbeispiel getrenntes Ehepaar.....	42
2.6.3	Praxisbeispiel vereinfachtes Abrechnungsverfahren.....	43
2.6.4	Praxisbeispiel Konkubinat mit gemeinsamem Kind	43
2.7	Satzbestimmendes Einkommen.....	44
2.7.1	Übersichtstabelle Berechnung nach Kantonen	44
2.7.2	Monatlicher Ausgleich.....	46
2.7.3	Praxisbeispiele Monatsumrechnung und Progression im Monatsausgleich.....	46
2.7.3.1	Beispiel 1.....	46
2.7.3.2	Beispiel 2.....	47
2.7.4	Jahresausgleich	47
2.7.4.1	Beispiel im Kanton VD.....	48
2.7.4.2	Beispiel im Kanton GE.....	48
2.7.4.3	Beispiel im Kanton TI.....	49
2.7.5	Teilzeitfaktor.....	50
2.7.6	Personalverleih am Beispiel Kanton ZH	50
2.7.6.1	Satzbestimmung.....	50
2.7.6.2	SSL beim Personalverleih.....	51
2.8	Berechnung Quellensteuern bei netto garantierten Lohnelementen	52
2.8.1	Grundsatz.....	52
2.8.2	Praxisbeispiel internationaler Wochenaufenthalter, Kanton ZH	52
2.8.2.1	Lohnabrechnung ohne zusätzliche Wochenaufenthaltskosten (QSt.: Beispiel-Steuersatz)	53
2.8.2.2	Lohnabrechnung mit zusätzlichen Wochenaufenthaltskosten, vor Iteration (QSt.: Beispiel-Steuersatz)	53
2.8.2.3	Lohnabrechnung mit zusätzlichen Wochenaufenthaltskosten, nach Iteration (QSt.: Beispiel-Steuersatz)	54
2.8.3	Praxisbeispiel Expatriate aus Südafrika im Kanton ZG	54
2.8.3.1	Lohnabrechnung mit Abzug von AHV, ALV und Quellensteuern (Tarif B0N, ZG) vor Iteration (QSt.: Beispiel-Steuersatz).....	54
2.8.3.2	Lohnabrechnung mit Abzug von AHV, ALV und Quellensteuern (Tarif B0N, ZG) nach Iteration (QSt.: Beispiel-Steuersatz)	56
2.9	Grenzgänger und Wochenaufenthalter.....	57
2.9.1	Internes Recht	57

2.9.2	Staatsvertragsrecht – Monteurklausel.....	57
2.9.3	Grenzgänger.....	60
2.9.3.1	DBA Deutschland für die ganze Schweiz	60
2.9.3.2	DBA Frankreich für die Kantone BE, BL, BS, JU, NE, SO, VD, VS	61
2.9.3.3	DBA Frankreich für den Kanton GE.....	61
2.9.3.4	DBA Italien	62
2.9.3.5	DBA Österreich.....	62
2.9.3.6	Abkommen mit dem Fürstentum Liechtenstein	63
2.9.4	Wochenaufenthalter und weitere beschränkt Steuerpflichtige.....	63
2.9.5	Quellensteuerberechnung auf Erwerbseinkünften von im Ausland wohnhaften Arbeitnehmern mit Kurzaufenthaltsbewilligungen	64
2.9.5.1	Arbeitgeber mit Sitz in der Schweiz.....	64
2.9.5.2	Arbeitgeber mit Sitz in der Schweiz und im Ausland	65
2.9.6	Beispiele Grenzgänger und Wochenaufenthalter.....	65
2.9.6.1	Grenzgänger Frankreich	65
2.9.6.2	Grenzgänger Deutschland	66
2.9.6.3	Grenzgänger Frankreich (Kanton AG)	66
2.9.6.4	Grenzgänger Frankreich (Kanton GE)	67
2.9.6.5	Grenzgänger Österreich	67
2.9.6.6	Grenzgänger Liechtenstein.....	67
2.9.6.7	Grenzgänger Italien.....	68
2.9.6.8	Internationaler Wochenaufenthalter.....	68
2.9.6.9	Internationaler tageweiser Einsatz.....	68
2.10	Informationsbedarf der Arbeitgeber	69
2.10.1	Persönliche Verhältnisse	69
2.10.2	Bewilligungen	70
2.10.3	Sozialversicherungen.....	70
2.10.4	Vertragsrecht.....	70
3.	Spezialfälle Quellensteuer	71
3.1	Erwerbstätigkeit im internationalen Verkehr	74
3.1.1	Internes Recht	74
3.1.2	Staatsvertragsrecht	74
3.1.3	Praxisbeispiel Luftfahrt.....	74
3.2	Künstler, Sportler, Referenten	75
3.2.1	Steuerpflichtige Personen.....	75
3.2.2	Steuerbare Leistungen.....	75
3.2.3	Berechnung	76
3.2.4	Vorbehalt der Doppelbesteuerungsabkommen.....	77
3.2.4.1	Einkünfte, die an Künstler oder Sportler selbst bezahlt werden.....	77
3.2.4.2	Einkünfte, die nicht an Künstler oder Sportler selbst, sondern an Dritte bezahlt werden	77
3.2.4.3	Referenten.....	77
3.3	Verwaltungsräte mit Wohnsitz im Ausland.....	78
3.3.1	Grundlagen	78
3.3.2	Praxisbeispiel Verwaltungsrat Wohnsitz Ausland.....	78
3.3.2.1	Berechnung vor Iteration (QSt.: Beispiel-Steuersatz)	79
3.3.2.2	Berechnung nach Iteration (QSt.: Beispiel-Steuersatz)	79

