



STEUERINFORMATIONEN

herausgegeben von der Schweiz. Steuerkonferenz SSK
Vereinigung der schweizerischen Steuerbehörden

INFORMATIONS FISCALES

éditées par la Conférence suisse des impôts CSI
Union des autorités fiscales suisses

INFORMAZIONI FISCALI

edite della Conferenza fiscale svizzera CFS
Associazione autorità fiscali svizzere

INFURMAZIUNS FISCALAS

edidas da la Conferenza fiscalas svizra CFS
Associazioni da las autoridades fiscalas svizas

E Steuerbegriffe

Quellensteuer
Februar 2009

Die Besteuerung an der Quelle

(Stand der Gesetzgebung: 1. Januar 2009)

Autor:

Team Dokumentation
und Steuerinformation
Eidg. Steuerverwaltung

Auteur:

Team documentation
et information fiscale
Administration fédérale
des contributions

Autore:

Team documentazione
e informazione fiscale
Amministrazione federale
delle contribuzioni

Autur:

Team documentaziun
e informaziun fiscalas
Administraziun federala
da Taglia

Eigerstrasse 65
CH-3003 Bern

Tel. ++41 (0)31 322 70 68

Fax ++41 (0)31 324 92 50

e-mail: ist@estv.admin.ch

Internet: www.estv.admin.ch

© Abteilung Grundlagen / ESTV
Bern, 2009

INHALTSVERZEICHNIS

		<u>Seite</u>
0	EINLEITUNG	1
1	DIE AUSLÄNDISCHEN ARBEITNEHMER MIT WOHSITZ IN DER SCHWEIZ	3
11	Steuersubjekte	4
111	Ausländische Arbeitnehmer mit steuerrechtlichem Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz	4
112	Arbeitnehmer ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz	5
12	Steuerobjekt	6
121	Erwerbseinkünfte	6
122	Ersatzeinkünfte	6
13	Tarife	7
14	Gründe für die Besteuerung an der Quelle	10
15	Ordentliche Veranlagung zusätzlich zur Quellensteuer	11
151	Ergänzende ordentliche Veranlagung	11
152	Nachträgliche ordentliche Veranlagung	12
152.1	Höhe der Einkommenslimite	13
152.2	Beibehaltung der nachträglichen ordentlichen Veranlagung	13
16	Wechsel zur ordentlichen Veranlagung	14
161	Erlangen einer Niederlassungsbewilligung	14
162	Heirat mit einem(r) Schweizer(in) oder einem(r) Ausländer(in) mit Ausweis C	14
163	Übrige Fälle	15
163.1	Bezug einer Altersrente	15
163.2	Lohnbezug aus dem Ausland	15
163.3	Andere kantonale Praktiken	15
163.31	Überschreiten einer bestimmten Vermögensgrenze	15
163.32	Vorhandensein von Grundeigentum	16
163.4	Übergang zu selbständiger Erwerbstätigkeit	16
17	Rückerstattung der Kirchensteuer	17
2	PERSONEN MIT WOHSITZ IM AUSLAND	18
21	Beschränkte Steuerpflicht	18
22	Die verschiedenen Fälle wirtschaftlicher Zugehörigkeit	19
23	Besteuerungsmethode	20
231	Empfänger von Ruhegehältern und Pensionen im Ausland	20
231.1	Wiederkehrende Leistungen	22
231.2	Kapitalleistungen	25
231.3	Vorbehalt der Doppelbesteuerungsabkommen	28
231.31	Renten	28
231.32	Kapitalleistungen	29
231.33	Übersicht über die Doppelbesteuerungsabkommen	29

	<u>Seite</u>
232	Künstler, Sportler und Referenten 34
233	Hypothekargläubiger 37
234	Im Ausland wohnhafte Verwaltungsräte 40
235	Arbeitnehmer bei internationalen Transporten 41
236	Weitere Fälle 43
3	DIE GRENZGÄNGER 44
31	Grenzgänger aus Deutschland 46
32	Personen mit unbeschränkter Steuerpflicht in Österreich 46
33	Grenzgänger aus Frankreich 47
34	Grenzgänger aus Italien 47
35	Grenzgänger aus dem Fürstentum Liechtenstein 47
4	BESTEuerung JUGENDLICHER AN DER QUELLE 48
41	Ausländische Minderjährige 48
42	Ausländische Studenten, Lehrlinge, Praktikanten 49
5	BEZUGSVERFAHREN 51
51	Steuerhoheit 51
52	Steuerschuldner 52
521	Ausländische Arbeitnehmer 52
522	Empfänger von Leistungen aus Vorsorgeeinrichtungen 53
523	Künstler, Sportler und Referenten 54
524	Hypothekargläubiger 54
525	Verwaltungsräte 54
526	Arbeitnehmer bei internationalen Transporten 54
527	Bezugsprovision 54
53	Entrichtung der Quellensteuer 55
54	Strafbestimmungen 55

VERZEICHNIS DER ABKÜRZUNGEN

AHV	=	Alters- und Hinterlassenenversicherung
ALV	=	Arbeitslosenversicherung
DBA	=	Doppelbesteuerungsabkommen
DBG	=	Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990
dBSt	=	direkte Bundessteuer
EFTA	=	European Free Trade Association
EG	=	Europäische Gemeinschaft
EO	=	Erwerb ersatzordnung
IV	=	Invalidenversicherung
MVG	=	Bundesgesetz über die Militärversicherung vom 19. Juni 1992
NBUV	=	Versicherung für nichtberufliche Unfälle
QStV	=	Verordnung über die Quellensteuer bei der direkten Bundessteuer vom 19. Oktober 1993
StHG	=	Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990
UVG	=	Bundesgesetz über die Unfallversicherung vom 20. März 1981
ZEMIS	=	Zentrales Migrationsinformationssystem

KANTONE:

AG = Aargau	NW = Nidwalden
AI = Appenzell-Innerrhoden	OW = Obwalden
AR = Appenzell-Ausserrhoden	SG = St. Gallen
BE = Bern	SH = Schaffhausen
BL = Basel-Land	SO = Solothurn
BS = Basel-Stadt	SZ = Schwyz
FR = Freiburg	TG = Thurgau
GE = Genf	TI = Tessin
GL = Glarus	UR = Uri
GR = Graubünden	VD = Waadt
JU = Jura	VS = Wallis
LU = Luzern	ZG = Zug
NE = Neuenburg	ZH = Zürich

0 EINLEITUNG

- **Begriff**

Im Steuerrecht bedeutet der Ausdruck "an der Quelle besteuern", dass die Steuer nicht vom Empfänger des steuerbaren Betrags, sondern von dessen Schuldner zu entrichten ist. Es handelt sich also um ein Verfahren, in welchem der Schuldner einer steuerbaren Leistung die geschuldete Steuer direkt von dieser Leistung in Abzug bringt und anschliessend den Steuerbehörden überweist.

Die meisten europäischen Länder kennen irgendeine Form der Besteuerung an der Quelle. Dieses Verfahren wird für verschiedene Einkunftsarten angewendet, so Kapitalerträge, Löhne usw.

In der Schweiz findet man die Erhebung "an der Quelle" zunächst einmal bei der **eidgenössischen Verrechnungssteuer** (siehe den entsprechenden Artikel in den *STEUERINFORMATIONEN*, Band II, Register 7). Ferner kommt sie in bestimmten Fällen für die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen zur Anwendung. Dies ist das Thema des vorliegenden Artikels.

- **Personen mit steuerrechtlichem Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz**

Wenn man in der Schweiz von Quellensteuer spricht, so denkt man meist an diejenige Besteuerungsmethode, die das **Einkommen ausländischer Arbeitnehmer** mit zeitlich beschränkter Aufenthaltsbewilligung belastet.

Dem Steuerabzug an der Quelle unterliegt nämlich grundsätzlich das Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit (inkl. Ersatzeinkünfte) der ausländischen Arbeitnehmer ohne fremdenpolizeiliche Niederlassung, die in der Schweiz jedoch steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt haben. Dies ist insbesondere der Fall bei Inhabern von Aufenthaltsbewilligungen sowie bei Asylbewerbern (siehe Kapitel 1: *Die ausländischen Arbeitnehmer mit Wohnsitz in der Schweiz*), kann jedoch auch für Inhaber von Kurzaufenthaltsbewilligungen zutreffen.

- **Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz**

Eine weitere Kategorie quellenbesteuertener Pflichtiger bilden die **Personen mit Wohnsitz im Ausland, die ein Einkommen aus der Schweiz beziehen** (beschränkte Steuerpflicht). Dabei kann es sich um im Ausland wohnhafte Personen handeln (Schweizerbürger oder Ausländer), die Leistungen aus schweizerischen Vorsorgeeinrichtungen beziehen, um ausländische Künstler und Sportler, die in der Schweiz auftreten, um Gläubiger oder Nutzniesser von Forderungen, die durch Grundstücke in der Schweiz gesichert sind, um Mitglieder des Verwaltungsrats oder der Geschäftsführung einer Gesellschaft mit Sitz oder Betriebsstätte in der Schweiz oder um Personen, die im internationalen Transport tätig sind (siehe Kapitel 2: *Personen mit Wohnsitz im Ausland*).

