

Julian Kläser

Die Quellenbesteuerung von bestimmten Einkünften in der Schweiz

Wenn es um die Quellenbesteuerung von bestimmten Einkünften von natürlichen Personen in der Schweiz geht, denkt man in der Regel intuitiv an die Quellenbesteuerung von ausländischen Arbeitnehmern mit Wohnsitz in der Schweiz. Bei näherer Betrachtung stellt man jedoch fest, dass das Themengebiet facettenreicher und komplexer ist, als man vielleicht vermuten könnte. Eine vertiefte Analyse der jeweiligen Quellensteuerfolgen ist in der Regel angezeigt. Der nachfolgende Beitrag bietet einen konzisen Überblick zur «echten» Quellenbesteuerung von bestimmten Einkünften in der Schweiz ergänzt mit Beispielen aus der Steuerpraxis.

Beitragsart: Wissenschaftliche Beiträge

Rechtsgebiete: Steuerrecht; Einkommenssteuer u. direkte Steuern im Allgemeinen

Zitiervorschlag: Julian Kläser, Die Quellenbesteuerung von bestimmten Einkünften in der Schweiz, in: Jusletter 7. Oktober 2019

Inhaltsübersicht

- I. Einführung
- II. Echte Quellenbesteuerung im Allgemeinen
- III. Echte Quellenbesteuerung im Besonderen
 - A. Quellenbesteuerung von Personen mit steuerrechtlichem Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz
 - 1. Steuersubjekt
 - 2. Steuerobjekt
 - 3. Steuertarife
 - 4. Verfahren
 - 5. Revision der Quellensteuergesetzgebung per 1. Januar 2021
 - B. Quellenbesteuerung von Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz
 - 1. Steuersubjekt
 - 2. Steuerobjekt
 - 3. Einzelne Personengruppen
 - 3.1. Arbeitnehmer
 - 3.2. Künstler, Sportler und Referenten
 - 3.3. Verwaltungsräte
 - 3.4. Hypothekargläubiger
 - 3.5. Empfänger von Vorsorgeleistungen
 - 3.5.1. Vorsorgeleistungen aus öffentlich-rechtlichem Arbeitsverhältnis
 - 3.5.2. Vorsorgeleistungen aus privat-rechtlichem Arbeitsverhältnis
 - 3.6. Arbeitnehmer bei internationalen Transporten
 - 3.7. Empfänger von Mitarbeiterbeteiligungen
 - 4. Verfahren
 - 5. Revision der Quellensteuergesetzgebung per 1. Januar 2021
 - C. Praxisfälle zur Quellenbesteuerung
 - 1. Home Office Tätigkeit
 - 1.1. Ausgangslage
 - 1.2. Steuerrechtliche Würdigung
 - 2. Mitarbeiterentsendung
 - 2.1. Ausgangslage
 - 2.2. Steuerrechtliche Würdigung
 - 3. Grenzgänger
 - 3.1. Ausgangslage
 - 3.2. Steuerrechtliche Würdigung
 - 4. Künstler
 - 4.1. Ausgangslage
 - 4.2. Steuerrechtliche Würdigung
 - 5. Verwaltungsratsstätigkeit
 - 5.1. Ausgangslage
 - 5.2. Steuerrechtliche Würdigung
- IV. Zusammenfassung

I. Einführung

[1] Das Verfahren der Besteuerung an der Quelle, wobei der Schuldner einer steuerbaren Leistung die geschuldete Steuer direkt von der steuerbaren Leistung in Abzug bringt, erfreut sich bei in- und ausländischen Steuerhoheiten grosser Beliebtheit und dient insbesondere der besseren Durchsetzbarkeit des steuerrechtlichen Zugriffes.¹ Das Verfahren der Quellenbesteuerung in der Schweiz wird in zwei unterschiedlichen Formen angewendet. Einerseits erhebt der Bund auf gewissen Kapitalerträgen zur Steuersicherung eine Quellensteuer mit Sicherungszweck in Form der Verrechnungssteuer. Andererseits werden Quellensteuern für bestimmte Einkünfte von natürlichen Personen erhoben. Diese Form der Quellensteuer wird auch als «echte» Quellensteuer bezeichnet, da diese an Stelle der im ordentlichen Verfahren zu veranlagenden Steuern tritt und infolgedessen Abgeltungswirkung zukommt, d.h. mehr als nur ein Instrument der Steuersicherung darstellt.² Der nachfolgende Beitrag befasst sich ausschliesslich mit letzterer Form der Quellenbesteuerung.

II. Echte Quellenbesteuerung im Allgemeinen

[2] Ausgangspunkt dieser Form der Quellenbesteuerung war das kantonale Steuerrecht. Denn es waren die Kantone, die entsprechende kantonale steuerrechtliche Vorschriften erliessen, um die Besteuerung von im Kanton arbeitenden Ausländern so sicherzustellen.³ Im Zuge des Steuerharmonisierungsgesetzes wurde in der Schweiz sodann eine in ihren Grundzügen weitestgehend einheitliche Quellensteuerordnung geschaffen. Die wesentlichen Bestimmungen finden sich im DBG in Art. 83–90 sowie in Art. 91–101 und im StHG in Art. 32–38. In diesem Zusammenhang muss unterschieden werden zwischen zwei grundlegend verschiedenen Kategorien von quellensteuerpflichtigen Personen, namentlich zwischen den Personen mit steuerrechtlichem Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz⁴ und denjenigen Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz⁵.

III. Echte Quellenbesteuerung im Besonderen

A. Quellenbesteuerung von Personen mit steuerrechtlichem Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz

1. Steuersubjekt

[3] Als Kategorie 1 quellensteuerpflichtige Person qualifizieren diejenigen ausländischen Arbeitnehmer, die aufgrund persönlicher Zugehörigkeit unbeschränkt steuerpflichtig sind, aber keine

¹ Vgl. PETER LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 7. A. Bern 2016, S. 99 ff.

² Vgl. PETER LOCHER, Kommentar DBG, Einführung zu Art. 83 ff., N 5 unter Verweis auf GUIDO JUD/ADRIAN RUFENER, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Zweifel/Beusch (Hrsg.), Art. 83–101.

³ Vgl. LOCHER (Fn. 1), S. 100.

⁴ Hiernach auch als «Kategorie 1 quellensteuerpflichtige Personen» bezeichnet.

⁵ Hiernach auch als «Kategorie 2 quellensteuerpflichtige Personen» bezeichnet.

fremdenpolizeiliche Niederlassungsbewilligung besitzen.⁶ Mit anderen Worten ausgedrückt, die betroffene Person sollte Arbeitnehmereigenschaft besitzen, unbeschränkt in der Schweiz steuerpflichtig sein und weder über das Schweizer Bürgerrecht noch über eine Niederlassungsbewilligung (Ausweis C) gemäss Art. 34 AuG verfügen.⁷

2. Steuerobjekt

[4] Der Quellenbesteuerung unterliegen alle Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit sowie die Ersatzeinkünfte, die an die Stelle der Erwerbseinkünfte treten. Massgebend ist deren Bruttobetrag. Allfällige Gewinnungskosten können nicht vom Bruttobetrag in Abzug gebracht werden. Vielmehr sind diese Abzüge bereits im anwendbaren Tarif berücksichtigt.^{8,9}

[5] Grundsätzlich setzt die Quellenbesteuerung eine steuerbare Leistung aus schweizerischer Quelle voraus, weil nur in diesen Fällen der Leistungsschuldner zur Erfüllung seiner Verfahrenspflichten angehalten werden kann.¹⁰ Entsprechend muss der Leistungsschuldner seinen Wohnsitz, Sitz oder Betriebsstätte in der Schweiz haben.¹¹

[6] Erzielt eine Kategorie 1 quellensteuerpflichtige Person neben den in Absatz 1 und 2 genannten Einkünften weitere zusätzliche Einkünfte, die nicht an der Quelle besteuert werden, wird unter Umständen eine ergänzende ordentliche Veranlagung gemäss Art. 90 Abs. 1 DBG (analog Art. 34 Abs. 1 StHG) durchgeführt.¹² Als ergänzend zu besteuernde Einkünfte fallen dabei unter anderem (i.) die aus dem Ausland bezahlten Einkünfte für unselbständige Erwerbstätigkeit, (ii.) die in- und ausländischen Erträge aus Wertschriften oder beispielsweise (iii.) die Erträge aus Liegenschaften in Betracht.¹³

3. Steuertarife

[7] In den Steuertarifen für Kategorie 1 quellensteuerpflichtige Personen sind die direkte Bundessteuer, die Staats- und Gemeindesteuer sowie die Kirchensteuer (sofern diese erhoben wird) enthalten. Aufgrund der unbeschränkten Steuerpflicht in der Schweiz und um eine Gleichbehandlung dieser Personen mit denjenigen Personen, welche im ordentlichen Verfahren veranlagt werden, weitestgehend zu gewährleisten, sind in den Quellensteuertarifen nach Art. 85 DBG (analog Art. 33 StHG) mögliche Abzüge (einschliesslich der Sozialabzüge) berücksichtigt. Ausserdem sind die Quellensteuertarife progressiv ausgestaltet. Um der individuellen Situation jeder

⁶ Art. 83 DBG (analog Art. 32 StHG); vgl. KONFERENZ STAATLICHER STEUERBEAMTER, Harmonisierte kantonale Quellensteuerordnung, Bd. 1 Bern 1994, zit. Konferenz Quellensteuerordnung, S. 20 ff.; LOCHER (Fn. 1), S. 100 f.; LOCHER (Fn. 2), Art. 83 N 2; JUD/RUFENER (Fn. 2), Art. 83 N 1.