3.3.3	Lohnausweis Formular 11	80
3.3.4	Formular 12	80
3.3.5	Quellensteuertarife für Verwaltungsräte mit Wohnsitz im Ausland (Stand 2018)	81
3.4	Quellensteuerberechnung bei Lohnzahlungen nach Wegzug ins Ausland	82
3.4.1	Nachträgliche Lohnzahlungen gemäss Arbeitsvertrag	82
3.4.1.1	Praxisbeispiel Austritt (QSt.: Beispiel-Steuersatz)	82
3.4.2	Bonuszahlungen	84
3.4.2.1	Praxisbeispiel Bonuszahlung (QSt.: Beispiel-Steuersatz)	84
3.4.3	Besoldungsnachgenuss	85
3.4.4	Mitarbeiterbeteiligungen	86
3.4.4.1	Grundsatz	86
3.4.4.2	Ordentlicher Tarif	86
3.4.4.2.1	Beispiel einer Lohnabrechnung (QSt.: Beispiel-Steuersatz)	87
3.4.4.3	Export von Mitarbeiterbeteiligungen	88
3.4.4.3.1	Beispiel einer Lohnabrechnung (QSt.: Beispiel-Steuersatz)	89
3.4.4.4	Exportsatztablelle nach Kantonen	91
3.4.4.5	Import von Mitarbeiterbeteiligungen	92
3.4.4.5.1	«Import» von Mitarbeiterbeteiligungen mit Ansässigkeitswechsel	92
3.4.4.5.2	Beispiel einer Lohnabrechnung (QSt.: Beispiel-Steuersatz)	92
3.4.4.5.3	«Import» von Mitarbeiterbeteiligungen ohne Ansässigkeitswechsel	93
3.4.4.6	Spezieller Verwaltungsratssatz	94
3.4.4.7	Beispiel eines Verwaltungsrates mit Wohnsitz im Ausland und Mitarbeiterbeteiligungen aus dieser Verwaltungsratsstätigkeit	95
3.4.4.8	Bescheinigung gemäss Mitarbeiterbeteiligungsgesetz	95
3.5	Faktischer Arbeitgeber	96
3.5.1	Entsendung im Konzern	96
3.5.2	Spezialregel Kanton ZH (Stand 2018)	97
3.5.3	Tageweise Besteuerung	98
3.5.4	Kein faktischer Arbeitgeber	99
3.5.5	Spezielles zum Personalverleih	100
3.5.5.1	Grundsätze zum Personalverleih	100
3.5.5.2	Abgrenzung zum Auftrag bzw. Werkvertrag	100
3.5.5.3	Spezialfall Kettenpersonalverleih	101
3.5.5.4	Quellenbesteuerung bei Personalverleihverhältnissen	102
3.6	Studenten, Lernende und Praktikanten aus dem Ausland	102
3.7	Weitere Quellensteuerfälle	103
3.7.1	Hypothekargläubiger	104
3.7.1.1	Steuerpflichtige Personen	104
3.7.1.2	Steuerbare Leistungen	104
3.7.2	Renten und Kapitalleistungen privatrechtlicher Vorsorgeleistungen	104
3.7.2.1	Doppelbesteuerungsabkommen Kapitalleistungen	105
3.7.2.2	Doppelbesteuerungsabkommen Renten	105
3.7.3	Quellenbesteuerung öffentlich-rechtlicher Vorsorgeleistungen	106
3.7.4	Liegenschaftsvermittlung	106
4.	Pflichten des Arbeitgebers (resp. des Schuldners der steuerbaren Leistung)	107
4.1	Allgemeines	108

4.2	Abrechnungs- und Zahlungspflicht.....	109
4.2.1	Kanton ZH als Beispiel im manuellen Abrechnungsverfahren.....	109
4.2.2	Weitere Kantone	110
4.3	Nachforderungen und Haftung für zu Unrecht nicht erhobene Quellensteuern.....	111
4.3.1	Nachforderungen	111
4.3.2	Haftung	111
4.4	Veruntreuung von Quellensteuern.....	112
4.5	Anspruchsberechtigtes Gemeinwesen am Beispiel des Kantons ZH	113
4.6	Verfahrenspflichten im interkantonalen Verhältnis.....	113
5.	Nachträgliche Korrektur abgerechneter und bezahlter Quellensteuern.....	115
5.1	Allgemeines.....	116
5.2	Rückerstattungsgründe	116
6.	Rechtsmittelverfahren	119
6.1	Rechtskraft abgerechneter und bezahlter Quellensteuern.....	120
6.2	Verfügungen über Bestand und Umfang der Quellensteuerpflicht	120
6.3	Nachforderungs- und Rückerstattungsverfügungen	121
6.4	Rechtsmittelverfahren am Beispiel Kanton ZH	122
6.5	Revision Steuerstrafrecht.....	122
7.	Abgrenzung des Quellensteuerverfahrens/ordentliche Veranlagung	123
7.1	Ergänzende ordentliche Veranlagung.....	124
7.2	Nachträgliche ordentliche Veranlagung.....	126
7.3	Wechsel zwischen Quellensteuerverfahren und ordentlichem Veranlagungsverfahren oder zwischen ordentlichem Veranlagungsverfahren und Quellensteuerverfahren	127
8.	Revision der Quellenbesteuerung des Erwerbseinkommens (Stand August 2019)	129
8.1	Zuständiger Kanton (Art. 107 DBG).....	132
8.1.1	Beispiel.....	132
8.2	Rechtsmittel im Quellensteuerverfahren	133
8.3	Nachträgliche ordentliche Veranlagung bei Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz	134
8.4	Nachträgliche ordentliche Veranlagung auf Antrag.....	134
8.5	Nachträgliche ordentliche Veranlagung bei Quasi-Ansässigkeit	134
8.6	Weitere Änderungen	135
8.7	Ursprünglich nicht vorgesehen: Vereinheitlichung.....	136
8.8	Quellensteuerverordnung.....	136
8.9	Kreisschreiben Nr. 45 Quellenbesteuerung des Erwerbseinkommens von Arbeitnehmern	138
8.10	Fazit.....	141
9.	Autoren.....	143
10.	Anhang	145
10.1	Gesetzesauszüge und Verordnung Bund	147
10.2	Gesetzesauszüge und Verordnung am Beispiel des Kantons Zürich	148
10.3	Formulare (Stand 2018).....	149
10.3.1	Anmeldeformular und Mutationsformular (Beispiel des Kantons ZH)	149
10.3.2	Quellensteuerdeklarationsformular Erwerbseinkommen (Beispiel des Kantons ZH).....	151
10.3.3	Quellensteuerdeklarationsformular Mitarbeiterbeteiligungen (Beispiel des Kantons ZH).....	152
10.3.4	Quellensteuerdeklarationsformular Künstler, Sportler, Referenten (Beispiel des Kantons ZH)	153

