

Update

Steuern für Fachleute

Band 1: Steuersystem, Einkommens- und Vermögenssteuer

Auflage **2019**

Zusammenstellung über die am 1.1.2022 in Kraft tretenden Änderungen und neue Bestimmungen sowie Korrekturen des Lehrmittels

Rechte

© 2022 Sämtliche Rechte bei: **als Lehrmittelverlag**

Das Kopieren oder sonstige Verbreiten wie Veräussern, Verleihen usw. dieses Lehrmittels oder Teilen davon ist verboten. Ebenso ist es verboten, Lehrmittel mit gleichem oder ähnlichem Inhalt, Aufbau oder von ähnlicher äusserer Aufmachung zu produzieren oder auf den Markt zu bringen.

Inhalt

Update	1
Updates Band, Stand 1 Januar 2022	3
2.2.1.1 Ordentliche Einkünfte aus unselbständigem Erwerb	3
2.2.1.3 Berufskosten.....	4
2.2.3.1 Übersicht	5
2.2.5.2 Steuerfreie Einkünfte.....	6
2.2.2.8 Liegenschaftskosten	7
2.3.2.2 Geschäfts- oder berufsmässig begründete Kosten.....	13
5.1. Steuererklärungsverfahren und Quellensteuererhebung	15
5.1.1. Nachträglich ordentliche Veranlagung von Amtes wegen	19
5.2. Arbeitnehmer mit steuerrechtlichem Wohnsitz oder Aufenthalt; unbeschränkte Steuerpflicht nach Art. 83 – 89a DBG.....	20
5.2.1. Steuersubjekt und Steuersubstitution.....	20
5.2.2 Steuerobjekt	21
5.2.2.1 Ordentliche Veranlagung bei Vergütungen vom Ausland	21
5.2.3 Steuerberechnungsgrundlage und Steuermass.....	22
5.2.3.1 Änderung der Tarifeinstufung und Neuberechnung der Quellensteuer	23
5.2.3.2 Wechsel von der Quellenbesteuerung zur ordentlichen Besteuerung	23
5.2.3.3 Wechsel von der ordentlichen Besteuerung zur Quellenbesteuerung	24
5.2.4 Obligatorisch nachträgliche ordentliche Veranlagung bei quellensteuerpflichtigen Personen.....	24
5.2.5 Nachträglich ordentliche Veranlagung auf Antrag	25
5.3 Natürliche Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz sowie juristische Personen ohne Sitz oder tatsächliche Verwaltung in der Schweiz nach Art. 91 – 100 DBG.....	26
5.3.1 Nachträglich ordentliche Veranlagung bei Quasi-Ansässigkeit	28
5.4 Lernkontrolle	29
5.4.1 Fragen.....	29
5.4.2 Antworten.....	29
6.2.3.1 Fachaufgabe 1: Unselbständiger Erwerb LÖSUNG	31
6.2.3.3 Fachaufgabe 3: Vorsorge LÖSUNG	31

Updates Band, Stand 1 Januar 2022

2.2.1.1 Ordentliche Einkünfte aus unselbständigem Erwerb

b) Bemerkungen zu den wichtigsten Ziffern des Lohnausweises

- Ziffer 1: Als Lohn sind alle Geldleistungen des Arbeitgebers an seinen Angestellten anzugeben, soweit sie nicht unter Ziffern 2 – 7 aufzuführen sind. So gilt insbesondere als Lohn das ordentliche Salär, sämtliche Zulagen, Provisionen, Vergütungen für den Arbeitsweg und andere Berufskosten sowie alle Barbeiträge an die auswärtige Verpflegung am Arbeitsort. Ebenfalls aufzuführen sind die Pauschalspesen.¹
- Ziffer 2: Gehaltsnebenleistungen (Naturalleistungen) bestehen beispielsweise als Zahlungen des Arbeitgebers an Dritte für Verpflegung und Unterkunft des Arbeitnehmers, oder der Geldwert einer Autobenützung.² Diese Leistungen sind zum Marktwert zu bewerten.

Beispiel 206

Donald Druck erhält von seinem Arbeitgeber ein Auto zur Verfügung gestellt, welches er auch für Privatfahrten benutzen darf. Das Auto weist einen Kaufpreis von CHF 60'000.- auf. Die an Donald Druck ausgerichtete Gehaltsnebenleistung berechnet sich so: Privatanteil = 0,9% vom Kaufpreis pro Monat, entspricht CHF 540.-. Der Privatanteil macht damit jährlich CHF 6'480.- aus. Dieser Betrag ist im Lohnausweis unter Punkt 2.2 (Privatanteil Geschäftsauto) auszuweisen.

¹ Ausnahmen: vgl. hinten, Lohnausweis Ziffer 13.

² Dies ist z.B. ein Geschäftsauto, das dem Arbeitnehmer auch für private Fahrten zur Verfügung steht. Ohne anderen Nachweis gilt als steuerbarer Lohnbestandteil pro Monat 0,9% des Autokaufpreises.

2.2.1.3 Berufskosten

b) Fahrkosten

Zum Abzug zulässig sind grundsätzlich nur die Kosten des öffentlichen Verkehrsmittels, ausser es steht kein solches zur Verfügung, oder dessen Benutzung ist objektiv nicht zumutbar. Dies ist dann der Fall, wenn der Arbeitnehmer sein Privatfahrzeug laut Weisung des Arbeitgebers auch für berufliche Fahrten benutzen muss, oder bei einer gewissen Zeitersparnis mit dem Auto gegenüber den öffentlichen Verkehrsmitteln.³ Der Pendlerabzug ist aber auf maximal CHF 3'000.- pro Jahr begrenzt.⁴ Diese Begrenzung hat auch Auswirkungen auf Mitarbeitende, die über ein Geschäftsfahrzeug verfügen.

Die ab 1.1.2022 gültige Regelung der pauschalen Abgeltung der Fahrkosten für die unentgeltliche private Nutzung von Geschäftsfahrzeugen hat die bisherige komplizierte Berechnung abgelöst.⁵ Mit der erhöhten Pauschale von 0.9 Prozent des Fahrzeugkaufpreises pro Monat wird auch die Nutzung des Fahrzeugs für den Arbeitsweg wie auch für weitere private Zwecke abgegolten (siehe auch Art. 5a der Berufskostenverordnung, ab 1.1.2022).

Mithin entfällt ein Abzug der Arbeitswegkosten. Auf dem Lohnausweis (Ziffer 15) ist durch den Arbeitgeber kein prozentmässigen Anteil Aussendienst mehr zu bescheinigen. Trotz der Änderung bleibt es jedoch weiterhin möglich, die effektive private Nutzung mit einem Fahrtenheft abzurechnen und den Fahrkostenabzug geltend zu machen.

Beispiel 208

Ein Versicherungsvertreter ist als Aussendienstmitarbeiter im Rahmen seiner beruflichen Tätigkeit tagsüber, häufig aber auch abends, zu Kunden unterwegs. Viele davon sind mit den öffentlichen Verkehrsmitteln nicht oder nur schwer zu erreichen. Daher stellt der Arbeitgeber dem Vertreter ein Geschäftsfahrzeug zur Verfügung, das dieser auch privat nutzen darf (Arbeitsweg und alle übrigen Privatfahrten).

Der Arbeitgeber rechnet dem Aussendienstmitarbeiter 0.9 Prozent des Fahrzeugkaufpreises pro Monat im Lohnausweis auf, womit die Nutzung des Fahrzeuges für den Arbeitsweg wie auch für die weiteren privaten Fahrten abgegolten sind. Ein Abzug für die Arbeitswegkosten entfällt.

³ Je nach Kanton ist eine Zeitersparnis von mindestens 1 – 2 Stunden pro Tag gefordert, was in den betreffenden Kantonen auch für die direkte Bundessteuer angewendet wird.

⁴ Die Kantone können ebenfalls Maximalbeträge festsetzen.

⁵ Mitteilung-002-D-2016-d vom 15. Juli 2016: Neuerungen bei der Ausfertigung des Lohnausweises ab 1. Januar 2016. Deklaration des Anteils Aussendienst bei Mitarbeitenden mit Geschäftsfahrzeug.

2.2.3.1 Übersicht

d) Freie private Vorsorge (3. Säule b)

<p>Kapitalleistungen</p> <ul style="list-style-type: none">• aus rückkauffähiger Kapitalversicherung aufgrund Eintritt des Risikofalls	<ul style="list-style-type: none">• Die Auszahlung ist steuerfrei (Art. 24 Bst. b DBG und nicht Art. 24 Bst. a DBG)
--	---

2.2.5.2 Steuerfreie Einkünfte

Neu:

Art. 24 Bst. k DBG: Einkünfte aufgrund des BG vom 19. Juni 2020 über Überbrückungsleistungen für ältere Arbeitslose. Die nach dem 60. Geburtstag von der Arbeitslosenkasse ausgesteuerten Arbeitslosen, welche kein ausreichendes Einkommen mehr finden, können bis zur Pensionierung Überbrückungsleistungen beantragen. Diese Leistungen werden vom Bund finanziert und von den Kantonen ausgerichtet.

2.2.2.8 Liegenschaftskosten

+++ Schlagzeilen +++

Unterhalts-, Versicherungs- und Verwaltungskosten für Liegenschaften können entweder als Pauschalbetrag (20% bzw. 10% der Mieteinnahmen bzw. des Eigenmietwertes) oder als tatsächliche Auslagen (nachweispflichtig) geltend gemacht werden. Bei Umbauten kann nur der werterhaltende Teil der Kosten als Unterhalt abgezogen werden.⁶

Nach Art. 32 Abs. 2 DBG werden die im Gesetz normierten Investitionen, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen und Rückbaukosten im Hinblick auf den Ersatzneubau den Unterhaltskosten gleichgestellt.

a) Abzugsfähige Liegenschaftskosten im Allgemeinen

Nach Bundesrecht können sich die Steuerpflichtigen bei nicht gewerblich genutzten Liegenschaften in jeder Steuerperiode zwischen Abzugspauschale und effektiven Auslagen aufs Neue entscheiden. Erreichen die tatsächlichen Auslagen keine 20% des Bruttoertrags⁷ (bzw. 10% bei Gebäuden, die nicht älter als zehn Jahre sind), wählen Sie die Pauschale. Nicht zulässig ist die Pauschale bei

- Liegenschaften des Geschäftsvermögens
- verpachteten Landwirtschaftsbetrieben
- vermieteten oder verpachteten Liegenschaften, die zur Hauptsache gewerblichen Zwecken dienen
- Kosten denkmalpflegerischer Arbeiten

Als Liegenschaftskosten sind nach Art. 32 Abs. 2 DBG Versicherungskosten, Fremdverwaltungskosten und eigentliche Unterhaltskosten abzugsfähig:

- **Versicherungskosten:** Es versteht sich von selbst, dass bei den Liegenschaftskosten nur solche Versicherungsbeiträge abziehbar sind, die sich auf die Liegenschaft beziehen.⁸ Demgegenüber sind z.B. Kosten für die Hausratsversicherung nicht abzugsfähig, weil hier nicht das Gebäude, sondern dessen Inhalt versichert ist.
- **Verwaltungskosten:** Dazu gehören Abgaben, Prämien und Gebühren für die Liegenschaft, die Kosten der Verwaltung durch Dritte (z.B. Lohn für Hauswart) sowie die Kosten für Vermietung, für Erhebung der Mietzinse, für Beteiligungen, für Ausweisungen und für Prozesse mit Mietern.
- **Unterhaltskosten:** Abzugsfähig sind Kosten, die der Werterhaltung der Liegenschaft dienen (Reparaturen, Ersatzbeschaffungen – generell Kosten, die der Wiederherstellung des einstigen Wertes, der sich durch Abnutzung vermindert hat, dienen).⁹

Nicht abzugsfähig sind sogenannte wertvermehrende Investitionen, also solche, die eine Wertsteigerung der Liegenschaft bewirken, sind dies doch eigentlich gar keine Aufwendungen im Sinne eines Vermögensverlusts. Vielmehr entstehen als Ausgleich für den Geldabfluss (gezahlte Handwerkerrechnungen) grundsätzlich neue Vermögenswerte. Bei Um- und Ausbauten sowie bei Renovationen ist daher eine Aufteilung in werterhaltende und wertvermehrende Kosten vorzunehmen. Beachten Sie, dass die Hauseigentümer für die Abzugsberechtigung bei Geltendmachung tatsächlicher Kosten beweibelastet sind.¹⁰ Ebenfalls

⁶ Liegenschaftenverordnung vom 9.3.2018, in Kraft ab 1.1.2020

⁷ Eigenmietwert bei Eigengebrauch bzw. Mieteinnahmen bei Vermietung.

⁸ Versicherung der Gebäudesubstanz z.B. gegen Feuer-, Wasser- oder Elementarschäden.

⁹ Die Kosten für den Unterhalt neuerwerbener Liegenschaften können dann nicht vom Einkommen abgezogen werden, wenn es sich dabei um das Nachholen unterbliebenen Unterhalts handelt, weil daraus in der Regel ein tieferer Erwerbspreis resultierte.

¹⁰ Da es sich um steuermindernde Tatsachen handelt.

nicht abzugsfähig sind Kosten, die der Vermieter mit den Nebenkostenabrechnung auf die Mieter überwälzt – oder überwälzen würde, falls die Liegenschaft vermietet wäre (z.B. Heizölkosten).

Beispiel 214 a)

Renata Ganz hat vor zehn Jahren ein Einfamilienhaus gekauft, das sie selber bewohnt. Sie macht Liegenschaftskosten von insgesamt CHF 206'000.- als Unterhalt geltend, in denen folgende Posten vorhanden sind (Beträge in CHF):

1.	Mulde (Entsorgung)	1'000
2.	Fassadenrenovation	10'000
3.	Einbauküche	70'000
4.	Ersatz Heizung	25'000
5.	Reparatur von sanitären Anlagen	10'000
6.	Isolierung des Dachgeschosses, dessen Einteilung in Zimmer	35'000
7.	neue Dachfenster	15'000
8.	Gartenhaus (in doppelter Grösse des alten)	30'000
9.	Ersatz des Cheminées	10'000

Folgende Posten haben eindeutig werterhaltenden Charakter, der Abzug ist daher zulässig: 1, 2, 4 (sofern ähnliche Qualität wie die alte Heizung), 5, 9 (sofern ähnliche Qualität).

Folgende Posten haben eindeutig wertvermehrenden Charakter, sind also nicht abzugsberechtigt: 6 (mit Ausnahme der Isolation, diese stellt eine abzugsfähige energiesparende Massnahme dar¹¹), 7.

Bei der Küche (Posten 3) muss geprüft werden, ob ein Teil wertvermehrend ist (mehr Komfort), was bei CHF 70'000.- Auslagen sehr wahrscheinlich ist. Häufig wird in solchen Fällen der wertvermehrende Teil geschätzt. Da das neue Gartenhaus (Posten 8) doppelt so gross ist, kann, bei gleicher Qualität, höchstens ein Teil der Kosten abgezogen werden.

b) Investitionen, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen und Rückbaukosten im Hinblick auf den Ersatzneubau

Bei Liegenschaften im Privatvermögen können die oben beschriebenen Unterhaltskosten abgezogen werden. Nach Art. 32 Abs. 2 und 2bis DBG¹² sind auch gewisse Investitionen, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen sowie die Rückbaukosten, die im Hinblick auf den Ersatzneubau anfallen, den Unterhaltskosten gleichgestellt. In den zwei nachfolgenden Steuerperioden sind diese abzugsfähigen Kosten abziehbar, soweit sie in der laufenden Steuerperiode, in welcher die Aufwendungen angefallen sind, steuerlich nicht vollständig berücksichtigt werden konnten. Beachten Sie, dass sich die Übertragbarkeit auf die energiesparenden und umweltschonenden Investitionskosten sowie die Rückbaukosten, die im Hinblick auf einen Ersatzneubau anfallen, beschränkt. Der übrige Liegenschaftsunterhalt berechtigt nicht zum Übertrag. Entsprechende Kosten können nur in der Steuerperiode, in der sie angefallen sind, geltend gemacht werden (vgl. hierzu auch nachfolgend unter Bst. C).

Als abzugsfähige Rückbaukosten¹³ gelten die Kosten

- der Demontage: Darunter fallen insbesondere die Lüftungs-, Heizungsinstallationen sowie Sanitär und Elektroanlagen, des Abbruchs: Diese entsprechen im Wesentlichen den eigentlichen Abbruchkosten des vorbestehenden Gebäudes,

¹¹ Vgl. Verordnung zum DBG über die Massnahmen zur rationellen Energieverwendung und zur Nutzung erneuerbarer Energien.

¹² Vgl. auch Art. 9 Abs. 3 Bst. a und Abs. 3bis StHG.

¹³ Die Rückbaukosten können nur dann von der steuerpflichtigen Person geltend gemacht werden, wenn sie selber auch den Ersatzneubau realisiert.

- des Abtransports: Diese umfassen die aus dem Rückbau resultierende örtliche Verschiebung des Bauabfalls,
- der Entsorgung: Darunter fällt die auf den Rückbau zurückzuführende Beseitigung des Bauabfalls. Demgegenüber sind nicht abzugsfähig die Kosten von
- Altlastensanierungen des Bodens. Sanierungsbedürftig ist ein belasteter Standort dann, wenn der Baugrund durch Altlasten verseucht ist oder anderswie zu schädlichen Einwirkungen führt oder wenn die konkrete Gefahr besteht, dass solche Einwirkungen entstehen.
- Geländeverschiebungen, Rodungen, Planierungsarbeiten,
- über den Rückbau hinausgehende Aushubarbeiten im Hinblick auf den Ersatzneubau. Beim Ersatzneubau handelt es sich um ein neu erstelltes Gebäude, das auf dem gleichen Grundstück wie das vorbestehende Gebäude errichtet worden ist. Demgegenüber handelt es sich beim Neubau (also kein Ersatzneubau), um ein erstmalig erstelltes Gebäude auf zuvor nicht überbauter Parzelle.

Unabdingbare Voraussetzung für die Geltendmachung und Abzugsfähigkeit der Rückbaukosten ist die gleichartige Nutzung des Ersatzneubaus.

Beispiel 214 b) «Gleichartige Nutzung»

Nutzung vorbestehendes Gebäude

Beheiztes oder klimatisiertes Wohngebäude

Nutzung Ersatzneubau

Beheiztes oder klimatisiertes Wohngebäude. Die Integration eines gewerblich genutzten Liegenschaftsteils ist ebenfalls zulässig.

Gemischt genutztes Gebäude (Anteil Wohnen und Anteil Gewerbe)

Gemischt genutztes Gebäude (Anteil Wohnen und Anteil Gewerbe). Ein ausschliesslich beheiztes oder klimatisiertes Wohngebäude ist ebenfalls zulässig.

Beispiel 214 b. a) «Keine Gleichartige Nutzung»

Keine gleichartige Nutzung liegt vor und die entsprechenden Rückbaukosten sind nicht abzugsfähig, wenn ein vorbestehender, unbeheizter Stall, Scheune oder ein Fahrzeugunterstand durch ein beheiztes oder klimatisiertes Wohngebäude, oder wenn ein früher gewerblich genutzter Lagerraum oder Werkstattgebäude durch ein ausschliesslich beheiztes oder klimatisiertes Wohngebäude ersetzt wird (Keine abschliessende Aufzählung).

C) Auf die beiden nachfolgenden Steuerjahren übertragbare Kosten

Die in der ersten Steuerperiode nicht mit dem übrigen Einkommen verrechneten übertragbaren Aufwendungen, also den Unterhaltskosten gleichgestellte, dem Energiesparen oder Umweltschutz dienenden Investitionen sowie Rückbaukosten, können in der nachfolgenden Steuerperiode geltend gemacht werden. Verbleiben in der zweiten Steuerperiode weitere übertragbare Aufwendungen, so können diese in der nachfolgenden dritten Steuerperiode geltend gemacht werden. Ein weiterer Übertrag ist ausgeschlossen. Bei der Verrechnung auf die nächstfolgenden zwei Steuerperioden sind jene übertragbaren Kosten vorrangig zu berücksichtigen, die zuerst verfallen.

Beispiel 214 c) Übertrag von abzugsfähigen Investitionen und Rückbaukosten auf die zwei Folgejahre

Bei der Neuerstellung einer Wohnliegenschaft im Jahr 2020 sind abzugsfähige Investitionen und Rückbaukosten in Höhe von CHF 60'000.- angefallen. Aus dem Jahr 2014 besteht noch aus selbständiger Erwerbstätigkeit ein Verlustvortrag von CHF 5'000.-.

Tatbestand 2020	CHF	Bemerkungen; Ablauf der Verrechnungsmöglichkeit
Nettosalar aus unselbständiger Erwerbstätigkeit	130'000	
Berufskosten, steuerlich akzeptiert	-20'000	
Erfolg aus selbständiger Erwerbstätigkeit	-10'000	7 Jahre, bis 2027
Eigenmietwert	30'000	
Effektive übrige Liegenschaftskosten	-65'000	Sind vortragbar
Schuldzinsen	-20'000	
Beiträge an die 3. Säule a	-6'000	
Übrige allgemeine Abzüge und Sozialabzüge	-5'000	
Steuerbares Einkommen vor Berücksichtigung der übertragbaren Abzüge	34'000	
Verlustvortrag aus selbständiger Erwerbstätigkeit aus dem Jahre 2014	-5'000	7 Jahre, bis 2021
Rückbaukosten, Energiesparmassnahmen	-60'000	2 Jahre, bis 2022
Steuerbares Einkommen	-31'000	

Zuerst sind immer die Verluste aus der aktuellen Steuerperiode zu verrechnen. Die Verlustvorträge aus den Vorjahren werden nach Abzug der allgemeinen Abzüge und Sozialabzüge berücksichtigt. Da vorliegend ein negatives Reineinkommen resultiert, sind die Abzüge in der Reihenfolge des Ablaufs der Übertragbarkeit zu berücksichtigen. Zuerst sind die nicht auf das Folgejahr übertragbaren Abzüge geltend zu machen, anschliessend die übertragbaren Abzüge. Der Verlustvortrag aus dem Steuerjahr 2014 (Ende Ablauf der Verrechnungsmöglichkeit 2021) kann in der Höhe von CHF 5'000.- vollständig berücksichtigt werden. Von den Rückbaukosten und Kosten für Energiesparmassnahmen in der Höhe von CHF 60'000.- können noch CHF 29'000.- verrechnet werden. Somit werden von den im Jahr 2020 getätigten Rückbaukosten und Kosten für Energiesparmassnahmen CHF 31'000.- auf das nächstfolgende Steuerjahr vorgetragen (Ende Ablauf der Übertragbarkeit: 2022).