⁷ Ehegatten, die mit einem Ehegatten, der das Schweizer Bürgerrecht oder die Niederlassungsbewilligung besitzt, in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, sind von diesen Voraussetzungen ausgenommen. Dem Grundsatz der Familienbesteuerung folgend, werden diese Personen im ordentlichen Verfahren veranlagt. Vgl. JUD/RUFENER (Fn. 2), Art. 83 N 3.

⁸ Vgl. Art. 86 DBG (analog Art. 33 Abs. 3 StHG).

⁹ Vgl. Konferenz Quellensteuerordnung (Fn. 6), S. 30; LOCHER (Fn. 2), Art. 84 N 1; JUD/RUFENER (Fn. 2), Art. 84 N 1. S. detaillierter Ziff. III.A)4 hiernach.

¹⁰ Vgl. LOCHER (Fn. 2), Art. 89 N 19 m.w.H.; JUD/RUFENER (Fn. 2), Art. 84 N 18 m.w.H.

¹² Beispiel Praxis Kanton Zürich: Eine ergänzende ordentliche Veranlagung wird nur durchgeführt, wenn das der Quellensteuer nicht unterworfen steuerbare Einkommen mindestens CHF 2'500 oder das steuerbare Gesamtvermögen mindestens CHF 200'000 beträgt.

¹³ Vgl. JUD/RUFENER (Fn. 2), Art. 84 N 19.

quellensteuerpflichtigen Person soweit möglich Rechnung zu tragen, gibt es verschiedene Quellensteuertarife bzw. Tarificodes.¹⁴ Per 1. Januar 2014 wurden diese im Rahmen der Revision der Quellensteuerverordnung vereinheitlicht. Nach Art. 1 Abs. 1 QStV werden die jeweiligen Tarificodes einzelnen Arbeitnehmerkategorien zugewiesen.

4. Verfahren

[8] In Art. 88 DBG (analog Art. 37 StHG) sind die Verfahrenspflichten des Schuldners der steuerbaren Leistung abschliessend aufgezählt. Danach hat der Schuldner der steuerbaren Leistung in seiner Funktion als Steuersubstitut der quellensteuerpflichtigen Person die Quellensteuer von den ausgerichteten Leistungen zurückzubehalten.¹⁵ Ausserdem ist der Schuldner der steuerbaren Leistung dazu verpflichtet der quellensteuerpflichtigen Person eine Bestätigung über den Quellensteuerabzug auszustellen. Der Schuldner der steuerbaren Leistung hat sodann der zuständigen kantonalen Steuerbehörde die einbehaltene Quellensteuer abzuliefern und eine Quellensteuerabrechnung einzureichen. Der Schuldner der steuerbaren Leistung mutiert damit zum verlängerten Arm der zuständigen kantonalen Steuerbehörde und erhält für dieses Mitwirken eine Bezugsprovision.¹⁶ Wie bereits festgestellt wurde, greifen diese Verfahrenspflichten für den Schuldner einer steuerbaren Leistung allerdings nur dann, sofern dieser seinen Sitz oder die tatsächliche Verwaltung bzw. eine Betriebsstätte in der Schweiz hat. Andererseits kommt das ordentliche Veranlagungsverfahren für die betroffene Person zur Anwendung.¹⁷

5. Revision der Quellensteuergesetzgebung per 1. Januar 2021

[9] Durch das Bundesgesetz über die Revision der Quellenbesteuerung sollen die notwendigen Voraussetzungen geschaffen werden, um systembedingte Ungleichbehandlungen zwischen quellen- und ordentlich besteuerten Personen abzuschwächen. Spätestens mit dem sogenannten «Genfer Quellensteuerentscheid» resultierte hier gesetzgeberischer Handlungsbedarf.¹⁸ Das Bundesgericht hatte damals in einem ersten Leitentscheid höchststrichterlich festgestellt, dass die schweizerische Quellensteuerordnung in gewissen Fällen gegen das mit der Europäischen Union abgeschlossene Personenfreizügigkeitsabkommen verstösst.^{19,20}

[10] Eine Kategorie 1 quellensteuerpflichtige Person ist nach der Revision der Quellensteuergesetzgebung befugt, unabhängig davon, ob das Bruttoeinkommen aus unselbständiger Erwerbs-

¹⁴ Vgl. Konferenz Quellensteuerordnung (Fn. 6), S. 30 ff.; LOCHER (Fn. 2), Art. 85 N 1 ff. m.w.H.; JUD/RUFENER (Fn. 2), Art. 85 N 1 ff. m.w.H.

¹⁵ Der Schuldner der steuerbaren Leistung haftet für den Quellensteuerabzug. Nimmt der Schuldner vorsätzlich oder fahrlässig einen Steuerabzug nicht oder unvollständig vor, qualifiziert dies als Steuerhinterziehung. Vgl. MARTIN ZWEIFEL/HUGO CASANOVA/MICHAEL BEUSCH/SILVIA HUNZIKER, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, § 22 N 13.

¹⁶ Vgl. ZWEIFEL/BEUSCH/CASANOVA/HUNZIKER (Fn. 15), § 22 N 11 ff. m.w.H.; s. auch Konferenz Quellensteuerordnung (Fn. 6), S. 69 ff.

¹⁷ Vgl. Ziff. III.A)2 hiervor.

¹⁸ BGE 136 II 241.

¹⁹ Weiterführend ADRIANO MARANTELLI, Das Bundesgericht schlägt eine erste Bresche in die Quellenbesteuerung, in: Jusletter 12. April 2010; STEFAN OESTERHELT, Quellensteuerordnung verstösst gegen die Bilateralen Abkommen, FStR 2010, 211 ff.; s. auch JULIAN KLÄSER, Die Einwirkungen des Rechts der Europäischen Union auf die schweizerische Steuerrechtsordnung, in: Jusletter 2. Mai 2016.

²⁰ In einem weiteren Leitentscheid (BGE 140 II 167) hatten die Lausanner Richter die pro-rata-temporis-Aufteilung bei der Quellensteuer sowie deren Vereinbarkeit mit dem Freizügigkeitsabkommen zu beurteilen.

tätigkeit den Schwellenwert von CHF 120'000 übersteigt, einen Antrag auf eine nachträgliche ordentliche Veranlagung bis 31. März des Folgejahres zu stellen. Der Entscheid für die nachträgliche ordentliche Veranlagung ist bis zum Ende der Quellensteuerpflicht verbindlich, d.h. die quellensteuerpflichtige Person muss für jede Steuerperiode zusätzlich eine Steuererklärung einreichen.²¹ Quellensteuerpflichtige Personen, die bislang ergänzend ordentlich veranlagt wurden, unterstehen künftig für ihre gesamten Einkünfte der nachträglichen ordentlichen Veranlagung.²² Ein weiterer Kernpunkt der Anpassungen ist sodann, dass bei einem Wechsel von der Quellenbesteuerung zur ordentlichen Besteuerung, weil die subjektiven Voraussetzungen für die Quellensteuerpflicht nicht mehr erfüllt sind, die betroffene steuerpflichtige Person künftig für die ganze Steuerperiode im ordentlichen Verfahren veranlagt wird.²³ Bislang führt ein solcher Wechsel zu einer unterjährigen Veranlagung, wie beispielsweise bei einem Zuzug aus dem Ausland. Gesamthaft betrachtet sind die Änderungen für die Kategorie 1 quellensteuerpflichtigen Personen im Vergleich zu den Anpassungen bei den Kategorie 2 quellensteuerpflichtigen Personen überschaubar – letztere sind dagegen sicherlich von grösserer Tragweite.²⁴

B. Quellenbesteuerung von Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz

1. Steuersubjekt

[11] Als Kategorie 2 quellensteuerpflichtige Person qualifizieren diejenigen natürlichen Personen, die keinen steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz haben, allerdings aufgrund von bestimmten ihnen zufließenden Einkünften aus schweizerischen Quellen eine beschränkte Steuerpflicht nach Art. 5 DBG sowie Art. 4 Abs. 2 StHG infolge wirtschaftlicher Zugehörigkeit begründen.²⁵ Die klare Abgrenzung zwischen den beiden Kategorien erfolgt in Art. 98 DBG.

2. Steuerobjekt

[12] Während die Quellenbesteuerung bei den Kategorie 1 quellensteuerpflichtigen Personen für das Steuerobjekt im Sinne einer Generalklausel die Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit sowie die Ersatzeinkünfte, die an die Stelle der Erwerbseinkünfte treten, umfasst, ist bei den Kategorie 2 quellensteuerpflichtigen Personen jeweils das Steuerobjekt für die betroffene quellenbesteuerte Personenkategorie individuell definiert.

3. Einzelne Personengruppen

3.1. Arbeitnehmer

[13] Art. 91 DBG (analog Art. 35 Abs. 1 lit. a StHG) betrifft diejenigen Arbeitnehmer mit ausländischem Wohnsitz. Diese unterliegen dem Steuerabzug an der Quelle für ihr in der Schweiz aus

²¹ Art. 10 revQStV (noch nicht in Kraft); s. auch JUD/RUFENER (Fn. 2), Vorbemerkungen Art. 83–101 N 107 ff. m.w.H.