10.3.5	Bescheinigung Quellensteuerabzug (Beispiel des Kantons ZH)	154
10.3.6	Formular «Déclaration pour le prélèvement de l'impôt à la source» (Beispiel des Kantons GE)..	155
10.3.7	Formulare GRE 1–3	157
10.3.8	Formular 2041–ASK	173
10.3.9	Abrechnungsf formular 3B (Beispiel des Kantons TI)	178
10.3.10	Abrechnungsf formular 51.2.11 (Beispiel des Kantons SG)	179
10.3.11	Lohnausweis Formular 14.52	181
10.3.12	Lohnausweis Formular 11	182
10.3.13	Formular 12	183
10.3.14	Auszug aus dem Schreiben der Kommission Einkommen und Vermögen vom 4. Juli 2014 an die Kantonalen Steuerverwaltungen	185
10.4	Übersicht Grenzgängerabkommen (Stand 2018).....	186
10.5	Revision der Quellenbesteuerung des Erwerbseinkommens.....	189
10.5.1	Bundesgesetz zur Revision der Quellenbesteuerung des Erwerbseinkommens	189
10.5.2	Verfahrensabläufe	202
10.5.2.1	Verfahrensablauf Rechtsmittel im Quellensteuerverfahren.....	202
10.5.2.2	Verfahrensablauf für obligatorische NOV bei Ansässigkeit	203
10.5.2.3	Verfahrensablauf für obligatorische NOV im Falle von Vermögen und nicht quellensteuerpflichtigen Einkünften bei Ansässigkeit	204
10.5.2.4	Verfahrensablauf für NOV-Antrag bei Ansässigkeit	205
10.5.2.5	Verfahrensablauf für NOV-Antrag bei Quasi-Ansässigkeit.....	206
10.5.3	Revision Quellensteuerverordnung	207
10.5.4	Revision Quellensteuerverordnung – erläuternder Bericht	217
10.5.5	Kreisschreiben Nr. 45 – Inhalt.....	228
10.5.6	Kreisschreiben Nr. 45 – Einleitung.....	231
10.5.7	Kreisschreiben Nr. 45 – Anhang I-1 Anmeldef formular für quellensteuerpflichtige Arbeitnehmende	232
10.5.8	Kreisschreiben Nr. 45 – Anhang I-2 Mutationsformular für quellensteuerpflichtige Arbeitnehmende.....	233
10.5.9	Kreisschreiben Nr. 45 – Anhang I-3 Abrechnung über die Quellensteuern	234
10.5.10	Kreisschreiben Nr. 45 – Anhang I-4 Antrag auf nachträgliche ordentliche Veranlagung (NOV).....	235
10.5.11	Kreisschreiben Nr. 45 – Anhang II Übersicht über die nachträgliche ordentliche Veranlagung (NOV).....	236
10.5.12	Kreisschreiben Nr. 45 – Anhang III Übersicht der Kantone – Monats- und Jahresmodell.....	237
10.6	Entscheidungsraster Quellensteuern	238
10.7	Merkblätter Quellensteuer	239
10.8	Links zu den Quellensteuerinformationen	240
11.	Abkürzungsverzeichnis	241

1.

Grundlagen

1.1	Das Schweizer Steuersystem	9
1.2	Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit	10
1.2.1	Unselbstständige Erwerbstätigkeit	11
1.2.1.1	Definition.....	11
1.2.1.2	Ort der Arbeitsausübung.....	11
1.2.1.3	Besteuerungsrecht aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit im interkantonalen Steuerrecht	12
1.2.1.4	Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit.....	12
1.2.1.5	Pflicht des Arbeitgebers.....	12
1.2.1.6	Pflicht des Arbeitnehmers.....	13
1.2.2	Steuerbares Einkommen	13
1.2.2.1	Gewinnungskosten	13
1.2.2.2	Allgemeine Abzüge/Steuerfreibeträge	14
1.2.3	Einkünfte im Quellensteuerverfahren	14
1.2.3.1	Einkünfte aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit mit Quellensteuer	14
1.2.3.2	Ersatzeinkünfte.....	16
1.2.4	Abzüge im Quellensteuerverfahren	16
1.3	Wer ist quellensteuerpflichtig?	17
1.3.1	Unbeschränkte Steuerpflicht.....	18
1.3.2	Beschränkte Steuerpflicht.....	18
1.4	Das Prinzip der echten Quellensteuer	19
1.4.1	Zulässigkeit der Quellenbesteuerung.....	19
1.5	Vereinheitlichung unter den Kantonen	20
1.6	Begründung der Schweizer Steuerpflicht im internationalen Verhältnis	21
1.6.1	Vorgehen bei internationalen Sachverhalten	21

1.6.2	Unbeschränkte Steuerpflicht.....	22
1.6.2.1	Internes Recht Schweiz am Beispiel des Kantons ZH.....	22
1.6.2.2	Internationale Verhältnisse/Staatsvertragsrecht.....	22
1.6.2.3	Folgen am Beispiel Kanton ZH.....	23
1.6.3	Beschränkte Steuerpflicht.....	23
1.6.3.1	Übersicht Quellensteuerpflicht ohne Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz	23
1.6.3.2	Folgen am Beispiel Kanton ZH.....	24
1.7	Anmeldung und Tarifbestimmung	25
1.7.1	Pflicht des Arbeitgebers	25
1.7.2	Tarifbestimmung und Verfahren am Beispiel Kanton ZH.....	26
1.8	Zuständigkeit unter den Kantonen	28

1. Grundlagen

WICHTIG



Die in diesem Buch behandelte Quellensteuer ist eine Steuer auf dem Einkommen von bestimmten natürlichen Personen aus ihrer unselbstständigen Erwerbstätigkeit (Ausnahmen mit selbstständiger Erwerbstätigkeit). Bei einer unselbstständigen Erwerbstätigkeit wird ein Arbeitsverhältnis mit einem Arbeitgeber vorausgesetzt. Beim Arbeitgeber kann es sich um eine natürliche oder eine juristische Person handeln.

1.1 Das Schweizer Steuersystem

In der Schweiz erheben sowohl der Bund als auch die 26 Kantone und die rund 2222 Gemeinden Steuern. Damit hat jeder Kanton sein eigenes Steuergesetz und belastet Einkommen, Vermögen, Erbschaften, Kapital- und Grundstückgewinne sowie andere Steuerobjekte höchst unterschiedlich. Die rund 2222 Gemeinden (Stand 2018) sind befugt, entweder nach eigenem Gutdünken kommunale Steuern zu erheben oder im Rahmen der kantonalen Grundtarife bzw. der geschuldeten Kantonssteuer Zuschläge zu beschliessen.

Die wichtigsten Steuerarten für die Kantone und Gemeinden sind die direkten Steuern (Einkommens- und Vermögenssteuern sowie die Gewinn- und Kapitalsteuern). Die wichtigsten Steuern für den Bund sind die Verbrauchssteuern, und vor allem die Mehrwertsteuer.

