

Quellensteuer - Diskriminierungsverbot Praxis Kanton Luzern

Angelo Longobardi

**CONFERENCE SUISSE
DES IMPOTS**
Union des autorités
fiscales suisses

**SCHWEIZERISCHE
STEUERKONFERENZ**
Vereinigung der schweiz.
Steuerbehörden

**CONFERENZA
FISCALE SVIZZERA**
Associazione delle
autorità fiscali svizzere

Vorstand / Comité

**Analyse zu den Bundesgerichtsentscheiden
vom 26. Januar 2010 und 4. Oktober 2010
und zum Verwaltungsgerichtsentscheid (NE) vom 2. Juni 2010**

**(Ungleichbehandlung zwischen quellenbesteuerten
und ordentlich besteuerten Personen in der Schweiz)**

An der Sitzung vom 3. November 2010 vom Vorstand der SSK genehmigt

Inhaltsverzeichnis

1. Einleitung	3
1.1 Auslöser und Entstehung des vorliegenden Analyse-Papiers	3
1.2 Zweck und Grenzen der Analyse.....	3
2. Kürzlich ergangene Gerichtsentscheide	3
2.1 Bundesgerichtsentscheid vom 26.01.2010 betreffend Quasi-Ansässige im Kanton Genf.....	4
2.2 Verwaltungsgerichtsentscheid vom 02.06.2010 betreffend Ansässige im Kanton Neuenburg.....	5
2.3 Bundesgerichtsentscheide vom 04.10.2010 betreffend Quasi-Ansässige im Kanton Tessin.....	5
2.4 Handlungsbedarf aufgrund der Gerichtsentscheide	6
3. Quellensteuer und Gleichbehandlungsproblematik	6
3.1 Konzeption als echte Quellensteuer	6
3.2 Diskriminierungs-Problematik in Rechtsprechung, Lehre und Verwaltungspraxis	6
3.3 Mögliche Ungleichbehandlungen zwischen Quellenbesteuerten und ordentlich Besteuerten.....	8
3.4 Ausdehnung der FZA-Rechtsprechung auf Nicht-EU/EFTA-Personen	9
4. Relevanz der neuen Rechtsprechung für die verschiedenen Gruppen von Quellenbesteuerten und die einzelnen Kantone	10
4.1 Betroffene Quellensteuerpflichtige.....	10
4.2 Betroffene Kantone.....	12
5. Lösungsansätze zur Vermeidung von Ungleichbehandlungen	12
5.1 Nachträgliche ordentliche Veranlagung.....	12
5.2 Tarifkorrektur ohne Anpassung des Gemeindesteuerfusses.....	13
5.3 Tarifkorrektur mit Anpassung des Gemeindesteuerfusses.....	15
5.4 Kriterien für die Wahl des geeigneten Lösungsansatzes.....	15
6. Verfahrensrechtliche Fragen	16
6.1 Korrektur in der Regel nur auf Antrag	16
6.2 Einzureichende Unterlagen und weitere Mitwirkungspflichten	16
6.3 Fristen.....	18
6.4 Beibehaltung der gewählten Besteuerungsart oder jährliches Wahlrecht	19
6.5 Zustellung von Entscheiden bei ausländischem Wohnsitz	19
7. Zins- und Fälligkeitsfragen	20
7.1 Grundproblematik	20
7.2 Direkte Bundessteuer	21
7.3 Kantons- und Gemeindesteuern.....	21
7.4 Lösungsansätze	22
8. Fazit	23

Anhang A: Personenkategorien

Anhang B: Grenzgänger

1. Einleitung

1.1 Auslöser und Entstehung des vorliegenden Analyse-Papiers

Am 26.01.2010 hat das **Bundesgericht** entschieden, dass die schweizerische Quellensteuerordnung in gewissen Konstellationen gegen das Freizügigkeitsabkommen (FZA)¹ und damit gegen übergeordnetes Staatsvertragsrecht verstösst. Konkret wurde festgehalten, dass Quellenbesteuerte mit ausländischem Wohnsitz und erheblichen Einkünften aus der Schweiz im Vergleich zu ordentlich besteuerten Personen unter bestimmten Umständen steuerlich unzulässig diskriminiert werden.

Zur vertieften Prüfung des Urteils und Erstellung einer Analyse zuhanden der kantonalen Steuerverwaltungen zwecks Vermeidung von Ungleichbehandlungen hat die Kommission für Gesetzgebung und Steuerharmonisierung (KOGEGA) im Auftrag des SSK-Vorstands im Juni 2010 die **Arbeitsgruppe "Besondere Internationale Quellensteuerfragen"** (AGr BIQ) eingesetzt.

Im Verlauf der Abklärungen der AGr BIQ sind im Sommer und Herbst 2010 weitere Bundes- und Verwaltungsgerichtsentscheide aus den Kantonen Neuenburg und Tessin zu quellenbesteuerten Personen mit und ohne Wohnsitz in der Schweiz bekannt geworden. Diese **weiten Entscheide mit grundsätzlicher Bedeutung** und die gleichzeitig einsetzenden **fachlichen und politischen Diskussionen** über die Ungleichbehandlungs-Problematik sind in die Abklärungen laufend eingeflossen. Das vorliegende Analyse-Papier wurde im SSK-Vorstand am 3.11.2010 diskutiert und zur Publikation freigegeben.

1.2 Zweck und Grenzen der Analyse

Zweck der vorliegenden Analyse ist es, die Steuerbehörden mit den Gerichtsentscheiden vertraut zu machen, sie generell auf die Ungleichbehandlungs-Thematik zu sensibilisieren und bei der Suche nach adäquaten Massnahmen zur Vermeidung von rechtlich unzulässigen Ungleichbehandlungen (Diskriminierungen) zwischen quellenbesteuerten und ordentlich besteuerten Personen **innerhalb der heute geltenden rechtlichen Rahmenbedingungen von DBG und StHG** zu unterstützen.

Nicht Gegenstand der vorliegenden Analyse sind Überlegungen im Hinblick auf eine **Revision von DBG und StHG**. Der Entscheid über den Start eines Verfahrens zur Revision von DBG und StHG ist nicht Sache der SSK, sondern obliegt den zuständigen politischen Instanzen. Dann wird möglicherweise auch zu klären sein, ob eine Quellensteuer generell für alle in der Schweiz steuerpflichtigen Personen eingeführt werden soll, sei es als echte Quellensteuer, welche die ordentliche Veranlagung ersetzt, oder als blosse Sicherungssteuer mit späterer Anrechnung an die ordentliche Steuer.²

2. Kürzlich ergangene Gerichtsentscheide

Im Laufe des Jahres 2010 haben das Bundesgericht und mehrere kantonale Gerichte festgestellt, dass die schweizerische Quellensteuerordnung in ihrer bisherigen Ausgestaltung in bestimmten Konstellationen gegen das FZA und damit gegen übergeordnetes Staatsver-

¹ Freizügigkeitsabkommen vom 21.06.1999 zwischen der Schweiz und der EU, SR 0.142.112.681.

² Vgl. dazu Postulat Nr. 10.3445 "Quellensteuer für alle Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer und alle Rentnerinnen und Rentner" von Nationalrat HILTPOLT HUGUES, 15.06.2010, http://www.parlament.ch/D/Suche/Seiten/geschaefte.aspx?gesch_id=20103445.

tragsrecht verstösst, weil Quellenbesteuerte im Vergleich zu ordentlich Besteuerten benachteiligt werden.

2.1 Bundesgerichtsentscheid vom 26.01.2010 betreffend Quasi-Ansässige im Kanton Genf

Gemäss Bundesgerichtsentscheid vom 26.01.2010³ verstösst die heutige Quellensteuerordnung im Falle von **nicht in der Schweiz ansässigen Personen** (sogenannte "**Gebietsfremde**", Art. 91 ff. DBG und Art. 35 ff. StHG) in gewissen Konstellationen gegen das FZA. Verschiedene Fachartikel haben dieses Urteil seither kommentiert.⁴

Konkret zu beurteilen war die Beschwerde eines Schweizer Bürgers, der in Frankreich wohnte und in Genf als Grenzgänger arbeitete. 95 % seiner weltweiten Einkünfte entfielen auf seinen Lohn aus der Schweiz. Als Abzüge zugelassen wurden ihm die Beiträge an die Säule 3a und Einkaufsbeiträge in die 2. Säule, verweigert wurden ihm jedoch diverse effektive Gewinnungskosten (insbesondere Fahrtkosten), welche die im Tarif pauschal berücksichtigten Kosten überstiegen, die ordentlichen Beiträge für die 2. Säule, Prämien an die Kranken- und Unfallversicherung und an eine Lebensversicherung. Gerügt wurde eine Verletzung des Nicht-Diskriminierungsgebots gemäss Art. 2 FZA sowie der Gleichbehandlungsklauseln im Sinne von Art. 9 Anhang I FZA.

Das BGer stützte sich insbesondere auf Urteile des Europäischen Gerichtshofs (EuGH), namentlich betreffend *Schumacker*⁵, *Gschwind*⁶, *Wielockx*, *Asscher* und *Zurstrassen*. Danach liegt eine unzulässige Diskriminierung vor, wenn gebietsfremde Steuerpflichtige anders behandelt werden als gebietsansässige Steuerpflichtige, sofern sich diese in einer vergleichbaren Situation befinden. Eine vergleichbare Situation ist nach ständiger Rechtsprechung des EuGH immer dann anzunehmen, wenn Gebietsfremde einen Grossteil ihrer Einkünfte im Arbeitsortstaat erzielen. Ist diese Voraussetzung erfüllt, so soll der Arbeitsortstaat den Gebietsfremden dieselben steuerlichen Vergünstigungen gewähren wie den Gebietsansässigen. Der EuGH hat dafür den Begriff der „**Quasi-Ansässigen**“ eingeführt, welchen das BGer im Urteil vom 26.01.2010 für das schweizerische Steuerrecht übernommen hat.

Gemäss vorgenanntem Urteil Gschwind des EuGH sind gebietsfremde Steuerpflichtige dann als „Quasi-Ansässige“ zu betrachten, wenn sie **90 % oder mehr ihres weltweiten Einkommens** im Arbeitsortstaat erzielen. Diese Betrachtungsweise wurde auf Stufe BGer erstmalig übernommen. Zur Grundlage für die Berechnung der 90 % findet sich in den erwähnten Urteilen kein Hinweis. Gestützt auf die Randziffern 6 und 28 des Urteils Gschwind lässt sich jedoch schliessen, dass die Beurteilung analog den schweizerischen Rechtsnormen zu erfolgen hat. Somit ist für die Berechnung der 90 %-Grenze wohl das weltweite Ehegatteneinkommen heranzuziehen.

³ BGer 26.01.2010, 2C_319/2009.

⁴ Unter anderem ADRIANO MARANTELLI, Das Bundesgericht schlägt eine erste Bresche in die Quellenbesteuerung, Jusletter 12.04.2010; ROLAND RATHS/ERICH BOSSHARD, Bundesgericht verbessert Rechtsstellung von quellensteuerpflichtigen Arbeitnehmern, Steuer Revue 6/2010, S. 426 ff.; STEFAN OESTERHELT, Quellensteuerordnung verstösst gegen die Bilateralen Abkommen, IFF Forum für Steuerrecht, 2010, S. 212 ff.

⁵ EuGH 14.02.1995, C-279/93, <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61993J0279:DE:HTML>.

⁶ EuGH 14.09.1999, C-391/97, <http://curia.europa.eu/juris/cgi-bin/form.pl?lang=de&Submit=Suchen&docrequire=alldocs&numaff=&datefs=&datefe=&nomusuel=&domaine=&mots=C-391%2F97&resmax=100>.

2.2 Verwaltungsgerichtsentscheid vom 02.06.2010 betreffend Ansässige im Kanton Neuenburg

Das Verwaltungsgericht des Kantons Neuenburg hat am 02.06.2010⁷ entschieden, dass die Erwägungen des Bundesgerichtsurteils vom 26.01.2010 sinngemäss auch für in der Schweiz wohnhafte Personen ("**Ansässige**") gelten und dass deren Quellenbesteuerung in gewissen Konstellationen ebenfalls gegen das FZA verstösst.