²² Dies resultiert aus der Aufhebung der Bestimmungen in Art. 90 DBG (analog Art. 34 StHG).

²³ Art. 12 revQStV (noch nicht in Kraft).

²⁴ S. detaillierter Ziff. III.B)5 hiernach.

²⁵ Vgl. Konferenz Quellensteuerordnung (Fn. 6), S. 47 f.; JUD/RUFENER (Fn. 2), Art. 91 N 1; LOCHER (Fn. 1), S. 102.

unselbständiger Tätigkeit erzielt es Erwerbseinkommen. Die Staatsangehörigkeit ist dabei kein Kriterium. Denn die Quellensteuer wird auch von in der Schweiz erwerbstätigen Personen mit Schweizer Bürgerrecht mit Wohnsitz im Ausland erhoben.²⁶ Massgebend ist insbesondere, wie bei den Kategorie 1 quellensteuerpflichtigen Personen, dass das Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit zufließt. Ausserdem muss ein tatsächlicher Arbeitsort in der Schweiz vorliegen.²⁷ Wie in Art. 91 DBG explizit festgehalten wird, umfasst der Kreis der quellensteuerpflichtigen Arbeitnehmer Kurzaufenthalter, Wochenaufenthalter und Grenzgänger.²⁸

[14] Für die Kategorie 2 quellensteuerpflichtigen Arbeitnehmer verweist Art. 91 DBG auf die Bestimmungen nach Art. 83 – 86 DBG.²⁹ Demnach unterliegen grundsätzlich die gleichen Leistungen wie bei den Kategorie 1 quellensteuerpflichtigen Personen dem Quellensteuerabzug.³⁰ Die Bemessungsgrundlage umfasst alle Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit sowie die Ersatzeinkünfte, die an die Stelle der Erwerbseinkünfte treten. Massgebend ist deren Bruttobetrag.³¹ Diesbezüglich ist freilich stets zu prüfen, ob ein Doppelbesteuerungsabkommen Anwendung findet, wodurch der Integralverweis nach Art. 91 DBG einen Vorbehalt erfährt.

[15] Sofern denn eine Quellensteuer erhoben wird, findet grundsätzlich die gleiche Tarifstruktur Anwendung wie für die Kategorie 1 quellensteuerpflichtigen Personen.^{32,33} Es gelten die gleichen Monatstarife.

[16] Eine Tarifkorrektur ist indessen nicht vorgesehen.³⁴ Unter dem Vorbehalt der neueren Rechtsprechung zur «Quasi-Ansässigkeit»³⁵ besteht denn auch kein zwingender Anspruch auf eine nachträgliche ordentliche Veranlagung.³⁶

3.2. Künstler, Sportler und Referenten

[17] Art. 92 DBG (analog Art. 35 Abs. 1 lit. b StHG) unterstellt selbständig oder unselbständig erwerbstätige Künstler, Sportler und Referenten, die in der Schweiz keinen Wohnsitz haben und Einkünfte aus einer persönlichen Tätigkeit von weniger als 30 Tagen in der Schweiz beziehen, der

²⁶ Vgl. Konferenz Quellensteuerordnung (Fn. 6), S. 47; s. auch JUD/RUFENER (Fn. 2), Art. 91 N 2; LOCHER (Fn. 2), Art. 91 N 6.

²⁷ Dies war lange Zeit umstritten, gingen die Steuerbehörden doch in der Praxis davon aus, dass für eine beschränkte Steuerpflicht gemäss Art. 5 Abs. 1 lit. a DBG bzw. Art. 4 Abs. 2 lit. a StHG eine physische Anwesenheit in der Schweiz bzw. im Kanton nicht erforderlich sei. Das Bundesgericht hat diese Frage in der Zwischenzeit im Sinne der internationalen Steuerrechtspraxis entschieden. Demnach besteht eine Steuerpflicht vorliegend nur dann, wenn die Arbeit auch in der Schweiz ausgeübt werde. BGE 137 II 246; vgl. JUD/RUFENER (Fn. 2), Art. 91 N 3a.

²⁸ In diesem Zusammenhang gilt es freilich die Bestimmungen der von der Schweiz abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen zu beachten. Vgl. JUD/RUFENER (Fn. 2), Art. 91 N 2 ff. m.w.H.

²⁹ S. auch Art. 35 Abs. 1 lit. a StHG.

³⁰ Vgl. JUD/RUFENER (Fn. 2), Art. 91 N 9; LOCHER (Fn. 2), Art. 91 N 16.

³¹ S. detaillierter Ziff. III.A)2 hiernach.

³² Sowie für Arbeitnehmer bei internationalen Transporten im Sinne von Art. 97 DBG; s. Ziff. III.B)3.6 hiernach.

³³ Wobei allerdings die speziellen Regelungen für Grenzgänger zu beachten sind. Das schweizerisch-deutsche Doppelbesteuerungsabkommen schreibt beispielsweise vor, dass die Schweiz auf den an deutsche Grenzgängerinnen und Grenzgänger bezahlten Löhnen eine auf 4,5% begrenzte Quellensteuer erheben kann. Fehlt die Grenzgängereigenschaft dagegen, wird das schweizerische Besteuerungsrecht nicht begrenzt. S. detaillierter Ziff. III.C)3 hiernach.

³⁴ Konferenz Quellensteuerordnung (Fn. 6), S. 47 f.

³⁵ S. detaillierter Ziff. III.B)5 hiernach.

³⁶ Vgl. JUD/RUFENER (Fn. 2), Art. 91 N 12.

Quellensteuer.³⁷ Es ist hierbei nicht erforderlich, dass es sich um eine unselbständige Erwerbstätigkeit handelt. Für die Quellenbesteuerung im Sinne von Art. 92 DBG ist es zudem unbeachtlich, ob die Einkünfte anstelle der effektiv tätigen Person einer Drittperson zufließen.

[18] Gemäss Art. 92 Abs. 3 DBG unterliegen alle Bruttoeinkünfte aus der in der Schweiz ausgeübten Tätigkeit nach Abzug der Gewinnungskosten der Quellensteuer.³⁸ Dazu gehören Honorare und Arbeitsentgelte einschliesslich aller Zulagen und Nebenbezüge (Pauschalspesen, Vergütungen für Reisekosten und andere Auslagen), welche der Künstler oder Sportler für seinen Auftritt bzw. in dessen unmittelbarem Zusammenhang erhält.^{39,40} Inwieweit Sponsoring- und Werbeeinkünfte unter die steuerbaren Einkünfte fallen, ist vor dem Hintergrund einer praktikablen Abgrenzung zu den Unternehmensgewinnen allerdings umstritten.⁴¹ Künstler, Sportler und Referenten profitieren ferner von einer Spezialregelung. Anders als die übrigen Kategorie 2 quellensteuerpflichtigen Personen, können Künstler, Sportler und Referenten die tatsächlich angefallenen Berufsauslagen von ihren Bruttoeinkünften in Abzug bringen. Es erfolgt somit keine Pauschalierung der Berufsauslagen im für diese Personen geltenden Steuertarif.⁴² Da sich eine Überprüfung der tatsächlich angefallenen Berufsauslagen in der Praxis oftmals als schwierig gestaltet, sieht die Quellensteuerverordnung auch eine Pauschale in Höhe von 20% der Bruttoeinkünfte vor.⁴³

[19] Die anwendbare Tarifstruktur ist in Art. 92 Abs. 2 DBG definiert und sieht einen vierstufigen Tarif vor. Die Berechnung der Quellensteuer stützt sich auf die durchschnittlich berechneten Tageseinkünfte einer Person.^{44,45}

3.3. Verwaltungsräte

[20] In den Anwendungsbereich von Art. 93 DBG (analog Art. 35 Abs. 1 lit. c und lit. d StHG) fallen die Mitglieder der Verwaltung oder der Geschäftsführung von juristischen Personen mit Sitz oder tatsächlicher Verwaltung in der Schweiz bzw. von ausländischen Unternehmungen, wenn die Entschädigungen einer schweizerischen Betriebsstätte belastet werden.⁴⁶ Im internationalen Verhältnis kann ein unterschiedliches Verständnis hinsichtlich der Befugnisse eines Verwaltungsrats zuweilen zu Abgrenzungsschwierigkeiten führen. Dies ist dann der Fall, wenn die Befugnisse des Aufsichts- oder Verwaltungsrates nicht nur auf die Überwachung beschränkt sind,

³⁷ Vgl. JUD/RUFENER (Fn. 2), Art. 92 N 1; LOCHER (Fn. 2), Art. 92 N 1.

³⁸ S. auch Art. 35 Abs. 1 lit. b StHG.

³⁹ KONFERENZ QUELLENSTEUERORDNUNG, S. 52; vgl. JUD/RUFENER (Fn. 2), Art. 92 N 7; LOCHER (Fn. 2), Art. 92 N 16 f.

⁴⁰ Fließen diese Einkünfte nicht dem Steuerpflichtigen selbst, sondern einem organisierenden Dritten zu, dann greift die Quellenbesteuerung gleichermassen (Art 92 Abs. 1 DBG).

⁴¹ JUD/RUFENER (Fn. 2), Art. 92 N 7.

⁴² Vgl. JUD/RUFENER (Fn. 2), Art. 92 N 8; LOCHER (Fn. 2), Art. 92 N 19.

⁴³ Art. 7 Abs. 3 QStV; s. auch JUD/RUFENER (Fn. 2), Art. 92 N 9; LOCHER (Fn. 2), Art. 92 N 21.