Schliesslich werden auch Arbeitnehmer ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz an der Quelle besteuert, so z.B. **Grenzgänger** und gewisse Wochenaufenthalter (siehe Kapitel 3: *Die Grenzgänger*), aber auch Kurzaufenthalter.

- **Gesetzliche Regelung**

Bis Ende 1994 war die Besteuerung an der Quelle nicht in der Bundesgesetzgebung geregelt. Die grosse Mehrheit der Kantone hingegen kannte diese Besteuerungsart schon seit geraumer Zeit. In der Praxis wurde daher auch die direkte Bundessteuer (dBSt) von fast allen Kantonen gleichzeitig mit der Staatssteuer an der Quelle erhoben.

Eine neue Gesetzgebung drängte sich somit auf. Aus diesem Grund regeln die beiden neuen Bundesgesetze über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden und über die direkte Bundessteuer (beide vom 14. Dezember 1990) die Besteuerung an der Quelle ausdrücklich. In Kraft sind diese Gesetze seit dem 1. Januar 1993 bzw. seit dem 1. Januar 1995.

Seither wurde die Praxis der Besteuerung an der Quelle in der ganzen Schweiz kodifiziert und vereinheitlicht (*vgl. Kapitel 5: Bezugsverfahren*). Die Steuersätze sind jedoch je nach Kanton unterschiedlich. Auch bestehen in den Kantonen manchmal Abweichungen bezüglich einzelner Regeln.

- **Bilaterales Abkommen über den freien Personenverkehr**

Mit dem Inkrafttreten des bilateralen Abkommens zwischen der Schweiz und der Europäischen Gemeinschaft (EG) sowie der Europäischen Freihandelsassoziation (EFTA) über den freien Personenverkehr am 1. Juni 2002 ist für die betreffenden ausländischen Arbeitnehmer weitgehende berufliche Mobilität gewährleistet. Demgemäss gibt es neben den bisher bekannten Ausweisen neue spezifische Bewilligungsarten.

Im Gegensatz zum bisherigen Recht wird unter dem Regime des freien Personenverkehrs den ausländischen Arbeitnehmenden bei einem Wechsel des Arbeitgebers kein neuer Ausweis ausgestellt. Die Arbeitgeber haben aber die Beschäftigung von Personen, die nach den Artikeln 83 oder 91 DBG quellensteuerpflichtig sind, innert acht Tagen ab Stellenantritt der zuständigen Steuerbehörde zu melden und die besonderen Vorschriften für die Grenzgänger zu beachten. Zudem besteht seit dem 1. Juni 2004 für die Arbeitgeber die Möglichkeit, EG-/EFTA-Bürger mittels dem sog. Meldeverfahren für kurzfristige Erwerbstätigkeit in der Schweiz anzumelden. Hierbei ist ein Aufenthalt und die Erwerbstätigkeit in der Schweiz während 90 Tagen ohne Bewilligung möglich.

1 DIE AUSLÄNDISCHEN ARBEITNEHMER MIT WOHNSITZ IN DER SCHWEIZ

Wenn die breite Öffentlichkeit von "**Quellensteuer**" spricht, dann denkt sie normalerweise an diejenige Form der Steuererhebung, um die es in diesem Kapitel geht.

Es handelt sich um die **Besteuerungsmethode für die Löhne** (bzw. Ersatzeinkünfte; *siehe Ziffern 121 und 122*) **ausländischer Arbeitnehmer, die (noch) nicht im Besitz einer Niederlassungsbewilligung (Bewilligung C) sind**. Das Erwerbseinkommen dieser Personenkategorie wird in der Regel an der Quelle besteuert.

Das Prinzip lässt sich folgendermassen umschreiben: Der **Quellenbesteuerung** unterliegen alle ausländischen Arbeitnehmer, welche die fremdenpolizeiliche Niederlassungsbewilligung (Bewilligung C) nicht besitzen. Dies bedeutet, dass die Arbeitgeber verpflichtet sind, die von ihren Angestellten mit Kurz- oder Langzeitaufenthaltsbewilligungen provisorisch oder definitiv geschuldeten Steuern direkt vom Lohn abzuziehen. Dasselbe gilt auch für im Ausland wohnhafte Arbeitnehmer bei internationalen Transporten oder Wochenaufenthalter oder Kurzaufenthalter, welche einer unselbständigen Erwerbstätigkeit nachgehen.

Was die Grenzgänger mit täglicher oder wöchentlicher Rückkehr betrifft, so ist deren steuerliche Behandlung je nach Wohnsitzstaat und Arbeitskanton unterschiedlich (*siehe Kapitel 3*).

Bei der direkten Bundessteuer wird die Erhebung der Quellensteuer für natürliche Personen mit steuerrechtlichem Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz sowie für Grenzgänger und Arbeitnehmer bei internationalen Transporten in Art. 83 bis 90 sowie 91 und 97 DBG geregelt.

Was die kantonale Steuern angeht, sind die einschlägigen Bestimmungen in Art. 32 bis 36 StHG enthalten.

Der Quellensteuerabzug umfasst in der Regel die Staats- und die Gemeindesteuern, die direkte Bundessteuer sowie meistens auch die Kirchensteuer.

Vorbehalten sind in jedem Fall anders lautende Bestimmungen der Doppelbesteuerungsabkommen.

11 Steuersubjekte

Der Quellenbesteuerung unterworfen sind in der Regel alle ausländischen Staatsangehörigen, welche die fremdenpolizeiliche Niederlassungsbewilligung nicht besitzen, sich jedoch in der Schweiz aufhalten und in unselbständiger Stellung erwerbstätig sind.

111 Ausländische Arbeitnehmer mit steuerrechtlichem Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz

Es handelt sich dabei um sämtliche ausländischen Staatsangehörige, welche die Niederlassungsbewilligung (Ausweis C) nicht besitzen, in der Schweiz jedoch steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt haben und auf Grund einer beschränkten fremdenpolizeilichen Bewilligung arbeiten.

Mit dem Inkrafttreten am 1. Juni 2002 des Abkommens über den freien Personenverkehr zwischen der Schweiz und der Europäischen Gemeinschaft (EG) sowie der Europäischen Freihandelsassoziation (EFTA) und ihren Mitgliedstaaten, ist für die **Staatsangehörigen der EG/EFTA** weitgehende berufliche Mobilität (das Recht, in die Schweiz einzureisen und sich hier aufzuhalten) gewährleistet. Der Quellenbesteuerung unterliegen damit auch in der Schweiz unselbständig erwerbende Bürger aus einem EG/EFTA-Land mit einer neu geschaffenen:

- **Aufenthaltsbewilligung EG/EFTA** (Ausländerausweis B): Die Aufenthaltsbewilligung hat eine Gültigkeitsdauer von 5 Jahren, wenn der Arbeitsvertrag ein Jahr oder länger dauert
- **Kurzaufenthaltsbewilligung EG/EFTA** (Ausländerausweis L): Die Gültigkeitsdauer der Kurzaufenthaltsbewilligung (< 12 Monate) entspricht der Dauer des Arbeitsvertrags
- **Grenzgängerbewilligung EG/EFTA mit wöchentlicher Rückkehr** (Ausländerausweis G).

Für **Nicht-EG/EFTA-Bürger** sind es unselbständig Erwerbende mit:

- **Jahresaufenthaltsbewilligung B,**
- **Aufenthaltsbewilligung mit Erwerbstätigkeit Ci,**
- **Kurzaufenthaltsbewilligung L,**
- **Ausweis für vorläufig aufgenommene Ausländer F,**
- **Ausweis für Asylsuchende N,**
- **Ausweis für Schutzbedürftige S.**

Die ausländischen **Schwarzarbeiter** unterliegen ebenfalls der Quellensteuer. Diesbezüglich wurde vom Gesetzgeber per 1. Januar 2008 das Bundesgesetz über Massnahmen zur Bekämpfung von Schwarzarbeit in Kraft gesetzt. Die steuerlichen Bestimmungen dieses Gesetzes wurden systematisch in den Bereich der Quellenbesteuerung eingegliedert, finden jedoch auch Anwendung für in der Schweiz wohnhafte Schweizer Bürger, die grundsätzlich dem ordentlichen Veranlagungsverfahren unterworfen sind.

Bemerkung:

Die ausländischen Arbeitnehmer mit unbeschränkter **Niederlassungsbewilligung** (Ausweis C) hingegen gelten als "etabliert". Sie erfahren **dieselbe Behandlung wie die Schweizer Steuerpflichtigen** und haben eine Steuererklärung gemäss dem ordentlichen Veranlagungsverfahren auszufüllen.

Im Übrigen ist zu bemerken, dass ausländische Arbeitnehmer, die mit einem Ehegatten, der das Schweizer Bürgerrecht oder die Niederlassungsbewilligung besitzt, in rechtlich und tatsächlich ungetrennter **Ehe** leben, von der Quellensteuer **ausgenommen** sind, auch wenn die oben stehenden Voraussetzungen erfüllt sind. Sie werden im ordentlichen Verfahren besteuert.