Konkret zu beurteilen war der Fall eines in Neuenburg wohnhaften Ehepaars mit Jahresaufenthaltsbewilligung B. Beide Ehegatten waren mit einem quellensteuerpflichtigen Einkommen von jeweils unter CHF 120'000 erwerbstätig. Die Besteuerung im ordentlichen Veranlagungsverfahren hätte eine um rund 20 % bzw. CHF 2'800 tiefere Steuer als der Quellensteuerbetrag ergeben. Das Gericht hat festgehalten, dass ein Verstoss gegen das FZA vorliegt und steuerlich die gleichen Abzüge zugelassen werden müssen wie bei Schweizern oder bei Ausländern mit einer Niederlassungsbewilligung C.

2.3 Bundesgerichtsentscheide vom 04.10.2010 betreffend Quasi-Ansässige im Kanton Tessin

Im Kanton Tessin haben seit 2006 mehrere Quellenbesteuerte unabhängig voneinander in verschiedenen Verfahren eine unzulässige steuerliche Diskriminierung und Verletzung des FZA geltend gemacht, weil sie Unterhaltszahlungen an Ehefrauen oder Kinder, Säule 3a-Einzahlungen oder Schuldzinsen steuerlich nicht geltend machen konnten. In allen Verfahren handelte es sich um Personen mit Wohnsitz in Italien, die im Kanton Tessin unselbständig erwerbstätig waren. Ihnen allen wurde wegen ihres fehlenden Wohnsitzes in der Schweiz eine Tarifkorrektur verweigert.

Das Verwaltungsgericht des Kantons Tessin hat im Laufe des Jahres 2009 und damit zeitlich noch vor dem oben genannten Genfer Bundesgerichtsentscheid vom 26.01.2010 mehrere Rekurse gutgeheissen und dabei die Kategorie der **Quasi-Ansässigen** im Sinne des EuGH ins Schweizer Steuerrecht übernommen.⁸ Das Verwaltungsgericht hat die ablehnenden Entscheide der Tessiner Steuerverwaltung jeweils aufgehoben und zu neuem Entscheid zurückgewiesen, damit die Steuerverwaltung prüfen könne, ob die betroffenen Quellenbesteuerten im konkreten Fall mindestens 90 % der Einkünfte aus schweizerischen Quellen erzielt haben und auf welchem Wege sich die rechtlich unzulässige Diskriminierung sachgerecht beheben lasse. Inhaltlich hat das Verwaltungsgericht jeweils sinngemäss festgehalten, dass es zwar in der Veranlagungspraxis Schwierigkeiten geben könne, so etwa bei der Ermittlung von Einkünften und Vermögenswerten im Ausland, dass diese praktischen Schwierigkeiten aber nicht generell als Rechtfertigung für eine Ungleichbehandlung zulasten Quellenbesteuerten angeführt werden dürften. Nach den üblichen Grundsätzen der Beweislastverteilung obliege es zudem den Quellenbesteuerten, die für eine sachgerechte Festsetzung bzw. Korrektur der Steuer notwendigen Sachverhaltsdarstellungen und Beweismittel beizubringen.

Die Tessiner Behörden haben drei dieser Verfahren ans Bundesgericht weitergezogen. Am 04.10.2010 hat das Bundesgericht die drei Urteile des Verwaltungsgerichts im Grundsatz bestätigt.⁹

⁷ Verwaltungsgericht Neuenburg 02.06.2010, TA.2009.161.

⁸ Camera di diritto tributario CdT 80.2007.79, 80.2007.157, 80.2008.78 und 80.2008.138.

⁹ BGer 04.10.2010, drei Entscheide 2C_33/2010, 2C_34/2010 und 2C_35/2010.

2.4 Handlungsbedarf aufgrund der Gerichtsentscheide

Aufgrund der genannten Gerichtsentscheide besteht für die kantonalen Steuerverwaltungen Handlungsbedarf sowohl im Bereich der Quellenbesteuerung **Ansässiger** (Art. 83 ff. DBG und Art. 32 ff. StHG) als auch **Nichtansässiger bzw. Quasi-Ansässiger** (Art. 91 ff. DBG und Art. 35 ff. StHG).

Zwar dürfte die Quellenbesteuerung nach bisheriger Praxis in den meisten Fallkonstellationen auch weiterhin unverändert möglich sein, doch gilt es, aus der Masse heraus gezielt und frühzeitig jene Fälle abzufangen, die sonst bei gerichtlicher Beurteilung im Sinne der vorgeannten Gerichtsentscheide mit umso mehr Aufwand und Kosten erst später korrigiert werden müssten.

3. Quellensteuer und Gleichbehandlungsproblematik

3.1 Konzeption als echte Quellensteuer

Die heutige schweizerische Quellensteuerordnung wurde 1995 mit dem Inkrafttreten des DBG und der damit einhergehenden vertikalen Steuerharmonisierung auch für die kantonalen Steuern eingeführt. Vorher kannten die Kantone eigene Quellensteuerordnungen, die sich teils erheblich unterschieden.

Die Quellensteuern dienen nicht nur der Sicherung des Steuerbezugs, sondern sie treten als **echte Quellensteuern** an die Stelle der im ordentlichen Verfahren zu veranlagenden Steuern. Einzig für Quellenbesteuerte mit Wohnsitz in der Schweiz bleibt eine nachträgliche ordentliche Veranlagung (NOV) vorbehalten, soweit die quellenbesteuerten Bruttoeinkünfte CHF 120'000 pro Jahr übersteigen (Art. 90 DBG und Art. 34 Abs. 2 DBG). Der Kanton Genf kennt mit CHF 500'000 einen abweichenden Schwellenwert.

Die Konzeption als echte Quellensteuer und nicht nur als blosse Sicherungssteuer bringt es zwangsläufig mit sich, dass Unebenheiten, die mit einem Steuerabzug an der Quelle und den damit verbundenen Vereinfachungen und Pauschalierungen einhergehen, nicht durch eine nachträgliche ordentliche Veranlagung korrigiert werden können. Gewisse Ungleichbehandlungen sind damit systemimmanent, wobei damit allerdings die Frage noch nicht beantwortet ist, ob sie auch rechtlich unzulässig sind oder ob sie sich aufgrund unterschiedlicher Verhältnisse rechtfertigen lassen. Verschiedene Gerichte haben sich zu solchen Fragen bereits früher geäussert, ohne jedoch klar darzulegen, welches Ausmass von Ungleichbehandlung unter welchen Umständen noch hingenommen werden kann bzw. ab wann eine auch rechtlich unzulässige Ungleichbehandlung vorliegt.¹⁰

3.2 Diskriminierungs-Problematik in Rechtsprechung, Lehre und Verwaltungspraxis

Die Konzeption als echte Quellensteuer hat ***schon seit längerem immer wieder kritische Fragen*** nach der Vereinbarkeit der Quellensteuerordnung mit der Schweizerischen Bundesverfassung (z.B. Rechtsgleichheitsgebot) und mit internationalen Verträgen (z.B. Nicht-

¹⁰ So z.B. Verwaltungsgericht TG, 03.09.2008, StE 2008 DBG/TG A 32 Nr. 11, wonach "eine gewisse Ungleichbehandlung", in casu 9 % Steuer Mehrbelastung eines ansässigen deutschen Ehepaars mit Einkünften unter CHF 120'000, mit Blick auf das FZA und die BV noch vertretbar sei.

diskriminierungs- bzw. Gleichbehandlungsklauseln in Doppelbesteuerungsabkommen und anderen Verträgen) aufkommen lassen.

Dennoch haben die **Schweizerischen Gerichte** das geltende Quellensteuersystem bis zu den eingangs erwähnten Gerichtsentscheiden nicht als diskriminierend qualifiziert, jedoch festgehalten, dass es nicht zu stossenden Ungleichheiten führen dürfe.¹¹ Vor allem einem Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich 1992¹² kam eine gewisse Signalwirkung zu. Das Gericht hatte damals einlässlich begründet, weshalb sich Quellenbesteuerte typischerweise in anderen Verhältnissen als ordentlich besteuerte Personen befinden, was eine Unterstellung unter verschiedene Veranlagungs- und Bezugssysteme rechtfertige. Das Urteil enthält ausführliche Erwägungen zur oft nur kurzen Verweildauer in der Schweiz, zu fehlenden Sprach- und Rechtskenntnissen und zur Nichtvollstreckbarkeit von Steuerforderungen im Ausland und wägt die Notwendigkeit einer praktischen Durchführbarkeit der Ausländerbesteuerung gegenüber einer rein formellen, in der Rechtswirklichkeit aber nicht durchsetzbaren Gleichbehandlung der Steuerpflichtigen ab.

Die Bedenken bezüglich Diskriminierungsproblematik haben neue Nahrung erhalten, als die Schweiz mit der EU 1999 ein **Freizügigkeitsabkommen (FZA)** vereinbarte, welches nach erfolgter Ratifizierung am 1.7.2002 in Kraft trat. Als Leiturteil in Sachen Diskriminierung gilt gemeinhin das EuGH-Urteil *Schumacker* von 1995¹³. Schumacker war als belgischer Staatsangehöriger mit Wohnsitz in Belgien in Deutschland unselbständig erwerbstätig. Er erwirtschaftete den überwiegenden Teil seiner Einkünfte in einem anderen Staat und war deshalb für die Zwecke des deutschen Steuerrechts als Quasiansässiger zu betrachten. Darauf aufbauend hat der EuGH seine Haltung zur Diskriminierungsfrage laufend verfeinert.

Zur Klärung der Vereinbarkeit der schweizerischen Quellensteuerordnung mit dem FZA und zur Überprüfung der schweizerischen Verwaltungspraxis hat die SSK - damals noch unter dem Namen "Konferenz staatlicher Steuerbeamter" - bereits 1998 eine **Arbeitsgruppe** eingesetzt. Die Arbeitsgruppe kam zum Schluss, dass die Beibehaltung des bisherigen Quellensteuersystems die beste und effizienteste Lösung darstelle und dass sich trotz FZA keine Änderung der geltenden Quellensteuerkonzeption und keine Anpassung der Art. 83 ff. DBG und Art. 32 ff. StHG aufdränge. Zur Lösung der Diskriminierungsproblematik stünden mit der nachträglichen ordentlichen Veranlagung und der individuellen Tarifkorrektur ausreichende Korrekturmechanismen zur Verfügung, wobei diese allenfalls gegenüber der bisherigen Verwaltungspraxis ausgedehnt werden müssten. Falls das Bundesgericht oder der Gemischte Ausschuss (comité mixte) später im Falle der in der Schweiz ansässigen Quellenbesteuerten einmal eine Diskriminierung feststellen würden, solle letzteren die Pflicht zur Einreichung einer jährlichen Steuererklärung auferlegt werden, womit der Quellensteuer eine reine Sicherungsfunktion zukäme, welche an die Stelle des provisorischen Bezugs trete. Damit sei jegliche steuerliche Diskriminierung ausgeschaltet.

Demgegenüber vertrat die **Lehre**¹⁴ ab der Jahrtausendwende mehrheitlich und zunehmend die Auffassung, die schweizerische Quellensteuerordnung verstosse in mehrfacher Hinsicht

¹¹ BGE 124 I 251 f.; BGE 96 I 45; BGE 91 I 81.

¹² VGer ZH 03.03.1992., SB 91/0036.

¹³ EuGH 14.02.1995, C-279/93, <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61993J0279:DE:HTML>

¹⁴ Vgl. etwa JEAN-MARC RIVIER, L'égalité devant l'impôt des travailleurs suisses et étrangers, in: ASA 71 (2002), S. 97 ff.; ANDREA PEDROLI, in: YERSIN/ NOËL (Hrsg.), Commentaire romand, Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Basel 2008, S. 1003 ff.; YVES NOËL, Biehl, Schumacher et la Suisse: l'impôt à la source au scanner de la jurisprudence communautaire, in: LOCHER/ROLLI/SPORRI (Hrsg.), Internationales Steuerrecht in der Schweiz/Droit fiscal international de la Suisse, Festschrift/Mélanges Walter Ryser, Aktuelle Situation und Perspektiven/Situation actuelle et perspectives, Bern 2005, S. 163; PASCAL HINNY, Das Diskriminierungsverbot des Personenverkehrs-

gegen das Gleichheitsgebot der Bundesverfassung, gegen Nichtdiskriminierungsvorschriften in DBA's und vor allem gegen das FZA.