Einkommens- und Vermögenssteuer

Bund:	Einkommenssteuer
Kantone:	Einkommens- und Vermögenssteuer
Gemeinden:	Einkommens- und Vermögenssteuer, i. d. R. als Zuschläge zur kantonalen Steuer

Gewinn- und Kapitalsteuer

Bund:	Gewinnsteuer
Kantone:	Gewinn- und Kapitalsteuer
Gemeinden:	teils als Zuschläge zu kantonalen Steuern; oft nur Anteil am kantonalen Steuerertrag

Spezielle Einkommens- und Vermögenssteuern

Bund:	Verrechnungssteuer
Kantone:	Grundstückgewinnsteuer
Gemeinden:	Grundstückgewinnsteuer, Grundsteuer (Liegenschaftensteuer)

Rechtsverkehrssteuern

Bund:	Stempelabgaben auf Urkunden
Kantone:	Erbschafts- und Schenkungssteuer, Handänderungssteuer
Gemeinden:	Erbschafts- und Schenkungssteuer, Handänderungssteuer

Wirtschaftsverkehrs- und allgemeine Verbrauchssteuern

Bund:	Mehrwertsteuer, Tabaksteuer, Biersteuer, Zölle und Zollzuschläge, Alkoholsteuer, Mineralölsteuer, Automobilsteuer, Spielbankabgabe
Kantone:	Spielbankabgabe
Gemeinden:	Kurtaxe

Besitz- und Aufwandsteuern

Bund:	Schwerverkehrsabgabe, Nationalstrassenabgabe
Kantone:	Beherbergungs- und Gastwirtschaftssteuern, Motorfahrzeugsteuer
Gemeinden:	Vergnügungssteuer, Hundesteuer

1.2 Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit

Um die Zusammenhänge bei den Quellensteuern zu verstehen, sind Kenntnisse in den Grundsätzen bezüglich Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit Voraussetzung.

Es werden Steuern auf Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit sowohl beim Bund als auch bei den Kantonen und den Gemeinden erhoben.

Ist eine Person quellensteuerpflichtig, wird der Abzug mit einem Tarif, der Bund, Kanton und Durchschnittssatz der Gemeinden des Kantons beinhaltet, erhoben. Die Tarife können je nach Kanton Kirchensteuer und weitere kantonale Abgaben, z. B. Feuerwehrsteuer, beinhalten. Dabei werden gewisse Pauschalen für Abzüge in Anlehnung an die Besteuerung aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit mit einberechnet (siehe 1.2.4).

1.2.1 Unselbstständige Erwerbstätigkeit

1.2.1.1 Definition

Im Schweizer Steuerrecht ist die Besteuerung von Einkünften aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit in Art. 17 DBG unter dem Titel «Unselbstständige Erwerbstätigkeit» geregelt. Der Begriff der «unselbstständigen Erwerbstätigkeit» wird im DBG indessen wenig definiert. Die unselbstständige Erwerbstätigkeit wird in Abgrenzung zur selbstständigen Erwerbstätigkeit in Art. 18 DBG bestimmt. Aus dem Art. 18 DBG lässt sich der Umkehrschluss ziehen, dass unselbstständige Erwerbstätigkeit nur dann vorliegt, wenn nicht selbstständige Erwerbstätigkeit gegeben ist. Die Umschreibung der selbstständigen Erwerbstätigkeit in Art. 18 DBG ist jedoch unvollständig und weist auch keine klare Definition auf. Daher werden entsprechende Umschreibungen aus dem Arbeitsrecht (Art. 319 Abs. 1 OR) oder Sozialversicherungsrecht (Art. 5 Abs. 2 AHVG) herangezogen.

Nach der Schweizer Steuerrechtslehre zu Art. 17 DBG zeichnet sich der Begriff der «unselbstständigen Erwerbstätigkeit» durch die Eingliederung in eine fremde Arbeitsorganisation, die Wahrung fremder Interessen, die Unterordnung unter fremde Weisungsgewalt, den fehlenden Einsatz eigenen Kapitals sowie das Fehlen des Unternehmerrisikos aus. Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts ist das Mass der persönlichen und wirtschaftlichen Abhängigkeit bzw. Selbstständigkeit des Erwerbstätigen das ausschlaggebende Unterscheidungsmerkmal. Damit ist neben der Arbeitsleistung auf Zeit und deren Entgeltlichkeit in erster Linie die Unterordnung unter die Weisungsbefugnis eines Dritten, des Arbeitgebers, begriffsbestimmend.

1.2.1.2 Ort der Arbeitsausübung

Der Ort der Arbeitsausübung befindet sich dort, wo sich der Arbeitnehmer zur Ausführung seiner Erwerbstätigkeit persönlich aufhält. Entscheidendes Kriterium ist die physische Anwesenheit des Arbeitnehmers, ohne Rücksicht darauf, ob sie für die Ausübung erforderlich ist oder nicht. Damit ist bei örtlicher Gebundenheit der Ort der Arbeitsausübung festgelegt. In der Praxis wird der Arbeitsort oft im Arbeitsvertrag festgehalten. Es ist jedoch zusätzlich zu prüfen, ob dieser mit den tatsächlichen Verhältnissen übereinstimmt.

Wenn die Erwerbstätigkeit in Leistungen passiver Natur besteht (durch Unterlassen oder Sich-zur-Verfügung-Halten), so gelten diese als dort erbracht, wo sich die Person während der Zeitdauer der vereinbarten Leistungsverpflichtung aufhält.

Je nach Konstellation kann dies für die Zuständigkeit des Kantons/der Schweiz überhaupt resp. des Auslands bezüglich Steuerhoheit wichtig sein (siehe 1.6 und 1.8).

1.2.1.3 Besteuerungsrecht aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit im interkantonalen Steuerrecht

Der Arbeitsort bildet im interkantonalen Steuerrecht bei unselbstständig Erwerbstätigen kein Nebensteuerdomizil, und das Besteuerungsrecht für Einkünfte aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit fällt ausschliesslich dem Hauptsteuerdomizil zu. Sind Hauptsteuerdomizil (i. d. R. Hauptwohnort) und Arbeitsort nicht identisch, besteht lediglich am Hauptsteuerdomizil eine Steuerpflicht für die Einkünfte aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit. Deshalb werden Pendler, die nicht in dem Kanton arbeiten, in dem sie ihren Wohnsitz (wo z. B. auch ihre Familie lebt) haben, nur am Wohnsitz (quellen-)steuerpflichtig, da sich an diesem das Hauptsteuerdomizil befindet. Eine Ausnahme bilden interkantonale Wochenaufenthalter in leitender Stellung.