112 Arbeitnehmer ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz

Der Quellenbesteuerung unterliegen auch alle in der Schweiz tätigen unselbständigen Arbeitnehmer mit Wohnsitz im Ausland ohne Rücksicht auf ihre Staatsangehörigkeit, die

- in der Schweiz während **kurzer Dauer** erwerbstätig sind (Kurzaufenthaltbewilligung EG/EFTA L)
- in der Schweiz als **Grenzgänger** mit regelmässiger **täglicher Rückkehr** erwerbstätig sind (Grenzgängerbewilligung EG/EFTA G / siehe Kapitel 3: Die Grenzgänger)
- in der Schweiz mit **Grenzgängerbewilligung G** (BVO) erwerbstätig sind¹⁾
- in der Schweiz **während der Woche unselbständig** tätig sind (gewisse **Wochenaufenthalter**; siehe Kapitel 3: Die Grenzgänger),
- **in der Schweiz erwerbstätig waren** und nach ihrer Wohnsitzverlegung ins Ausland nachträglich noch **Leistungen des Arbeitgebers**, z.B. eine Bonuszahlung, erhalten
- für Arbeit im **internationalen Verkehr** an Bord eines Schiffes oder eines Luftfahrzeugs oder bei einem Transport auf der Strasse Lohn oder andere Vergütungen von einem Arbeitgeber mit Sitz oder Betriebsstätte in der Schweiz erhalten (siehe Ziffer 235)
- in der Schweiz ohne Registrierung erwerbstätig sind (**Schwarzarbeiter**).

Unter diese Kategorie fallen auch schweizerische Staatsangehörige, die z.B. ihren Wohnsitz in Frankreich haben und in Genf als Grenzgänger arbeiten; auf ihrem Einkommen wird ebenfalls die schweizerische Quellensteuer erhoben.

1) Die "Grenzgänger", die in der Schweiz arbeiten und nicht täglich in ihr Heimatland zurückkehren, sind in der Regel an der Quelle besteuert (siehe Kapitel 3: Die Grenzgänger).

12 Steuerobjekt

Die Quellensteuer wird von den Bruttoeinkünften berechnet und erstreckt sich auf alle Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit (eingeschlossen die Nebeneinkünfte und Naturalleistungen) sowie auf die Ersatzeinkünfte (Art. 84 DBG bzw. Art. 32 Abs. 3 StHG).

121 Erwerbseinkünfte

Die unter Ziffer 11 aufgeführten Arbeitnehmer bezahlen die an der Quelle erhobene Steuer auf dem **gesamten Bruttobetrag** der ausgerichteten oder gutgeschriebenen Entschädigungen, insbesondere auf dem ordentlichen Monatslohn (Stunden- bzw. Taglohn, Akkordlohn, Lohn für Überzeit-, Nacht- und Extraarbeiten, Arbeitsprämien), auf sämtlichen Lohnzulagen (Familien- und Kinderzulagen, Orts- und Teuerungszulagen usw.), auf Provisionen, Gratifikationen, Abfindungsleistungen, Dienstaltersgeschenken, Naturalleistungen (Kost und Logis, Dienstwohnung, Geschäftsauto usw.) sowie auf Trinkgeldern. Steuerbar sind zudem Bonuszahlungen an Personen, die im Zeitpunkt der Auszahlung keinen Wohnsitz oder Aufenthalt mehr in der Schweiz haben.

122 Ersatzeinkünfte

Steuerbar sind alle an die Stelle des Erwerbseinkommens tretenden Ersatzeinkommen (Bruttoeinkünfte) aus Arbeitsverhältnis sowie aus Kranken-, Unfall-, Haftpflicht-, Invaliden- und Arbeitslosenversicherung.

An der Quelle **zu erfassende Ersatzeinkünfte** sind insbesondere:

- Leistungen der Arbeitslosenversicherung (ALV)
- IV-Taggelder, IV-Renten und IV-Kapitalleistungen aus IV und beruflicher Vorsorge
- UVG-Taggelder und UVG-Teilrenten sowie an deren Stelle tretende Kapitalleistungen
- Taggelder der Krankenkassen sowie Leistungen haftpflichtiger Dritter für Erwerbsausfall
- Leistungen des Arbeitgebers, die nicht unmittelbares Entgelt für geleistete Arbeit darstellen (z.B. Abgangsentschädigungen, Konkurrenzverbotsabfindung usw.).
- Leistungen der Mutterschaftsentschädigung (seit 1. Juli 2005).

Keine Ersatzeinkünfte und damit nicht im Quellensteuerverfahren, sondern im ordentlichen Veranlagungsverfahren zu besteuern, sind insbesondere:

- Renten der AHV
- ordentliche und ausserordentliche Ergänzungsleistungen zur AHV und IV
- Alters- und Hinterlassenenrenten/Kapitalleistungen aus 2. und 3. Säule
- Freizügigkeitsleistungen aus 2. und 3. Säule
- Hilflosenentschädigungen aus AHV, IV und UVG
- Vollrenten und Integritätsentschädigungen aus Unfall- und Invalidenversicherung.

13 Tarife

Die an der Quelle erhobene Steuer auf dem Lohn ausländischer Arbeitnehmer ist, mit Ausnahme geringfügiger Einkünfte (siehe nachfolgend D-Tarif) **immer progressiv** (wie in Kapitel 2 dargestellt, ist dies bei der Besteuerung des Nebenerwerbs sowie gewisser Einkommen, die in der Schweiz von Personen mit ausländischem Wohnsitz erzielt werden, nicht immer der Fall). Die Quellensteuer ist in Bezug auf die Tarife so weit als möglich der im ordentlichen Verfahren erhobenen Steuer angeglichen, da sie an die Stelle der letzteren tritt.

Die Steuersätze in den kantonalen Tarifen betreffend Besteuerung an der Quelle sind – ebenso wie für die ordentliche Einkommens- und Vermögenssteuer – unterschiedlich hoch.

Es sei noch kurz daran erinnert, dass der **Quellensteuerabzug** auf den Einkünften der ausländischen Arbeitnehmer immer die **Staatssteuer**, die **Gemeindesteuer**, die **direkte Bundessteuer** sowie die **Kirchensteuer** (sofern diese obligatorisch erhoben wird) beinhaltet.²⁾

Die für die direkte Bundessteuer geschuldete Quellensteuer wird von den Kantonen zusammen mit den kantonalen und kommunalen Quellensteuern erhoben. Die im DBG und im Anhang zur Verordnung über die Quellensteuer bei der direkten Bundessteuer erwähnten Steuersätze sind somit nicht direkt anwendbar, sondern in die kantonalen Tarife eingerechnet.

Um die Gleichbehandlung der verschiedenen Steuerzahler so weit wie möglich zu gewährleisten, enthalten die Quellensteuertarife gewisse Korrekturen, wie zum Beispiel den Abzug der obligatorischen Beiträge für AHV/IV/EO und für die berufliche Vorsorge sowie der Beiträge für die ALV und die NBUV bis zu den gesetzlich festgelegten Beträgen. Diese **allgemeinen Abzüge** entsprechen denjenigen der ordentlichen Veranlagung. Zu diesen kommen noch Abzüge für Versicherungsprämien und Berufsauslagen hinzu.

Individuelle Abzüge (z.B. Säule 3a, Schuldzinsen) werden bei der Tarifberechnung nicht berücksichtigt und sind daher Gegenstand eines nachträglichen Antrags des Steuerpflichtigen.

Die Steuergesetze tragen auch den **persönlichen Verhältnissen des Steuerpflichtigen** (Zivilstand, Anzahl Kinder) durch Anwendung unterschiedlicher Tarife Rechnung.

Zweiverdiener-Ehepaare werden ebenfalls in allen Kantonen sowie beim Bund mit einem Sondertarif berücksichtigt.

2) Je nach Kanton kann der Quellensteuerabzug noch weitere Gemeindeabgaben umfassen, z.B. die Feuerwehrsteuer.

Bei den anzuwendenden Tarifen wird folgendermassen unterschieden:

- **Tarif A** für **allein stehende** Steuerpflichtige (ledige, tatsächlich oder rechtlich getrennt lebende, geschiedene und verwitwete Steuerpflichtige)³⁾
- **Tarif B** für **verheiratete** – in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe lebende – **Alleinvertreuer**, für eingetragene Partnerschaften sowie für allein stehende Steuerpflichtige, die mit Kindern oder unterstützungsbedürftigen Personen zusammenleben und deren Unterhalt zur Hauptsache bestreiten; dieser Tarif ist in verschiedene Kolonnen unterteilt ("ohne Kinder", "mit 1 Kind", "mit 2 Kindern" usw.)⁴⁾
- **Tarif C** für **verheiratete** Steuerpflichtige, die **beide hauptberuflich in der Schweiz erwerbstätig** sind (Doppelverdiener); auch dieser Tarif ist in verschiedene Kolonnen unterteilt ("ohne Kinder", "mit 1 Kind", "mit 2 Kindern" usw.)⁵⁾
- **Tarif D** Sondertarif für Einkünfte aus **Nebenerwerb** (wöchentliche Arbeitszeit unter 15 Stunden und monatliches Bruttoeinkommen unter 2'000 Franken) sowie **Ersatzeinkünfte** (siehe Ziffer 122), wenn der Versicherer diese nicht nach Massgabe des versicherten Verdienstes an den Versicherten ausrichtet oder diese neben ein allfälliges Erwerbseinkommen treten. Es handelt sich dabei in fast allen Kantonen um **proportionale Tarife**.⁶⁾

Bemerkungen:

Für Grenzgänger mit Wohnsitz in Deutschland kommen besondere Tarife zur Anwendung, die im Doppelbesteuerungsabkommen festgelegt sind.