⁴⁴ Im Kanton Zürich beispielsweise resultiert je nach Höhe der Einkünfte eine Quellensteuer zwischen 10,8% und 17% für die Staats-, Gemeinde- und direkte Bundessteuer.

⁴⁵ Vgl. JUD/RUFENER (Fn. 2), Art. 92 N 13; LOCHER (Fn. 2), Art. 92 N 14.

⁴⁶ Vgl. JUD/RUFENER (Fn. 2), Art. 93 N 1; LOCHER (Fn. 2), Art. 93 N 5 ff.

sondern dieser auch Geschäftsführungsbefugnisse wahrnimmt, was im schweizerischen Gesellschaftsrecht grundsätzlich so vorgesehen ist.^{47,48}

[21] Quellensteuerpflichtige Entschädigungen sind Tantiemen, Sitzungsgelder, feste Entschädigungen, Mitarbeiterbeteiligungen und ähnliche Vergütungen, die eine Person in ihrer Funktion als Aufsichtsrats- oder Verwaltungsrat bezieht. In diesem Zusammenhang ist insbesondere zu prüfen, für welche Tätigkeiten eine Entschädigung vergütet wird. Handelt es sich dabei beispielsweise um operationelle Aufgaben, die über die Oberaufsicht und die Erarbeitung allgemeiner Strategien hinausgehen, so fallen diese Entschädigungen nicht unter den Geltungsbereich von Art 93 DBG. Stattdessen greifen die allgemeinen Besteuerungsregeln bei unselbständiger Erwerbstätigkeit.⁴⁹ Die Quellensteuer wird auf den Bruttoeinkünften erhoben.

[22] In Art. 93 Abs. 3 DBG ist festgelegt, dass der Quellensteuersatz auf Bundesebene proportional 5% beträgt.⁵⁰

3.4. Hypothekargläubiger

[23] Art. 94 DBG (analog Art. 35 Abs. 1 lit. e StHG) betrifft Personen mit Ansässigkeit im Ausland, die Zinsen aus Forderungen beziehen, welche durch Grund- oder Faustpfand auf Grundstücken in der Schweiz gesichert sind. In den persönlichen Anwendungsbereich fallen hierbei sowohl natürliche Personen als auch juristische Personen.^{51,52} Weiterhin sind zahlreiche Einschränkungen in einzelnen Doppelbesteuerungsabkommen zu beachten, die das Besteuerungsrecht der Schweiz grundsätzlich begrenzen.

[24] Nach Art. 94 Abs. 2 DBG wird die Quellensteuer auf den Bruttoeinkünften aus einer Hypothekarforderung erhoben. In die Bemessungsgrundlage fallen die Hypothekarzinsen, welche durch ein schweizerisches Grundstück tatsächlich besichert sind. Leistungen, die Kapitalrückzahlungen darstellen, sind dagegen nicht steuerbar.⁵³ Die Berücksichtigung weiterer Abzüge ist nicht vorgesehen. Fliessen die Leistungen nicht der steuerpflichtigen Person selber, sondern einem Dritten zu, sind diese ebenfalls steuerbar.

[25] Der Schuldner der steuerbaren Leistung ist in Art. 94 DBG indessen nicht definiert. Denkbar wäre somit, dass ein gebietsfremder Zinsschuldner trotz Ansässigkeit im Ausland für den Quellensteuerabzug verantwortlich ist. Gemäss herrschender Lehre stünde dies jedoch im Widerspruch mit völkerrechtlichen Grundsätzen, wonach man einen ausländischen Zinsschuldner nicht zum Steuereinzug für den schweizerischen Fiskus verpflichten könne.⁵⁴ In einer solchen Konstellation müsste dann wohl anstelle der Steuererhebung im Quellensteuerverfahren der

⁴⁷ S. detaillierter Ziff. III.C)5 hiernach. Anders bspw. Deutschland, welches das dualistische System anwendet, d.h. es gibt zwei Organe, den Vorstand und den Aufsichtsrat.

⁴⁸ Vgl. ANDRAS KOLB/WOLFGANG MAUTE, Übersicht über die schweizerischen DBA-Regelungen zur Besteuerung von Grenzgängern, Verwaltungsräten und Renten im Verhältnis zu den Nachbarstaaten, in: Steuerrevue 2014, S. 396 ff., S. 407 f.

⁴⁹ S. auch JUD/RUFENER (Fn. 2), Art. 93 N 3.

⁵⁰ Im Kanton Zürich beträgt der konsolidierte Quellensteuersatz aus Staats-, Gemeinde- und direkter Bundessteuer 25%.

⁵¹ Deren subjektive Steuerpflicht resultiert aus Art. 5 Abs. 1 lit. c bzw. Art. 51 Abs. 1 lit. d DBG.

⁵² Vgl. JUD/RUFENER (Fn. 2), Art. 94 N 1 ff.; LOCHER (Fn. 2), Art. 94 N 1 ff.

⁵³ Vgl. JUD/RUFENER (Fn. 2), Art. 94 N 2.

⁵⁴ JUD/RUFENER (Fn. 2), Art. 94 N 1 a unter Verweis auf STEFAN OESTERHELT/MAURUS WINZAP, Quellensteuern bei hypothekarisch gesicherten Kreditverträgen, in: FStR 2008.

ausländische Gläubiger oder Nutzniesser eine Steuererklärung in der zuständigen Gemeinde einreichen, d.h. am Belegenheitsort des gesicherten Grundstückes.

[26] In Art. 94 Abs. 2 DBG ist festgelegt, dass der Quellensteuersatz auf Bundesebene proportional 3% beträgt.⁵⁵

3.5. Empfänger von Vorsorgeleistungen

3.5.1. Vorsorgeleistungen aus öffentlich-rechtlichem Arbeitsverhältnis

[27] Art. 95 DBG (analog Art. 35 Abs. 1 lit. f StHG) betrifft im Ausland ansässige Personen, die aufgrund ihres früheren öffentlich-rechtlichen Arbeitsverhältnisses aus der Schweiz Vorsorgeleistungen empfangen. Diese Personen unterliegen der Quellensteuer. Kommt die steuerbare Vorsorgeleistung dagegen nicht dem Vorsorgenehmer selber zu, sondern im Ausland wohnhaften Drittpersonen (z.B. dem überlebenden Ehegatten oder minderjährigen Kindern etc.), so werden diese Drittpersonen gleichfalls quellensteuerpflichtig.⁵⁶

[28] Steuerbare Leistungen sind Pensionen, Ruhegehälter und andere Vergütungen, deren Anspruchsgrundlage auf einem öffentlich-rechtlichen Arbeitsverhältnis (öffentlicher Dienst) beruht und die von einer Vorsorgeeinrichtung mit Sitz in der Schweiz ausgerichtet werden. Art. 95 DBG betrifft somit insbesondere Renten und Kapitalleistungen aus der beruflichen Vorsorge (2. Säule).⁵⁷ Der Quellensteuer unterliegen die Bruttoeinkünfte ohne jegliche Abzüge.⁵⁸

[29] Gemäss Art. 95 Abs. 2 werden periodische Leistungen (Renten) mit einem proportionalen Satz von 1% auf Bundesebene besteuert.⁵⁹ Bei Kapitalleistungen aus einem öffentlich-rechtlichen Vorsorgeverhältnis wird dasselbe Verfahren wie bei einer Leistung aus einem privatrechtlichen Vorsorgeverhältnis angewendet.

3.5.2. Vorsorgeleistungen aus privat-rechtlichem Arbeitsverhältnis

[30] Art. 96 DBG (analog Art. 35 Abs. 1 lit. g StHG) betrifft im Ausland ansässige Personen, die aus schweizerischen privatrechtlichen Einrichtungen der beruflichen Vorsorge (Säule 2) oder aus anerkannten Formen der gebundenen Selbstvorsorge (Säule 3a) Leistungen erhalten. Diese Personen unterliegen der Quellensteuer. Wie bei der Quellensteuer auf Vorsorgeleistungen aus öffentlich-rechtlichem Arbeitsverhältnis, wird diese auch im privatrechtlichen Verhältnis auf Drittpersonen überwält. Die Quellenbesteuerung auf Vorsorgeleistungen aus privat-rechtlichem Arbeitsverhältnis kollidiert jedoch mit den von der Schweiz abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen.⁶⁰

[31] Soweit Vorsorgeleistungen nicht unter den öffentlich-rechtlichen Anwendungsbereich von Art. 95 DBG fallen, ist Art. 96 DBG einschlägig und anwendbar. Steuerbar sind danach alle

⁵⁵ Im Kanton Zürich beträgt der konsolidierte Quellensteuersatz aus Staats-, Gemeinde- und direkter Bundessteuer 17%.

⁵⁶ Vgl. JUD/RUFENER (Fn. 2), Art. 95 N 3; LOCHER (Fn. 2), Art. 95 N 6.

⁵⁷ Vgl. JUD/RUFENER (Fn. 2), Art. 95 N 5 ff.; LOCHER (Fn. 2), Art. 95 N 10 ff.

⁵⁸ Leistungen der AHV (1. Säule) fallen dagegen nicht unter den Anwendungsbereich von Art. 95 DBG.

⁵⁹ Im Kanton Zürich beträgt der konsolidierte Quellensteuersatz aus Staats-, Gemeinde- und direkter Bundessteuer 7%.