3.3 Mögliche Ungleichbehandlungen zwischen Quellenbesteuerten und ordentlich Besteuerten

Nach der heute wohl vorherrschenden Auffassung dürfte die schweizerische Quellensteuerordnung nicht in allen persönlichen, familiären und finanziellen Konstellationen FZA-konform sein. **Ungleichbehandlungspotential** zwischen Quellenbesteuerten und ordentlich besteuerten Personen kann etwa in folgenden Punkten bestehen:

- a) Sofortige Erhebung der Steuer an der Quelle gegenüber einer erst später durchsetzbaren Zahlung durch den Arbeitnehmer oder Zahlungsempfänger bei der ordentlichen Veranlagung (Liquiditätsnachteil).
- b) Fehlende Verzinsung der „Steuervorauszahlung“ der Quellenbesteuerten.
- c) Fehlende oder eingeschränkte Möglichkeit zur Geltendmachung weiterer, im Tarif nicht oder nur pauschal berücksichtigter Abzüge für Quellenbesteuerte.
- d) Teils keine Berücksichtigung des Steuerfreibetrags im Quellensteuertarif.
- e) Fehlender Jahressteuerausgleich bei nicht nachträglich ordentlich Veranlagten in gewissen Kantonen.¹⁵
- f) Anwendung eines kantonsweiten Durchschnittssteuereffusses für die Gemeindesteuer sowie für die Kirchensteuer (damit Benachteiligung von Quellenbesteuerten in steuergünstigen Gemeinden und Bevorteilung von Quellenbesteuerten in Gemeinden mit hohem Steuereffuss).
- g) Berücksichtigung der Veränderung persönlicher und familiärer Verhältnisse bei Quellenbesteuerten ab dem betreffenden Monat und nicht für das ganze Jahr (unterschiedliche Stichtage für die Berücksichtigung der Familienverhältnisse).
- h) Anteilige steuerliche Zugehörigkeit von Quellenbesteuerten zu den betroffenen Kantonen bei unterjährigem Wohnsitzwechsel innerhalb der Schweiz (Benachteiligung gegenüber ordentlich besteuerten Personen, welche in einen Kanton mit tiefem Steuerniveau umziehen).
- i) Verfahrensmässig nur eingeschränkte oder zeitlich begrenzte Möglichkeit zur Geltendmachung einer Tarifkorrektur.
- j) Pauschale Verteilung Ehegattentarif 2/5 zu 3/5 gemäss "Tabelle direkte Bundessteuer zum Quellensteuertarif für Doppelverdiener".
- k) Besteuerung der Nebenerwerbseinkünfte und gewisser Ersatzeinkünfte fix zu 10 % in den meisten Kantonen.
- l) Teilweise keine Satzkorrektur bei Vorliegen von mehreren Arbeitsverhältnissen, deren Lohnzahlungen allesamt den ordentlichen Quellensteuertarifen (nicht dem Nebenerwerbstarif) unterliegen.
- m) Keine Berücksichtigung der übrigen ausländischen und inländischen Einkünfte für die Steuersatzbestimmung von unbeschränkt wie auch beschränkt Steuerpflichtigen (ausser Lohneinkommen).

abkommens im Schweizer Steuerrecht, IFF Forum für Steuerrecht, 2004, S. 165 ff. und S. 251 ff.; RAINER ZIGERLIG/GUIDO JUD, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Vorbemerkungen zu Art. 83-101 DBG, 2. A., 2008; STEFAN OESTERHELT, Quellensteuerordnung verstösst gegen die Bilateralen Abkommen, IFF Forum für Steuerrecht, 2010, S. 212 ff.

¹⁵ Quellensteuerverfahren: Monat als Steuerperiode. Ordentliches Veranlagungsverfahren: Jahr als Steuerperiode. So verzerrt z.B. ein einmaliger Bonus die Progression.

Es darf nicht ausser Acht gelassen werden, dass die Ungleichbehandlung nicht zwingend zu lasten Quellenbesteuerter geht, sondern dass in gewissen Konstellationen eine "umgekehrte Diskriminierung", also eine **Inländerbenachteiligung** entstehen kann.

So ist eine in der Schweiz ordentlich besteuerte Person etwa dann benachteiligt, wenn sie im Vergleich mit einer ansässigen quellenbesteuerten Person unter sonst gleichen Umständen eine höhere Steuer zu entrichten hat. In der Praxis ist dies häufig der Fall, wenn die Wohn-gemeinde einen höheren Gemeindesteuerfuss hat als jener, der in den für die Quellensteuer-tarife verwendeten kantonalen Einheitssatz eingeflossen ist (häufig ein durchschnittlicher o-der gewogener Gemeinde- und Kirchensteuersatz). Eine Ungleichbehandlung kann sich auch ergeben, wenn die im Tarif pauschal eingerechneten Abzüge höher sind als die effekti-ven Auslagen.

Eine steuerliche Benachteiligung von ordentlich besteuerten Personen gegenüber Quellenbe-steuerten mag sachlich störend oder sogar stossend sein, rein landesrechtlich ist sie nicht zu beanstanden, weil die Besteuerungsvorschriften in den Art. 83 ff. DBG und Art. 32 ff. StHG auf Ebene eines Bundesgesetzes festgehalten sind und Bundesgesetze gemäss Art. 190 BV von den Verwaltungsbehörden und Gerichten selbst dann zu befolgen sind, wenn sie effektiv gegen verfassungsrechtliche Grundsätze wie z.B. das Gleichbehandlungsgebot in Art. 8 BV oder die Grundsätze der Besteuerung in Art. 127 Abs. 2 BV verstossen. Auch staatsvertrag-lich besteht kein Schutz vor Ungleichbehandlung, denn Art. 2 FZA verbietet eine Diskriminie-rung nur bezüglich FZA-Staatsangehörigen, die sich im Hoheitsgebiet *eines anderen* FZA-Staates aufhalten. Reine Steuerinländer, also Schweizer Staatsangehörige mit Wohnsitz in der Schweiz, können sich damit nicht auf das Diskriminierungsverbot des FZA berufen.

Rein rechtlich bleibt es daher dabei, dass die im internen Landesrecht auf Bundesebene verankerte **Ungleichbehandlung zu lasten von Steuerinländern hinzunehmen** ist. Falls die Politik einen Handlungsbedarf ausmacht, wird es Sache der Bundesgesetzgebung – und nicht der Verwaltung – sein, allfällige Ungleichbehandlungen zu korrigieren. Die Steuerver-waltungen können offensichtliche Ungleichbehandlungen zu lasten von ordentlich besteuerten Personen nur – aber immerhin – im Rahmen der Füllung von (mutmasslichen) Gesetzes-lücken und von anerkannten Auslegungsmethoden der juristischen Methodenlehre angehen.

3.4 Ausdehnung der FZA-Rechtsprechung auf Nicht-EU/EFTA-Personen

Gemäss Art. 2 FZA können sich nur Personen mit EU- oder EFTA-Staatsangehörigkeit auf das FZA berufen, um in der Schweiz eine unzulässige steuerliche Diskriminierung zu monie-ren. Nicht auf das FZA berufen kann sich also z.B. mangels EU- oder EFTA-Staatsangehörigkeit ein Kanadier, der in Frankreich wohnt und in Genf als Grenzgänger ar-beitet, auch wenn er sich sonst in genau gleichen Verhältnissen --- wie z.B. ein Franzose be-findet.

Aus praktischen und vollzugstechnischen Überlegungen ist dennoch zu erwägen, die FZA-Rechtsprechung auch auf weitere Personenkreise auszudehnen. Rechtsgrundlage für eine Ausdehnung auf weitere Staatsangehörige könnte neben Art. 8 BV etwa Art. 5 Abs. 2 BV sein, handelt es sich doch beim Quellensteuerverfahren um ein Massenverfahren, bei dem eine Unterscheidung mit vernünftigen Kosten und massvollem Aufwand für alle Beteiligten nur schwer machbar ist. Mit einer Ausdehnung liessen sich auch heikle Abgrenzungsfragen z.B. im Falle von Mehrfach-Staatsangehörigkeiten oder zum Einbezug der Staatsangehörig-keit des anderen Ehegatten vermeiden.

Es wird Sache der einzelnen Kantone sein, aus juristischer und praktischer Sicht einen an-gemessenen Grundsatzentscheid zu treffen.

4. Relevanz der neuen Rechtsprechung für die verschiedenen Gruppen von Quellenbesteuerten und die einzelnen Kantone

Die Relevanz und die praktischen Auswirkungen der neuen Rechtsprechung sind für die einzelnen Gruppen von Quellenbesteuerten sehr unterschiedlich. Auch die 26 Kantone sind aufgrund ihrer geografischen Lage, ihrer Bevölkerungs- und Ausländerstruktur und nicht zuletzt auch aufgrund unterschiedlicher kantonaler Vereinbarungen mit wichtigen Nachbarstaaten sehr unterschiedlich betroffen.

4.1 Betroffene Quellensteuerpflichtige

Die neue bundesgerichtliche Rechtsprechung zielt hauptsächlich auf drei Kategorien von Quellensteuerpflichtigen ab:

1. In der Schweiz wohnhafte Ausländer ohne Niederlassungsbewilligung C mit einem Einkommen von nicht mehr als CHF 120'000 (GE: CHF 500'000).
2. Im Ausland wohnhafte Grenzgänger.
3. Im Ausland wohnhafte internationale Wochenaufenthalter.

Bei den Grenzgängern und den internationalen Wochenaufenthaltern ist jedoch entgegen einer ersten Vermutung nur ein relativ kleiner Teil betroffen, weil mehrere Doppelbesteuerungsabkommen der Schweiz und diverse internationale Vereinbarungen einzelner Kantone die Problematik wesentlich entschärfen. Eine Darstellung der verschiedenen Konstellationen findet sich im Anhang B.

Anhand von aktuellen Bundesstatistiken¹⁶ und aufgrund einer eigenen Umfrage der Arbeitsgruppe BIQ bei allen Kantonen im Oktober 2010 zeigt sich grob folgendes Bild:

¹⁶ Bundesamt für Statistik, Bevölkerungsstatistik, Stand Juli 2010, <http://www.bfs.admin.ch/bfs/portal/de/index/themen/01/02/blank/dos/result.html>; Bundesamt für Migration, Ausländerstatistik, Stand August 2010, http://www.bfm.admin.ch/content/bfm/de/home/dokumentation/zahlen_und_fakten/auslaenderstatistik.html; Bundesamt für Statistik, Grenzgängerstatistik, Stand Juni 2010, <http://www.bfs.admin.ch/bfs/portal/de/index/themen/03/02/blank/data/05.html>.

Bevölkerungsgruppe	Personen	Von neuer Rechtsprechung betroffen?
Ständige Wohnbevölkerung Schweiz	7'800'000	
- davon Schweizer(innen)	6'100'000	Nein, da nicht quellenbesteuert
- davon Ausländer(innen)	1'700'000	
-- davon Niedergelassene C	1'110'000	Nein, da nicht quellenbesteuert
-- davon Jahresaufenthalter B	570'000	Ja wenn Einkommen bis CHF 120'000. Sonst nicht betroffen. ¹⁷
-- davon Kurzaufenthalter > 12 Mte.	20'000	Ja wenn Einkommen bis CHF 120'000. Sonst nicht betroffen.
Erwerbstätige in der Schweiz mit ausländischem Wohnsitz		
- Grenzgänger und int. Wochenaufenthalter	unbekannt	
-- davon Schweizer(innen)	unbekannt	Ja wenn quasi-ansässig, weil mind. 90 % des weltweiten Einkommens in der Schweiz erzielt wird. Abweichende inter- nationale Vereinbarungen vorbehalten.
-- davon Ausländer(innen)	221'000	dito
- Übrige	unbekannt	Eher nein, da eine längere/regelmässige Erwerbstätigkeit in der Schweiz ohne Be- willigung nicht zulässig ist.