Die übertragbaren Aufwendungen sind im Rahmen der tatsächlichen Kosten geltend zu machen. Daher sind auch die übrigen Liegenschaftskosten effektiv zu deklarieren. Der Pauschalabzug für die betroffene Liegenschaft entfällt somit in der entsprechenden Steuerperiode, in welcher Rückbaukosten und Kosten für Energiesparmassnahmen geltend bzw. vorgetragen und verrechnet werden. Will die steuerpflichtige Person in der Steuerperiode, in welcher der Übertrag anfällt, den Pauschalabzug geltend machen, verlieren die übertragbaren Kosten, die nur effektiv deklariert werden können, ihre Abzugsberechtigung.

Beispiel 214 c. a) im zweiten Folgejahr nach 2020, im Jahr 2022, ist die Pauschale höher als die verbleibenden übertragbaren Kosten

Bei der Neuerstellung einer Wohnliegenschaft im Jahr 2020 sind abzugsfähige Investitionen und Rückbaukosten in Höhe von CHF 60'000.- angefallen. Aus dem Jahr 2014 besteht noch aus selbständiger Erwerbstätigkeit ein Verlustvortrag von CHF 5'000.-.

Tatbestand 2020	CHF	Bemerkungen; Ablauf der Verrechnungsmöglichkeit
Nettosalar aus unselbständiger Erwerbstätigkeit	90'000	
Berufskosten, steuerlich akzeptiert	-20'000	
Erfolg aus selbständiger Erwerbstätigkeit	20'000	
Mietertrag ohne Nebenkosten	110'000	
Effektive Liegenschaftskosten	-4'000	Pauschale wäre 20% = 22'000
Schuldzinsen	-30'000	
Beiträge an die 3. Säule a	-6'000	
Übrige allgemeine Abzüge und Sozialabzüge	-5'000	
Steuerbares Einkommen vor Berücksichtigung der übertragbaren Abzüge	155'000	
Verlustvortrag aus Liegenschaftskosten, Energiesparmassnahmen	-15'000	2 Jahre, bis 2022; im Jahre 2020 9'000 und im Jahre 2021 16'000 verrechnet, verbleiben 2022 15'000
Steuerbares Einkommen	140'000	
Der Steuerpflichtige wird die Pauschale wählen und auf die Verrechnung der Liegenschaftskosten verzichten. Mit Abzug der Pauschale erzielt der Steuerpflichtige ein tieferes steuerbares Einkommen.		
Tatbestand 2020	CHF	Bemerkungen; Ablauf der Verrechnungsmöglichkeit
Nettosalar aus unselbständiger Erwerbstätigkeit	90'000	
Berufskosten, steuerlich akzeptiert	-20'000	
Erfolg aus selbständiger Erwerbstätigkeit	20'000	
Mietertrag ohne Nebenkosten	110'000	
Pauschale Liegenschaftskosten 20%	-22'000	
Schuldzinsen	-30'000	
Beiträge an die 3. Säule a	-6'000	

Übrige allgemeine Abzüge und Sozialabzüge	-5'000	
Steuerbares Einkommen vor Berücksichtigung der übertragbaren Abzüge	137'000	
Verlustvortrag aus selbständiger Erwerbstätigkeit aus dem Jahre 2014	0	
Steuerbares Einkommen	137'000	

Die Abzugsfähigkeit von noch nicht verrechneten Kosten bleiben während der maximal zulässigen Zeitspanne nach Art. 4 Abs. 1ff der VO auch in folgenden Fällen beim Eigentümer zum Zeitpunkt der Erstellung des Ersatzgebäudes:

- Wohnsitzwechsel,
- Verkauf,
- Schenkung oder Erbvorbezug,
- Wegzug Ausland, soweit in Bezug auf die Liegenschaft eine beschränkte Steuerpflicht in der Schweiz besteht.

Mit dem Tod des bisherigen Eigentümers gehen dessen Rechte und Pflichten aus dem Steuerverhältnis nach Art. 12 Abs. 1 DBG auf seine Erben über. Die Steuernachfolge ermöglicht, dass noch nicht verrechnete Kosten auf den überlebenden Ehegatten und die übrigen Erben übertragbar sind.

Zu beachten ist, dass auch die Rückbaukosten im Hinblick auf den Ersatzneubau im Pauschalabzug enthalten sind.

D) Formelles

Die steuerpflichtige Person muss die zum Abzug berechtigenden Kosten in einer separaten Abrechnung einreichen, im Sinne der Deklarationspflicht und als Bestandteil der Mitwirkungspflichten der steuerpflichtigen Person. Die Gliederung dieser Abrechnung folgt den oben beschriebenen Hauptkomponenten

- Kosten der Demontage: Darunter fallen insbesondere die Lüftungs-, Heizungsinstallationen sowie Sanitär und Elektroanlagen.
- Kosten des Abbruchs: Diese entsprechen im Wesentlichen den eigentlichen Abbruchkosten des vorbestehenden Gebäudes.
- Kosten des Abtransports: Diese umfassen die aus dem Rückbau resultierende örtliche Verschiebung des Bauabfalls.
- Kosten der Entsorgung: Darunter fällt die auf den Rückbau zurückzuführende Beseitigung des Bauabfalls. Der Ersatzneubau ist nach dem erfolgten Rückbau innert angemessener Frist zu erstellen ist. In der Veranlagungspraxis zur Ersatzbeschaffung hat sich unter «angemessener Frist» eine Zeitspanne von zwei Jahren durchgesetzt.

2.3.2.2 Geschäfts- oder berufsmässig begründete Kosten

+++ Schlagzeilen +++

Zum steuerlich abzugsfähigen Aufwand gehören nach Art. 27 Abs. 1 und 2 DBG geschäfts- oder berufsmässig begründete Kosten, insbesondere Zinsen auf Geschäftsschulden, die Kosten der berufsorientierten Aus- und Weiterbildung, einschliesslich Umschulungskosten des eigenen Personals und des Unternehmers selbst, die Zuwendungen an Vorsorgeeinrichtungen zugunsten des eigenen Personals sowie gewinnabschöpfende Sanktionen, soweit sie keinen Strafzweck haben.

Art. 27 Abs. 3 DBG zählt auch nicht abzugsfähige Kosten auf, insbesondere Bestechungsgelder im Sinne des schweizerischen Strafrechts, Aufwendungen zur Ermöglichung von Straftaten, Bussen und Geldstrafen sowie finanzielle Verwaltungsaktionen, soweit sie einen Strafzweck haben.

Art. 27 Abs. 4 DBG geht auf die Ausnahmen zu Art. 27 Abs. 3 DBG ein

Beachten Sie, dass Sie im Kreisschreiben Nr. 50 vom 13.7.2020 die Regelungen zur Unzulässigkeit des steuerlichen Abzugs von Bestechungsgeldern an Amtsträger nachlesen können. KS Nr. 49 vom 13.7.2020 geht auf den Nachweis des geschäftsmässig begründeten Aufwands bei Ausland-Ausland Geschäften.

c) Zuwendungen an Vorsorgeeinrichtungen zugunsten des eigenen Personals, sofern jede zweckwidrige Verwendung ausgeschlossen ist

Nach Art. 27 Abs. 2 Bst. c DBG sind solche Zuwendungen (auch Einkaufsbeiträge) geschäftsmässig begründet, soweit diese Leistungen im Reglement der Pensionskasse vorgesehen sind. Ansonsten liegt eine zweckwidrige Verwendung vor.

c) Gewinnabschöpfende Sanktionen, soweit sie keinen Strafzweck haben

Diese Sanktionen **bezwecken die Korrektur eines wirtschaftlichen Vorteils, der durch unzulässiges Verhalten (in der Regel ohne schuldhaftes dazutun) erzielt wurde**. Sie sind auf eine Wiederherstellung des Zustandes bei korrektem Verhalten und nicht auf eine Bestrafung ausgerichtet (Art. 27 Abs. 2 Bst. f DBG). Aufgrund der allgemeinen Beweislastregel muss der Steuerpflichtige den Nachweis eines allfälligen Gewinnabschöpfungsanteils erbringen. Ist er nicht in der Lage nachzuweisen, dass die verfügte Sanktion eine gewinnabschöpfende Komponente enthält, hat er die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen. In diesem Fall gilt die gesamte Sanktion als steuerlich nicht abziehbar.

d) Nicht abzugsfähige Zahlungen

- Bestechungsgelder im Sinne des schweizerischen Strafrechts,
- Aufwendungen zur Ermöglichung von Straftaten oder als Gegenleistung für die Begehung von Straftaten,
- Bussen und Geldstrafen,
- finanzielle Verwaltungsaktionen, soweit sie einen Strafzweck haben.

Das Kreisschreiben Nr. 50 vom 13.7.2020 zeigt Zahlungen auf, die qualifiziert als Bestechungsgelder nicht abzugsfähig sind (Art. 27 Abs. 3 Bst. a – d DBG).

e) Abzugsfähige Sanktionen nach Art. 27 Abs. 3 Bst. c und d DBG, die von einer ausländischen Straf- oder Verwaltungsbehörde verhängt worden sind

Abzugsfähig sind solche Sanktionen, wenn

- die Sanktionen gegen den schweizerischen Ordre public verstossen, oder
- die steuerpflichtige Person glaubhaft dartun kann, dass sie alles Zumutbare unternommen hat, um sich rechtskonform zu verhalten.

Unter dem Begriff «ordre public» ist **das Grundlegende der inländischen Wertvorstellungen zu verstehen**. Die Anwendung ausländischen Rechts ist dann ausgeschlossen, wenn es gegen die wesentlichen Grundsätze des schweizerischen Rechts verstösst. Die Beweislast, dass die Sanktionen nicht den schweizerischen Wertvorstellungen entsprechen, liegt beim Steuerpflichtigen (Art. 27 Abs. 4 Bst. a – b DBG).