⁶⁰ Vgl. JUD/RUFENER (Fn. 2), Art. 96 N 3; LOCHER (Fn. 2), Art. 96 N 1.

Leistungen aus schweizerischen privatrechtlichen Einrichtungen der beruflichen Vorsorge oder aus anerkannten Formen der gebundenen Selbstvorsorge (Säule 3a). Der Quellensteuer unterliegen die Bruttoeinkünfte ohne jegliche Abzüge.⁶¹

[32] Gemäss Art. 96 Abs. 2 DBG werden periodische Leistungen (Renten) mit einem proportionalen Satz von 1% auf Bundesebene besteuert.⁶² Für Kapitalleistungen ist indessen ein besonderer Quellensteuertarif vorgesehen. Wenngleich in Art. 96 Abs. 2 DBG zwar auf Art. 38 Abs. 2 DBG verwiesen wird, wonach der Steuersatz progressiv ausgestaltet ist und ein Fünftel des ordentlichen Tarifes betragen würde, ist in der Quellensteuerverordnung aus Praktikabilitätsbetrachtungen ein Sondertarif vorgesehen.⁶³

3.6. Arbeitnehmer bei internationalen Transporten

[33] Gemäss Art. 97 DBG (analog Art. 35 Abs. 1 lit. h StHG) sind im Ausland ansässige Personen quellensteuerpflichtig, die für internationale Transporte von einem Arbeitgeber mit Sitz oder Betriebsstätte in der Schweiz Lohn oder andere Vergütungen erhalten.⁶⁴ Infolgedessen ist es keine Voraussetzung, dass der Arbeitsort dieser Arbeitnehmer in der Schweiz liegt, was die Besteuerung dieser Arbeitnehmer grundsätzlich von den übrigen Arbeitnehmern unterscheidet.⁶⁵

[34] Wie für diejenigen im Ausland ansässigen Arbeitnehmer, die der Quellenbesteuerung nach Art. 91 DBG unterliegen, verweist auch Art. 97 auf die Bestimmungen nach Art. 83–86 DBG. Demnach gilt, dass Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit sowie die Ersatzeinkünfte, die an die Stelle der Erwerbseinkünfte treten, der Quellensteuer unterliegen. Massgebend ist deren Bruttobetrag.⁶⁶

[35] Auf die quellensteuerpflichtigen Personen im Sinne von Art. 97 DBG ist grundsätzlich die gleiche Tarifstruktur anzuwenden wie für Arbeitnehmer im Sinne von Art. 91 DBG. Es gelten somit die Tarifarten für die Kategorie 1 quellensteuerpflichtigen Personen.⁶⁷

3.7. Empfänger von Mitarbeiterbeteiligungen

[36] Der Anwendungsbereich von Art. 97a DBG (analog Art. 35 Abs. 1 lit. i StHG) betrifft Personen, die gesperrte oder nicht börsennotierte Mitarbeiteroptionen, Anwartschaften auf Mitarbeiteraktien oder unechte Mitarbeiterbeteiligungen während der Zeit zugeteilt erhielten oder teilweise verdienten, in der sie in der Schweiz ansässig waren, und die diese Mitarbeiterbeteiligungen erst nach dem Wegzug ins Ausland dort realisieren.⁶⁸

⁶¹ Vgl. JUD/RUFENER (Fn. 2), Art. 96 N 8 ff.; LOCHER (Fn. 2), Art. 96 N 11 ff.

⁶² Im Kanton Zürich beträgt der konsolidierte Quellensteuersatz aus Staats-, Gemeinde- und direkter Bundessteuer 7%.

⁶³ Im Kanton Zürich beträgt der Quellensteuersatz für steuerpflichtige Kapitalleistungen über CHF 900'000 8,30% des Gesamtbetrages. Der Minimalsteuersatz beträgt 6,00% und wird erhoben auf Kapitalleistungen bis CHF 25'000.

⁶⁴ Der Personenkreis umfasst Arbeitnehmer, die im internationalen Verkehr als Schiffs- oder Flugzeugbesatzungen oder als Chauffeure im internationalen Strassentransport tätig sind. Nicht darunter fallen Angestellte von Eisenbahnunternehmen. LOCHER (Fn. 2), Art. 97 N 3.

⁶⁵ Vgl. JUD/RUFENER (Fn. 2), Art. 97 N 1; LOCHER (Fn. 2), Art. 97 N 1.

⁶⁶ S. Ziff. III.B)3.1 hiervor.

⁶⁷ S. Ziff. III.B)3.1 hiervor verweisend auf III.A)3.

⁶⁸ Vgl. JUD/RUFENER (Fn. 2), Art. 97a N 2.

[37] Steuerbar ist der geldwerte Vorteil aus den genannten Mitarbeiterbeteiligungsinstrumenten, wobei eine anteilmässige Besteuerung erfolgt. Dabei ist die Zeitspanne zwischen dem Erwerb und dem Entstehen des Ausübungsrechts anteilmässig im Verhältnis zwischen der gesamten zu der in der Schweiz verbrachten Zeitspanne zu berücksichtigen. Massgebend sind in diesem Zusammenhang die Arbeitstage.⁶⁹

[38] Auf Bundesebene beträgt der Quellensteuersatz 11,5% und entspricht somit dem Maximalsatz des ordentlichen Tarifs.^{70,71} Steuerbar ist der gesamte geldwerte Vorteil und es wird nicht auf das Reineinkommen abgestellt.

4. Verfahren

[39] Grundsätzlich kann in Bezug auf die Verfahrenspflichten auf die obigen Angaben zu den Kategorie 1 quellensteuerpflichtigen Personen verwiesen werden. Demnach unterscheiden sich die in Art. 100 DBG geregelten Verfahrenspflichten inhaltlich nicht von jenen in Art. 88 DBG.⁷² Zusätzlich zu den identischen verfahrensrechtlichen Regelungen für Schuldner wie bei den quellensteuerpflichtigen Personen mit Ansässigkeit in der Schweiz ist in Art. 100 Abs. 1 lit. d der Spezialfall der Mitarbeiterbeteiligungen abgehandelt. Die in Art. 100 DBG festgelegten Verfahrenspflichten des Schuldners der steuerbaren Leistungen an Kategorie 2 quellensteuerpflichtige Personen finden wiederum nur dann Anwendung, sofern diese juristische oder natürliche Person der schweizerischen Steuerhoheit unterliegt.⁷³ Anderenfalls hat die Kategorie 2 quellensteuerpflichtige Person ihre Einkünfte selbst im ordentlichen Veranlagungsverfahren zu deklarieren, was mit einem gewissen Mehraufwand verbunden sein kann und unter Umständen zu unschönen steuerlichen Ergebnissen für die betroffene Person führt.⁷⁴

5. Revision der Quellensteuergesetzgebung per 1. Januar 2021

[40] Wie an anderer Stelle bereits betont wurde, erfahren die Kategorie 2 quellensteuerpflichtigen Personen im Zuge der bevorstehenden Revision der Quellenbesteuerung eine weitreichende Aufwertung. Diese Aufwertung geht sicherlich aus Sichtweise der betroffenen Steuerverwaltungen zu Lasten der Praktikabilität und ist mit administrativem Mehraufwand verbunden.⁷⁵

[41] Hervorzuheben ist dabei die sogenannte «Quasi-Ansässigkeit», welche nun erstmals in einer Rechtsnorm (vgl. Art. 99a Abs. 1 lit. a revDBG) definiert wird. Wer ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz einen Grossteil seiner Einkünfte erwirtschaftet, erfüllt die Voraussetzungen für die sogenannte «Quasi-Ansässigkeit».⁷⁶ Diese Personen können sodann

⁶⁹ Vgl. VALLUCI (Fn. 2), Art. 17d N 13.

⁷⁰ Vgl. JUD/RUFENER (Fn. 2), Art. 97 N 12.

⁷¹ Im Kanton Zürich beträgt der konsolidierte Quellensteuersatz aus Staats-, Gemeinde- und direkter Bundessteuer 31,5 % des geldwerten Vorteils.

⁷² S. Ziff. III.A)4 hiervor; vgl. JUD/RUFENER (Fn. 2), Art. 100 N 1.

⁷³ S. detaillierter Ziff. III.A)2 hiervor.

⁷⁴ S. detaillierter Ziff. III.C)2 hiernach.

⁷⁵ Die Kategorisierung als «echte» Quellensteuer mit Abgeltungswirkung rückt im Übrigen weiter in den Hintergrund, während der Sicherungsfunktion eine grössere Bedeutung zukommen dürfte.

⁷⁶ Vgl. SAMUELE VORPE/PAOLO ARGINELLI/PETER R. ALTENBURGER, Die Besteuerung der «Quasi-Ansässigen» in der Schweiz – Kritische Würdigung, in: ASA 83, S. 625 ff., S. 657 f.; JUD/RUFENER (Fn. 2), Vorbemerkungen Art. 83–101 N 115.

künftig eine nachträgliche ordentliche Veranlagung verlangen.⁷⁷ Der Schwellenwert beträgt dabei voraussichtlich mindestens 90 Prozent der weltweiten Bruttoeinkünfte,⁷⁸ die im Arbeitsortstaat steuerbar sein müssen, wobei die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs diesbezüglich massgeblich sein wird.⁷⁹ Es ist allerdings durchaus denkbar, dass diese Schwelle im konkreten Einzelfall nicht als absolut zu erachten sein wird.⁸⁰ Nachdem eine Person einen entsprechenden Antrag für eine nachträgliche ordentliche Veranlagung gestellt hat, wird erst im Veranlagungsverfahren geprüft, ob die Voraussetzungen dafür erfüllt sind. Eine Vorprüfung findet dabei nicht statt.^{81,82}

[42] Von der «Quasi-Ansässigkeit» betroffen sein und unter den jeweiligen Umständen profitieren dürfte in erster Linie die Personenkategorie der Arbeitnehmer. Denn in aller Regel dürften die Voraussetzungen für eine nachträgliche ordentliche Veranlagung bei den übrigen quellensteuerpflichtigen Personen der Kategorie 2 nicht erfüllt sein. Einige Anpassungen für die übrigen quellensteuerpflichtigen Personen der Kategorie 2 wie bspw. Künstler oder Hypothekargläubiger sind lediglich präzisierender Natur gegenüber der aktuellen gesetzlichen Regelung, weshalb im vorliegenden Beitrag nicht weiter darauf eingegangen wird.