Der Kanton TI trägt seit dem 1. Januar 2009 der Situation des Ehepartners, welcher eine Erwerbstätigkeit im Ausland ausübt, Rechnung: unter Einbezug eines mutmasslichen Einkommens für alle Steuerpflichtigen, mit Ausnahme der Grenzgänger (Tarif E) und Gewährung eines Halb-Abzugs für die Kinder unter der Sorge dieser letzteren (Tarif F).

Der an der Quelle abzuziehende Betrag wird in den einzelnen Kantonen folgendermassen ausgedrückt:

- sowohl in Franken als auch in % des monatlichen Bruttoeinkommens: ZH, BE, LU, UR, SZ, OW, NW, GL, ZG, SO, SH, AR, AI, SG, AG und TG
- in % des monatlichen Bruttoeinkommens: FR, BS, BL, GR, VD, VS, NE, GE und JU
- in % des jährlichen Bruttoeinkommens: TI.

3) Kantone ZH, SZ und OW: Dieser Tarif gilt auch für Alleinstehende, die Kinderzulagen beziehen (deren Kinder aber nicht im gleichen Haushalt leben) bzw. Kinderunterhaltszahlungen leisten; er ist deshalb in verschiedene Kolonnen unterteilt ("Alleinstehend", "1 Kind" bis "6 Kinder").

4) In den Kantonen SZ, BS und JU werden die Einelternfamilien nicht mit Tarif B, sondern mit Tarif A besteuert. Die betreffenden Abzüge sind im Tarif A integriert.

5) Kanton VD: Dieser Tarif kommt nur auf Antrag der Ehegatten und nach Bewilligung durch die Steuerverwaltung zur Anwendung. Andernfalls gilt der Tarif D.

Kanton GE: Dieser Kanton kennt keinen Tarif C. Für Einkommen von in ungetrennter Ehe lebenden Steuerpflichtigen gilt der Tarif A. Mittels Tarif B wird anschliessend die Berechnung korrigiert, wobei die Einkommen der Ehegatten und die Unterhaltungspflichten berücksichtigt werden. Im Weiteren kommt ein Tarif I für Ehegatten internationaler Beamter zur Anwendung.

6) Kanton VD: Es gibt einen progressiven Tarif D (Minimalsatz 10%), der anstelle des Tarifs C für Ehefrauen zur Anwendung kommt, die einer Haupt- oder Nebenerwerbstätigkeit nachgehen und deren Mann für sein Erwerbseinkommen ebenfalls an der Quelle besteuert wird.

Wie die Tarife der ordentlichen Einkommenssteuer sind auch die Quellensteuertarife **progressiv**. Sie sind nach monatlichen Bruttoeinkommensstufen aufgebaut und definieren immer eine bestimmte obere Grenze (ab diesem steuerbaren Einkommen bleibt der Steuersatz gleich), die von Kanton zu Kanton variiert.

Wie bereits erwähnt, gilt eine Ausnahme für den Tarif D für **Nebenerwerbs- oder Ersatzeinkünfte**, der in den allermeisten Kantonen **proportional** ist. In **beinahe allen Kantonen** beträgt der Steuersatz (einschliesslich der dBST von 1 %) **10 %**.

Nur einige Kantone kennen andere Steuersätze:

- UR: 12 % (inbegriffen 1 % direkte Bundessteuer)
- OW: 11 % (inbegriffen 1 % direkte Bundessteuer)
- TI: 4 % für Einkommen aus Nebenerwerbstätigkeit (inbegriffen 1 % direkte Bundessteuer),
10 % für Ersatzeinkommen (inbegriffen 1 % direkte Bundessteuer)
- GE: 8 % (inbegriffen 1 % direkte Bundessteuer)
- VD: progressiver Tarif (Minimum 10 %).

Bemerkung:

Die kantonalen Quellensteuertarife und die entsprechenden Merkblätter sind bei der zuständigen kantonalen Steuerverwaltung erhältlich, die alle erforderlichen Auskünfte erteilt, insbesondere auch über die sich auf Grund der Doppelbesteuerungsabkommen ergebenden Einschränkungen.

14 Gründe für die Besteuerung an der Quelle

Die Gründe dafür, dass das Erwerbseinkommen ausländischer Arbeitnehmer ohne Niederlassungsbewilligung an der Quelle besteuert wird, sind vielfältig.

Wir möchten hier nur deren zwei – die beiden offensichtlichsten – erwähnen:

- Zunächst handelt es sich natürlich um eine **sichere Form der Erhebung**, welche den Steuerbehörden eine weitgehende "Garantie" oder "Sicherheit" bietet.
Es wird auf diese Weise nämlich vermieden, dass ein Ausländer oder Schweizerbürger mit Wohnsitz im Ausland, der nur vorübergehend in der Schweiz arbeitet, vor Bezahlung seiner auf dem Lohn geschuldeten Steuern in sein Wohnsitzland zurückkehrt.
- Ferner liegt der Besteuerung an der Quelle auch ein **rein praktischer Umstand** zugrunde, der das Veranlagungs- und Erhebungsverfahren betrifft: Während ihrer ersten Jahre in der Schweiz sind die ausländischen Arbeitnehmer meistens noch keiner unserer Landessprachen kundig, zumindest nicht der offiziellen Sprache ihres Aufenthaltskantons.
Diese Leute stehen somit manchmal vor fast unüberwindbaren Schwierigkeiten, wenn es darum geht, die verschiedenen in der Steuererklärung aufgeführten Rubriken sowie die dazugehörigen "Wegleitungen" zu entschlüsseln. Man denke nur schon an die Probleme, welche sogar zahlreiche Pflichtige, die ihre Schuljahre in unserem Land absolviert haben und die Sprache ihres Wohnsitzkantons eigentlich beherrschen, beim Ausfüllen ihrer Steuererklärung bekunden.

Die Besteuerung an der Quelle stellt also eine administrative Vereinfachung des Verfahrens dar, die sowohl für den Steuerpflichtigen als auch für die Steuerbehörden verschiedene Vorteile mit sich bringt, so den Wegfall der Steuererklärung, ein stark verkürztes Veranlagungsverfahren, Rationalisierung und Sicherheit in Bezug auf die Erhebung.

Allerdings birgt die Quellensteuer aus technischen Gründen auch Besonderheiten in sich, die sich je nach Verhältnissen zugunsten oder zuungunsten des Steuerpflichtigen auswirken können:

- Die Berufsauslagen können nicht in ihrer effektiven Höhe, sondern nur in pauschaler Form berücksichtigt werden.
- Die Erwerbsaufnahme bzw. -aufgabe des anderen Ehegatten sowie eine Änderung des Beschäftigungsgrades wirken sich sofort aus.
- Bei der Berechnung der Quellensteuertarife werden die Beiträge an AHV/IV/EO/ALV/NBUV sowie für die 2. Säule auf dem vollen Bruttolohn in Abzug gebracht, obwohl effektiv auf Familien- und Kinderzulagen keine Sozialversicherungsbeiträge erhoben werden⁷⁾ und bei der 2. Säule der unterobligatorische Teil des Lohnes nicht beitragspflichtig ist (berücksichtigt werden jedoch die Höchstbeiträge bei ALV und NBUV).
- Die auf die Quellensteuer anwendbaren Tarife stellen immer eine Art gewogenes Mittel der kommunalen Steuerbelastung dar. Somit gibt es nicht "teure" und "billige" Gemeinden wie bei der ordentlichen Besteuerung.

Bemerkung:

Gewisse Kantone sehen unter gewissen Bedingungen und auf Anfrage ein „Korrektiv“ vor.

7) Kanton BS: Kinderzulagen werden bei der Tarifberechnung vor der Ermittlung des AHV- und Pensionskassenbeitrags subtrahiert und am Schluss wieder addiert.

Sowohl das DBG als auch das StHG sehen für die Vermögenserträge und die der Quellensteuer nicht unterliegenden Einkünfte eine ergänzende Besteuerung im **ordentlichen Verfahren** vor. Dasselbe gilt in Bezug auf die steuerliche Erfassung des Vermögens durch die Kantone. Schliesslich findet auch eine **nachträgliche ordentliche Veranlagung** statt, wenn das der Quellensteuer unterliegende jährliche Bruttoeinkommen einen bestimmten Betrag überschreitet (*siehe Ziffer 152*).