5.1. Steuererklärungsverfahren und Quellensteuererhebung



- **DBG** (BG über direkte Steuern) Art. 83 – 222
- **StHG** (Steuerharmonisierungsgesetz) Art. 32 – 79
- **QStV** (Quellensteuerverordnung) = Verordnung über die Quellensteuer bei der direkten Bundessteuer
siehe auch Randziffer 689
- **KS Nr. 45 vom 12.6.2019**

+++ Schlagzeilen +++

Die Quellensteuer ist eine Sicherungssteuer, die den Mitarbeitenden direkt vom Bruttolohn bzw. Einkommen abgezogen wird. Der Arbeitgeber ist verpflichtet, die geschuldete Steuer an die Steuerbehörde abzuliefern und wird somit zum Steuerschuldner.

Der Quellensteuer sind Ausländer ohne Niederlassungsbewilligung in der Schweiz unterworfen. Zwei Arten werden unterschieden:

- Quellensteuer für ausländische Arbeitnehmer mit steuerrechtlichem Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz: Bei ihnen liegt eine unbeschränkte Steuerpflicht vor.¹⁴
- Quellensteuer auf dem in der Schweiz erworbenen Einkommen von Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz: Hierfür besteht eine beschränkte Steuerpflicht.¹⁵

Jede Steuer, so auch die Einkommenssteuer, kann entweder beim Erbringer der Leistung (Zahlender, Quelle), oder beim Berechtigten (Empfänger) erhoben werden. Grundsätzlich kennt die Schweiz (für die Einkommenssteuer) das Empfängerprinzip.¹⁶ Die Verpflichtung, in der Schweiz eine Steuererklärung einzureichen, haben folgende Personen:

- Natürliche Personen, die aufgrund des Schweizerbürgerrechts in der Schweiz steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt innehaben, sowie juristische Personen, die den Sitz oder die tatsächliche Verwaltung in der Schweiz aufweisen.¹⁷
- Natürliche Personen, die aufgrund einer fremdenpolizeilichen Niederlassungsbewilligung (Ausweis C) in der Schweiz steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt begründet haben.
- Natürliche (und juristische) Personen, die in der Schweiz weder einen steuerrechtlichen Wohnsitz noch Aufenthalt bzw. weder den Sitz noch die tatsächliche Verwaltung innehaben, jedoch aufgrund einer wirtschaftlichen Zugehörigkeit gemäss Art. 4 und 5 DBG¹⁸ bzw. Art. 51 DBG in der Schweiz beschränkt steuerpflichtig sind.

Für die anderen Steuerpflichtigen wird die Steuer an der Quelle erhoben, soweit sie in der Schweiz steuerpflichtig sind. Allerdings entfällt die Quellensteuer, wenn jemand mit einer Person in ungetrennter Ehe lebt, die das Schweizer Bürgerrecht oder die fremdenpolizeiliche Niederlassungsbewilligung besitzt, und die aufgrund dieser Tatsache in der Schweiz eine Steuererklärung einreichen muss.¹⁹

¹⁴ Art. 83ff DBG in Verbindung mit Art. 9ff QStV. Vgl. auch anschliessend, Abschnitt 5.2.

¹⁵ Art. 91ff DBG in Verbindung mit Art. 14ff QStV. Vgl. auch hinten, Abschnitt 5.3.

¹⁶ Selbstdeklaration durch das Einreichen der Steuererklärung, vgl. Band 2, Abschnitt 3.2.6.2.

¹⁷ Dies trifft also generell natürliche und juristische Personen, die aufgrund persönlicher Zugehörigkeit der unbeschränkten Steuerpflicht in der Schweiz unterliegen.

¹⁸ Liegenschaft, Geschäftsbetrieb oder Betriebstätte in der Schweiz sowie übrige in der Schweiz erzielten Einkünfte.

¹⁹ Dies aufgrund der gemeinsamen Besteuerung der Ehegatten (Art. 9 Abs. 1 DBG; siehe auch Art. 12 QStV)

Quellensteuern sind Steuern, die nicht beim Steuersubjekt, sondern an der Quelle des Steuerobjektes erhoben werden. Die Quellensteuer ist in erster Linie eine Sicherungssteuer. Die Sicherung des staatlichen Steueranspruches ist notwendig, weil die ihr unterliegenden Personen aufgrund ihrer mangelnden Bindung an das Steuerdomizil (keine Niederlassungsberechtigung) nicht die genügende Sicherheit dafür bieten, dass die Steuer, würde sie im ordentlichen Verfahren erhoben, auch bezogen werden kann. Die Steuer ist von der «Quelle» zu entrichten, und die der Quellensteuer unterliegende Auszahlung um die Steuer zu kürzen. Da die Steuer von jemandem entrichtet wird, der die Voraussetzungen als Steuersubjekt gar nicht erfüllt (z.B. Arbeitgeber), sprechen wir von einer sogenannten Steuersubstitution.²⁰ Es existieren zwei Kategorien von Quellensteuern:

- Quellensteuer auf dem Einkommen ausländischer Arbeitnehmer ohne Niederlassungsbewilligung, jedoch mit steuerrechtlichem Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz.²¹
- Quellensteuer auf in der Schweiz erworbenen Einkünften von natürlichen Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz sowie von juristischen Personen ohne Sitz oder tatsächliche Verwaltung in der Schweiz.²²

Im Zusammenhang mit der Erhebung der Quellensteuer sind vor allem die folgenden Begriffe und Regelungen zu beachten:

- **Steuerabrechnung im Wohnsitz- oder Aufenthaltskanton**

Ist der Arbeitnehmer im Ausland ansässig und kein Wochenaufenthalter, so hat der Arbeitgeber die Quellenversteuerung bei der kantonalen Steuerbehörde seines Firmensitzes abzurechnen. Ansonsten ist der Wohnsitz- oder Aufenthaltskanton des Arbeitnehmers anspruchsberechtigt.

- **Faktische Arbeitgeberschaft**

Eine faktische Arbeitgeberschaft wird in Ziffer 2.2.3 des KS Nr. 45²³ näher erläutert und definiert. Als faktischer Arbeitgeber gilt derjenige, der die Weisungshoheit gegenüber dem Mitarbeitenden ausübt. Der Arbeitnehmende muss in der Arbeitsorganisation des Arbeitgebers eingegliedert sein und der Arbeitgebende trägt die Verantwortung und das Risiko für die Leistung des Mitarbeitenden. Des Weiteren muss die Arbeitsleistung oder -Produkt dem schweizerischen Arbeitgebenden geschuldet sein. Die Art der erbrachten Leistung muss ein integraler Bestandteil der Geschäftstätigkeit des schweizerischen Arbeitgebenden sein.

Bei Vorliegen einer faktischen Arbeitgeberschaft ist eine Quellensteuerpflicht in der Schweiz gegeben, dies auch bei allfällig fortgeführter Lohnzahlung aus dem Ausland und rechtlicher Zugehörigkeit (Arbeitsvertrag) zur Konzerngesellschaft im Ausland. Solch ein faktischer Arbeitgeber mit Sitz in der Schweiz muss Quellensteuern abrechnen.

- **Vereinheitlichung der Berechnungsmodelle; Monats- und Jahresmodell**

Die Kantone haben einheitlich entweder nach dem Monatsmodell oder dem Jahresmodell die Quellensteuer zu berechnen. Bei der Abrechnung nach dem Monatsmodell gilt der Monat als Steuerperiode, womit der Steuersatz jeweils aufgrund der Einkünfte eines jeden Monats ermittelt wird. Bei der Abrechnung nach dem Jahresmodell gilt das Kalenderjahr als Steuerperiode. Dabei kommt für die Ermittlung des Steuersatzes kumulierte Einkommen für das ganze Kalenderjahr zur Anwendung. Unvorhergesehene Lohnanpassungen können zu Korrekturen der Vormonate führen, wenn sich durch die Lohnanpassung der massgebende Steuersatz ändert.

²⁰ Vgl. vorne, Abschnitt 1.4.3.2 und anschliessend, Abschnitt 5.2.1.

²¹ Art. 83ff DBG in Verbindung mit Art. 9ff QStV. Vgl. auch anschliessend, Abschnitt 5.2.

²² Art. 91ff DBG in Verbindung mit Art. 14 QStV. Vgl. auch hinten, Abschnitt 5.3.

²³ Kreisschreiben Nr. 45 «Quellenbesteuerung des Erwerbseinkommens von Arbeitnehmern» vom 12. Juni 2019. Im Anhang zu diesem KS finden sich Anmeldeformulare für quellensteuerpflichtige Arbeitnehmende, Mutationsformulare sowie einen Antrag auf nachträgliche Veranlagung usw.

- **Wohnsitzwechsel**

Ändern quellensteuerpflichtige Arbeitnehmende ihren Wohn- oder Wochenaufenthaltskanton, ist der Arbeitgeber gehalten, die Quellensteuerabrechnung ab dem Folgemonat bei der Steuerverwaltung des neuen Wohnsitzes bzw. Aufenthaltskantons einzureichen (evtl. verbunden mit einem Tarifwechsel oder/und Berechnungsmodell).

- **Gesamtbeschäftigungsgrad**

Quellensteuerpflichtige Arbeitnehmende mit mehreren Arbeitsverhältnissen haben gegenüber der Quellensteuer ihren Gesamtbeschäftigungsgrad offenzulegen.

Die Arbeitgeber haben das satzbestimmende Einkommen der quellensteuerpflichtigen Arbeitnehmenden zu ermitteln. Ist der Gesamtbeschäftigungsgrad des quellensteuerpflichtigen Arbeitnehmenden nicht bekannt, so berechnet der Arbeitgeber den satzbestimmenden Lohn entsprechend des Beschäftigungsgrades.

- **Nachträglich ordentliche Veranlagung (NOV)**

In der Schweiz ansässige Quellensteuerpflichtige ab einem jährlichen Bruttoeinkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit von CHF 120'000.-unterliegen nach Art. 89 DBG einer obligatorischen NOV.

Auch in der Schweiz ansässige unterhalb des genannten Schwellenwerts können nach Art. 89a DBG eine NOV beantragen. Eine NOV beantragen können nach Art. 99a DBG ebenfalls sogenannte «Quasi-Ansässige». Als Quasi-Ansässig gilt, wer in der Schweiz nach Art. 5 Abs.1 DBG steuerpflichtig ist und in der Regel mindestens 90% ihrer weltweiten Bruttoeinkünfte, inkl. der Bruttoeinkünfte des Ehepartners, in der Schweiz versteuert.

Weiter kann nach Art. 99b DBG bei stossenden Verhältnissen eine NOV von Amtes wegen vorgenommen werden.