C. Praxisfälle zur Quellenbesteuerung⁸³

1. Home Office Tätigkeit

1.1. Ausgangslage

[43] Die in Deutschland ansässige X AG möchte einen Mitarbeiter für Verkaufsaktivitäten anstellen. Der zukünftige Mitarbeiter F soll einen deutschen Arbeitsvertrag erhalten. Der zukünftige Mitarbeiter F soll nahezu ausschliesslich von seinem Home-Office aus in der Schweiz tätig sein. Mehrere Male im Monat soll der Mitarbeiter nach München in eine der Büroniederlassungen der X AG reisen und von dort aus für die X AG tätig sein. F besitzt weder das schweizerische Schweizer Bürgerrecht noch eine Niederlassungsbewilligung (Ausweis C) gemäss Ausländergesetz.

1.2. Steuerrechtliche Würdigung

[44] Da das Home-Office des Mitarbeiters in der Schweiz ist, ist davon auszugehen, dass sich der Lebensmittelpunkt von F in der Schweiz befindet und dieser in der Schweiz somit unbeschränkt im Sinne von Art. 3 Abs. 1 DBG steuerpflichtig ist. F unterliegt grundsätzlich der Quellen-

⁷⁷ In diesem Zusammenhang ist zu erwähnen, wonach bereits heute «Quasi-Ansässige» in der Praxis immer häufiger in den Genuss von nachträglichen ordentlichen Veranlagungen oder Tarifkorrekturen kommen, obschon es im internen Recht noch keine gesetzliche Grundlage dafür gibt.

⁷⁸ Bei Ehegatten sind die gemeinsamen weltweiten Bruttoeinkünfte zu berücksichtigen.

⁷⁹ S. insbesondere das Urteil des EuGH C-279/93 vom 14. Februar 1995 *Finanzamt Köln-Altstadt gegen Roland Schumacker*; s. auch dazu KLÄSER (Fn. 19), S. 5 f. m.w.H.

⁸⁰ Vgl. u.a. das Urteil des EuGH C-39/10 vom 10. Mai 2012 *Kommission gegen Estland*.

⁸¹ S. EFD, Erläuterungen zur Totalrevision des EFD über die Quellensteuer bei der direkten Bundessteuer, 11. April 2018.

⁸² Eine nachträgliche ordentliche Veranlagung von Amtes wegen kann sodann gleichermassen seitens den zuständigen Steuerbehörden durchgeführt werden, sofern entsprechende Informationen vorliegen.

⁸³ In diesem Zusammenhang sind neben den hier diskutierten steuerlichen Fragestellungen oftmals auch die sozialversicherungsrechtlichen Aspekte zu beachten/zu prüfen.

besteuerung nach Art. 83 ff. DBG für alle Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit sowie die Ersatzeinkünfte, die an die Stelle der Erwerbseinkünfte treten. Gemäss Art. 88 DBG hat die X AG als Schuldnerin der steuerbaren Leistung die Quellensteuer von den ausgerichteten Leistungen zurückzubehalten. Die steuerlichen Verfahrenspflichten für die X AG greifen allerdings nur dann, wenn die X AG entweder ihren Sitz oder eine Betriebsstätte in der Schweiz hat, d.h. der schweizerischen Steuerhoheit unterliegt.⁸⁴ Während erstere Voraussetzung in casu nicht erfüllt ist, stellt sich die Frage, ob die Home Office Tätigkeit von F in der Schweiz allenfalls eine Betriebsstätte zu begründen vermag.⁸⁵ Eine Home-Office-Tätigkeit begründet jedoch in der Regel keine Betriebsstätte in der Schweiz. Die Praxis der schweizerischen Steuerbehörden ist eher zurückhaltend, was die Begründung einer Betriebsstätte aufgrund einer Home-Office-Tätigkeit anbelangt.⁸⁶ Das Home Office des Mitarbeiters wird grundsätzlich nicht als feste Geschäftseinrichtung des Unternehmens eingestuft. Vorliegend bestünde wohl nur dann ein Betriebsstättenrisiko für die X AG, sofern F angewiesen würde, vom Home-Office aus zu arbeiten und F auch kein Arbeitsplatz mehr zur Verfügung gestellt würde.⁸⁷ So könnte fingiert werden, dass die Verfügungsmacht der Räumlichkeiten von F faktisch bei der X AG liegt. Es empfiehlt sich, dies entsprechend vertraglich zwischen der X AG und F auszuschliessen. Es resultiert, dass F im ordentlichen Verfahren veranlagt würde und eine Steuererklärung bei der für ihn zuständigen Steuerbehörde an seinem Wohnsitz einzureichen hätte.

2. Mitarbeiterentsendung

2.1. Ausgangslage

[45] Der in Deutschland ansässige Mitarbeiter D der X AG mit Sitz in Deutschland soll im Rahmen eines grenzüberschreitenden Projektes für die Europäische Organisation für kernphysikalische Forschung (CERN) tätig werden. Die X AG ist ein externer Dienstleister und Mitarbeiter D wird nicht vom CERN angestellt. Mitarbeiter D wird voraussichtlich zu 95% in den Räumlichkeiten des CERN auf französischem Staatsgebiet und zu 5% in den Räumlichkeiten auf schweizerischem Staatsgebiet tätig sein. Die Projektdauer ist auf 1 Jahr angelegt. D übernachtet während der Woche in einem Hotel in Genf und am Wochenende kehrt er zu seiner Familie nach Deutschland zurück.

2.2. Steuerrechtliche Würdigung

[46] Zunächst ist festzuhalten, dass der steuerliche Sonderstatus des CERN nur für deren direkte Mitarbeiter gilt. Mitarbeiter von externen Dienstleistern kommen nicht in den Genuss einer Steuerbefreiung. Es finden folglich die ordentlichen internen Besteuerungsregeln Anwendung

⁸⁴ Vgl. Art. 6 QStV.

⁸⁵ S. u.a. THOMAS ROHNER/SANNA MAAS, Home Office – arbeits-, sozialversicherungs- und steuerrechtliche Aspekte, in: SJZ 111 (2015) Nr. 13, S. 325 ff.; PASCAL ZGRAGGEN/MICHEL BARROT, Steuerliche Fragen im Zusammenhang mit dem Home Office als neue Arbeitsform, in: ZSP (2019) Nr. 70, S. 25 ff.; RENÉ SCHREIBER/KERSTEN A. HONOLD/ROGER JAUN, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, Zweifel/Beusch (Hg.), Art. 5 N 10.

⁸⁶ Die Anforderungen in ausländischen Jurisdiktionen, was die Begründung eines Besteuerungsrechts aufgrund einer Home Office Tätigkeit angeht, scheinen tiefer zu sein. Vgl. SCHREIBER/HONOLD/JAUN (Fn. 85), N 10 m.w.H.

⁸⁷ S. u.a. ROHNER/MAAS (Fn. 85), S. 331 f.

unter Berücksichtigung des Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und Deutschland.^{88,89}

[47] Da sich der Lebensmittelpunkt von Mitarbeiter D weiterhin in Deutschland befindet und er sich lediglich unter der Woche in der Schweiz aufhält, sind die Voraussetzungen nicht erfüllt, dass Mitarbeiter D nach internem schweizerischen Recht unbeschränkt steuerpflichtig in der Schweiz infolge des sogenannten steuerrechtlichen Aufenthalts im Sinne von Art. 3 Abs. 3 DBG wird. Gemäss Art. 5 Abs. 1 lit. a DBG würde Mitarbeiter D sodann nach internem schweizerischen Recht für die durch Mitarbeiter D auf schweizerischem Staatsgebiet ausgeübte Tätigkeit eine beschränkte Steuerpflicht in der Schweiz begründen.

[48] Das DBA Schweiz-Deutschland schränkt die Besteuerung nicht ein, sofern die Monteurklausel von Art. 15 Abs. 2 DBA Schweiz-Deutschland keine Anwendung findet. Da im vorliegenden Fall allerdings davon auszugehen ist, dass Mitarbeiter D sich an mehr als 183 Tagen auf schweizerischem Staatsgebiet aufhält, darf die Schweiz den Teil der Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit besteuern, die Mitarbeiter D physisch in der Schweiz leistet.⁹⁰ Da die X AG weder ihren Sitz in der Schweiz hat und auch davon auszugehen ist, dass diese keine Betriebsstätte in der Schweiz besitzt, erhebt die Schweiz die Steuer im ordentlichen Veranlagungsverfahren.⁹¹ Ergo hat Mitarbeiter D eine Steuererklärung beim zuständigen kantonalen Steueramt einzureichen.⁹²

3. Grenzgänger

3.1. Ausgangslage

[49] D wohnt in Freiburg. D ist in Zürich bei der X AG angestellt. D kehrt aufgrund der Arbeitsübung in der Schweiz nicht regelmässig an seinen deutschen Wohnsitz zurück.