15 Ordentliche Veranlagung zusätzlich zur Quellensteuer

Die ordentliche Veranlagung bleibt in zweierlei Hinsicht vorbehalten (unter Beibehaltung des Quellensteuerabzugs auf Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit):

- Für Vermögenswerte und für Einkünfte, die dem Steuerabzug an der Quelle nicht unterworfen sind, werden auch quellenbesteuerte ausländische Arbeitnehmer im ordentlichen Verfahren veranlagt (**ergänzende Veranlagung** gemäss Art. 90 Abs. 1 DBG bzw. Art. 34 Abs. 1 StHG).
- Übersteigen die an der Quelle erfassten Erwerbs- bzw. Ersatzeinkünfte eine bestimmte Höhe, wird nachträglich zur Kontrolle eine integrale ordentliche Veranlagung, unter Anrechnung der abgezogenen Quellensteuern durchgeführt (**nachträgliche ordentliche Veranlagung** gemäss Art. 90 Abs. 2 DBG bzw. Art. 34 Abs. 2 StHG).

151 Ergänzende ordentliche Veranlagung

Sowohl bei der direkten Bundessteuer als auch in allen Kantonen müssen die Quellenbesteuerten unter bestimmten Bedingungen eine Steuererklärung ausfüllen, um dann im ordentlichen Verfahren veranlagt zu werden:

- **Vorhandensein weiterer Einkommensquellen:** Verfügen an der Quelle besteuerte Arbeitnehmer⁸⁾ zusätzlich zu ihrem Erwerbseinkommen noch über weiteres steuerbares Einkommen (z.B. aus selbständiger Erwerbstätigkeit, aus beweglichem oder unbeweglichem Vermögen, aus Verleihung oder Nutzung von Urheberrechten und Patenten, aus Lotterien oder lotterienähnlichen Veranstaltungen sowie Wettbewerben, aus Nutzniessung, Stiftungen, Renten, Pensionen, Alimenten) oder erhalten sie eine Kapitalleistung aus Vorsorge, so werden sie für diese Einkommensbestandteile nach den allgemeinen Bestimmungen des Steuergesetzes ergänzend veranlagt.
- **Vorhandensein von steuerbarem Vermögen:** Besitzen an der Quelle besteuerte Pflichtige Vermögenswerte, für die sie normalerweise besteuert würden (d.h. Vermögen, das nach Vornahme aller Abzüge das steuerfreie Minimum überschreitet), sind diese ebenfalls in einer Steuererklärung anzugeben.

Dabei handelt es sich allerdings um eine **zusätzliche Veranlagung**, die zu Beginn der nächsten Steuerperiode vorgenommen wird. Die Steuerpflichtigen werden für ihr **Erwerbseinkommen weiterhin an der Quelle besteuert** und die an der Quelle erfassten Einkünfte sind für die Satzbestimmung zu berücksichtigen.

8) oder deren nicht erwerbstätige Ehegatten

152 Nachträgliche ordentliche Veranlagung

Im Weiteren wird bei der direkten Bundessteuer sowie in allen Kantonen eine nachträgliche ordentliche Veranlagung für das gesamte Einkommen und Vermögen des Steuerpflichtigen durchgeführt, sobald das an der Quelle besteuerte Erwerbseinkommen einen gewissen Betrag überschreitet.⁹⁾

So sehen Art. 90 Abs. 2 DBG und 34 Abs. 2 StHG eine Einschränkung der Quellensteuer als endgültige Abrechnung insoweit vor, als eine nachträgliche Veranlagung vorzunehmen ist, wenn die dem Steuerabzug an der Quelle unterworfenen Bruttoeinkünfte des Steuerpflichtigen oder seines Ehegatten, der in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe lebt, in einem Kalenderjahr den durch das Eidgenössische Finanzdepartement bzw. das kantonale Recht festgelegten Betrag überschreiten.

Der Steuerpflichtige muss sodann eine Steuererklärung ausfüllen und darin die Gesamtheit seiner Einkünfte und allfälligen Vermögenswerte (für die Staats- und Gemeindesteuern) angeben. Die Quellensteuer wird zinslos an die so berechnete Steuer **angerechnet** (Veranlagung im ordentlichen Verfahren).

In diesen Fällen wird somit die Quellensteuer nachträglich zur reinen Sicherungssteuer.¹⁰⁾ Hintergrund dieser Regelung bildet der Umstand, dass die unterschiedliche Belastung, die sich bei der Quellensteuer zufolge Berechnung von den Bruttoeinkünften und Pauschalierung der Abzüge gegenüber den ordentlich veranlagten Steuern ergibt, mit höherem Einkommen tendenziell auch stärker ins Gewicht fällt.

In gleicher Weise wirken sich zufolge eines einzigen Tarifs pro Kanton auch die innerkantonal unterschiedlichen Steuerbelastungen – je höher das an der Quelle erfasste Einkommen ist – betragsmässig stärker aus. Die nachträgliche ordentliche Veranlagung entspricht somit dem Grundsatz der Gleichbehandlung, der prinzipiell auch für den Bereich der Quellensteuer gilt.

-
- 9) *In sieben Kantonen findet eine nachträgliche ordentliche Veranlagung noch in weiteren Fällen statt:*
- *BE: auf Antrag der quellenbesteuerten Person, wenn sie zusätzliche, in den Tarifen nicht berücksichtigte Abzüge geltend macht.*
 - *ZG, BS, BL und SH: wenn der Quellensteuerpflichtige Grundeigentum im Kanton besitzt.*
 - *VD: bei Grundeigentum im Kanton oder bei einem beweglichen Vermögen über 50'000 Franken für Alleinstehende bzw. über 100'000 Franken für in ungetrennter Ehe lebende Steuerpflichtige.*
 - *GE: bei Grundeigentum im Kanton oder bei steuerbarem Vermögen.*

Die Quellensteuer auf dem Erwerbseinkommen wird weiterhin erhoben und auf den im ordentlichen Verfahren berechneten Steuerbetrag angerechnet.

- 10) *In den Kantonen LU, SZ, ZG, SO, SH, AG, TG und TI kann die Steuerverwaltung auf die Erhebung der Quellensteuer als Sicherungssteuer verzichten, wenn der Arbeitgeber oder die steuerpflichtige Person hinreichende Sicherheit leistet.*
- Dies gilt ebenso (ausser im Kanton SZ), wenn die Erhebung im ordentlichen Verfahren auf Grund der Umstände mehr als gesichert erscheint, insbesondere wenn das Jahreseinkommen 120'000 Franken übersteigt und dadurch automatisch eine nachträgliche ordentliche Veranlagung ausgelöst wird (siehe Ziffer 152.1).*

152.1 Höhe der Einkommenslimite

Sowohl beim Bund wie auch in fast allen Kantonen beträgt die **Einkommenslimite** (entweder gesetzlich verankert oder durch die Finanzdirektion festgelegt), welche die nachträgliche ordentliche Veranlagung auslöst, **120'000 Franken** (jährliches Bruttoeinkommen).

Nur der Kanton GE kennt eine andere Einkommenslimite von jährlich 500'000 Franken.

Dauert die Steuerpflicht im Kanton weniger als ein Kalenderjahr, werden die betreffenden Bruttoeinkünfte auf ein Jahr umgerechnet.

152.2 Beibehaltung der nachträglichen ordentlichen Veranlagung

Die Quellensteuer ist eine Besteuerung nach Massgabe des Gegenwartseinkommens.

Demzufolge ist es notwendig, um die Kontinuität der Besteuerung des Gesamteinkommens zu sichern, dass ein Steuerpflichtiger, dessen Bruttoeinkommen in einem Kalenderjahr die Einkommenslimite übersteigt, auch in den nachfolgenden Jahren (bis zum Ende seiner Quellensteuerpflicht) nachträglich im ordentlichen Verfahren veranlagt wird, und zwar auch dann, wenn sein Einkommen später diese Limite vorübergehend oder dauernd nicht mehr erreichen sollte.

16 Wechsel zur ordentlichen Veranlagung

Bestimmte Ereignisse oder Umstände, welche die Person des hier wohnhaften ausländischen Arbeitnehmers betreffen, bewirken einen Übergang vom System der Besteuerung an der Quelle zum ordentlichen Veranlagungsverfahren.

Diese Änderung betreffend die steuerrechtliche Situation des ausländischen Arbeitnehmers wird insbesondere durch Erhalt einer **Niederlassungsbewilligung** sowie durch **Heirat** mit einer Person, die das Schweizer Bürgerrecht oder den Ausweis C besitzt, bewirkt.

Die verschiedenen Sachverhalte werden nachstehend kurz erläutert.

161 Erlangen einer Niederlassungsbewilligung

Ausländer mit einer temporären Aufenthaltsbewilligung können eine **definitive Niederlassungsbewilligung (Ausweis C)** beantragen, wenn sie sich während längerer Zeit in der Schweiz aufgehalten haben. Mit deren Erhalt unterstehen sie ab dem folgenden Monat dem **ordentlichen Veranlagungsverfahren**, und zwar gleich wie die übrigen in der Schweiz wohnhaften Steuerpflichtigen.