Bei der ständigen ausländischen Wohnbevölkerung in der Schweiz ist zudem zu beachten, dass rund 1,1 Mio., also 64 % der insgesamt 1,7 Mio. Ausländer(innen), die Staatsangehörigkeit eines EU-/EFTA-Staates haben. Nur sie werden unmittelbar vom FZA und damit von der neuen bundesgerichtlichen Rechtsprechung geschützt. Die übrigen 36 % oder rund 0,6 Mio. Ausländer(innen) sind vom FZA nicht unmittelbar geschützt. Für sie stellt sich die Frage, ob die neue bundesgerichtliche Rechtsprechung zum FZA auch für Personen mit anderen Staatsangehörigkeiten anzuwenden ist.¹⁸

Aufgrund einer **Umfrage der AGr BIQ bei den Kantonen im Oktober 2010** ist von folgenden Grössenordnungen auszugehen: Der Schweizerischen Quellensteuer unterliegen rund 750'000 Personen. Etwa 450'000 davon entfallen auf Ansässige und etwa 300'000 auf Nicht-Ansässige. Von den 450'000 Ansässigen dürften etwa 400'000 Personen ein Erwerbseinkommen von weniger als CHF 120'000 erzielen und damit grundsätzlich von der neuen Rechtsprechung des Bundesgerichts betroffen sein. Bei den 300'000 Nichtansässigen fallen vor allem die Grenzgänger zahlenmässig ins Gewicht. Im Sinne einer groben Schätzung ist zu vermuten, dass etwa zwischen 100'000 und 150'000 Quellenbesteuerte in die Kategorie der in der Schweiz quellensteuerpflichtigen Quasi-Anässigen im Sinne der neuen bundesgerichtlichen Rechtsprechung fallen.¹⁹ Von der neuen Rechtsprechung sind damit potentiell insgesamt rund 500'000 bis 550'000 ansässige und quasi-ansässige Quellenbesteuerte betroffen. Dies entspricht etwa 15 % der in der Schweiz erwerbstätigen Personen.

¹⁷ Leider existieren keine verlässlichen Daten, wieviele der rund 570'000 Personen einer Erwerbstätigkeit nachgehen und ob ihr Einkommen CHF 120'000 übersteigt.

¹⁸ Vgl. dazu Abschnitt 3.5.

¹⁹ In dieser Zahl nicht inbegriffen sind also jene Grenzgänger, die aufgrund besonderer internationaler Vereinbarungen in der Schweiz gar nicht oder nur sehr begrenzt steuerpflichtig sind, also vor allem in Frankreich ansässige Personen mit Arbeit in den 8 Grenzgängervereinbarungskantonen sowie in Deutschland ansässige Grenzgänger (vgl. Anhang B).

4.2 Betroffene Kantone

Bei den in der Schweiz wohnhaften Ausländerinnen und Ausländern ohne Niederlassungsbewilligung C mit einem Einkommen von nicht mehr als CHF 120'000 sind sämtliche 26 Kantone von der neuen bundesgerichtlichen Rechtsprechung gleichermassen betroffen, d.h. entsprechend ihrer Bevölkerungs- und Ausländerstruktur. Einen Anhaltspunkt über die Fallzahlen liefert die Ausländerstatistik des Bundesamts für Migration mit Aufschlüsselung der rund 600'000 Jahres- und Kurzaufenthalter auf die einzelnen Kantone.²⁰

Bei den im Ausland wohnhaften Personen, die in der Schweiz einer längeren/regelmässigen unselbständigen Erwerbstätigkeit nachgehen, also vor allem den Grenzgängern und internationalen Wochenaufhaltern, zeigt sich aufgrund der verschiedenen Doppelbesteuerungsabkommen des Bundes und der individuellen kantonalen Vereinbarungen mit gewissen Nachbarstaaten ein sehr viel differenzierteres Bild²¹:

- Nur wenig betroffen sind die meisten Kantone in der Deutschschweiz. Die nördlichen Kantone haben zwar recht viele Grenzgänger aus Deutschland, das DBA D-CH schränkt jedoch die Quellensteuerpflicht in der Schweiz derart ein, dass faktisch keine Probleme entstehen können. Die Zentralschweizer Kantone haben aufgrund ihrer geografischen Lage tendenziell eher wenig Grenzgänger. Sie dürften am ehesten auf die internationalen Wochenaufenthalter achten müssen. Die Kantone der Ostschweiz haben zwar kaum Probleme mit deutschen, wohl aber mit österreichischen und teilweise auch mit italienischen Grenzgängern.
- Die Südschweiz, allen voran der Kanton Tessin, ist von der neuen bundesgerichtlichen Rechtsprechung wegen der italienischen Grenzgänger stark betroffen.
- In der Westschweiz zeigt sich ein sehr uneinheitliches Bild. Von der neuen Rechtsprechung praktisch nicht betroffen sind die Kantone VD, JU, NE und VS. Sie profitieren wie auch die Kantone BE, BL, BS und SO von der speziellen Grenzgängervereinbarung mit Frankreich. Ganz anders präsentiert sich die Situation in Genf: Der Kanton GE ist der genannten Grenzgängervereinbarung der anderen Kantone nicht beigetreten. Zusammen mit der geografisch sowohl gegen Frankreich als auch Italien besonders exponierten Lage trägt die fehlende Grenzgängervereinbarung dazu bei, dass Genf in ganz besonderem Ausmass betroffen ist.

Zusammenfassend lässt sich daher feststellen, dass mit Bezug auf die in der Schweiz wohnhaften Jahres- und Kurzaufenthalter alle Kantone gleichermassen betroffen sind, dass aber die Grenzgänger- und Wochenaufenthalterproblematik vor allem die Kantone Genf und Tessin trifft.

5. Lösungsansätze zur Vermeidung von Ungleichbehandlungen

5.1 Nachträgliche ordentliche Veranlagung

Eine nachträgliche ordentliche Veranlagung (NOV) ist für die direkte Bundessteuer gemäss Art. 90 Abs. 2 DBG vorzunehmen, wenn die quellensteuerpflichtige Person steuerrechtlichen

²⁰ Bundesamt für Migration, Ausländerstatistik, Stand Ende August 2010, http://www.bfm.admin.ch/content/bfm/de/home/dokumentation/zahlen_und_fakten/auslaenderstatistik.html

²¹ Vgl. dazu Anhang B.

Wohnsitz in der Schweiz hat und wenn deren Bruttoeinkünfte im betreffenden Jahr einen vom EFD festzulegenden Betrag übersteigen. Der vom EFD in Art. 4 und Anhang 2 QStV festgelegte Schwellenwert beträgt CHF 120'000. Weiter hält Art. 4 QStV fest, dass die Quellensteuern zinslos angerechnet werden, wogegen Art. 90 Abs. 2 DBG lediglich die Anrechnung vorschreibt, ohne sich zu einer allfälligen Verzinsung zu äussern.

Art. 34 Abs. 2 StHG hält in ähnlicher Weise als Vorgabe für das kantonale Steuerrecht fest, dass eine NOV vorzunehmen ist, wenn bei einer quellensteuerpflichtigen Person mit Wohnsitz in der Schweiz die Bruttoeinkünfte einen kantonally definierten Schwellenwert übersteigen, dies ebenfalls mit Anrechnung der Quellensteuer ohne explizite positive oder negative Regelung einer Verzinsung. Alle Kantone mit Ausnahme von Genf (CHF 500'000) haben den Wert von CHF 120'000 auch für die Kantons- und Gemeindesteuern übernommen. Bei gemeinsam zu veranlagenden Ehegatten muss nur einer der Ehegatten die Limite erreichen. Die beiden Einkommen werden aber zur Bestimmung der CHF 120'000-Limite nicht zusammengezählt.

Der Vorteil einer NOV besteht darin, dass jegliche Diskriminierung beseitigt werden kann, dies zumindest dann, wenn ein Liquiditätsnachteil aus einer früheren Entrichtung der (Quellen-)Steuer durch eine angemessene Verzinsung ausgeglichen werden kann (vgl. dazu Ziffer 7). Es können die gleichen Abzüge wie im ordentlichen Verfahren geltend gemacht werden und es wird der effektive Steuerfuss der Wohnsitzgemeinde verwendet. Die Quellensteuer wird dadurch zu einem blossen Sicherheitsbezug, welcher gemäss Art. 21 Abs. 3 FZA ausdrücklich zulässig ist.

Stellt die zuständige kantonale Steuerverwaltung eine unzulässige Diskriminierung im Sinne des FZA und der neuen bundesgerichtlichen Rechtsprechung fest und lässt sich diese nicht auf andere Weise (z.B. mittels Tarifkorrektur gemäss den Ziffern 5.2 und 5.3) beheben, dürfte aufgrund des übergeordneten Staatsvertragsrechts (FZA) und der neuen bundesgerichtlichen Rechtsprechung kein Weg daran vorbei führen, eine NOV inskünftig auf Antrag auch jenen Quellenbesteuerten zu gewähren, die den Schwellenwert von Art. 4 und Anhang 2 QStV bzw. Art. 34 Abs. 2 StHG nicht erreichen.

Zu einer NOV berechtigt sind in diesem Sinne gestützt auf Art. 2 FZA sicher die vom Geltungsbereich des FZA erfassten EU-/EFTA-Personen. Aber auch andere Nationalitäten können je nach Grundsatzentscheid des Kantons für eine NOV qualifizieren (vgl. Ziffer 3.4).

5.2 Tarifkorrektur ohne Anpassung des Gemeindesteuerfusses

Gemäss Art. 86 Abs. 1 DBG und Art. 33 Abs. 3 StHG werden bei der Festsetzung der Quellensteuertarife Pauschalen für Berufskosten und Versicherungsprämien sowie Abzüge für Familienlasten berücksichtigt. Beide Bestimmungen sind indessen so auszulegen, dass eine Berücksichtigung weiterer Abzüge in gewissen Konstellationen möglich sein muss. Konsequenterweise räumt Art. 2 Bst. e QStV den Steuerbehörden ausdrücklich die Möglichkeit ein, im Tarif nicht (ausreichend) berücksichtigte Abzüge individuell zu gewähren. In Praxis und Literatur hat sich dafür die Bezeichnung "Tarifkorrektur" gefestigt. Einige Kantone haben die Möglichkeit der Tarifkorrektur ausdrücklich im kantonalen Steuergesetz oder in der Quellensteuerverordnung verankert, die meisten Kantone leiten sie durch blosse Auslegung von Art. 33 Abs. 3 StHG her.

Bei einer Tarifkorrektur werden der quellensteuerpflichtigen Person die individuellen Abzüge vom Bruttosalar abgezogen. Auf die so neu errechnete Bemessungsgrundlage wird der entsprechende Quellensteuertarif angewendet. Die bereits bezahlte Quellensteuer wird auf den geschuldeten Steuerbetrag angerechnet. Ein allfälliger Überschuss wird zurückerstattet. Die-

ses Verfahren hat sich in der Praxis bereits bewährt und gilt gemeinhin als relativ unkomplizierte Lösung.

Folgende Abzüge sind bereits in den Quellensteuertarifen (DBSt) eingerechnet:

- AHV/IV/EO-Beiträge
- ALV-Beiträge
- NBUV-Beiträge
- BVG-Beiträge
- Versicherungs- und Sparzinsenabzug
- Berufsauslagen (Pauschalabzug, auswärtige Verpflegung, Fahrtkosten)
- Zweitverdienerabzug
- Kinderabzug
- Ehepaarabzug
- Abzug pro Kind vom Steuerbetrag (Elterntarif ab 2011)

Folgende Abzüge können bzw. müssen allenfalls zusätzlich gewährt werden:

- Schuldzinsen
- Einzahlungen Säule 3a
- BVG-Einkäufe für fehlende Beitragsjahre
- Weiterbildungskosten
- Drittbetreuungskosten
- Alimentenzahlungen, Unterhaltsbeiträge
- Krankheits- u. Unfallkosten
- Behinderungsbedingte Kosten
- Gemeinnützige Zuwendungen, Spenden
- Wochenaufenthaltskosten
- Fahrtkosten

Bei Quellenbesteuerten **mit Wohnsitz in der Schweiz (Ansässige)** werden praxisgemäss grundsätzlich alle vorgenannten Abzüge berücksichtigt.