1.2.1.4 Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit

Gemäss Art. 17 Abs. 1 DBG sind alle Einkünfte aus privat- und öffentlich-rechtlichem Arbeitsverhältnis Erwerbseinkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit. Dazu gehören sämtliche Nebeneinkünfte wie Entschädigungen für Sonderleistungen, Provisionen, Zulagen, Dienstalters- und Jubiläumsgeschenke, Gratifikationen, Trinkgelder, Tantiemen, geldwerte Vorteile aus Mitarbeiterbeteiligungen und andere geldwerte Vorteile (Art. 17 Abs. 1 DBG). Als Einkommen gelten auch Naturalbezüge jeder Art, insbesondere freie Verpflegung und Unterkunft. Die beispielhafte Aufzählung der Einkommensanteile aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit ist nicht abschliessend. Jedes Einkommen, das seinen Ursprung im Arbeitsverhältnis hat, ist Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit (auch wenn dieses Einkommen z. B. erst nach Austritt des Mitarbeiters fällig oder ausbezahlt wird). Es genügt eine enge faktische Verknüpfung zwischen der Erwerbstätigkeit und dem geldwerten Vorteil. Wenn beispielsweise ein Handelsunternehmen seinen Mitarbeitern und seinen Kunden einen Produkterabatt gewährt, liegt der Grund nicht im Arbeitsverhältnis.

Seit 2016 stellen nach Art. 17 Abs. 1^{bis} DBG die vom Arbeitgeber getragenen Kosten der berufsorientierten Aus- und Weiterbildung einschliesslich Umschulungskosten unabhängig von deren Höhe keinen anderen geldwerten Vorteil im Sinne von Absatz 1 dar.

1.2.1.5 Pflicht des Arbeitgebers

Der Arbeitgeber muss für seine Arbeitnehmer und Verwaltungsräte für diese Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit einen Lohnausweis erstellen – unabhängig davon, ob es sich um einen an der Quelle oder mittels Steuererklärung besteuerten Arbeitnehmer handelt (siehe 4.1).

Falls kein Arbeitsverhältnis besteht, müssen geldwerte Vorteile trotzdem bescheinigt werden; auf der entsprechenden Bescheinigung muss erwähnt sein, dass dieser Betrag in der Steuererklärung deklariert werden muss.

1.2.1.6 Pflicht des Arbeitnehmers

Der Arbeitnehmer hat Mitwirkungspflichten gegenüber dem Arbeitgeber wie auch den Steuerbehörden (siehe 4.1).

1.2.2 Steuerbares Einkommen

Das steuerbare Einkommen wird nach folgendem Schema ermittelt:

Bruttoeinkünfte (Art. 16–24 DBG)

./. Gewinnungskosten (Art. 26–32 DBG)

= Nettoeinkünfte

./. allgemeine Abzüge (Abzüge für besondere Aufwendungen: Art. 33 DBG)

Reineinkommen

./. Steuerfreibeträge (Art. 35 DBG)

= steuerbares Einkommen = Steuerobjekt

1.2.2.1 Gewinnungskosten

Vom Bruttoeinkommen bei unselbstständiger Erwerbstätigkeit können die sogenannten Gewinnungskosten – Aufwendungen, die zur Erzielung dieser Einkünfte notwendig waren, z. B. Berufskosten – abgezogen werden. Unselbstständig Erwerbstätige können diese pauschal oder – mit Nachweis – die höheren effektiven Kosten abziehen:

- die notwendigen Kosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte (Bund: max. CHF 3000.–, kantonale Bestimmungen können differieren; seit 1. Januar 2016)
- die notwendigen Mehrkosten für Verpflegung ausserhalb der Wohnstätte und bei Schichtarbeit
- die übrigen für die Ausübung des Berufs erforderlichen Kosten

Für Expatriates (leitende Angestellte und Spezialisten mit vorübergehender Tätigkeit in der Schweiz) können subsumiert unter den übrigen, zur Ausübung des Berufes erforderlichen Kosten, unter Umständen weitergehenden Kosten geltend gemacht werden wie angemessene Wohnungskosten bei nachgewiesener Beibehaltung der ständigen Wohnung im Ausland, Schulkosten für minderjährige fremdsprachige Kinder, sofern die öffentlichen Schulen keinen Unterricht in deren Sprache anbieten, und Umzugs-/Reisekosten. Es wird unterschieden zwischen im Ausland wohnhaften und in der Schweiz wohnhaften Expatriates.

Die Fragestellungen zur Qualifizierung als Expatriate und die steuerliche Handhabung in den Kantonen sind unterschiedlich. Die Basis für diese Abzüge ist in der Expatriates-Verordnung geregelt. Diese wurde mit Inkraftsetzung per 1. Januar 2016 revidiert und präzisiert. Es wurden u.a. Präzisierungen im Zusammenhang mit der Qualifikation zum Expatriate vorgenommen wie auch Änderungen in der Handhabung für (Quellen-)Steuern und den Lohnausweis.

1.2.2.2 Allgemeine Abzüge/Steuerfreibeträge

Im Weiteren werden allgemeine Abzüge (z. B. Versicherungsbeiträge und -prämien, Beiträge an die AHV, IV, EO, ALV, Beiträge an die berufliche und individuelle Vorsorge, private Schuldzinsen, den zweitverdienenden Ehegatten, Unterhaltsbeiträge an den geschiedenen oder getrennten Ehegatten und Alimente für Kinder, Krankheits- und Unfallkosten, behinderungsbedingte Kosten, Mitgliederbeiträge und Zuwendungen, Drittbetreuungskosten für Kinder etc.) sowie Sozialabzüge (Kinderabzug, Abzug für Verheiratete und Abzug für unterstützungsbedürftige Personen) zugelassen. Auch zu den allgemeinen Abzügen zählen gemäss Art. 33 Abs. 1 lit. j DBG die mit dem Beruf zusammenhängenden Aus-, Weiterbildungs- und Umschulungskosten (Bund max. CHF 12000.–, kantonale Bestimmungen können differieren; seit 1. Januar 2016).

1.2.3 Einkünfte im Quellensteuerverfahren

1.2.3.1 Einkünfte aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit mit Quellensteuer

Ein häufiger Fall der Quellenbesteuerung betrifft die Einkünfte aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit (siehe 1.3). Als Erwerbseinkommen unterliegen sämtliche Leistungen der Arbeitgeber (Schuldner der steuerbaren Leistung = SSL) aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit (Angestelltenverhältnis) der Quellensteuer (Art. 84 DBG).

Dies ist im Grundsatz dieselbe Grundlage, wie wenn ein Mitarbeiter Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit erzielt, jedoch nicht quellensteuerpflichtig ist.