Nachfolgend sind in der folgenden Übersicht die Arten der nachträglich ordentlichen Veranlagung (NOV) dargestellt:

	Personen mit Ansässigkeit in der Schweiz nach Art. 83ff DBG	
	Obligatorisches NOV²⁴	NOV auf Antrag²⁵
Gesetzliche Grundlagen / Voraussetzungen	<ul style="list-style-type: none"> • Bruttoeinkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit von mindestens CHF 120'000.- (keine Zusammenrechnung bei Ehegatten, sondern nur «Ehemann oder Ehefrau») oder • übrige Einkünfte (bzw. steuerpflichtiges Vermögen gemäss kantonalem Recht), die nicht der Quellensteuer unterliegen 	Keine Voraussetzungen
Gesetzesartikel	89 Abs. 1 Bst. a und b	89a
Antrag	<ul style="list-style-type: none"> • Ohne Antrag • bzw. bei der Voraussetzung nach 89 Abs. 1 Bst. b Steuererklärung verlangen bis 31.3. des Folgejahres 	Bis 31.3. des Folgejahres oder bei Abmeldung aus der Schweiz
Konsequenzen	<ul style="list-style-type: none"> • NOV bis zum Ende der Quellensteuerpflicht (für Ehegatten auch nach Trennung oder Scheidung) • Gemeinsames NOV bei Ehegatten • Quellensteuern werden zinslos angerechnet • Antrag erstreckt sich auch auf Ehegatten 	<ul style="list-style-type: none"> • NOV bis zum Ende der Quellensteuerpflicht (für Ehegatten auch nach Trennung oder Scheidung) • Gemeinsames NOV bei Ehegatten • Quellensteuern werden zinslos angerechnet • Antrag erstreckt sich auch auf Ehegatten
Zuständigkeit	Sog. Stichtagsprinzip: Kanton, in welchem die Person am Ende der Steuerperiode oder Steuerpflicht ansässig ist	Sog. Stichtagsprinzip: Kanton, in welchem die Person am Ende der Steuerperiode oder Steuerpflicht ansässig ist

²⁴ Vgl. nachfolgend 5.2.4

²⁵ Vgl. nachfolgend 5.2.5

	Personen mit Ansässigkeit im Ausland nach Art. 91ff DBG	
	NOV von Amtes wegen²⁶	NOV auf Antrag²⁷
Gesetzliche Grundlagen / Voraussetzungen	<ul style="list-style-type: none"> Unklare Verhältnisse in Bezug auf Wohnsitz oder bei stossenden Verhältnissen betreffend die im Quellensteuerverfahren einberechneten Pauschalabzüge (Art. 15 QStV) 	Sog. Quasi-Ansässigkeit; 90% der weltweiten Einkünfte in der Schweiz steuerbar. <ul style="list-style-type: none"> Jährliche Ermittlung notwendig
Gesetzesartikel	99b	99a
Antrag	Ohne Antrag, von Amtes wegen	Antrag bis 31.3. des Folgejahres (muss jährlich eingereicht werden)
Konsequenzen	Quellensteuern werden zinslos angerechnet	Quellensteuern werden zinslos angerechnet
Zuständigkeit	Kanton, in welchem die Person am Ende der Steuerperiode oder Steuerpflicht erwerbstätig bzw. Wochenaufenthalter ist	Kanton, in welchem die Person am Ende der Steuerperiode oder Steuerpflicht erwerbstätig bzw. Wochenaufenthalter ist

• **Stichtagsprinzip**

In allen Fällen der NOV gilt das Stichtagsprinzip. Die quellensteuerpflichtige Person wird für die gesamte Steuerperiode in demjenigen Kanton nachträglich ordentlich veranlagt, in welchem die Person per Ende des Steuerjahres wohnhaft bzw. angemeldet ist.

Beispiel 410

Donald Druck ist quellensteuerpflichtig und unterliegt der nachträglich ordentlichen Veranlagung. Er wohnt bis am 15.09.2021 in Aarau AG und zieht per 16.09.2021 in die Stadt St. Gallen. Per 31.12.2021 (Stichtag) ist er nun wohnhaft, und somit auch steuerpflichtig, im Kanton St. Gallen. Die Steuererklärung für 2021 ist dem Kanton St. Gallen einzureichen, welcher die nachträglich ordentliche Veranlagung für die gesamte Steuerperiode 2021 vornimmt. Dem Kanton Aargau muss demnach für 2021 keine Steuererklärung eingereicht werden, auch keine Kopie der bereits in St. Gallen eingereichten Steuererklärung für 2021.

5.1.1. Nachträglich ordentliche Veranlagung von Amtes wegen²⁸

Ergibt sich aus der Aktenlage der begründete Verdacht, dass stossende Verhältnisse zugunsten (wie falsch angewendete Pauschalansätze) oder zuungunsten (wie die Frage nach dem Wohnsitz oder Aufenthalts) vorliegen, können die zuständigen Steuerbehörden von Amtes wegen eine nachträglich ordentliche Veranlagung durchführen.

Die Veranlagungsverjährung ergibt sich aus Art. 120 DBG.

²⁶ Vgl. nachfolgend 5.1.1

²⁷ Vgl. nachfolgend 5.3.1

²⁸ Vgl. Art. 99b DBG in Verbindung mit Art. 15 QStV

5.2. Arbeitnehmer mit steuerrechtlichem Wohnsitz oder Aufenthalt; unbeschränkte Steuerpflicht nach Art. 83 – 89a DBG

+++ Schlagzeilen +++

Die Steuererhebung erfolgt an der Quelle, indem der Betrag vom Arbeitgeber zurückbehalten und der Steuerverwaltung abgeliefert wird.

- Steuerobjekt ist die Erzielung von Erwerbseinkommen in der Schweiz (analog Art. 17 DBG), bzw. entsprechende Ersatzeinkünfte.
- Steuersubjekte sind ausländische Staatsangehörige ohne fremdenpolizeiliche Niederlassungsbewilligung, jedoch mit steuerrechtlichem Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz. Aufgrund der Steuersubstitution bezahlt nicht die steuerpflichtige Person, sondern der Arbeitgeber die Steuer.
- Steuerberechnungsgrundlage ist das Bruttoerwerbseinkommen
- Tarifabzug insbesondere für Berufskosten, Versicherungsprämien und Familienlasten.

5.2.1. Steuersubjekt und Steuersubstitution

Unter diese Kategorie der quellensteuerpflichtigen Personen fallen vorab Inhaber der Ausweise A und B.²⁹ Ihr Aufenthalt in der Schweiz dauert lange genug an, um hier eine persönliche Zugehörigkeit zu begründen³⁰, selbst wenn das einschlägige Doppelbesteuerungsabkommen eine Mindest-Aufenthaltsdauer von 183 Tagen aufstellt.³¹ Steuersubjekt ist der ausländische Arbeitnehmer ohne Niederlassungsbewilligung.³² Die Steuer ist jedoch nicht von ihm zu entrichten. Der Arbeitgeber (als Steuerschuldner) zieht die Steuer vom Lohn des Mitarbeitenden (als Steuerträger) ab und liefert diese periodisch der zuständigen Steuerverwaltung ab. Der Arbeitgeber haftet als Steuerschuldner für die Entrichtung der Quellensteuer. Für die Abrechnung erhält er eine Bezugsprovision von 1 – 2% des gesamten Quellensteuerbetrags.³³

Übersicht der Pflichten von Arbeitgeber (Steuerschuldner) und Arbeitnehmer (Steuerträger)³⁴:

Steuerschuldner (Arbeitgeber)	Steuerträger (Arbeitnehmer)
<ul style="list-style-type: none"> • Steuerabzug • Abrechnung • Bestätigung • Auskunft • Haftung 	<ul style="list-style-type: none"> • Analog wie im ordentlichen Verfahren³⁵

²⁹ Also Aufenthalter (1 Jahr bzw. 5 Jahre) und Saisoniers.

³⁰ Vgl. Art. 3 Abs. 3 DBG.

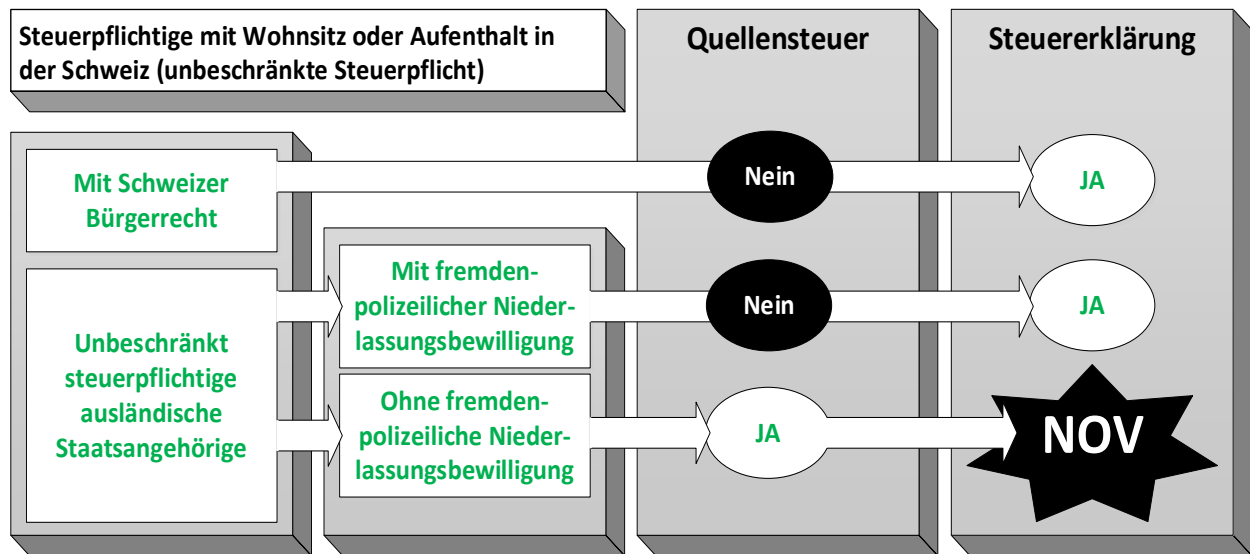
³¹ Was bei den meisten DBA der Fall ist.

³² Unbeschränkte Steuerpflicht aufgrund persönlicher Zugehörigkeit, vgl. Art. 6 Abs. 1 DBG.

³³ Vgl. Art. 88 Abs. 4 DBG und Art. 6 QStV.

³⁴ Vgl. Art. 100 DBG

³⁵ Vgl. Band 2, Abschnitt 3.2.6.



Dieses Schema ist wie folgt angepasst worden: Nicht mehr ergänzende, sondern **NOV** (siehe Spalte «Steuererklärung», unten),

5.2.2 Steuerobjekt

Der Quellensteuer unterstehen nach Art. 84 DBG in Verbindung mit Art. 3 QStV folgende Leistungen:

- alle Leistungen des Arbeitgebers, die – analog Art. 17 DBG – steuerbare Einkünfte aus unselbständigem Erwerb darstellen. Steuerbar sind auch Pauschalspesen, soweit diese nicht gestützt auf ein genehmigtes Spesenreglement ausgerichtet werden. Zu den steuerbaren Einkünften gehören auch Arbeitgeberentschädigungen in Form von Kapitalleistungen. Handelt es sich um Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen, so wird – wie bei der ordentlichen Veranlagung – für den Steuersatz auf eine jährliche Leistung umgerechnet.
- entsprechende Ersatzeinkünfte für vorübergehend eingeschränkte oder unterbrochene Erwerbstätigkeiten, die entweder vom Arbeitgeber oder direkt von Versicherungen ausgerichtet werden.³⁶

5.2.2.1 Ordentliche Veranlagung bei Vergütungen vom Ausland

Erhält eine steuerpflichtige Person Vergütungen aus dem Ausland von einem ausländischen Leistungserbringer, so wird diese nach Art. 4 QStV im ordentlichen Verfahren veranlagt.