Bei Quellenbesteuerten **ohne Wohnsitz in der Schweiz (Nicht-Ansässige und Quasi-Ansässige)**, namentlich Grenzgängern und internationalen Wochenaufenthaltern, werden in der Praxis regelmässig nur jene Abzüge gewährt, die mit der Erwerbstätigkeit in der Schweiz einen engen Zusammenhang haben²², nicht aber solche Abzüge, die überwiegend mit der Person und der familiären Situation der betroffenen Person zu tun haben²³. Grundgedanke ist, dass im Rahmen einer internationalen Steuerauscheidung der Staat des Arbeitsortes den erwerbsbedingten Aufwendungen Rechnung tragen soll, der Staat des Wohnortes hingegen allen übrigen Kosten. Die Praxis der Kantone ist allerdings nicht in allen Punkten einheitlich.

Eine Tarifkorrektur ohne Anpassung des Gemeindesteuerfusses ist vor allem für jene Quellenbesteuerten vorteilhaft, die in einer Gemeinde mit einem Steuerfuss über dem kantonalen

²² Namentlich AHV/IV/EO-Beiträge, ALV-Beiträge, NBUV-Beiträge, BVG-Beiträge, Berufsauslagen, Zweitverdienerabzug, Einzahlungen Säule 3a, BVG-Einkäufe, Weiterbildungskosten, Drittbetreuungskosten, Wochenaufenthaltskosten und Fahrtkosten; analog der Unterscheidung zwischen objektbezogenen (d.h. berufsbezogenen) Abzügen und subjektbezogenen Abzügen (z.B. familiäre Verhältnisse) der EuGH-Rechtsprechung, beschrieben bei PASCAL HINNY, Das Diskriminierungsverbot des Personenverkehrsabkommens im Schweizer Steuerrecht, IFF Forum für Steuerrecht, 2004, S. 182. Der Begriff "berufsbezogene Kosten" geht hier in diesem speziellen Kontext weiter als der sonst übliche Berufskostenbegriff.

²³ Namentlich Versicherungs- und Sparzinsenabzug, Kinderabzug, Ehepaarabzug, Schuldzinsen, Alimenter und Unterhaltsbeiträge, Krankheits- und Unfallkosten, behinderungsbedingte Kosten sowie gemeinnützige Zuwendungen und Spenden.

Einheitsfuss für Quellensteuerzwecke leben. Sie können mittels Tarifkorrektur grundsätzlich alle Abzüge berücksichtigen lassen, zahlen ihre Steuer aber nicht basierend auf dem eigentlich höheren Gemeindesteuerfuss. Dadurch kann sich im Ergebnis eine störende Bevorzugung ergeben im Verhältnis zu ordentlich besteuerten Personen in der gleichen Gemeinde oder zu anderen Quellenbesteuerten in Gemeinden mit tieferem Steuerfuss.

5.3 Tarifkorrektur mit Anpassung des Gemeindesteuerfusses

Diese Lösung stellt eine Mischung aus einer Tarifkorrektur nach heute vorherrschender Verwaltungspraxis und einer nachträglichen ordentlichen Veranlagung dar.

Die Berechnung der an der Quelle zu steuernden Einkünfte erfolgt wie bei einer normalen Tarifkorrektur (Ziffer 5.2), zusätzlich wird jedoch für die Berechnung der Steuerschuld der effektive Gemeindesteuerfuss der Wohn- bzw. Arbeitsgemeinde anstelle des sonst im Quellensteuerverfahren üblichen kantonalen Einheitsfusses angewendet. Damit kann eine drohende Ungleichbehandlung zulasten Quellenbesteuerter, die in steuergünstigen Gemeinden wohnen bzw. arbeiten, vermieden werden. Anstelle des kantonalen Einheitssteuerfusses für Quellensteuerzwecke können die Quellenbesteuerten eine Steuerberechnung basierend auf dem vorteilhafteren effektiven Gemeindesteuerfuss erwirken.

Der Nachteil einer Tarifkorrektur mit Anpassung des Gemeindesteuerfusses liegt darin, dass sich nur jene Quellenbesteuerten melden, die mit der Steuerfusskorrektur besser fahren. All die Quellenbesteuerten in Gemeinden mit hohem Steuerfuss dürften stattdessen eine normale Tarifkorrektur gemäss Ziffer 5.2 beantragen, womit sie gegenüber ordentlich Besteuerten einen Vorteil erzielen.

5.4 Kriterien für die Wahl des geeigneten Lösungsansatzes

Aus vollzugstechnischer Sicht dürfte in den meisten Kantonen eine blosser Tarifkorrektur auf Antrag gemäss Ziffer 5.2 im Vordergrund stehen. Eine solche lässt sich je nach konkreter Behördenorganisation in aller Regel mit vergleichsweise wenig Aufwand innerhalb der eigentlichen Quellensteuerabteilung durchführen, ohne zusätzlich die für ordentliche Veranlagungen zuständigen Veranlagungs- und Inkassoabteilungen einbeziehen zu müssen.

In all jenen Fällen, in denen sich eine drohende Ungleichbehandlung durch eine Tarifkorrektur nicht ausreichend und sachgerecht reduzieren oder vermeiden lässt, dürfte bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen nach neuer bundesgerichtlicher Rechtsprechung ein direkt aus dem FZA ableitbarer Anspruch auf eine nachträgliche ordentliche Veranlagung auf Antrag gemäss Ziffer 5.1. mit entsprechender internationaler Steuerauscheidung bestehen.

Es steht den Kantonen grundsätzlich frei, direkt auf einer nachträglichen ordentlichen Veranlagung zu bestehen statt zuerst eine Tarifkorrektur vorzunehmen, sofern die internrechtlichen Voraussetzungen erfüllt sind.²⁴ Die Kantone sind also nicht gezwungen, ein Tarifkorrekturverfahren zur Verfügung zu stellen, wenn sie stattdessen im Sinne der Rechtsgleichheit und zur Vermeidung einer Inländerdiskriminierung eine nachträgliche ordentliche Veranlagung vorziehen.

²⁴ Vgl. dazu Ziffer 5.1 mit den Hinweisen auf die rechtlichen Grundlagen in DBG, QStV und StHG.

6. Verfahrensrechtliche Fragen

6.1 Korrektur in der Regel nur auf Antrag

Tarifkorrekturen für Abzüge, denen im Tarif auf pauschale Weise nicht ausreichend Rechnung getragen wird, sind nur auf Antrag möglich. Die Steuerbehörden hätten sonst gar keine Kenntnis von entsprechenden Aufwendungen. Bei solchen zusätzlichen Abzügen handelt sich um steuermindernde Tatsachen, die gemäss üblicher Beweislastverteilung und konstanter Rechtsprechung von der steuerpflichtigen Person geltend zu machen und zu belegen sind.

Diese Grundsätze gelten sinngemäss auch für eine nachträgliche ordentliche Veranlagung. Eine quellenbesteuerte Person muss glaubhaft darlegen, dass sie den Schwellenwert von CHF 120'000 (oder einen allenfalls abweichenden kantonalen Wert) erreicht oder dass ihr trotz Nichterreichens der Schwelle ohne nachträgliche ordentliche Veranlagung eine rechtlich unzulässige Ungleichbehandlung droht.

An die Glaubhaftmachung der Voraussetzungen für eine Tarifkorrektur oder nachträgliche ordentliche Veranlagung dürfen keine übertriebenen Voraussetzungen gestellt werden. Insbesondere dürfte es für die Steuerpflichtigen nicht immer möglich sein, zu beurteilen, ob eine drohende Ungleichbehandlung besser durch eine Tarifkorrektur oder eher eine nachträgliche ordentliche Veranlagung beseitigt werden kann/muss. Diesbezüglich trifft die Steuerbehörden eine gewisse Informations- und Beratungspflicht. Von den betroffenen Steuerpflichtigen darf aber zumindest erwartet werden, dass sie zur Verfügung gestellte Merkblätter selber aufmerksam studieren und allfällige Formulare und Berechnungshilfsmittel sorgfältig ausfüllen. Dies gilt vor allem auch hinsichtlich der Frage, ob eine nicht-ansässige Person mindestens 90 % der weltweiten Einkünfte in der Schweiz erzielt (inklusive Ehegatteneinkünfte). In dieser Frage dürfen den Steuerpflichtigen gewisse eigene Berechnungen zugemutet werden, bevor sie überhaupt in ein – auch für die Steuerbehörden aufwändiges – ordentliches Steuererklärungsverfahren aufgenommen werden.

Falls sich ein Kanton dafür entscheidet, die Gemeindesteuerfüsse jeweils am Jahresende aufgrund der effektiven Wohn- bzw. Arbeitsgemeinde automatisch zu korrigieren und einen zu hohen Quellensteuerbetrag teilweise zurückzuerstatten, so wären die Steuerpflichtigen aufgrund der im Steuerregister bzw. Informatiksystem verfügbaren Angaben von Amtes wegen zu kontaktieren und nötigenfalls einzuladen, eine Zustelladresse bzw. Vertretung in der Schweiz zu benennen und alle für eine Rückzahlung nötigen Informationen (Bankverbindung etc.) rechtzeitig bekannt zu geben.

6.2 Einzureichende Unterlagen und weitere Mitwirkungspflichten

Die meisten Kantone stellen Formulare zur Verfügung, welche die Deklaration und Überprüfung der geltend gemachten Auslagen erleichtern. Die Steuerbehörden können die Gewährung einer Tarifkorrektur von der vollständigen Ausfüllung dieser Formulare abhängig machen (Art. 136 i.V.m. 126 DBG / Art. 49 i.V.m. 42 StHG).

Macht ein Steuerpflichtiger eine rechtlich unzulässige Ungleichbehandlung nach FZA oder anderen Normen geltend und erscheint eine blosser Tarifkorrektur zu deren Behebung nicht sachgerecht oder ausreichend, so können die Steuerbehörden zur Prüfung des Falles und zur Ermittlung eines allfälligen Differenzbetrags eine vollständig ausgefüllte Steuererklärung samt entsprechender Beilagen sowie weiterer Informationen und Unterlagen einverlangen (Art. 136 i.V.m. 126 DBG / Art. 49 i.V.m. 42 StHG). Gerade bei internationalen Sachverhalten

dürften zum Zwecke einer korrekten internationalen Steuerauscheidung häufig Informationen und Unterlagen zu beschaffen sein, welche sonst im Veranlagungsverfahren bei reinen Steuerinländern kaum je benötigt werden.

Oft wird für eine sachgerechte internationale Steuerauscheidung unter anderem auf Steuerunterlagen anderer Staaten abzustellen sein. Damit soll sichergestellt werden, dass weder Doppelbesteuerungen noch Lücken entstehen und die entsprechenden Einkünfte und Auslagen sachgerecht an die betroffenen Staaten zugeschieden werden. Die schweizerischen Steuerbehörden können deshalb gemäss Art. 126 DBG und Art. 42 StHG eine Kopie der vollständigen ausländischen Steuererklärung bzw. Steuerveranlagung sowie weitere dienliche Beilagen und Unterlagen verlangen.

Beim Abstellen auf ausländische Steuerunterlagen können sich in der Praxis Schwierigkeiten ergeben. Zahlreiche Staaten²⁵, darunter auch die in diesem Kontext besonders wichtigen Nachbarstaaten Italien, Österreich und Deutschland, kennen für Ehegatten eine Individualbesteuerung (Deutschland mit Wahlrecht), wogegen Ehegatten in der Schweiz grundsätzlich gemeinsam veranlagt werden. Macht eine verheiratete quellensteuerpflichtige Person in der Schweiz eine steuerliche Diskriminierung geltend, so lässt sich dies in aller Regel nur überprüfen, wenn auch die ausländischen Steuerunterlagen des individuell besteuerten anderen Ehegatten in die Prüfung des weltweiten Einkommens einbezogen werden können.