Die für die Niederlassungsbewilligung (Ausweis C) notwendige Anzahl Aufenthaltsjahre (nach Erlangen des Ausweises B) ist je nach Herkunftsland des Arbeitnehmers verschieden: ¹¹⁾

- **5 Jahre:** alle westeuropäischen Länder (EG und EFTA) sowie die USA
- **10 Jahre:** alle übrigen Länder.

162 Heirat mit einem(r) Schweizer(in) oder einem(r) Ausländer(in) mit Ausweis C

Die bisher an der Quelle besteuerte Person wird ab Beginn des Monats, der ihrer Heirat mit einer Person mit Schweizer Bürgerrecht oder mit Niederlassungsbewilligung folgt, im ordentlichen Verfahren veranlagt¹²⁾ (dasselbe gilt auch für eingetragene Partnerschaften).

Als logische Konsequenz unterliegen ausländische Arbeitnehmer ohne fremdenpolizeiliche Niederlassungsbewilligung bei tatsächlicher oder rechtlicher Trennung oder Scheidung von einem Ehegatten mit Schweizer Bürgerrecht oder Niederlassungsbewilligung ab Beginn des folgenden Monats wiederum dem Steuerabzug an der Quelle.

11) *Sofortige Erteilung der Niederlassungsbewilligung : Nach ständiger Praxis wird ordentlichen und ausserordentlichen Professoren, die an einer Universität, an einer Eidgenössischen Technischen Hochschule oder am "Institut Universitaire des Hautes Etudes Internationales" unterrichten, die Niederlassungsbewilligung sofort erteilt. Dies gilt ebenfalls für ihren Ehepartner und die minderjährigen Kinder, die im Rahmen des Familiennachzugs eingereist sind. Die gleiche Regelung gilt für den ausländischen Ehegatten und die minderjährigen Kinder eines ordentlichen oder ausserordentlichen Professors schweizerischer Staatsangehörigkeit. Die durch den Regierungs- oder Bundesrat gewählten Assistenzprofessoren erhalten die Niederlassungsbewilligung ebenfalls mit ihrer Wahl.*

12) *Der Kanton TI behält die Besteuerung an der Quelle (Tarif C, wenn der Ehepartner eine Erwerbstätigkeit ausübt) bis zum Erhalt der Niederlassungsbewilligung bei.*

163 Übrige Fälle

Im Gegensatz zu den Ausführungen in Ziffer 15 ersetzt hier die ordentliche Veranlagung definitiv die Besteuerung an der Quelle und wird nicht zusätzlich zur letzteren durchgeführt.

163.1 Bezug einer Altersrente

Sobald eine AHV-Rente oder eine Rente aus beruflicher Vorsorge an Quellenbesteuerte in der Schweiz¹³⁾ ausgerichtet wird, gehen sowohl der Bund als auch fast alle Kantone zum ordentlichen Veranlagungsverfahren über. Dies ist auch dann der Fall, wenn die betreffende Person weiterhin einer unselbständigen Erwerbstätigkeit nachgeht.

Diese Bestimmung gilt nicht für die Kantone ZH, SZ und OW, wo eine weiter geführte Erwerbstätigkeit quellenbesteuert bleibt.

163.2 Lohnbezug aus dem Ausland

Erhält ein Steuerpflichtiger mit Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz, der grundsätzlich der Quellensteuerpflicht unterliegt, seine Erwerbseinkünfte von einem Leistungsschuldner im Ausland und werden diese nicht von einer Betriebsstätte in der Schweiz getragen, wird er sowohl bei der direkten Bundessteuer als auch in allen Kantonen im ordentlichen Verfahren veranlagt, auch wenn er noch nicht im Besitz einer Niederlassungsbewilligung ist. Da es an einer schweizerischen Quelle fehlt, ist es praktisch nicht möglich, den Quellensteuerabzug vorzunehmen.

163.3 Andere kantonale Praktiken

Gewisse Kantone kennen noch weitere nicht im StHG vorgesehene Fälle, welche automatisch und definitiv eine ordentliche Veranlagung auslösen.

163.31 Überschreiten einer bestimmten Vermögensgrenze

Im Kanton GE wird der Steuerpflichtige für sein ganzes Einkommen und Vermögen im ordentlichen Verfahren besteuert, sobald er im Kanton eine Vermögenssteuer bezahlt (d.h. steuerbares Vermögen von gegenwärtig 54'800 Franken für Alleinstehende bzw. 109'600 Franken für Verheiratete besitzt).

Dasselbe gilt für den Kanton VD bei Grundeigentum im Kanton oder bei einem beweglichen Vermögen von über 50'000 Franken für Alleinstehende bzw. über 100'000 Franken für in ungetrennter Ehe lebende Steuerpflichtige.

13) Für im Ausland wohnhafte Empfänger solcher Renten, siehe Kapitel 231.

163.32 Vorhandensein von Grundeigentum

In den Kantonen BE, AG, VD, GE und JU sowie als Praxis LU, UR, SZ, NW, GL, FR, SO und BS werden ausländische Arbeitnehmer, die im Kanton Grundeigentum besitzen, automatisch ordentlich veranlagt.

Bei Erwerb von Grundeigentum durch eine an der Quelle besteuerte Person während einer laufenden Steuerperiode erfolgt der Übertritt ins ordentliche Veranlagungsverfahren in der Regel ab Beginn der neuen Veranlagungsperiode (in den Kantonen SZ und JU ab dem Folgemonat; in den Kantonen LU und AG ab Erwerb des Grundstücks; im Kanton BE rückwirkend auf Beginn des Jahres).

163.4 Übergang zu selbständiger Erwerbstätigkeit

Da die Quellenbesteuerung definitionsgemäss für Lohnempfänger bestimmt ist, fällt sie beim Übergang von unselbständiger zu selbständiger Erwerbstätigkeit weg.

17 Rückerstattung der Kirchensteuer

Meist ist die Kirchensteuer im Quellensteuerabzug inbegriffen. Gemäss Art. 15 der Bundesverfassung (Glaubens- und Gewissensfreiheit) kann jedoch niemand gezwungen werden, Steuern zu bezahlen, welche für Kultuszwecke einer Religionsgemeinschaft erhoben werden, der die betreffende Person nicht angehört. In diesem Fall ist die Kirchensteuer zurückzuerstatten.

Die **Rückerstattung** einer **zu Unrecht erhobenen Kirchensteuer** bei quellenbesteuerten ausländischen Arbeitnehmern, die **konfessionslos** sind oder **keiner der offiziellen Landeskirchen angehören**, ist in den Steuergesetzen der Kantone NW, AI und JU ausdrücklich vorgesehen (sowie in den Kantonen LU und SZ, wenn die Kirchensteuer versehentlich abgezogen wurde) und in den Kantonen FR und TG durch die Praxis geregelt.

Im Übrigen sehen die Kantone Folgendes vor:

- In den Kantonen ZH, BE, LU, UR, SZ, OW, NW, GL, ZG, SO, BL, SH, AR, SG, GR und AG wird die Kirchensteuer **nur bei quellenbesteuerten Personen erhoben, welche einer in diesem Kanton als Landeskirche anerkannten Religionsgemeinschaft angehören**. Entweder bestehen verschiedene Tarife (mit bzw. ohne Kirchensteuer), oder der Schuldner (= Arbeitgeber) der steuerbaren Leistung hat den im Steuertarif abgelesenen Steuerbetrag um den darin enthaltenen Betrag für die Kirchensteuer zu kürzen.
Das Problem einer allfälligen Rückerstattung eines Teils der Quellensteuer stellt sich in diesen Kantonen somit nicht.
- Im Kanton BS wird die Kirchensteuer direkt von den Kirchgemeinden berechnet und erhoben.
- Die Kantone TI und VS, in denen die Kultuskosten durch die Gemeinden getragen werden, schliessen die Kirchensteuer nie in der beim ausländischen Arbeitnehmer erhobenen Quellensteuer ein (eine Kirchensteuer wird übrigens nur in 38 Tessiner und in 6 Walliser Gemeinden erhoben).
- Im Kanton VD, wo das Budget des Gemeinwesens auch die Kosten für Kultuszwecke umfasst, kann die Rückerstattung nur bei der Gemeindesteuer beantragt werden, und zwar für denjenigen Teil, der den für die Kirche bestimmten Ausgaben entspricht. Bei der Kantonssteuer ist keine Rückerstattung möglich.
- Im Kanton GE beruht die Kirchensteuer auf freiwilliger Basis (es bestehen keine Betreibungsmassnahmen für die Einziehung der Kirchensteuer). Wünscht also ein an der Quelle besteuertes ausländischer Arbeitnehmer die Kirchensteuer zu bezahlen, so muss er seinen Arbeitgeber ersuchen, den entsprechenden Pauschalabzug (1 % des Bruttoeinkommens) vorzunehmen.
- Auch im Kanton NE stellt sich das Problem einer allfälligen Rückerstattung der Kirchensteuer an Andersgläubige nicht, da in diesem Kanton die Entrichtung der Kirchensteuer freiwillig ist und die diesbezügliche Rechnung dem Steuerpflichtigen separat zugestellt wird.