Beachten Sie aber, dass diese Vergütungen in der Schweiz an der Quelle besteuert, wenn

- diese von einer in der Schweiz gelegenen Betriebsstätte oder festen Einrichtung des Arbeitgebers getragen
- eine Arbeitnehmerentsendung unter verbundenen Gesellschaften vorliegt und die Gesellschaft mit Sitz in der Schweiz als «faktischer Arbeitgeber»³⁷ zu qualifizieren ist

³⁶ Taggelder, Entschädigungen, Teilrenten und an deren Stelle tretende Kapitalleistungen von Arbeitslosenversicherung, Krankenversicherung, Invalidenversicherung, Unfallversicherung (Art. 3 QStV)

³⁷ Begriff siehe vorne unter 5.1.

- ein ausländischer Personalverleiher im Widerspruch zu Art. 12 Abs. 2 des Arbeitsvermittlungsgesetzes vom 6.10.1989 Personal verleiht³⁸

5.2.3 Steuerberechnungsgrundlage und Steuermass

Massgebend für die Steuerberechnung sind die Bruttoeinkünfte.³⁹ Allerdings werden bei der Festsetzung der Steuerlast Pauschalen angerechnet, die folgenden Positionen Rechnung tragen⁴⁰:

- Berufskosten (Art. 26 DBG)
- Versicherungsprämien (Art. 33 Abs. 1 Bst. d, f und g DBG)
- Zweitverdienerabzug (Art. 9 Abs. 1 und 2 in Verbindung mit Art. 33 Abs. 2 DBG)
- Abzug für Familienkosten (Art. 35 DBG)

Der Steuerberechnung liegen dieselben Tarife zugrunde, die auch für die ordentliche Veranlagung massgebend sind. Als Tarifartikel dient somit Art. 36 DBG. Die Familienlasten werden mit einbezogen, sodass auch entschieden werden muss, welcher Tarif zur Anwendung gelangt.⁴¹ Die direkte Bundessteuer wird für den Bezug in den Tarif der kantonalen Quellensteuer eingebaut.⁴²

Gemäss Art. 1 QStV gelten gegenwärtig folgende, für alle Kantone verbindlichen Tarifcodes:

Art. 1 QStV Abs. 1, Bst.:	Tarifcode	Anwendbar für folgende Personen:
a)	A	Ledige, geschiedene, gerichtlich oder tatsächlich getrennt lebende und verwitwete Personen, die nicht mit Kindern oder unterstützungsbedürftigen Personen im gleichen Haushalt zusammenleben.
b)	B	In rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe lebende Ehegatten, bei welchen nur ein Ehegatte erwerbstätig ist.
c)	C	In rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe lebende Ehegatten, bei welchen beide Ehegatten erwerbstätig sind.
d)	D	bei Personen, die Leistungen nach Art. 18 Abs. 3 des Bundesgesetzes vom 20.12.1946 über die Alters- und Hinterlassenenversicherung erhalten.
e)	E	Personen, die im vereinfachten Abrechnungsverfahren nach den Artikeln 21 - 24 QStV besteuert werden.
f)	F	Grenzgängerinnen und Grenzgänger nach der Vereinbarung vom 3. Oktober 1974 zwischen der Schweiz und Italien über die Besteuerung der Grenzgänger und den finanziellen Ausgleich zugunsten der italienischen Grenzgemeinden, die in einer italienischen Grenzgemeinde leben und deren Ehemann oder Ehefrau ausserhalb der Schweiz erwerbstätig ist.
g)	G	Bei Ersatzeinkünften nach Art. 3 QStV, die nicht über die Arbeitgeber an die quellensteuerpflichtigen Personen ausbezahlt werden.

³⁸ Arbeitnehmer ist im Auftrag der ausländischen Gesellschaft tätig, die Vergütung der Leistung muss die inländische Firma tragen.

³⁹ Vgl. Art. 84 DBG.

⁴⁰ Vgl. Art. 85 DBG.

⁴¹ Vgl. vorne, Abschnitt 2.5.1.1.

⁴² Vgl. Art. 85 Abs. 2 DBG.

h)	H	Ledige, geschiedene, gerichtlich oder tatsächlich getrennt lebende und verwitwete Personen, die mit Kindern oder unterstützungsbedürftigen Personen im gleichen Haushalt zusammenleben und deren Unterhalt zur Hauptsache bestreiten.
i)	L	Grenzgängerinnen und Grenzgänger nach dem Abkommen vom 11. August 1971 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (DBA-D), welche die Voraussetzungen für den Tarifcode A erfüllen.
j)	M	Grenzgängerinnen und Grenzgänger nach dem DBA-D, welche die Voraussetzungen für den Tarifcode B erfüllen.
k)	N	Grenzgängerinnen und Grenzgänger nach dem DBA-D, welche die Voraussetzungen für den Tarifcode C erfüllen.
l)	P	Grenzgängerinnen und Grenzgänger nach dem DBA-D, welche die Voraussetzungen für den Tarifcode H erfüllen.
m)	P	Grenzgängerinnen und Grenzgänger nach dem DBA-D, welche die Voraussetzungen für den Tarifcode G erfüllen.

Liegt ein Härtefall nach Art. 11 QStV vor, so kann die Steuerbehörde auf Gesuch hin eine Milderung berücksichtigen.

5.2.3.1 Änderung der Tarifeinstufung und Neuberechnung der Quellensteuer

Unabhängig von der Ansässigkeit kann neu für die folgenden Situationen bis zum 31. März des Folgejahres die Neuberechnung der Quellensteuern beantragt werden:

- Falsche Ermittlung des Bruttolohnes
- Falsche Ermittlung des satzbestimmenden Einkommens
- Falsche Tarifierung

Die Neuberechnung der Quellensteuer berücksichtigt keine zusätzlichen Abzüge. Diese können über die nachträglich ordentliche Veranlagung berücksichtigt werden.

Änderungen, die eine neue Tarifeinstufung bedingen, wie Zivilstandsänderungen, Anzahl Kinder, weitere Erwerbstätigkeiten, Wohnsitzwechsel usw., werden jeweils ab dem Folgemonat berücksichtigt.

5.2.3.2 Wechsel von der Quellenbesteuerung zur ordentlichen Besteuerung⁴³

Erhält eine quellensteuerpflichtige Person

- die Niederlassungsbewilligung oder
 - heiratet sie eine Person, die im Besitz von einem Schweizerpass oder der Niederlassungsbewilligung ist,
- entfällt ab dem Folgemonat die Quellensteuerpflicht. Sie wird für die gesamte Steuerperiode ordentlich veranlagt.

Die bereits bezahlten Quellensteuern werden zinslos angerechnet.

⁴³ Vgl. Art. 12 QStV

5.2.3.3 Wechsel von der ordentlichen Besteuerung zur Quellenbesteuerung⁴⁴

Fallen die Voraussetzungen weg, die zu einem Übertritt in die ordentliche Veranlagung geführt haben, unterliegt die Person ab dem Folgemonat wiederum der Quellenbesteuerung. Dies ist insbesondere der Fall bei

- Scheidung
- Auflösung einer eingetragenen Partnerschaft
- tatsächlicher oder rechtlicher Trennung einer Ehe oder Partnerschaft,

wenn die Person selbst nicht im Besitz der Niederlassungsbewilligung oder des Schweizer Bürgerrechts ist.

Der Rückfall in die Quellenbesteuerung hat zur Folge, dass die Person für die ganze Steuerperiode und bis zum Ende der Quellensteuerpflicht nachträglich ordentlich veranlagt wird.

Allfällige bereits geleistete Vorauszahlungen (Ratenbezug im ordentlichen Verfahren) und abgezogene Quellensteuern werden angerechnet.

- Todesfall

Verstirbt einer der beiden Ehegatten und unterliegt der überlebende Ehegatte ab dem Folgemonat wieder der Quellenbesteuerung, so werden die Ehegatten bis zum Todestag gemeinsam ordentlich besteuert. Der überlebende Ehegatte wird ab dem auf den Todestag folgenden Tag unterjährig nachträglich ordentlich veranlagt. Die nachträgliche ordentliche Veranlagung gilt bis zum Ende der Quellensteuerpflicht.

Dies gilt sinngemäss auch für Partnerinnen und Partner in eingetragener Partnerschaft.

5.2.4 Obligatorisch nachträgliche ordentliche Veranlagung bei quellensteuerpflichtigen Personen⁴⁵

Vergessen wir nicht, dass steuerpflichtige Personen, die in der Schweiz steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt haben, unbeschränkt steuerpflichtig sind.⁴⁶ So ist hier nicht nur ihr Erwerbs- oder Ersatzeinkommen zu versteuern, sondern generell das ganze Einkommen.⁴⁷

Personen, die nach Art. 83 Abs. 1 DBG in Verbindung mit Art. 9 QStV der Quellensteuer unterliegen, werden nachträglich im ordentlichen Verfahren veranlagt, wenn

- ihr Bruttoeinkommen mindestens CHF 120'000.- beträgt;

beachten Sie, dass Zweiverdienerpaare nachträglich ordentlich veranlagt werden, wenn sich das Bruttoeinkommen vom Ehemann **oder** Ehefrau in einem Steuerjahr mindestens CHF 120'000.- beläuft.

Liegt eine unterjährige Steuerpflicht vor, so berechnet sich der Mindestbetrag nach dem auf zwölf Monate berechnete Einkommen (Art. 40 Abs 3 DBG).

Als Bruttoeinkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit geltend die Einkünfte nach Art. 84 Abs. 2 Bst. a und b DBG. Ist das Bruttoeinkommen, das an der Quelle besteuert wird, in Höhe von mindestens CHF 120'000.-, so müssen die steuerpflichtigen Personen eine Steuererklärung einreichen. Es findet sodann eine sogenannte obligatorisch nachträgliche ordentliche Veranlagung statt. Die Quellensteuer wird zwar weiterhin erhoben, hat jedoch lediglich noch den Charakter eines Akonto-Bezugs.⁴⁸

Die nachträglich ordentliche Veranlagung wird bis zum Ende der Quellensteuerpflicht beibehalten, und zwar unabhängig davon, ob

⁴⁴ Vgl. Art. 13 QStV

⁴⁵ Vgl. Art. 89 DBG in Verbindung mit Art. 9 QStV

⁴⁶ Vgl. Art. 6 Abs. 1 DBG.

⁴⁷ Allerdings ohne solches aus ausländischen Liegenschaften, Geschäftsbetrieben oder Betriebstätten, und ohne durch ein Doppelbesteuerungsabkommen dem ausländischen Staat zugewiesenes Substrat.

⁴⁸ Die bezogene Quellensteuer wird sodann zinslos an die gemäss der ordentlichen Veranlagung zu entrichtende Steuer angerechnet, vgl. Art. 89 Abs. 6 DBG.