Weitere Schwierigkeiten können in der Praxis im Zusammenhang mit ausländischen Wohnimmobilien bestehen. Anders als die Schweiz kennen die meisten ausländischen Staaten²⁶ keine Eigenmietwertbesteuerung im Sinne von Art. 21 Abs. 1 Bst. b DBG bzw. Art. 7 Abs. 1 StHG. Es dürfte für eine schweizerische Steuerbehörde – auch mangels Kenntnissen des lokalen ausländischen Immobilienmarkts – nicht einfach sein, einen angemessenen Eigenmietwert zum Zwecke der internationalen Steuerauscheidung und insbesondere der Verteilung von Schuldzinsen festzusetzen. Ähnliches gilt auch für den Vermögenssteuerwert einer solchen ausländischen Immobilie. Die im Ausland lokal ermittelten Werte dürften schweizerischen Massstäben oft nicht entsprechen. Allerdings ist diese Problemstellung für schweizerische Steuerbehörden nicht gänzlich neu, sind doch entsprechende Wertermittlungen schon heute für die Ermittlung der Gesamtprogression im Falle von ausländischem Immobilieneigentum ordentlich besteuelter Personen nötig.

Ähnliche Probleme können auch auftreten, wenn Personen mit Wohnsitz im Ausland gemäss speziellen internationalen Vereinbarungen für ihr Erwerbseinkommen nur am schweizerischen Arbeitsort der Besteuerung unterliegen, nicht aber (zusätzlich) in ihrem Wohnsitzstaat.²⁷ Diese Personen reichen in ihrem Wohnsitzstaat oft keine nach schweizerischen Massstäben "vollständige" Steuererklärung ein und erhalten dementsprechend auch keine komplette Steuerveranlagung, aus der man das weltweite Einkommen – idealerweise inklusive Werte des anderen Ehegatten – entnehmen könnte.

Existieren keine adäquaten ausländischen Werte oder werden keine hinreichend verwendbare Unterlagen eingereicht, so bleibt die ursprüngliche Quellensteuer bestehen oder dem Umstand ist mit einer Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen (Art. 130 DBG / Art. 46 Abs. 3 StHG) Rechnung zu tragen.

²⁵ Vgl. Schlussbericht der Expertenkommission Familienbesteuerung ans EFD, 1998, Anhang 6, <http://www.efd.admin.ch/dokumentation/zahlen/00578/00837/index.html?lang=de>

²⁶ So z.B. auch die für diese Thematik besonders wichtigen Nachbarstaaten Italien und Frankreich.

²⁷ So z.B. im Falle von italienischen Grenzgängern, vgl. Anhang B.

6.3 Fristen

Quellensteuerpflichtige können bis Ende März des auf die Fälligkeit der Quellensteuer folgenden Kalenderjahres eine Verfügung über Bestand und Umfang der Steuerpflicht verlangen (Art. 137 Abs. 1 DBG). Diese Frist qualifiziert nach herrschender Lehre und kantonaler Rechtsprechung²⁸ und wohl auch gemäss Bundesgericht²⁹ als Verwirkungsfrist. Sie berücksichtigt das Interesse aller am Verfahren beteiligten Personen und Behörden an Rechtssicherheit, denn auch bei selbstveranlagten Steuern sind die Beteiligten daran interessiert, dass ein Steuerabzug definitiv wird und die die Selbstveranlagung in Rechtskraft erwächst. Die Qualifikation als Verwirkungsfrist bedeutet für den Quellensteuerpflichtigen, dass der vom Arbeitgeber vorgenommene Quellensteuerabzug Ende März des folgenden Kalenderjahres in Rechtskraft erwächst, wie wenn er eine entsprechende Verfügung erhalten und es dann unterlassen hätte, fristgerecht ein ordentliches Rechtsmittel zu ergreifen.

Die Frist bis Ende März des Folgejahres erweist sich damit auch für "Korrekturgesuche", d.h. Anträge auf Tarifkorrektur, nachträgliche ordentliche Veranlagung oder anderweitige Beseitigung einer glaubhaft gemachten unzulässigen Diskriminierung, als sachgerecht. Quellensteuerpflichtige erhalten spätestens mit den monatlichen Quellensteuerabzügen auf ihrem Erwerbseinkommen grundsätzlich Kenntnis von der bestehenden Quellensteuerpflicht und der ungefähren Höhe der Steuern. Es ist ihnen zumutbar, sich im Sinne von Art. 137 Abs. 1 DBG bis Ende März des Folgejahres um eine Klärung (nötigenfalls mittels Bescheid) und Korrektur zu bemühen, indem sie zumindest dem Grundsatz nach einen Antrag stellen und – sofern vorhanden – die dafür zur Verfügung stehenden Formulare nutzen. Eine längere Frist könnte für Spezialfälle zur Diskussion stehen, bei denen eine unzulässige Diskriminierung trotz zumutbarer Sorgfalt in Steuerangelegenheiten erst später erkennbar wird.

Zu einem späteren Zeitpunkt noch zulässig ist eine Revision im Sinne von Art. 147 DBG bzw. Art. 51 StHG, soweit die Voraussetzungen dafür erfüllt sind, namentlich die rechtzeitige Geltendmachung innert der 90-tägigen Frist seit Entdeckung eines Revisionsgrundes und die zumutbare Sorgfalt. Nicht zulässig ist hingegen eine blosser Rückforderung gestützt auf Art. 168 Abs. 1 DBG (Rückforderung irrtümlicherweise bezahlter Steuern), denn diese Bestimmung betrifft nur den Bezug, nicht aber die Veranlagung. Eine rechtskräftige Veranlagung kann dadurch nicht geändert werden. Für eine Änderung müssen stattdessen die Voraussetzungen der Revision erfüllt sein.³⁰

Hat ein Arbeitgeber zu hohe Quellensteuern abgezogen und an die Steuerbehörden überwiesen, so steht dem Quellenbesteuerten ein Rückforderungsrecht gegenüber dem Arbeitgeber (nicht aber gegenüber der Steuerbehörde) gemäss Art. 138 Abs. 2 DBG bzw. Art. 49 Abs. 4 StHG zu, und zwar innerhalb der privatrechtlichen Rückforderungsfristen auch nach dem 31. März des Folgejahres.

²⁸ RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar zum DBG, 2. A., 2009, Art. 137 Rz. 3; ZIGERLIG/JUD, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, DBG, 2. A., 2008, Art. 137 Rz. 3; Steuerrekurskommission VS, 21.10.2009, 2008/33.

²⁹ BGer 09.02.2009, 2C_673/2008, wobei festgehalten wurde, dass eine Rückerstattung eines irrtümlich zu hohen Quellensteuerabzugs (in casu Anwendung eines falschen Tarifs durch den Arbeitgeber) an einen Quellensteuerpflichtigen möglich sein muss, soweit der Fehler für den Quellensteuerpflichtigen nicht einfach erkennbar war und somit die Voraussetzungen für eine Revision erfüllt sind.

³⁰ Steuerrekurskommission VS, 21.10.2009, 2008/33, spezifisch zur Rückforderung von Quellensteuern nach Ablauf der Frist von Art. 137 Abs. 1 DBG; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar zum DBG, 2. A., 2009, Art. 168 Rz. 4.

6.4 Beibehaltung der gewählten Besteuerungsart oder jährliches Wahlrecht

Die Frage nach der Beibehaltung der gewählten Besteuerungsart oder einem jährlichen Wahlrecht stellt sich nur bei Quellensteuerpflichtigen, die auf eigenen Antrag hin in einem Steuerjahr nachträglich ordentlich besteuert wurden, obwohl sie die Voraussetzungen gemäss DBG und StHG damals eigentlich nicht erfüllt hätten. Können solche Personen sich im Folgejahr mit der Quellenbesteuerung zufrieden geben, wenn diese dann infolge geänderter Verhältnisse (z.B. nach einem Wohnsitzwechsel in eine Gemeinde mit einem höherem Steuereffuss) vorteilhafter ausfällt als eine ordentliche Veranlagung oder wenn die Person neu den Aufwand für das Ausfüllen einer vollständigen Steuererklärung nicht mehr auf sich nehmen will?

Mangels landesrechtlicher Grundlagen kann grundsätzlich niemand zu einer nachträglichen ordentlichen Veranlagung gezwungen werden, ohne dass die Voraussetzungen gemäss Art. 90 Abs. 2 DBG i.V.m. Art. 4 und Anhang 2 QStV sowie gemäss Art. 34 Abs. 2 StHG erfüllt wären. Wenn eine ansässige Person mit einem Einkommen unter CHF 120'000 (oder abweichendem kantonalem Schwellenwert) mit der Quellenbesteuerung einverstanden ist, kann von ihr keine vollständige Steuererklärung verlangt werden und es kann auch nicht gegen ihren Willen eine ordentliche Veranlagung vorgenommen werden. Es stellt sich jedoch die Frage, ob in solchen Fällen nicht eine echte Gesetzeslücke vorliegt, die mit dem Grundsatz "einmal ordentlich besteuert, immer ordentlich besteuert" zu füllen ist, dies zumindest solange keine andauernde wesentliche strukturelle Änderung in den persönlichen, familiären und finanziellen Verhältnissen eingetreten ist.

In der Praxis dürften viele Kantone die nachträglich ordentlich besteuerten Personen ins ordentliche Steuerregister aufnehmen. Die meisten Personen werden sich wohl auch nicht grundsätzlich gegen eine nachträgliche ordentliche Veranlagung in künftigen Jahren wehren.

Die Frage kann zu dieser Zeit mangels gerichtlicher Entscheide juristisch nicht abschliessend beantwortet werden. Ein jährliches freies Wahlrecht bei gleichbleibenden Verhältnissen sollte jedoch mit Blick auf die damit verbundene Ungleichbehandlung zulasten der reinen Steuerinländer und der übrigen ordentlich besteuerten Personen vermieden werden.

6.5 Zustellung von Entscheiden bei ausländischem Wohnsitz

Quellensteuerpflichtige haben ihren Wohnsitz oft im Ausland. Dies gilt unter anderem für die zahlenmässig besonders bedeutsame Gruppe der Grenzgänger und internationalen Wochenaufenthalter.

Die Zustellung von Veranlagungen und anderen Entscheiden ins Ausland ist aufgrund des Territorialitätsprinzips völkerrechtlich nicht zulässig³¹. Völkerrechtlich zulässig sind Zustellungen rein informativen Charakters, darunter etwa die Aufforderung zur Bevollmächtigung eines Vertreters in der Schweiz gemäss Art. 118 DBG.

Kommt eine steuerpflichtige Person der Aufforderung zur Bestellung eines Vertreters in der Schweiz (Art. 118 DBG) nicht nach oder ist sie unbekanntem Aufenthaltsort, ist die Verfügung gemäss Art. 116 Abs. 2 DBG im kantonalen Amtsblatt zu veröffentlichen. In dringenden Fällen wie z.B. bei einer Sicherstellungsverfügung nach Art. 169 DBG kann allenfalls auf eine

³¹ Dazu und auch zu den nachfolgenden Zustellungs- und Publikationshinweisen in diesem Abschnitt vgl. etwa RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar zum DBG, 2. A., 2009, Art. 116 Rz. 44 ff. sowie Art. 118 Rz. 1 ff., mit zahlreichen Hinweisen auf die Rechtsprechung.

vorgängige Aufforderung zur Bezeichnung eines Zustellungsbevollmächtigten verzichtet und die Verfügung direkt im Amtsblatt veröffentlicht werden.

Bei der Veröffentlichung von Veranlagungsverfügungen und Entscheiden im Amtsblatt ist dem Steuergeheimnis (Art. 110 DBG / Art. 39 Abs. 1 StHG) Rechnung zu tragen. Daher ist nur bekannt zu geben, welche Behörde die Verfügung getroffen hat, was sie verfügt bzw. entschieden hat, und welches Rechtsmittel offen zusteht. Bei Veranlagungsverfügungen sind die Steuerfaktoren nicht mitzuteilen und auf eine Begründung der Verfügung bzw. des Entscheids ist zu verzichten.

Wird eine Verfügung oder ein Entscheid dennoch ins Ausland eröffnet, so ist die Zustellung ungeachtet ihrer völkerrechtlichen Unzulässigkeit gültig, denn auf die Völkerrechtswidrigkeit der Zustellung kann sich nur der dadurch in seinem Hoheitsgebiet verletzte Staat berufen. Erfolgt auf die postalische Zustellung eine schriftliche Reaktion durch die steuerpflichtige Person, so kann von einer Zustellung ausgegangen werden.