2 PERSONEN MIT WOHSITZ IM AUSLAND

Natürliche Personen, die in der Schweiz wohnen – d.h. die ihren Wohnsitz oder Aufenthaltsort hier begründet haben – werden grundsätzlich auf ihrem gesamten Einkommen besteuert. Auf Grund ihrer persönlichen Zugehörigkeit unterliegen sie einer so genannten **unbeschränkten Steuerpflicht**.

Diese beruht auf der persönlichen Bindung an das betreffende Steuergebiet (Bundesgebiet für die direkte Bundessteuer, Kantons- und Gemeindegebiet für die Staats- bzw. die Gemeindesteuern).

21 Beschränkte Steuerpflicht

Daneben gibt es aber auch Personen, die in unserem Land steuerpflichtig sind, obwohl sie sich nicht in der Schweiz aufhalten. Es handelt sich dabei um **natürliche Personen mit Wohnsitz im Ausland**, die in der Schweiz gewisse Einkommen erzielen. Man spricht in diesem Fall von **beschränkter Steuerpflicht**.

Die Steuerpflicht dieser Personen ist beschränkt, weil die Steuer nicht das gesamte Einkommen, sondern nur die Einkünfte aus schweizerischen Quellen belastet.

Es muss jedoch hervorgehoben werden, dass die Steuer in der Regel zu dem Satz berechnet wird, der für das gesamte Einkommen anwendbar wäre, es sei denn, das betreffende Einkommen werde pauschal an der Quelle besteuert.

Für all diese Personen nimmt die Steuerbehörde des Kantons, in dem sich die Quelle des betreffenden Einkommens befindet, die Steuerveranlagung und -erhebung gemäss den eidgenössischen und kantonalen Gesetzesbestimmungen vor.

Vorbehalten bleiben abweichende Bestimmungen allfälliger Doppelbesteuerungsabkommen und anderer bilateraler Abkommen.

22 Die verschiedenen Fälle wirtschaftlicher Zugehörigkeit

Natürliche Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz sind **beschränkt steuerpflichtig**, sobald eine **wirtschaftliche Zugehörigkeit** begründet ist (Art. 4 DBG und Art. 4 StHG), d.h., wenn sie

- Inhaber, Teilhaber oder Nutzniesser von Geschäftsbetrieben in der Schweiz sind
- in der Schweiz Betriebsstätten unterhalten
- an Grundstücken in der Schweiz Eigentum, dingliche oder diesen wirtschaftlich gleichkommende persönliche Nutzungsrechte haben
- in der Schweiz gelegene Grundstücke vermitteln oder damit handeln

oder (Art. 5 DBG und Art. 35 StHG)

- in der Schweiz eine Erwerbstätigkeit ausüben (gilt auch für Künstler, Sportler und Referenten)
- als Mitglieder der Verwaltung oder Geschäftsführung von juristischen Personen mit Sitz oder Betriebsstätte in der Schweiz Tantiemen, Sitzungsgelder, feste Entschädigungen oder ähnliche Vergütungen beziehen
- Gläubiger oder Nutzniesser von Forderungen sind, die durch Grund- oder Faustpfand auf Grundstücken in der Schweiz gesichert sind
- Pensionen, Ruhegehälter oder andere Leistungen erhalten, die auf Grund eines früheren öffentlich-rechtlichen Arbeitsverhältnisses von einem Arbeitgeber oder einer Vorsorgeeinrichtung mit Sitz in der Schweiz ausgerichtet werden
- Leistungen aus schweizerischen privatrechtlichen Einrichtungen der beruflichen Vorsorge oder aus anerkannten Formen der gebundenen Selbstvorsorge erhalten
- Leistungen von einem früheren Arbeitgeber mit Sitz oder Betriebsstätte in der Schweiz erhalten
- für Arbeit im internationalen Verkehr an Bord eines Schiffes oder eines Luftfahrzeuges oder bei einem Transport auf der Strasse Lohn oder andere Vergütungen von einem Arbeitgeber mit Sitz oder Betriebsstätte in der Schweiz erhalten.

Kommen die Vergütungen nicht den genannten Personen, sondern Dritten zu, so sind diese dafür steuerpflichtig.

Die Gesetzgebung der Kantone geht in die gleiche Richtung (vgl. Art. 4 und 35 StHG).

Ausserdem enthalten die Steuergesetze von drei Kantonen eine **Generalklausel**, wonach die beschränkte Steuerpflicht alle Personen betrifft, die nach Bundesrecht und internationalen Doppelbesteuerungsabkommen im Kanton besteuert werden können: VD, VS und JU.

Es sei daran erinnert, dass die Anwendung allfälliger Doppelbesteuerungsabkommen vorbehalten bleibt.

23 Besteuerungsmethode

In den ersten vier unter Ziffer 22 genannten Fällen (Art. 4 DBG und Art. 4 StHG) werden die beschränkt Steuerpflichtigen, das heisst die im Ausland wohnhaften Empfänger schweizerischer Einkünfte, für ihr Einkommen und allfälliges Vermögen (zum Beispiel bei Eigentum eines in der Schweiz gelegenen Grundstücks) im **ordentlichen Verfahren** veranlagt.

In den übrigen Fällen (Art. 5 DBG und Art. 35 StHG) sehen die Steuergesetze sowohl des Bundes als auch aller Kantone eine **Besteuerung an der Quelle** vor.

Dieses spezielle Verfahren, das auf den folgenden Seiten näher beschrieben wird, kommt insbesondere in den nachstehenden Fällen zur Anwendung:

- wenn im Ausland wohnhafte Personen aus einer inländischen öffentlich-rechtlichen Vorsorgeeinrichtung oder aus einer inländischen privatrechtlichen Einrichtung der beruflichen Vorsorge oder der gebundenen Vorsorge ein **Ruhegehalt**, eine **Pension** oder eine andere Leistung beziehen (*vgl. Ziffer 231*)
- wenn im Ausland wohnhafte **Künstler, Sportler** oder **Referenten** in der Schweiz eine Leistung erbringen und dafür ein **Honorar** erhalten (*vgl. Ziffer 232*)
- wenn im Ausland wohnhafte Gläubiger (natürliche oder juristische Personen) **Hypothekarzinsen für ein in der Schweiz gelegenes Grundstück** erhalten (*vgl. Ziffer 233*)
- wenn im Ausland wohnhafte Personen **Tantiemen** oder **Sitzungsgelder von einem Schweizer Unternehmen** beziehen (*vgl. Ziffer 234*)
- wenn im Ausland wohnhafte Personen **im internationalen Verkehr** – an Bord eines Schiffes, eines Luftfahrzeugs oder im Transport auf der Strasse – tätig sind (*vgl. Ziffer 235*).

Einige Kantone fügen dieser Liste noch weitere Sachverhalte an, welche eine Besteuerung an der Quelle bewirken (*vgl. Ziffer 236*).

231 Empfänger von Ruhegehältern und Pensionen im Ausland

Es handelt sich hierbei um einen komplexen Sachverhalt, da zunächst unterschieden werden muss

- zwischen Renten, die von **privatrechtlichen Vorsorgeeinrichtungen** (z.B. alle beruflichen [2. Säule] und privaten [Säule 3a] Vorsorgeeinrichtungen), und solchen, die von **öffentlich-rechtlichen Vorsorgeeinrichtungen** ausgerichtet werden (d.h. an ehemalige Bundes-, Staats- und Gemeindebeamte sowie an ehemalige Angestellte gemischtwirtschaftlicher Unternehmen);
- zwischen **wiederkehrenden Leistungen** (Renten u.Ä.) und (einmaligen) **Kapitalleistungen**.

Die steuerliche Behandlung ist nämlich unterschiedlich, wie nachfolgend dargestellt.

Kurz zusammengefasst sieht sie wie folgt aus:

- In Bezug auf die erste Unterscheidung sehen alle schweizerischen Steuergesetze vor, dass die von einer privatrechtlichen oder öffentlich-rechtlichen Vorsorgeeinrichtung mit Sitz oder Betriebsstätte in der Schweiz an im Ausland ansässige Personen ausgerichteten **Ruhegehälter, Pensionen** oder andere **Vorsorgeleistungen** grundsätzlich an der Quelle besteuert werden.
- Die von der Schweiz abgeschlossenen **internationalen Abkommen** zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen weisen gegenüber diesem Prinzip gewisse Abweichungen auf:
 - = Gemäss DBA steht die Hoheit zur Besteuerung von Ruhegehältern, Pensionen und Kapitaleleistungen aus **öffentlichem Dienst** für schweizerische Staatsangehörige in der Regel der Schweiz zu.¹⁴⁾
 - = Demgegenüber spricht die Mehrheit der schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommen das Besteuerungsrecht für Ruhegehälter und Pensionen aus inländischen **privatrechtlichen** Einrichtungen der beruflichen oder persönlichen Vorsorge (2. Säule und Säule 3a) dem Wohnsitzstaat des Bezügers, also dem Ausland, zu.
Die gleiche Regelung gilt für Leistungen, die nicht auf Grund eines früheren Dienstverhältnisses ausgerichtet werden, wie etwa Renten aus IV, UVG oder MVG, selbst wenn diese Renten von öffentlich-rechtlichen Einrichtungen geleistet werden.
Eine Besteuerung an der schweizerischen Quelle findet bei diesen Leistungen demnach nur dann statt, wenn zwischen der Schweiz und dem Ansässigkeitsstaat des Rentenempfängers **kein DBA abgeschlossen** wurde. Besteht jedoch ein DBA, hat die Vorsorgeeinrichtung die Rente in vollem Umfang auszubezahlen (Ausnahmen: Kanada und Ukraine).