- das Bruttoeinkommen vorübergehend oder dauernd unter den Mindestbetrag von CHF 120'000.- fällt
- Eheleute sich scheiden lassen
- Eheleute sich tatsächlich oder rechtlich trennen
- sie über Einkünfte verfügen, die nicht der Quellensteuer unterliegen.

Für Einkünfte und Vermögen, die nicht mit quellensteuerbelastetem Substrat zusammenhängen, und die daher nicht vom Arbeitgeber abgerechnet werden können, wird ebenfalls eine obligatorische nachträglich ordentliche Veranlagung vorgenommen.

Das bedeutet, dass die steuerpflichtigen Personen für das nicht mit der Quellensteuer erfasste Substrat eine Steuererklärung erstellen müssen.

5.2.5 Nachträglich ordentliche Veranlagung auf Antrag⁴⁹

Quellensteuerpflichtige Personen mit Ansässigkeit in der Schweiz können eine nachträglich ordentliche Veranlagung beantragen, auch wenn sie nicht über ein jährliches Bruttoeinkommen von CHF 120'000.- verfügen und auch keine Einkünfte vorweisen können, die nicht der Quellensteuer unterliegen. Dieser Antrag hat für alle kommenden Jahre eine rechtliche Bindungswirkung und es erfolgt zukünftig stets eine nachträglich ordentliche Veranlagung (dies im Gegensatz zu den quellensteuerpflichtigen Personen mit einer Quasi – Ansässigkeit).

Folgendes **Beispiel** zeigt auf, dass ein Antrag in allen Konsequenzen wohl überlegt sein muss:

Beispiel 411

Die ledige und konfessionslose Renata Kuster, ist quellensteuerpflichtig. Sie wohnt in der Gemeinde Buchs/ZH und ist bei der Top AG mit Sitz in Regensdorf angestellt. Sie hat keine weiteren Einkünfte und auch kein steuerbares Vermögen. Auf dem jährlichen Bruttolohn von CHF 100'000 wird ihr eine Quellensteuer von rund CHF 15'000.- vom Lohn abgezogen.

Wechselt Renata ins nachträglich ordentliche Register der Steuerpflichtigen, erwartet sie eine neue Gesamtsteuerlast (Staats-, Gemeinde- und Direkte Bundessteuer) von zirka CHF 14'100. Es liegt also eine Reduktion der Steuerlast von jährlich rund CHF 900 vor.

Zieht Renata von Buchs/ZH nach Regensdorf/ZH, liegt bei gleichbleibenden Verhältnissen, eine Gesamtsteuerlast von jährlich rund CHF 16'600.- vor. Mitunter hat Renata nun eine Zunahme der Steuerlast im Vergleich zur Quellensteuer von rund CHF 1'500.- hinzunehmen.

⁴⁹ Vgl. Art. 89a DBG in Verbindung mit Art. 10 QStV

5.3 Natürliche Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz sowie juristische Personen ohne Sitz oder tatsächliche Verwaltung in der Schweiz nach Art. 91 – 100 DBG

+++ Schlagzeilen +++

Gewisse Personen sind auch ohne steuerrechtlichen Wohnsitz bzw. Aufenthalt⁵⁰ in der Schweiz für inländische Erwerbseinkünfte (beschränkt) steuerpflichtig, so z.B.

- Grenzgänger, Wochenaufenthalter und Kurzaufenthalter (Art. 91 DBG)
- Künstler, Sportler und Referenten (Art. 92 DBG i.V.m. Art. 16 QStV)
- Verwaltungsräte (Art. 93 i.V.m. Art. 14 QStV)
- Hypothekargläubiger (Art. 94 i.V.m. Art. 17 QStV)
- Empfänger von Vorsorgeleistungen aus öffentlich-rechtlichem Arbeitsverhältnis (Art. 95 i.V.m. Art. 18f QStV)
- Empfänger von privatrechtlichen Vorsorgeeinrichtungen (Art. 96 i.V.m. Art. 18f QStV)
- Empfänger von Mitarbeiterbeteiligungen

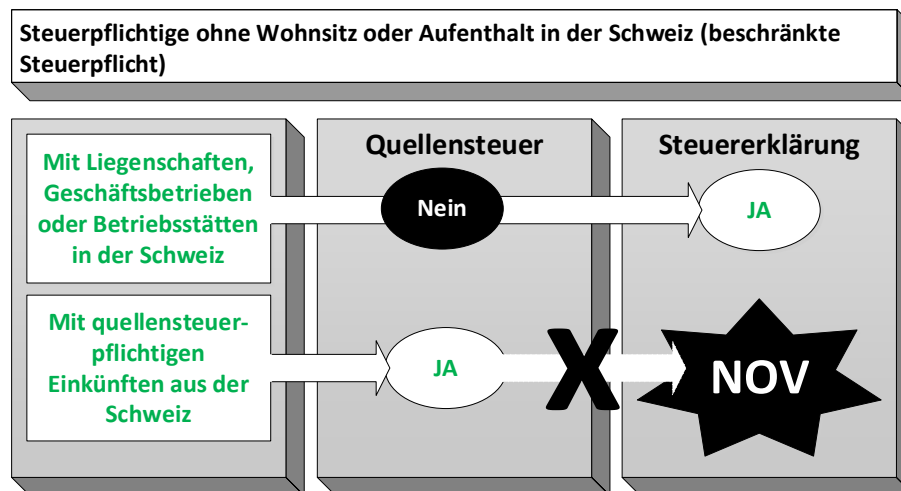
Für die Steuerberechnung gelten bei Grenzgängern und Wochenaufenthaltern die ordentlichen Tarife, bei den anderen beschränkt quellensteuerpflichtigen Personen die im Gesetz festgelegten Pauschalsätze.

Bisher sprachen wir von wirtschaftlicher Zugehörigkeit, wenn eine Person, die im Inland weder einen steuerrechtlichen Wohnsitz bzw. Aufenthalt hat, jedoch in der Schweiz eine Liegenschaft besitzt (oder mit inländischen Liegenschaften handelt), oder in der Schweiz einen Geschäftsbetrieb oder eine Betriebsstätte betreibt.⁵¹ Solche Steuerpflichtige werden für die Werte bzw. deren Erträge im ordentlichen Verfahren veranlagt, d.h. auch sie sind verpflichtet, eine Steuerdeklaration (Steuererklärung) einzureichen.⁵²

⁵⁰ Bzw. Sitz oder tatsächliche Verwaltung von juristischen Personen

⁵¹ Vgl. Art. 3 – 6 DBG und vorne, Abschnitt 2.1.1.2.

⁵² Vgl. Art. 4 Abs. 1 DBG in Verbindung mit Art. 6 Abs. 2 DBG, und Band 2, Abschnitt 3.2.6.1.



Schema ist anzupassen: Keine ergänzende Veranlagung (siehe Spalte «Steuererklärung», unten), sondern **NOV**.

Die oben erwähnten Tatbestände begründen nach Art. 5 DBG in der Schweiz eine wirtschaftliche Zugehörigkeit. Hierbei handelt es sich⁵³ um steuerauslösende Tatsachen, die mit der Quellensteuer erfasst werden. Beachten Sie, dass auch hier entsprechende abweichende Vereinbarungen in Doppelbesteuerungsabkommen immer Vorrang haben! Die einzelnen Leistungen sind in Art. 91 – 97 DBG geregelt. Wir betrachten die wichtigsten davon im Folgenden genauer:

- Für Arbeitnehmer, die nur kurz in der Schweiz tätig sind, z.B. Grenzgänger oder Wochenaufenthalter (Art. 91 DBG), gelten, wie für die unbeschränkt steuerpflichtigen Personen, die ordentlichen Einkommenssteuertarife gemäss Art. 36 DBG bzw. die daraus resultierenden Quellensteuertarife.
- Für im Ausland wohnhafte Künstler, Sportler und Referenten, die in der Schweiz an Veranstaltungen teilnehmen und dabei Geld verdienen, sind nach Art. 92 DBG die schweizerischen Veranstalter abgabepflichtig. Als Gewinnungskosten werden bei Künstlern pauschal 50%, bei Sportlern und Referenzen 20% der Bruttoeinkünfte abgezogen, der Nachweis effektiver Mehrausgaben bleibt vorbehalten. Massgebend für die Steuerbelastung sind hier⁵⁴ nicht die ordentlichen Einkommenssteuertarife gemäss Art. 36 DBG, sondern die im Artikel selbst enthaltene prozentuale Steuerbelastung.
- Bei ausländischen Verwaltungsräten und Geschäftsführern von juristischen Personen mit Sitz in der Schweiz sind die schweizerischen Leistungserbringer abgabepflichtig. Massgebend für die Steuerbelastung ist die im Artikel selbst enthaltene prozentuale Steuerbelastung.
- Der Quellensteuer unterstehen auch Vorsorgeleistungen aus schweizerischen Quellen die an Empfänger mit Wohnsitz im Ausland aufgrund eines Vorsorgeverhältnisses aus 2. Säule oder 3. Säule a als Kapitalleistungen oder Renten ausgerichtet werden. Die Steuer ist von den inländischen Vorsorgeeinrichtungen zu entrichten, die Auszahlungen an ausländische Empfänger entsprechend zu kürzen.
 - Wenn bei Renten gemäss Doppelbesteuerungsabkommen die Besteuerung dem ausländischen Staat zusteht, wird die schweizerische Quellensteuer nicht erhoben. Die inländische auszahlende Kasse muss sich den ausländischen Wohnsitz schriftlich bestätigen lassen und diesen regelmässig überprüfen.
 - Für Kapitalleistungen wird die Quellensteuer in jedem Fall (vorläufig) entrichtet. Wenn der ausländische Vertragsstaat (Doppelbesteuerungsabkommen) bestätigt, dass die Kapitalleistung dort besteuert wird, erfolgt eine zinslose Zurückerstattung der Quellensteuer. Hierzu müssen ausländische Empfänger einer solchen Kapitalleistung einen entsprechenden Antrag stellen.

⁵³ In Abgrenzung zu den Tatbeständen gemäss Art. 4 Abs. 1 DBG.

⁵⁴ Wie auch bei den nachfolgend besprochenen Kategorien von Steuerpflichtigen.

5.3.1 Nachträglich ordentliche Veranlagung bei Quasi-Ansässigkeit

Die Quasi - Ansässigkeit findet nach Art. 5 DBG in Verbindung mit Art. 99a DBG und 14 QStV Anwendung auf quellensteuerpflichtige Personen, die im Ausland steuerlich ansässig sind. Diese Arbeitnehmenden haben bei Erfüllung der nachfolgend dargestellten Voraussetzung das Recht, für jedes Jahr bis am 31. März des auf die Fälligkeit der Leistung folgenden Steuerjahres einen Antrag auf nachträgliche ordentliche Veranlagung bei der zuständigen Kantonalen Steuerverwaltung einzureichen. Die Voraussetzungen für eine nachträglich ordentliche Veranlagung sind gegeben, wenn im entsprechenden Steuerjahr mindestens 90 Prozent der weltweiten Bruttoeinkünfte in der Schweiz steuerpflichtig sind (Art. 99a Abs. 1 Bst. a) DBG in Verbindung mit Art. 14 QStV). Für die Berechnung des weltweiten Einkommens des Quellensteuerpflichtigen bzw. für die 90 Prozent-Regel werden auch die Bruttoeinkünfte des in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe lebenden Ehegatten hinzugerechnet.