In der Praxis könnte als bevollmächtigter Zustellungsempfänger vor allem der Arbeitgeber in der Schweiz in Frage kommen. Eine andere Frage ist aber, ob die Arbeitnehmenden tatsächlich umfassende persönliche, familiäre, finanzielle und teilweise auch gesundheitliche Daten, welche aus Steuerunterlagen nicht selten ersichtlich sind, an ihren Arbeitgeber zugestellt haben möchten.

7. Zins- und Fälligkeitsfragen

7.1 Grundproblematik

Quellensteuern werden in der Regel monatlich direkt vom Lohn abgezogen. Quellenbesteuerte zahlen dadurch ihre Steuern im Ergebnis schneller als ordentlich Besteuerte, welche ihre Steuerrechnungen je nach Kanton erst später im Jahr begleichen müssen und auf provisorischen Akontozahlungen oft einen Zins gutgeschrieben erhalten.

In den bisherigen Gerichtsentscheiden stand die Zins- und Fälligkeitsfrage bisher nicht im Zentrum des Entscheids. Sie wurde – wenn überhaupt – eher beiläufig erwähnt. In der Fachliteratur wird jedoch regelmässig auf das Ungleichbehandlungspotential hingewiesen, weshalb es nur eine Frage der Zeit sein dürfte, bis auch die Zinsproblematik einmal Gegenstand eines Verfahrens auf Verwaltungsstufe oder vor Gericht sein wird. Das gegenwärtig sehr tiefe Inflations- und Zinsniveau entschärft die Problematik im Moment noch, mit steigenden Zinsen dürfte jedoch auch der Druck weiter zunehmen.

Bei der Fälligkeit und Verzinsung von Steuerzahlungen ist zunächst zwischen der Ordnung für die direkte Bundessteuer und jener für die Kantons- und Gemeindesteuern zu unterscheiden. Dabei weichen die Fälligkeits- und Zinsregeln der 26 Kantone erheblich voneinander ab. Es sind unterschiedliche Fälligkeits- und Ablieferungstermine sowie verschieden hohe Zinssätze zu berücksichtigen, soweit überhaupt eine Verzinsung erfolgt.

7.2 Direkte Bundessteuer

Im ordentlichen Veranlagungsverfahren gilt der 1. März des Folgejahrs als allgemeiner Fälligkeitstermin.³² Auf jenen Termin ist eine zumindest provisorische Rechnung zu erstellen. Ab dem 31. März ist ein Verzugszins zu entrichten.³³

Quellenbesteuerte haben im Vergleich zu ordentlich Besteuerten einen Liquiditäts- bzw. Zinsnachteil von maximal 14 Monaten, nämlich zwischen Ende Januar des laufenden Jahres (Quellensteuerabzug auf dem Januar-Lohn) und Ende März des Folgejahres (provisorische Bundessteuerrechnung bei ordentlicher Besteuerung). Der minimale Liquiditäts- bzw. Zinsnachteil beträgt 3 Monate (Zeitraum zwischen Quellensteuerabzug auf dem Dezember-Lohn und ordentlicher Fälligkeit 31. März des Folgejahres). Im Durchschnitt beträgt der Liquiditäts- bzw. Zinsnachteil also 8,5 Monate.³⁴

Fällt die definitive Veranlagung später höher aus als die provisorische Rechnung, so beginnt 30 Tage nach Zustellung der definitiven Veranlagung ein Verzugszins auf dem Differenzbetrag zulasten der steuerpflichtigen Person zu laufen.³⁵ Die praktische Erfahrung zeigt jedoch, dass bei Unselbständigerwerbenden in der Regel kein oder nur ein recht geringer Differenzbetrag resultiert.

In einigen Kantonen werden die direkten Bundessteuern nach abweichenden Regeln bezogen. Aber auch in diesen Spezialfällen können sich mit Blick auf die neue Rechtsprechung Fragen nach der Gleichbehandlung zwischen Quellenbesteuerten und ordentlich Besteuerten stellen.

Wird ein zu hoher Quellensteuerabzug auf dem Wege einer nachträglichen ordentlichen Veranlagung oder einer Tarifkorrektur reduziert und zurückerstattet, so werden die ursprünglichen Quellensteuerzahlungen zinslos angerechnet. Demgegenüber werden zu hohe provisorische Zahlungen bei ordentlich Besteuerten verzinst.

7.3 Kantons- und Gemeindesteuern

Der Bezug der Kantons- und Gemeindesteuern ist durch das StHG nicht harmonisiert.³⁶ Er variiert daher sehr stark von Kanton zu Kanton und in gewissen Kantonen sogar je nach Gemeinde. Dementsprechend schwierig ist es, allgemein gültige Feststellungen zu machen und Lösungsansätze zu entwickeln.

Im Allgemeinen ist die Ungleichbehandlungsproblematik weniger augenfällig als bei der direkten Bundessteuer, weil der mittlere Fälligkeitstermin für die ordentlichen Steuern auf kantonaler Ebene in der Regel vor dem 31. März des Folgejahres liegt. Ordentlich Besteuerte müssen für verspätete Zahlungen anschliessend einen Verzugszins ("intérêt de retard") entrichten.

³² Art. 1 Abs. 1 VO Fälligkeit und Verzinsung DBSt; SR 642.124; das EFD setzt die Höhe jährlich fest, im 2011 beträgt der Zinssatz 3,5 %.

³³ Art. 3 Abs. 1 VO Fälligkeit und Verzinsung DBSt, SR 642.124.

³⁴ Dazu ausführlicher PASCAL HINNY, Personenverkehrsabkommen und Schweizer Quellensteuerordnung, IFF Forum für Steuerrecht, 2004, S. 258 f.

³⁵ Art. 3 Abs. 1 VO Fälligkeit und Verzinsung DBSt, SR 642.124

³⁶ Gemäss Art. 129 Abs. 2 der Bundesverfassung, SR 101, hat der Bund im Bereich des Steuerbezugs keine Harmonisierungskompetenzen. Dementsprechend enthält das StHG grundsätzlich keine Fälligkeits- und Zinsbestimmungen, d.h. ein zu Art. 160 bis 173 DBG analoger achter Titel "Bezug und Sicherung der Steuer" fehlt im StHG.

Einige Kantone haben ein Ausgleichszins-System. Weil die meisten dieser Kantone einen relativ späten allgemeinen Fälligkeitstermin kennen, kann dies zu einer Ungleichbehandlung zulasten der Quellenbesteuerten führen.³⁷

Grob gilt es zwischen folgenden kantonalen Ordnungen zu unterscheiden:

1. Bezug der ordentlichen Steuer in einem Mal grundsätzlich ohne Ratenzahlungen.³⁸
2. Bezug der ordentlichen Steuer in mehreren Raten, wobei diese Raten keine eigene Fälligkeit haben.³⁹
3. Bezug der ordentlichen Steuer in mehreren Raten, welche selber eine eigene Raten-Fälligkeit haben.⁴⁰

Je nach Kanton beträgt die Differenz zwischen der Fälligkeit der ordentlichen Steuer und der Quellensteuer zwischen minimal 0 und maximal 10,5 Monaten. Je grösser die zeitliche Differenz ist, desto grösser sind auch das Ungleichbehandlungspotential und das Risiko, dass die Zinsproblematik in einem Verfahren mit Blick auf das FZA geltend gemacht wird.

Im Sinne eines Rechenbeispiels kann festgehalten werden, dass bei den gegenwärtig tiefen Zinsen eine Differenz von 2 Monaten auf einem Steuerbetrag von CHF 10'000 und einem Zinssatz von 1% einen Zinsnachteil von lediglich CHF 17 ausmacht.

7.4 Lösungsansätze

Zur Vermeidung von Ungleichbehandlungen zwischen Quellenbesteuerten und ordentlich Besteuerten sind verschiedene Lösungsansätze denkbar.

Direkte Bundessteuer:

Für die direkte Bundessteuer liesse sich eine Zinskomponente, welche der oben beschriebenen durchschnittlichen Abweichung von 8,5 Monaten Rechnung trägt, bereits nach geltendem Recht direkt in den Quellensteuertarif einbauen. Die Verzinsung ist im DBG weder positiv noch negativ geregelt, lediglich auf Verordnungsebene ist festgehalten, dass keine Verzinsung erfolgt.⁴¹ Eher nicht zur Diskussion stehen dürfte eine Vorverlegung des allgemeinen Fälligkeitstermins für die direkte Bundessteuer bei den ordentlich Besteuerten, auch wenn sich dadurch der Zeitraum zwischen den unterschiedlichen Fälligkeitsterminen verkürzen und die Ungleichbehandlung reduzieren liesse.⁴²

³⁷ Weil Zahlungen ordentlich Besteuerter vor der allgemeinen Fälligkeit verzinst werden, dies im Gegensatz zu den Quellensteuerzahlungen.

³⁸ Der gesetzlich definierte allgemeine Fälligkeitstermin ist entscheidend für die Verzinsung. Zahlungen vor dem Termin werden grundsätzlich verzinst. Für die Frage der Gleichbehandlung ist die allgemeine Fälligkeit der ordentlichen Steuer mit der mittleren Quellensteuer-Fälligkeit zu vergleichen

³⁹ Für die Frage der Gleichbehandlung ist die allgemeine Fälligkeit der ordentlichen Steuer mit der mittleren Quellensteuer-Fälligkeit zu vergleichen.

⁴⁰ Für die Frage der Gleichbehandlung ist die mittlere Fälligkeit der Raten der ordentlichen Steuer mit der mittleren Quellensteuerfälligkeit zu vergleichen. Die allgemeine Fälligkeit der ordentlichen Steuer wird damit für eine Gleichbehandlung der Quellenbesteuerten zweitrangig.

⁴¹ Art. 90 Abs. 2 letzter Satz DBG steht dem nicht entgegen, jedoch sollte Art. 4 Abs. 1 QStV (SR 642.118.2) angepasst werden.

⁴² Eine solche Vorverlegung müsste die Bundesgesetzgebung – und nicht die Verwaltung – beschliessen, was steuerpolitisch wenig wahrscheinlich erscheint. Zu berücksichtigen wären zudem die finanziellen Auswirkungen für den Bund und die Steuerzahlenden.

Bei einer nachträglichen ordentlichen Veranlagung liesse sich nach geltendem Recht eine Verzinsung gestützt auf Art. 162 Abs. 3 DBG rechtfertigen.

Kantons- und Gemeindesteuern:

Kantone mit einer mittleren Fälligkeit der ordentlichen Kantons- und Gemeindesteuern nahe der Jahresmitte haben ein nur geringes Risiko, dass Quellenbesteuerte eine Ungleichbehandlung in einem konkreten Fall effektiv geltend machen. Für diese Kantone handelt es sich eher um ein theoretisches Problem der Fachliteratur.

Kantone mit relativ grosser Abweichung der mittleren Fälligkeit der ordentlichen Kantons- und Gemeindesteuern gegenüber der Jahresmitte könnten sich gezwungen sehen, mittels kantonaler Gesetzgebung oder bewusst abweichender Verwaltungspraxis zur Wahrung der internationalen Verpflichtungen (insbesondere FZA) Veränderungen gegenüber der heutigen Ordnung anzustreben. Denkbar wäre für gewisse Kantone z.B. der Einbau einer angemessenen Zinskomponente direkt in den Quellensteuertarif oder ein Vorverschieben des allgemeinen Fälligkeitstermins für die ordentlichen Steuern.

Für Rückerstattungen im Rahmen von nachträglichen ordentlichen Veranlagungen könnte eine Verzinsung analog den sonstigen kantonalen Vergütungs- oder Ausgleichszinsregeln notwendig bzw. sachgerecht erscheinen.

8. Fazit

Mit dem vorliegenden Analyse-Papier sind die kantonalen Steuerbehörden grundsätzlich in der Lage, jene Fälle rechtzeitig zu erkennen, in denen eine rechtlich unzulässige Ungleichbehandlung im Sinne der neuen bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur Vereinbarkeit der schweizerischen Quellensteuerordnung mit dem EU-Freizügigkeitsabkommen droht.

Es wird nun Sache der kantonalen Steuerbehörde sein, die neue Rechtsprechung im Lichte dieser Analyse anzuwenden.