Darunter fallen namentlich der Monats-, Stunden- und Taglohn mit allen Zulagen wie Entgelt für Überzeit-, Nacht- und Extraarbeiten, Weg- und Verpflegungsvergütungen, Leistungsprämien, Akkordentschädigungen, Provisionen, Gratifikationen, 13. Monatslohn, Treueprämien, Dienstalters- und Jubiläumsgeschenke, Teuerungs- und Ortszulagen, Wegzugsentschädigungen, Ferien- und Feiertagsentschädigungen, Trinkgelder und Tantiemen sowie Leistungsvergünstigungen.

Die Weisungen und Wegleitungen der Kantone halten üblicherweise fest, dass weitere Leistungen, welche der Arbeitgeber anstelle des Arbeitnehmers erbringt, wie Prämien für Kranken-, Unfall-, Vorsorge- oder Hinterlassenenversicherungen, oder übernimmt er die Bezahlung der Quellensteuer (Nettolohnvereinbarung), so stellen diese Leistungen weitere (quellen-)steuerpflichtige Lohnbestandteile dar. Davon ausgenommen ist der Ersatz von Spesen und weiteren Berufsauslagen durch den Arbeitgeber, soweit diesen echte

Aufwendungen des Arbeitnehmers gegenüberstehen und nach den Regeln der Beweislastverteilung von der steuerpflichtigen Person oder vom SSL entsprechend belegt werden können. Spesenzahlungen gemäss genehmigtem Spesenreglement (auch ausserkantonale) stellen keine steuerpflichtigen Lohnbestandteile dar. (Ausnahmen findet man z. B. im Kanton BE, in dem trotz von den Steuerbehörden genehmigten Spesenreglementen auf Entschädigungen für Verpflegung auf Geschäftsreisen resp. ausserhalb des Arbeitsplatzes Quellensteuern erhoben werden sollten. Ähnliches findet man in anderen Kantonen.)

Bei rein patronal finanzierten Vorsorgeeinrichtungen stellen die durch den Arbeitgeber geleisteten statutarischen oder reglementarischen (zwingenden) Beiträge keinen Bestandteil des quellensteuerpflichtigen Bruttolohns dar. Ebenfalls sind Beiträge der Arbeitgeber an abgeschlossene Kollektivkrankentaggeld- und Kollektiv-UVG-Zusatzversicherungen nicht (quellen-)steuerpflichtig.

Der Trend geht in eine falsche Richtung, weil einzelne Kantone versuchen, die Tarife individuell über den Arbeitgeber auszukorrigieren, weil Pauschalen für verschiedene Abzüge berücksichtigt sind, welche nicht bei jedem (Quellen-)Steuerpflichtigen anfallen. Im Kanton Zürich beispielsweise müssen NBU-Beiträge, welche vom Arbeitgeber übernommen werden, dem quellensteuerpflichtigen Bruttolohn hinzugerechnet werden (ZStB Nr. 28/053, Rz. 11). Ob die rechtliche Grundlage dafür ausreichend ist, werden die Gerichte beurteilen müssen.

Die Zulagen und Nebenbezüge (z. B. Gratifikationen, Treueprämien, 13. Monatslohn) sind in dem Monat der Quellenbesteuerung zu unterwerfen, in welchem sie ausbezahlt, überwiesen oder verrechnet werden (Spezialfall TI). Die Kumulation solcher Zahlungen innerhalb eines Monats hat zur Folge, dass aufgrund der Progression die Quellensteuer für diesen Monat überdurchschnittlich hoch ausfällt (gilt für die Kantone mit Monatsausgleich – siehe 2.7.3).

Die Familienzulagen Genf werden i. d. R. nicht durch den Arbeitgeber ausbezahlt, müssen aber durch den Arbeitgeber quellensteuermässig berücksichtigt werden. Die Familienzulagen werden für die Quellensteuerbasis mitberücksichtigt, und folglich werden dem Mitarbeiter Quellensteuern abgezogen. Die Quellensteuern für die Familienzulagen sind vom Arbeitgeber geschuldet und müssen abgeliefert werden.

Die Bewertung von Naturalleistungen – wie Kost und Logis, Dienstwohnung – sowie Trinkgeldern erfolgt gemäss den Ansätzen der eidgenössischen Alters- und Hinterlassenenversicherung (Art. 84 Abs. 3 DBG). Für die Ermittlung der steuerbaren Bruttoeinkünfte sind die vom SSL (Arbeitgeber) erbrachten und bewerteten Naturalleistungen und Trinkgelder zu den weiteren steuerbaren Erwerbseinkünften hinzuzurechnen. Auf dem sich daraus ergebenden Total der steuerbaren Bruttoeinkünfte ist die Quellensteuer zu erheben.

Mutterschaftsentschädigungen werden als Taggelder ausgerichtet und betragen 80 % des durchschnittlichen Erwerbseinkommens (bis zu einem Maximalbetrag), welches vor Beginn des Entschädigungsanspruchs erzielt wurde. Dieses Einkommen ist als Ersatzeinkommen zu betrachten (Art. 84 Abs. 2 DBG) und folgerichtig der (Quellen-)Besteuerung zu unterwerfen.

Gemäss Bundesgesetz über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen vom 17. Dezember 2010 stellen auch geldwerte Vorteile aus Mitarbeiterbeteiligungen (quellen-)steuerpflichtige Lohnbestandteile dar (Art. 84 Abs. 2 DBG). Werden derartige geldwerte Vorteile an Arbeitnehmer ausgerichtet, sind diese zusammen mit dem entsprechenden Bruttomonatslohn der Quellenbesteuerung zu unterwerfen. Eine spezielle Beurteilung ist vorzunehmen, wenn die geldwerten Vorteile erst bei Ausübung steuerpflichtig werden. Das entsprechende Bundesgesetz ist seit 1. Januar 2013 in Kraft (siehe 3.4.4).

1.2.3.2 Ersatzeinkünfte

Neben den Einkünften aus einem Arbeitsverhältnis sind auch die an die Stelle des Erwerbseinkommens tretenden Ersatzeinkünfte (quellen-)steuerpflichtig. Steuerbar sind alle Ersatzeinkünfte, die mit einer gegenwärtigen, allenfalls vorübergehend eingeschränkten oder unterbrochenen Erwerbstätigkeit in Verbindung stehen (Art. 3 QStV).