3.2. Steuerrechtliche Würdigung

[50] D begründet eine beschränkte Steuerpflicht in der Schweiz gemäss Art. 5 Abs. 1 lit. a DBG. Unter dem anwendbaren DBA Schweiz-Deutschland ist zu prüfen, ob D als Grenzgänger qualifiziert. Gesetzt den Fall hat der schweizerische Arbeitgeber eine begrenzte Quellensteuer von 4,5 % vom Bruttolohn des Mitarbeiters abzuziehen. Die Grenzgängerregelung des Art. 15a DBA Schweiz-Deutschland geht als sogenannte Lex Specialis den allgemeinen Zuteilungsregeln für Arbeitsentgelte vor.⁹³

⁸⁸ Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 11. August 1971, zit. DBA Schweiz-Deutschland, SR. 0.672.913.62.

⁸⁹ Hinsichtlich den Meldepflichten des Arbeitgebers bei der Entsendung von Mitarbeitern: Im Freizügigkeitsabkommen zwischen der Schweiz und der EU wird die grenzüberschreitende Dienstleistungserbringung für bis zu 90 effektive Arbeitstage pro Kalenderjahr liberalisiert. Die maximale Tätigkeitsdauer von 90 Tagen bezieht sich sowohl auf das Entsendeunternehmen als auch auf die entsandten Arbeiter. Es besteht lediglich eine Meldepflicht. Die Tätigkeit der in die Schweiz entsandten Arbeiter ist meldepflichtig, wenn sie innerhalb eines Kalenderjahrs insgesamt mehr als acht Tage dauert.

⁹⁰ BGer 2C_215/2009 vom 1. Oktober 2009.

⁹¹ S. detaillierter Ziff. III.A)2 hiervor.

⁹² Freilich ist dieses Ergebnis aus Sicht des Mitarbeiters D äusserst unbefriedigend, weil es mit hohem administrativen Aufwand verbunden und wenig praktikabel ist.

⁹³ S. u.a. ANTON KOLB/HEIKO KUBAILE, Kompaktkommentar zum Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland – Schweiz, 3. A. 2015, S. 132.

[51] Als Grenzgänger qualifizieren Mitarbeiter, die regelmässig, d.h. in der Regel arbeitstäglich, vom Wohnort an den Arbeitsort im anderen Vertragsort fahren und nach der Arbeit an ihren Wohnsitz zurückkehren. Vereinzelte Unterbrechungen sind unter dem DBA Schweiz-Deutschland dabei unschädlich, sofern diese einen Zeitraum von maximal 60 Tagen pro Kalenderjahr nicht überschreiten.⁹⁴ Sofern sich also ergibt, dass der Mitarbeiter während mehr als 60 Tagen aus beruflichen Gründen nicht an seinen Wohnsitz zurückkehrt bzw. eine Rückkehr nicht zumutbar ist, greift nicht mehr die begrenzte Quellensteuer von 4,5%, d.h. es wird die «volle» Quellensteuer einbehalten.⁹⁵ Hieraus resultiert, dass die Schweiz grundsätzlich wenig Interesse daran hat, dass eine extensive Anwendung der Grenzgängerquellenbesteuerung erfolgt. Die Schweiz hat erst kürzlich eine weitere Konsultationsvereinbarung mit Deutschland abgeschlossen, welche die Zumutbarkeit der Rückkehr an den Wohnsitz von Grenzgängern betrifft und die für Sachverhalte ab dem 1. Januar 2019 Anwendung findet.⁹⁶ Demnach ist bei Benutzung eines Kraftfahrzeugs eine Rückkehr der unselbständig erwerbstätigen Person nach Arbeitsende an ihren Wohnsitz insbesondere nicht zumutbar, wenn die kürzeste Strassenentfernung für die einfache Wegstrecke über 100 Kilometer beträgt. Bei Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel ist eine Rückkehr nach Arbeitsende an den Wohnsitz insbesondere nicht zumutbar, wenn die schnellste Verbindung zu den allgemein üblichen Pendelzeiten für die einfache Wegstrecke länger als 1,5 Stunden dauert. Von einem Nichtrückkehrtag ist bei vorliegender Unzumutbarkeit der Rückkehr allerdings nur auszugehen, wenn die unselbständig erwerbstätige Person glaubhaft macht, dass sie tatsächlich nicht an ihren Wohnsitz zurückgekehrt ist.⁹⁷

[52] Im vorliegenden Fall bedeutet dies, dass eine Rückkehr für D nicht zumutbar ist. Sowohl die Strassenentfernung als auch die Pendelzeiten mit öffentlichen Verkehrsmitteln von Freiburg (D) nach Zürich liegen über den vorgegebenen Grenzwerten der Konsultationsvereinbarung. D qualifiziert somit nicht länger als echter Grenzgänger und unterliegt in der Schweiz der «vollen» Quellenbesteuerung nach Art. 91 DBG.

4. Künstler

4.1. Ausgangslage

[53] Anlässlich eines Filmfestivals in Zürich soll die international bekannte Schauspielerin S eingeladen werden. Für ihren Auftritt am Filmfestival soll S eine Gage in Höhe von CHF 100'000 erhalten. Das Management der Schauspielerin stellt sich auf den Standpunkt, dass ausschliesslich die USA als Wohnsitzstaat von S die Gage besteuern darf.

⁹⁴ Es werden nur die arbeitsbedingten Nicht-Rückkehrtage berücksichtigt.

⁹⁵ Aus Sicht des Mitarbeiters ist das ordentliche Quellensteuerregime im grenzüberschreitenden Verhältnis zu Deutschland gleichermaßen attraktiver. Während nämlich Deutschland die «Grenzgängerquellensteuer» lediglich an die deutsche Steuer anrechnet (vgl. Art. 15a Abs. 3 lit. a DBA Schweiz-Deutschland), wird im Fall der «vollen» Quellenbesteuerung eine Befreiung gewährt (vgl. Art. 24 Abs. 1 lit. d DBA Schweiz-Deutschland), d.h. die steuerpflichtige Person kommt in den Genuss der schweizerischen Besteuerung seiner Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit. In der Regel dürfte die Steuerbelastung auf den Einkünften aus unselbständiger Erwerbstätigkeit in der Schweiz tiefer sein als in Deutschland.

⁹⁶ Verständigungsvereinbarung vom 12. Oktober 2018 über die Nichtrückkehr eines Grenzgängers aufgrund der Arbeitsausübung nach Artikel 15a Absatz 2 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 11. August 1971.

⁹⁷ Ibid.

4.2. Steuerrechtliche Würdigung

[54] Schauspielerin S erfüllt grundsätzlich die persönlichen Voraussetzungen, wonach die Quellenbesteuerung gemäss internem Recht für Künstler Anwendung findet. Schauspieler qualifizieren als Künstler.⁹⁸ Betreffend den sachlichen Geltungsbereich wird sodann vorausgesetzt, dass die erzielten Einkünfte auftrittsbezogen sind.⁹⁹ Dieses Kriterium scheint gleichermassen im vorliegenden Fall erfüllt, da S die Gage für einen (öffentlichen) Auftritt am Filmfestival erhalten soll.¹⁰⁰ Das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und den USA schränkt das Besteuerungsrecht vorliegend nicht ein und folgt dem Grundsatz, dass Einkünfte, die ein Künstler aus Auftritten in einem Staat bezieht, dort an der Quelle besteuert werden können.¹⁰¹ Gleichzeitig ist dem DBA Schweiz-USA allerdings eine Sonderbestimmung inhärent. Danach steht das Besteuerungsrecht für Einkünfte von Künstlerinnen bzw. Künstlern oder von Sportlerinnen bzw. Sportlern dem Auftrittsstaat nur zu, wenn die Bruttoeinnahmen aus dieser Tätigkeit (einschliesslich der ihm erstatteten oder für ihn übernommenen Kosten) für das betreffende Steuerjahr 10'000.- US-Dollar oder den Gegenwert in Schweizerfranken übersteigt.¹⁰²

[55] Es resultiert folglich, dass die Gage von S der Quellensteuer unterliegt. Das Filmfestival als Veranstalter hat dem zuständigen Gemeindesteueramt das vollständig ausgefüllte amtliche Abrechnungsformular einzureichen. S erhält eine Bescheinigung über die Höhe der in Abzug gebrachten Quellensteuern.

5. Verwaltungsratsstätigkeit

5.1. Ausgangslage

[56] Die Z AG mit Sitz in der Schweiz ist lokaler Marktführer im Anlagenbau und möchte auch ins Ausland expandieren. Die aktuelle Vakanz im Verwaltungsrat sollte daher mit einer Persönlichkeit besetzt werden, die vertiefte Kenntnisse des deutschen Marktes vorweisen kann und über Erfahrung in der Strategieentwicklung verfügt. X mit Wohnsitz in Deutschland soll neuer Verwaltungsrat der Z AG werden.