Quellensteuerpflichtige Personen mit einer Quasi – Ansässigkeit haben jedes Jahr einen neuen Antrag auf eine nachträglich ordentliche Veranlagung zu stellen. Ob die Voraussetzungen der Quasi-Ansässigkeit erfüllt sind, wird erst nach Einreichen der vollständig ausgefüllten Steuererklärung entschieden. Wird die Steuererklärung auch nach erfolgter Mahnung nicht eingereicht oder sind die Voraussetzungen der Quasi-Ansässigkeit nicht erfüllt, wird der Antrag auf nachträgliche ordentliche Veranlagung abgelehnt und es bleibt bei der Quellenbesteuerung.

Nachfolgend ein Beispiel für die Berechnung einer Quasi – Ansässigkeit (siehe auch Ziffer 11.4 ff des KS Nr. 45):

Beispiel 412

Der in ungetrennter Ehe lebende Donald Druck, im gleichen Haushalt lebende zwei schulpflichtige Kinder, ist wohnhaft und steuerlich ansässig in München/D. Er ist bei der schweizerischen Sasa AG mit Sitz in St. Gallen beschäftigt. Donald Druck arbeitet von Montag bis Freitag in der Schweiz und kehrt an den Wochenenden zurück zur Familie (sog. Wochenaufenthalter). Er bezieht einen Bruttojahreslohn von CHF 150'000.-. Seine Ehefrau Renata geht einer Teilzeitbeschäftigung in Deutschland nach und verdient umgerechnet CHF 24'000 pro Jahr. Das Ehepaar bewohnt in München ein Stockwerkeigentum. Mit dem Privatvermögen erzielten sie jährlich Kapitalerträge umgerechnet in CHF von CHF 5'000.-.

- Weltweites Bruttoeinkommen Ehepaar: CHF 179'000 (100%)
davon
- in der Schweiz versteuertes Einkommen: CHF 150'000 (83.8%)
- in Deutschland versteuertes Einkommen: CHF 29'000 (16.2%)

Da keine 90% der Bruttoeinkünfte in der Schweiz erzielt werden, liegt keine Quasi-Ansässigkeit vor. Das Ehepaar Druck hat daher kein Anrecht auf die nachträglich ordentliche Veranlagung

5.4 Lernkontrolle

5.4.1 Fragen

1. Prüfen Sie die Aussage, dass Ausländer an der Quelle besteuert werden, Inländer hingegen eine Steuererklärung abgeben müssen.
2. Nennen Sie die zwei Kategorien, in die sich die quellensteuerpflichtigen Personen einteilen lassen.
3. Erfasst man bei an der Quelle besteuerten unbeschränkt Steuerpflichtigen alle Einkünfte mit der Quellensteuer?
4. Beschreiben Sie die Berechnungsgrundlage für die Quellensteuer bei einem Jahresaufenthalter.
5. Gilt auch für die beschränkt quellensteuerpflichtigen natürlichen Personen der gewöhnliche Einkommenssteuertarif?
6. Nennen Sie (in Ergänzung zur vorigen Frage) weitere Anwendungsbereiche für die beschränkte Quellensteuerpflicht.
7. Nennen Sie die Arten der nachträglich ordentlichen Veranlagung und die entsprechenden Gesetzesartikel.
8. Erklären Sie das bei der nachträglich ordentlichen Veranlagung geltende Stichtagsprinzip.
9. Nennen Sie den Verordnungsartikel, in welchem der Wechsel von der ordentlichen Besteuerung zur Quellenbesteuerung beschrieben wird.
10. Nennen Sie den Verordnungsartikel, in welchem der Wechsel von der Quellenbesteuerung zur ordentlichen Besteuerung beschrieben wird.
11. Nennen Sie die zwei Modelle, nach welchen die Kantone das Satzbestimmende Einkommen für die Quellensteuer berechnen können.
12. Erklären Sie, welcher Kanton in welchem Fall für die Steuerabrechnung zuständig ist.

5.4.2 Antworten

1. Die Aussage trifft nicht zu. Inländer ist, wer in der Schweiz steuerrechtlichen Wohnsitz oder dauernden Aufenthalt hat, somit auch in der Schweiz wohnhafte Ausländer mit einer Niederlassungsbewilligung (Ausweis C). Diese Personen müssen eine Steuererklärung einreichen, ebenso Ausländer, die nach Art. 4 DBG in der Schweiz beschränkt steuerpflichtig sind. Andere nach Art. 5 DBG in der Schweiz steuerpflichtige Ausländer werden, bis auf diese, die unter die Bestimmungen einer NOV fallen, an der Quelle besteuert.
2. Die quellensteuerpflichtigen Personen werden eingeteilt in Steuerpflichtige mit persönlicher Zugehörigkeit zur Schweiz infolge steuerlich massgebenden Wohnsitzes oder Aufenthalts (z.B. Jahresaufenthalter), die nach Art. 6 Abs. 1 DBG in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtig sind. Die andere Kategorie besteht aus beschränkt Steuerpflichtigen (weder steuerrechtlichen Wohnsitz noch Aufenthalt in der Schweiz, sondern eine wirtschaftliche Zugehörigkeit nach Art. 5 DBG), dazu gehören z.B. Grenzgänger oder ausländische Künstler oder Sportler.
3. Hinweis: Die Frage betrifft natürliche Personen mit steuerrechtlichem Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz nach Art. 83ff DBG.

Nur die Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit und die Ersatzeinkünfte nach Art. 3 QStV unterliegen der Quellensteuer. Andere Einkünfte werden mit einer nachträglich ordentlichen Veranlagung erfasst.

4. Hinweis: Auch hier betrifft die Frage natürliche Personen mit steuerrechtlichem Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz nach Art. 83ff DBG.

Steuertarif gilt der ordentliche Einkommenssteuertarif (Art. 85 Abs. 1 DBG). Jedoch werden gemäss Art. 85 Abs. 2 - 4 DBG Pauschalen für Berufskosten, Versicherungsprämien, sowie Abzüge für Familienlasten (Sozialabzüge, Familientarif) gewährt.

5. Hinweis: Die Fragen betrifft natürliche Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz nach Art. 91ff DBG.

Der gewöhnliche Einkommenssteuertarif gilt nur für gemäss Art. 91 DBG steuerpflichtige Personen, nämlich für Wochenaufenthalter in der Schweiz, für ausländische Grenzgänger, die in der Schweiz arbeiten, und für Arbeitnehmer bei internationalen Transporten. Für die anderen beschränkt steuerpflichtigen Personen gibt das Gesetz besondere Berechnungsansätze (vgl. Art. 92 – 97a DBG).

6. Als weitere beschränkt steuerpflichtige Personen, deren schweizerische Einkünfte mit der Quellensteuer erfasst werden, gelten Folgende:

- Im Ausland wohnhafte Künstler, Sportler und Referenten, die in der Schweiz an Veranstaltungen teilnehmen und dabei Geld verdienen. Abgabepflichtig ist der schweizerische Veranstalter (Art. 92 DBG).
- Ausländische Verwaltungsräte und Geschäftsführer juristischer Personen mit Sitz in der Schweiz (Art. 93 DBG). Abgabepflichtig ist die schweizerische juristische Person.
- Vorsorgeleistungen aus schweizerischen Quellen (Art. 95 und 96 DBG), die an Ausländer aufgrund eines Vorsorgeverhältnisses aus 2. Säule oder 3. Säule a als Kapitalleistungen oder als Renten ausgerichtet werden. Die Steuer ist von der Vorsorgeeinrichtung zu entrichten, die Auszahlung an den ausländischen Empfänger ist entsprechend zu kürzen.
- Empfänger von Mitarbeiterbeteiligungen mit Wohnsitz im Ausland (Art. 97a DBG).

7. Personen mit Ansässigkeit in der Schweiz nach Art. 83ff unterliegen unter bestimmten Voraussetzungen der obligatorisch nachträglichen Veranlagung (Art. 89 DBG) oder auf Antrag der nachträglich ordentlichen Veranlagung (Art. 89a DBG).

Personen mit Ansässigkeit im Ausland nach Art. 91ff DBG unterliegen auf Antrag und unter bestimmten Voraussetzungen als Quasi-Ansässige einer nachträglich ordentlichen Veranlagung (Art. 99a DBG).

Liegen unklare oder stossende Verhältnisse vor, kann die Steuerbehörde von Amtes wegen eine nachträglich ordentliche Veranlagung nach Art. 99b vornehmen.

8. Hinweis: In allen Fällen der nachträglich ordentlichen Veranlagung gilt das Stichtagsprinzip.

Die quellensteuerpflichtige Person wird für die gesamte Steuerperiode in demjenigen Kanton nachträglich ordentlich veranlagt, in welchem die Person per Ende der Steuerperiode wohnhaft bzw. angemeldet ist.

9. Art. 13 QStV.

10. Art. 12 QStV.

11. Monats- und Jahresmodell (Hinweis: Die Kantone haben einheitlich entweder nach dem Monatsmodell oder dem Jahresmodell die Quellensteuer zu berechnen).

12. Ist der Arbeitnehmer im Ausland ansässig und kein Wochenaufenthalter, so hat der Arbeitgeber die Quellenversteuerung bei der kantonalen Steuerbehörde seines Firmensitzes abzurechnen. Ansonsten ist der Wohnsitz- oder Aufenthaltskanton des Arbeitnehmers zuständig.

6.2.3.1 Fachaufgabe 1: Unselbständiger Erwerb

LÖSUNG

1. a) Im Lohnausweis ist der Privatanteil mit einer Pauschale von 0.9 Prozent des Fahrzeugkaufpreises pro Monat für die Nutzung des Fahrzeugs für den Arbeitsweg wie auch für weitere private Zwecke aufzuführen (siehe auch Art. 5 der Berufskostenverordnung, ab 1.1.2022). Zudem ist das Feld «F» anzukreuzen. Mithin entfällt ein Abzug der Arbeitswegkosten. Auf dem Lohnausweis (Ziffer 15) ist durch den Arbeitgeber kein prozentmässigen Anteil Aussendienst mehr zu bescheinigen. Trotz der Änderung bleibt es jedoch weiterhin möglich, die effektive private Nutzung mit einem Fahrtenheft abzurechnen und den Fahrkostenabzug geltend zu machen.

6.2.3.3 Fachaufgabe 3: Vorsorge

LÖSUNG

Sachverhalt 1: Ein kleiner Reigen zur 3. Säule a

- g) Sie kann bis am 31. März des Folgejahres eine Verfügung über Bestand und Umfang der Steuerpflicht verlangen und dagegen das Rechtsmittel nach Art. 139 DBG erheben.