Quellensteuerpflichtig sind z. B. insbesondere:

- Taggelder der Invalidenversicherung, Unfallversicherung, Arbeitslosenversicherung usw., Invaliditätsrenten (IV, UV, berufliche Vorsorge usw., sofern der IV-Grad nicht 100 % beträgt)
- Ersatzleistungen haftpflichtiger Dritter
- Versicherungsleistungen, die erst mit Beendigung des Arbeitsverhältnisses (Ruhestand) beginnen, unterliegen dagegen dem ordentlichen Veranlagungsverfahren (z. B. AHV-Rente).

1.2.4 Abzüge im Quellensteuerverfahren

Im Quellensteuerverfahren werden einige Abzüge grundsätzlich in Form von Pauschalen (Berufskosten, Versicherungsprämien, Familienlasten) vorgenommen, und effektive Abzüge können nur aufgrund von bestimmten Voraussetzungen gewährt werden.

Die pauschalierten Abzüge sind in den Quellensteuertarifen bereits enthalten, weshalb immer von den Bruttoerwerbseinkünften ausgegangen werden muss.

Sollen effektive Abzüge geltend gemacht werden, muss dies mittels Korrekturverfahren in den meisten Kantonen bis zum 31. März des Folgejahrs vom Quellensteuerpflichtigen beantragt werden, es sei denn, dass der Steuerpflichtige mittels einer nachträglichen ordentlichen Veranlagung besteuert wird (siehe 7.2). Dies gilt jedoch aktuell nur für

solche mit Hauptwohnsitz in der Schweiz und in einigen Kantonen für Quasiansässige (siehe 5.2). Für die vorgesehenen Änderungen betreffend die nachträgliche ordentliche Veranlagung (siehe 8).

1.3 Wer ist quellensteuerpflichtig?

Die Quellensteuer kann in Situationen der unbeschränkten Steuerpflicht und in der beschränkten Steuerpflicht erfolgen. Dabei ist der konkrete Sachverhalt jeweils zu prüfen. Dies ist ein wichtiger Grundsatz, wenn man die Quellenbesteuerung richtig anwenden will.

Zugehörigkeit	Persönliche/Wirtschaftliche Kriterien	Quellenbesteuerung
persönliche Zugehörigkeit – führt zur unbeschränkten Steuerpflicht gemäss Art. 6 Abs. 1 DBG	<ul style="list-style-type: none"> • Wohnsitz • qualifizierter Aufenthalt (= ohne Wohnsitz in der Schweiz) <ul style="list-style-type: none"> – entweder während mind. 30 Tagen mit Erwerbstätigkeit – oder während mind. 90 Tagen ohne Erwerbstätigkeit • Heimatort (Wohnsitz im Ausland; Arbeitsverhältnis zum Bund/öffentlich-rechtliche Körperschaft) 	Art. 83 ff. DBG, ausländische Arbeitnehmer ohne fremdenpolizeiliche Niederlassungsbewilligung für Erwerbseinkommen
wirtschaftliche Zugehörigkeit – führt zur beschränkten Steuerpflicht gemäss Art. 6 Abs. 2 DBG		
	Geschäftsbetrieb Betriebsstätte Grundstück	
	selbstständige Erwerbstätigkeit	Art. 92 DBG, nur Künstler, Sportler und Referenten
	unselbstständige Erwerbstätigkeit	Art. 91 DBG, im Ausland ansässige Arbeitnehmer wie z. B. Grenzgänger, Wochenaufenthalter
	Verwaltungsrats- und Geschäftsleitungsentschädigung	Art. 93 DBG
	Grundpfandgläubiger	Art. 94 DBG
	Vorsorgeleistungen	Art. 95 DBG (öffentlich-rechtliches Arbeitsverhältnis) Art. 96 DBG (privatrechtliche Vorsorgeleistungen)
	Erwerbstätigkeit im internationalen Verkehr	Art. 97 DBG
	Einkommen aus exportierten Mitarbeiterbeteiligungen zum massgebenden Besteuerungszeitpunkt	Art. 97a DBG

PRAXISTIPP



Auch ein Schweizer kann quellensteuerpflichtig sein, wenn er beschränkt steuerpflichtig ist oder sein Arbeitgeber das vereinfachte Abrechnungsverfahren (Art. 37a DBG) anwendet.

1.3.1 Unbeschränkte Steuerpflicht

Folgende Personen sind quellensteuerpflichtig:

- natürliche Personen ohne fremdenpolizeiliche Niederlassungsbewilligung C, die sich in der Schweiz aufhalten oder in der Schweiz wohnen und Einkünfte aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit erzielen (Art. 83 DBG)
- Arbeitnehmer, die dem vereinfachten Abrechnungsverfahren zur Bekämpfung der Schwarzarbeit¹ unterworfen werden (anwendbar auch auf Personen mit Schweizer Bürgerrecht bzw. mit Niederlassungsbewilligung C); dieses Verfahren gelangt seit dem 1. Januar 2008 zur Anwendung; wird der Verdienst von einer an sich dem ordentlichen Veranlagungsverfahren unterstehenden Person durch das vereinfachte Abrechnungsverfahren der Quellenbesteuerung unterworfen, so kann dieser Lohnbestandteil im ordentlichen Veranlagungsverfahren auch nicht satzbestimmend berücksichtigt werden (Art. 37a Abs. 1 DBG). Seit 1. Januar 2018 wurde zudem in Art. 2 Abs. 2 revBGSA präzisiert, dass das vereinfachte Abrechnungsverfahren inskünftig für Kapitalgesellschaften und Genossenschaften (Bst. a) sowie bei Mitarbeit des Ehegatten oder der Ehegattin sowie der Kinder im eigenen Betrieb (Bst. b) nicht mehr anwendbar ist.

Bei folgenden Personen entfällt i. d. R. die Quellensteuerpflicht (siehe 7.3):

- natürliche Personen, die im Besitz der Niederlassungsbewilligung C sind (Art. 83 Abs. 1 DBG)
- Personen, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, sofern deren Ehegatte das Schweizer Bürgerrecht oder die Niederlassungsbewilligung C besitzt (Art. 83 Abs. 2 DBG)
- Personen, die ausschliesslich einer selbstständigen Erwerbstätigkeit nachgehen
- Personen, die Einkünfte von Leistungsschuldnern mit Sitz im Ausland beziehen, die weder über eine Betriebsstätte noch eine feste Einrichtung in der Schweiz verfügen (Art. 6 QStV)

1.3.2 Beschränkte Steuerpflicht

Folgende Personen sind, unabhängig von ihrer Staatsangehörigkeit, als Arbeitnehmer mit Wohnsitz im Ausland für ihre Erwerbseinkünfte bei Arbeitgebern mit Sitz in der Schweiz bzw. im Kanton quellensteuerpflichtig:

¹ Bundesgesetz vom 17. Juni 2005 über Massnahmen zur Bekämpfung der Schwarzarbeit (BGSA; SR 822.41)

- Grenzgänger
- Wochenaufenthalter
- Personen, die für ihre Erwerbstätigkeit im internationalen Verkehr an Bord eines Schiffs oder eines Luftfahrzeugs oder bei einem Transport auf der Strasse tätig sind
- Kurzaufenthalter
- verschiedene Spezialfälle (siehe 3)

1.4 Das Prinzip der echten Quellensteuer

Die Quellensteuer wurde als echte Quellensteuer ausgestaltet, indem der Quellensteuerabzug an die Stelle der ordentlichen Veranlagung tritt. Die Quellenbesteuerung ersetzt das ordentliche Veranlagungs- und Bezugsverfahren vollständig. Blosser Sicherungsfunktion kommt der Quellensteuer lediglich im Verfahren der nachträglichen ordentlichen Veranlagung zu. Ungenauigkeiten, die dem Quellensteuerverfahren aufgrund gewisser Pauschalierungen systemimmanent sind, können i. d. R. nicht durch eine nachfolgende ordentliche Veranlagung behoben werden. Den quellensteuerpflichtigen Personen steht immerhin auf bestimmten steuerpflichtigen Leistungen eine begrenzte Anzahl von Abzügen zur Berücksichtigung individueller Verhältnisse zur Verfügung.

1.4.1 Zulässigkeit der Quellenbesteuerung

Die Zulässigkeit der Quellenbesteuerung ist vom Bundesgericht anfänglich bejaht worden, sofern die Quellenbesteuerung nicht zu einer stossenden Missachtung der Rechtsgleichheit führt (BGE 96 I 51). Mit Abschluss des Abkommens zur Personenfreizügigkeit ist in der Lehrmeinung wie in der Rechtsprechung vermehrt die Frage aufgetreten, ob das Quellensteuerverfahren nicht eine Verletzung des Gleichbehandlungsgebots gemäss Personenfreizügigkeit darstelle. Am 26. Januar 2010 (BGer 2C_319/2009) hat das Bundesgericht entschieden, dass die Schweizer Quellensteuerordnung in gewissen Konstellationen gegen das Personenfreizügigkeitsabkommen (FZA) und damit gegen übergeordnetes Staatsvertragsrecht verstosse. Das Bundesgericht hat dabei erkannt, dass ein sogenannter Quasiansässiger Anspruch auf dieselben Abzüge habe wie eine ordentlich veranlagte Person. Wer mehr als 90 % seines weltweiten Familieneinkommens in der Schweiz erzielt, hat in jedem Fall Anspruch darauf, als Quasiansässiger behandelt zu werden. In einem weiteren Urteil (23. November 2010, BGer 2C_21/2010) hat das Bundesgericht seine Rechtsprechung zum Begriff der Quasiansässigkeit bestätigt und den Kanton GE aufgefordert, gesetzgeberisch tätig zu werden. Aufgrund dieses und weiterer Bundesgerichtsentscheide wurde ein Bundesgesetz über die Revision der Quellenbesteuerung des Erwerbseinkommens verabschiedet (siehe 8). Die Frage, wann jemand quasiansässig ist, wurde durch internationale Gerichte schon mehrfach beurteilt. Dabei hat sich gezeigt, dass die Grenze von 90 % nicht als fixes Kriterium herangezogen werden kann.

1.5 Vereinheitlichung unter den Kantonen

Die Regelungsdichte auf Bundesebene bezweckt eine weitestgehende Angleichung zwischen kantonalem und eidgenössischem Quellensteuerrecht, um den einheitlichen Bezug der Quellensteuern sicherzustellen. Die Kantone verfügen deshalb im Quellensteuerrecht nur über einen sehr eingeschränkten Gestaltungsspielraum. So ist z. B. der Kreis der quellensteuerpflichtigen Personen im Steuerharmonisierungsgesetz abschliessend geregelt; er kann durch die Kantone weder ausgedehnt noch eingeengt werden. Zudem drängt sich selbst bei Vorliegen eines Gestaltungsspielraums in der kantonalen Gesetzgebung oft aus vollzugstechnischen Gründen die Angleichung an die bundesrechtliche Regelung – so z. B. bei der Einkommenslimite für eine nachträgliche ordentliche Veranlagung (ausser im Kanton GE überall > CHF 120 000.–) – auf.

Nichtsdestotrotz sind unter den Kantonen weiterhin unterschiedliche Regelungen vorzufinden, die sich in der Praxis für die SSL nachteilig auswirken. Es sind vor allem folgende Differenzen:

- Berechnungsgrundlage: Monatsverdienst oder Umrechnung auf Jahreseinkommen
- unterschiedliche Auffassungen bezüglich satzbestimmenden Elementen
- unterschiedliche Bezugsprovision auf der abgezogenen Quellensteuer für den SSL
- nachträgliche Rückerstattung: unterschiedliche Regelungsdichte
- verfahrensrechtliche Unterschiede: zentraler/dezentraler Steuerbezug
- etc.

Folgende Anpassungen wurden zur Hauptsache von den Kantonen akzeptiert:

- monatlicher Abrechnungsrhythmus
- Meldung von Neuanstellungen über das einheitliche Lohnmeldeverfahren
- zentrale Abrechnung mit den kantonalen Steuerverwaltungen via ELM
- einheitliche Tarifbezeichnungen und -anwendungen

Trotz der Quellensteuerverordnung seit 1. Januar 2014 können in den verschiedenen Kantonen Unterschiede im Bereich der Anwendung des Nebenerwerbtarifs D, in der Gewährung des Kinderabzugs, bei der Behandlung von Konkubinatspaaren mit Kindern und weiteren Details (massgebende Quellensteuerbasis resp. Satzbestimmung, Auswirkung des Tarifcodes ab Folgemonat oder rückwirkend etc.) festgestellt werden. Es sollten deshalb in der Praxis immer die Quellensteuerverordnungen und die Merkblätter der abzurechnenden Kantone konsultiert werden. Stimmen diese explizit nicht mit den Bestimmungen der Quellensteuerverordnung des Bundes überein, muss überlegt werden, inwieweit sich in Fällen der Benachteiligung eine Einsprache/ein Verfahren mit den kantonalen Behörden lohnen könnte. Es ist damit zu rechnen, dass die einen oder anderen widerrechtlichen Bestimmungen durch betroffene Kantone angepasst werden, jedoch kann nicht immer davon ausgegangen werden, dass der gleiche Fall in verschiede-