5.2. Steuerrechtliche Würdigung

[57] X mit Wohnsitz im Ausland begründet aufgrund der Verwaltungsratsstätigkeit für die Z AG eine beschränkte Steuerpflicht in der Schweiz gemäss Art. 5 Abs. 1 lit. b DBG. Entscheidend

⁹⁸ GRAF/CHRISTOFFEL (Fn. 85), Art. 17 N 59.

⁹⁹ Ibid, Art. 17 N 66 f. Sofern die Gage von einem Sponsor gezahlt würde, bestünde weiterhin ein unmittelbarer oder mittelbarer Zusammenhang der Leistungen des Sponsors zum Auftritt von S in der Schweiz, d.h. der Tätigkeitsstaat könnte weiterhin besteuern. Vgl. FRANK STOCKMANN, in: Vogel/Lehner DBA, Art. 17 N 53.

¹⁰⁰ Gesetzt den Fall, die Schauspielerin erhielte ihre Gage für die Teilnahme an verschiedenen exklusiven Anlässen (bspw. für die Anwesenheit bei einem Nachtessen), die im Rahmen des Filmfestivals stattfinden, stellt sich u.U. die Frage, ob das Kriterium der «Auftrittsbezogenheit» weiterhin erfüllt ist. Aus Sicht des Autors sollten die sachlichen Voraussetzungen in dieser Konstellation weiterhin gegeben sein.

¹⁰¹ Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen vom 2. Oktober 1996, zit. DBA Schweiz-USA, SR. 0.672.933.61.

¹⁰² Art. 17 Abs. 1 DBA Schweiz-USA.

hierfür ist, dass sich der Ort der tatsächlichen Leitung der Z AG in der Schweiz befindet.¹⁰³ Die Verwaltungsratsentschädigung von X unterliegt dann grundsätzlich der Quellenbesteuerung nach Art. 93 DBG. Das anwendbare Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und Deutschland schränkt den Besteuerungsanspruch gemäss internem Recht der Schweiz hier nicht ein. Die Spezialbestimmung für Aufsichts- und Verwaltungsratsvergütungen nach Art. 16 DBA Schweiz-Deutschland sieht vor, dass das Besteuerungsrecht primär dem Ansässigkeitsstaat der auszahlenden Gesellschaft zusteht. Allerdings bleibt zu prüfen, für welche Tätigkeiten von X die Entschädigung vergütet wird, weil anderenfalls die Spezialbestimmung von Art. 16 DBA Schweiz-Deutschland möglicherweise keine Anwendung findet und stattdessen entweder eine Besteuerungszuteilung unter dem DBA Schweiz-Deutschland im Sinne von Art. 14 (selbständige Tätigkeit) oder Art. 15 (unselbständige Tätigkeit) erfolgt.¹⁰⁴

[58] Qualifiziert die Tätigkeit von X nun ausschliesslich als überwachende Tätigkeit und hält dieser keine Geschäftsführungsfunktion inne, dann bleibt es dabei: Es greifen die Bestimmungen von Art. 16 DBA Schweiz-Deutschland.¹⁰⁵

[59] Übernimmt X dagegen aufgrund der ihm im vorliegenden Fall übertragenen Funktionen auch die Geschäftsführung der Z AG, dann erfolgt die Zuteilung des Besteuerungsrechts nach Art. 15 Abs. 4 DBA Schweiz-Deutschland und dies für den Teil der Entschädigung, die X für seine Geschäftsführungstätigkeit erhält. Ist dies der Fall, dann wäre die Entschädigung für die Geschäftsführung aufgrund der Fiktion des Tätigkeitsortes im Ansässigkeitsstaat nach Art. 15 Abs. 4 DBA Schweiz-Deutschland auch am Sitz der Gesellschaft in der Schweiz zu besteuern.¹⁰⁶ Diese Einkünfte sind wiederum von der deutschen Besteuerung unter Progressionsvorbehalt nach Art. 24 Abs. 1 DBA Schweiz-Deutschland freizustellen.^{107,108} In Folge der Spezialregelung von Art. 15 Abs. 4 DBA darf die Schweiz also weiterhin besteuern, obschon Art. 16 DBA Schweiz-Deutschland nur bedingt anwendbar ist. Denkbar sind allerdings auch Konstellationen, in denen das Besteuerungsrecht für die Vergütung ohne eine solche Spezialregelung wie im DBA Schweiz-Deutschland nicht mehr dem Quellenstaat, sondern ausschliesslich dem Ansässigkeitsstaat des leitenden Angestellten zusteht.¹⁰⁹

[60] Um eine klare Abgrenzung zwischen der erhaltenen Entschädigung für Aufsichtsfunktionen einerseits sowie für Geschäftsleitungsfunktionen andererseits zu gewährleisten, empfiehlt es sich, die Trennung der Funktionen einschliesslich der zugehörigen Entschädigungen vertraglich dementsprechend zu regeln.

¹⁰³ D.h. es ist primär einmal unbeachtlich, in welchem Staat die Tätigkeiten durch X ausgeübt werden oder wo der jeweilige Wohnsitz liegt.

¹⁰⁴ Die deutsche Steuerrechtspraxis legt den Anwendungsbereich von Art. 16 DBA Schweiz-Deutschland eng aus. Danach fallen darunter lediglich Aufsichtsfunktionen. Vgl. KURT LOCHER/WALTER MEIER/RUDOLF VON SIEBENTHAL/ANDREAS KOLB, Loseblattsammlung zum Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz-Deutschland, Bd. 8, B 15.4 und B 16.; s. auch zum Ganzen KOLB/KUBAILE (Fn. 93), S. 137 ff.

¹⁰⁵ Gemäss Art. 24 Abs. 1 DBA Schweiz-Deutschland rechnet Deutschland die Quellensteuer an.

¹⁰⁶ Aufgrund des Unterstellungsverhältnisses des X scheint eine Subsumtion unter Art. 14 DBA Schweiz-Deutschland indessen nicht angezeigt.

¹⁰⁷ Vgl. KOLB/MAUTE (Fn. 48), S. 408 f.

¹⁰⁸ Vorbehalten bleibt die Grenzgängerbesteuerung nach Art. 15a DBA Schweiz-Deutschland. Sollte ausserdem die Tätigkeit des X lediglich Aufgaben umfassen, die ausserhalb des Ansässigkeitsstaates der Kapitalgesellschaft liegen, greift die Spezialregelung von Art. 15 Abs. 4 DBA Schweiz-Deutschland gleichermassen wohl nicht.

¹⁰⁹ Beispielsweise unter dem Doppelbesteuerungsabkommen mit Österreich. Im Übrigen vertreten die österreichischen Gerichte eine enge Auslegung des Anwendungsbereichs der Zuteilungsregeln für Aufsichtsrats- und Verwaltungsratsvergütungen.

IV. Zusammenfassung

[61] Das Verfahren der Besteuerung an der Quelle ist mannigfaltig und weist eine Vielzahl von Spezialitäten auf. Wie im vorliegenden Beitrag aufgezeigt wurde, muss zunächst stets einmal unterschieden werden, welche «Quellenbesteuerungskategorie» überhaupt gemeint ist.

[62] Die Quellenbesteuerung von Kategorie 1 quellensteuerpflichtigen Personen wird vom Gesetzgeber unter Berücksichtigung von Diskriminierungs- und Privilegierungsgrundsätzen zunehmend eingeschränkt. Das ordentliche Besteuerungsverfahren hält auch für diese Gruppe von Steuerpflichtigen weiter Einzug.¹¹⁰ Dennoch dürfte das Modell der «Lohnquellensteuer» kein Auslaufmodell sein. Ganz im Gegenteil: Entsprechende Vorstösse für eine Einführung einer gesamtschweizerischen Quellensteuer gibt es immer wieder. Die Abkehr vom Prinzip der allgemeinen Selbstdeklaration für Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit ist aus Praktikabilitäts- und Fiskalgründen im Interesse des Steuervogtes und wird wohl früher oder später auch in der Schweiz eingeführt werden.¹¹¹

[63] Die Quellenbesteuerung von Personen in der Schweiz ohne «Quasiansässigkeit» dürfte dagegen auch in Zukunft im schweizerischen Interesse unter dem Vorbehalt der anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommen weiter forciert werden, was zu überraschenden und unschönen Ergebnissen für die betroffenen Personen führen kann. Ob auf den Leistungsschuldner Verfahrenspflichten zukommen, gilt es daher rechtzeitig zu analysieren.

Dr. JULIAN KLÄSER, MLaw, ist als Associate im Steuerrecht in einer grossen Wirtschaftsrechtskanzlei in Zürich tätig. Der Autor war wissenschaftlicher Assistent am Institut für Steuerrecht der rechtswissenschaftlichen Fakultät der Universität Bern.

¹¹⁰ Gleichermassen erfahren auch die quasiansässigen Arbeitnehmer der Kategorie 2 eine Aufwertung. Aus Sichtweise der betroffenen Steuerverwaltungen geht dies zu Lasten der Praktikabilität und ist mit administrativem Mehraufwand verbunden (s. oben).

¹¹¹ S. u.a. bereits JULIAN KLÄSER, Mobilität im interkantonalen Verhältnis aus steuerrechtlicher Perspektive: der Wohnenaufenthalter, in Bernet/Gertsch/Schister (Hg.), Mobilität – Mobilité – Mobility: Recht der mobilen Gesellschaft, Zürich/St. Gallen 2016, S. 141 ff., S. 164 ff. m.w.H.; ERICH BOSSHARD, Quellensteuerverfahren statt allgemeiner Selbstdeklaration?, in: FStR 2006, S. 170 ff.