Personenkategorien

ANHANG A

Kategorie	Status Ansässigkeit	Besteuerung	Relevanz BGE	Korrektur Quellensteuer	Bemerkungen
Wohnsitz in Schweiz					
CH-Staatsangehörige	ansässig	ordentlich DBG 16 ff. / StHG 7 ff.	Nein	keine Quellensteuer	---
Ausländer mit Niederlassungsbewilligung C	ansässig	ordentlich DBG 16 ff. / StHG 7 ff.	Nein	keine Quellensteuer	---
Ausländer mit Aufenthaltsbewilligung B					
a. Einkommen über 120'000	ansässig	an der Quelle DBG 83 ff. / StHG 32 ff.	Nein	nachträgliche ordentliche Veranlagung nach DBG 90 II und QStV 4 I / StHG 34 II	evtl. Fälligkeits- und Verzinsungsproblematik beachten (vgl. Ziff. 7 der Analyse)
b. Einkommen bis 120'000	ansässig	an der Quelle DBG 83 ff. / StHG 32 ff.	Ja	nach DBG 86 I / StHG 33 III nur Tarifkorrektur vorgesehen, nach BGer neu auch nachträgliche ordentliche Veranlagung gemäss DBG 90 II und QStV 4 I / StHG 34 II zu prüfen	BGE sicher für EU-/EFTA Bürger relevant, für andere Nationalitäten je nach Grundsatzentscheid Kanton (vgl. Ziff. 3.4 der Analyse)
Ausländer mit Bewilligungen F: vorläufig Aufgenommene N: Asylsuchende S: Schutzbedürftige	ansässig	an der Quelle DBG 83 ff. / StHG 32 ff.	Ja	nach DBG 86 I / StHG 33 III nur Tarifkorrektur vorgesehen, nach BGer neu auch nachträgliche ordentliche Veranlagung gemäss DBG 90 II und QStV 4 I / StHG 34 II zu prüfen	BGE sicher für EU-/EFTA Bürger relevant, für andere Nationalitäten je nach Grundsatzentscheid Kanton (vgl. Ziff. 3.4 der Analyse)

Wohnsitz im Ausland					
Grenzgänger mit CH-Staatsangehörigkeit	i.d.R. quasi-ansässig	an der Quelle nach DBG 91 ff. / StHG 35 ff., sofern gemäss Anhang B überhaupt in CH besteuert	Teilweise, vgl. dazu Anhang B	in Praxis i.d.R. Tarifkorrektur, nach BGer neu auch nachträgliche ordentliche Veranlagung analog DBG 90 II und QStV 4 I / StHG 34 II zu prüfen	verschiedene Konstellationen denkbar, vgl. Anhang B
Ausländische Grenzgänger mit Bewilligung G	i.d.R. quasi-ansässig	an der Quelle nach DBG 91 ff. / StHG 35 ff., sofern gemäss Anhang B überhaupt in CH besteuert	Teilweise, vgl. dazu Anhang B	in Praxis i.d.R. Tarifkorrektur, nach BGer neu auch nachträgliche ordentliche Veranlagung analog DBG 90 II und QStV 4 I / StHG 34 II zu prüfen	verschiedene Konstellationen denkbar, vgl. Anhang B

Kategorie	Status Ansässigkeit	Besteuerung	Relevanz BGE	Korrektur Quellensteuer	Bemerkungen
Internationale Wochenaufenthalter mit CH-Staatsangehörigkeit	i.d.R. quasi-ansässig	an der Quelle DBG 91 ff. / StHG 35 ff.	Ja	in Praxis i.d.R. Tarifkorrektur, nach BGer neu auch nachträgliche ordentliche Veranlagung analog DBG 90 II und QStV 4 I / StHG 34 II zu prüfen	---
Internationale Wochenaufenthalter mit Ausländerbewilligung G	i.d.R. quasi-ansässig	an der Quelle DBG 91 ff. / StHG 35 ff.	Ja	in Praxis i.d.R. Tarifkorrektur, nach BGer neu auch nachträgliche ordentliche Veranlagung analog DBG 90 II und QStV 4 I / StHG 34 II zu prüfen	---
Ausländer mit Kurzaufenthalterbewilligung L	i.d.R. nicht-ansässig	an der Quelle DBG 91 ff. / StHG 35 ff.	Nein	i.d.R. keine Korrektur, in Praxis gelegentlich Tarifkorrektur analog DBG 86 I / StHG 33 III	Echte Kurzaufenthalter begründen i.d.R. keinen Wohnsitz in der Schweiz. Ausnahmsweise können sie aufgrund eines qualifizierten Aufenthalts (DBG 3 III / StHG 3 I) in einen vergleichbaren Status wie Ansässige kommen. Allenfalls kann auch ein Status als Quasi-Ansässiger resultieren.
CH-Staatsangehörige ohne Status als Grenzgänger oder internationaler Wochenaufenthalter	i.d.R. nicht-ansässig	an der Quelle DBG 91 ff. / StHG 35 ff.	Nein	i.d.R. keine Korrektur; in Praxis gelegentlich Tarifkorrektur.	i.d.R. "echte" Nicht-Ansässige, damit keine Korrektur möglich/nötig. Ausnahmsweise Quasi-Ansässigkeits-Problematik.
Übrige Ausländer	nicht-ansässig	an der Quelle DBG 91 ff. / StHG 35 ff.	Nein	i.d.R. keine Korrektur; in Praxis gelegentlich Tarifkorrektur.	i.d.R. "echte" Nicht-Ansässige, damit keine Korrektur möglich/nötig. Ausnahmsweise Quasi-Ansässigkeits-Problematik.
Spezialfall: Leitende Angestellte mit Wohnsitz in Deutschland (Art. 15 IV DBA D-CH)	i.d.R. quasi-ansässig, sonst nicht-ansässig	an der Quelle DBG 91 ff. / StHG 35 ff.	Ja	in Praxis i.d.R. Tarifkorrektur, nach BGer neu auch nachträgliche ordentliche Veranlagung analog DBG 90 II und QStV 4 I / StHG 34 II zu prüfen	---

Grenzgänger

ANHANG B

Arbeitsort	Besteuerung in Schweiz	Besteuerung im ausländ. Wohnsitzstaat	Fiskalausgleich mit anderem Staat	Rechtsgrundlage / Vereinbarung	Relevanz BGE vom 26.01.2010
------------	------------------------	---------------------------------------	-----------------------------------	--------------------------------	-----------------------------

Wohnsitz in Frankreich					
BE, BL, BS, JU, NE, SO, VD, VS	Nein	Ja	Ja, 4,5% des Brutto- lohns von Frankreich	Grenzgängervereinbarung vom 11.04.1983 ¹ i.V.m. Art. 17 IV DBA-F ²	Nein
GE	Ja	Nein	Ja, 3,5% des Brutto- lohns an Frankreich	Vereinbarung vom 29.01.1973 ³	Ja
Übrige Kantone	Ja	Nein	Nein	Keine Sonderregelung; Art. 17 I DBA-F	Ja
Spezialfall: Öffentliche An- stellung, CH-Bürger, Ar- beitsort alle Kantone ausser GE	Ja	Nein	Nein	Art. 21 DBA-F	Ja

Wohnsitz in Italien					
GR, TI, VS	Ja	Nein für Grenzgänger gem. Vereinbarung 1974 ⁴ Ja für andere Grenzgän- ger unter Anrechnung der Schweizer Steuer	Ja, 40% des Steuerbe- trags an Italien Nein für andere Grenz- gänger	Vereinbarung vom 03.10.1974 ⁵ i.V.m. Art. 15 IV DBA-I ⁶	Ja
Übrige Kantone	Ja	Ja, unter Anrechnung der Schweizer Steuer	Nein	Art. 15 I DBA-I	Ja
Spezialfall: Öffentliche An- stellung, CH-Bürger, Ar- beitsort alle Kantone	Ja	Nein	Nein	Art. 19 I DBA-I	Ja

¹ dt.: www.gesetzessammlung.bs.ch/sg/na/pdf/erlasse/649.810.pdf; frz.: www.impots.gouv.fr/portal/deploiement/p1/fichedescriptive_2117/fichedescriptive_2117.pdf.

² DBA F-CH vom 9.9.1966 (SR 0.672.934.91), www.admin.ch/ch/d/sr/c0_672_934_91.html.

³ Accord entre le Conseil fédéral suisse agissant au nom de la République et Canton de Genève et le Gouvernement de la République française sur la compensation financière relative aux frontaliers travaillant à Genève, www.eda.admin.ch/eda/de/home/topics/intlia/intrea/dbstv/data49/e_99990449.html; französischer Text: www.doc.diplomatie.gouv.fr/BASIS/pacte/webext/bilat/DDD/19730070.pdf oder www.crfinfo.org/fck_editor/upload/File/docs_reference/Accord_CompensationFinanciere_1973.pdf.

⁴ Als Grenzgänger im Sinne dieser Vereinbarung gelten Personen mit Wohnsitz in der "zona di frontiera", d.h. grundsätzlich innerhalb von 20 km ab der Landesgrenze.

⁵ Vereinbarung vom 3.10.1974 zwischen der Schweiz und Italien über die Besteuerung der Grenzgänger und den finanziellen Ausgleich zugunsten der italienischen Grenzgemeinden (SR 0.642.045.43); www.admin.ch/ch/d/sr/c0_642_045_43.html.

⁶ DBA I-CH vom 09.03.1976 (SR 0.672.945.41), www.admin.ch/ch/d/sr/c0_672_945_41.html.

Arbeitsort	Besteuerung in Schweiz	Besteuerung im ausländ. Wohnsitzstaat	Fiskalausgleich mit anderem Staat	Rechtsgrundlage / Vereinbarung	Relevanz BGE vom 26.01.2010
------------	------------------------	---------------------------------------	-----------------------------------	--------------------------------	-----------------------------

Wohnsitz in Deutschland					
-------------------------	--	--	--	--	--

Alle Kantone ⁷	Ja, beschränkt auf max. 4,5% des Bruttolohns	Ja, unter Anrechnung der Schweizer Steuer	Nein	Art. 15a DBA-D ⁸	Nein
Spezialfall: Leitende Angestellte, alle Kantone	Ja, beschränkt auf max. 4.5% des Bruttolohns	Ja, unter Anrechnung der Schweizer Steuer	Nein	Art. 15 IV DBA-D	Nein
Spezialfall: Öffentliche Anstellung, CH-Bürger, Arbeitsort alle Kantone	Ja, beschränkt auf max. 4.5% des Bruttolohns	Ja, unter Anrechnung der Schweizer Steuer	Nein	Art. 19 DBA-D	Nein

Wohnsitz in Österreich					
------------------------	--	--	--	--	--

Alle Kantone	Ja	Nein	12,5% des Steuerbetrags	Vereinbarung vom 21.03.2006 ⁹	Ja
Spezialfall: Öffentliche Anstellung mit oder ohne CH-Bürgerrecht, Arbeitsort in allen Kantonen	Ja	Nein	Nein	Art. 19 DBA-A ¹⁰	Ja

Wohnsitz im Fürstentum Liechtenstein					
--------------------------------------	--	--	--	--	--

Alle Kantone	Nein	Ja	nein	Art. 5 II DBA-FL ¹¹	Nein
Spezialfall: Öffentliche Anstellung mit oder ohne CH-Bürgerrecht, Arbeitsort in allen Kantonen	Ja	Nein	nein	Art. 7 I DBA-FL	Ja

⁷ Wer aus beruflichen Gründen an mehr als 60 Tagen pro Jahr nicht an den deutschen Wohnsitz zurückkehren kann, verliert die Grenzgängereigenschaft und unterliegt der vollen Quellenbesteuerung in der Schweiz (Art. 15a Abs. 2 DBA D-CH).

⁸ DBA D-CH vom 11.08.1971 (SR 0.672.913.62); www.admin.ch/ch/d/sr/c0_672_913_62.html.

⁹ Protokoll vom 21.03.2006 zur Abänderung des DBA A-CH vom 30.01.1974 (SR 0.672.916.312), www.admin.ch/ch/d/sr/c0_672_916_312.html.

¹⁰ DBA A-CH vom 30.01.1974 (SR 0.672.916.31), http://www.admin.ch/ch/d/sr/c0_672_916_31.html.

¹¹ DBA FL-CH vom 22.06.1995 (SR 0.672.951.43), http://www.admin.ch/ch/d/sr/c0_672_951_43.html.