Bemerkung:

AHV-Renten, die an eine im Ausland ansässige Person ausgerichtet werden, sind in der Schweiz – unabhängig von einem DBA – wegen fehlender gesetzlicher Grundlage weder auf eidgenössischer noch auf kantonaler Ebene steuerbar. Eine Besteuerung findet also höchstens im Wohnsitzstaat statt.

- In Bezug auf die zweite Unterscheidung (Renten/Kapitaleleistungen) ist festzuhalten, dass **Kapitaleleistungen** (von privatrechtlichen oder öffentlich-rechtlichen Vorsorgeeinrichtungen) **immer der Quellensteuer unterliegen**, dies sowohl auf eidgenössischer als auch auf kantonaler Ebene.

Die in der Schweiz bezahlten Steuern werden dem Begünstigten bei Vorliegen eines Doppelbesteuerungsabkommens, welches das Besteuerungsrecht nur dem ausländischen Wohnsitzstaat zuweist, allerdings zurückerstattet, wenn eine Bestätigung der Steuerbehörde des Ansässigkeitsstaats vorliegt, wonach diese von der Kapitaleistung Kenntnis hat (vgl. *Übersicht über die DBA unter Ziffer 231.3*).

Besteht zwischen der Schweiz und dem Wohnsitzstaat des Begünstigten kein Abkommen, belastet die Quellensteuer die Leistung definitiv.

Diese verschiedenen Leistungskategorien werden nachstehend detaillierter beschrieben.

14) Die Besteuerung findet hingegen häufig nur im Ausland statt (falls nach dortigem internem Recht vorgesehen), wenn der Bezüger im betreffenden Staat wohnt und auch dessen Staatsangehörigkeit besitzt (z.B. ein ausländischer Staatsbürger, der bei der Bundesverwaltung tätig war, bei der Pensionierung in sein Heimatland zurückgekehrt ist und dort nun eine Rente des Bundes bezieht). Einzelheiten können den entsprechenden DBA entnommen werden; vgl. auch die Übersicht in Ziffer 231.332.

231.1 Wiederkehrende Leistungen (Ruhegehälter, Pensionen und andere Renten) aus privatrechtlichen oder öffentlich-rechtlichen Vorsorgeeinrichtungen

Die Personen, die sich nach der Pensionierung entschlossen haben, im Ausland zu wohnen und somit keinen Wohnsitz oder Aufenthalt mehr in der Schweiz haben, sind für wiederkehrende Leistungen aus schweizerischen Vorsorgeeinrichtungen der Quellensteuer unterworfen.

Sowohl beim Bund als auch in allen Kantonen werden **Ruhegehälter** und **Pensionen**, die von einer privatrechtlichen oder öffentlich-rechtlichen Vorsorgeeinrichtung mit Sitz oder Betriebsstätte in der Schweiz **an im Ausland ansässige Personen ausgerichtet werden, an der Quelle besteuert** (Art. 95 Abs. 1 und Art. 96 Abs. 1 DBG bzw. Art. 35 Abs. 1 Bst. f und g StHG). Es handelt sich um:

- Einkommen von beruflichen schweizerischen Vorsorgeeinrichtungen des privaten Rechts oder Einkommen gemäss anerkannten Formen der gebundenen Selbstvorsorge;
- Leistungen aus Arbeitsverhältnissen des öffentlichen Rechts.

Vorbehalten bleiben in jedem Fall anders lautende Bestimmungen in den zwischen der Schweiz und dem Wohnsitzstaat des Begünstigten abgeschlossenen DBA.

231.11 Ruhegehälter, Pensionen und andere Leistungen aus privatrechtlichen Vorsorgeeinrichtungen

Dabei handelt es sich um Leistungen aus privatrechtlichen Einrichtungen der beruflichen Vorsorge (2. Säule) mit Sitz oder Betriebsstätte im Kanton oder aus anerkannten Formen der gebundenen Selbstvorsorge (Säule 3a).

In Frage kommen beispielsweise Vorsorgeleistungen von

- Pensionskassen,
- Sammelstiftungen,
- Versicherungseinrichtungen,
- Bankenstiftungen usw.,

die infolge Erreichen der Altersgrenze, Invalidität, Tod oder vorzeitiger Auflösung eines Vorsorgeverhältnisses ausbezahlt werden.

231.12 Ruhegehälter, Pensionen, Alters-, Invaliden- oder Hinterbliebenenrenten und andere Vergütungen, die auf Grund eines früheren öffentlich-rechtlichen Arbeitsverhältnisses ausgerichtet werden

Dabei handelt es sich um wiederkehrende Leistungen, die von Vorsorgeeinrichtungen des Staats und seiner Anstalten, der Gemeinden und ihrer Anstalten oder andern **öffentlich-rechtlichen Körperschaften** mit Sitz oder Betriebsstätte im Kanton an ehemalige Beamte und Staatsangestellte des Bundes, der Kantone und der Gemeinden sowie an ehemalige Angestellte öffentlich-rechtlicher Institutionen oder gemischtwirtschaftlicher Unternehmen ausgerichtet werden, die nach der Pensionierung im Ausland Wohnsitz genommen haben.

Solche Vorsorgeeinrichtungen sind z.B.

- die Versicherungskasse für das Bundespersonal
- die Versicherungskasse für das Staatspersonal des Kantons ...
- die Pensionskasse der ... Kantonalbank (sofern es sich noch um eine öffentlich-rechtliche Anstalt handelt)
- die Versicherungskasse für das städtische Personal und die Lehrer der Stadt ...
- die Pensionskasse der Stadt ...
- die Pensions- und Fürsorgekassen der Gemeinden des Kantons

231.13 Steuerfreies Minimum

Sowohl auf Bundes- wie auf Kantonebene wird die Quellensteuer nicht erhoben, wenn die jährliche Rente weniger als 1'000 Franken beträgt.

231.14 Höhe der Quellensteuer

Die Sätze für wiederkehrende Leistungen sind durchwegs **proportional**. Wie bei der ordentlichen Einkommenssteuer ist auch die Höhe der Quellensteuer von Kanton zu Kanton unterschiedlich. Der Quellensteuerabzug beinhaltet stets auch die direkte Bundessteuer von 1 %.

Besteuerung der Ruhegehälter und Pensionen, die von privatrechtlichen und öffentlich-rechtlichen Vorsorgeeinrichtungen an im Ausland wohnhafte Personen entrichtet werden (Stand: 1.1.2009)

Kanton	Quellensteuer in % des Bruttobetrag (dBSt 1 % inbegriffen)	Bemerkungen
ZH	7 %	
BE	10 %	
LU	10 %	
UR	9 %	
SZ	6 %	
OW	11 %	
NW	6 %	
GL	11 %	
ZG	8 %	
FR	10 %	
SO	6 %	
BS	9 %	keine Gemeindesteuer
BL	11,5 %	
SH	10 %	
AR	7 %	
AI	7 %	
SG	7 %	
GR	13 %	
AG	8 %	
TG	8 %	
TI	10 %	
VD	11 %	
VS	9-21 %	dreistufiger progressiver Tarif
NE	11 %	
GE	10 %	
JU	10,9 %	

231.2 Kapitaleistungen von privatrechtlichen Vorsorgeeinrichtungen oder öffentlichen Kassen

Sowohl beim Bund als auch in allen Kantonen werden **Kapitaleistungen**, die an im Ausland ansässige Personen **von einer privatrechtlichen oder öffentlich-rechtlichen Vorsorgekasse** mit Sitz oder Betriebsstätte in der Schweiz ausgerichtet werden, **stets an der Quelle besteuert** (Art. 95 Abs. 1 und Art. 96 Abs. 1 DBG bzw. Art. 35 Abs. 1 Bst. f und g StHG).

Allfällige anders lautende Bestimmungen von zwischen der Schweiz und dem Wohnsitzstaat der Begünstigten abgeschlossenen DBA bleiben vorbehalten. **Begünstigte, welche ihren Wohnsitz in diesen Staaten haben, können gegebenenfalls die Rückerstattung der bezahlten Steuer verlangen.** Für Kapitaleistungen von privatrechtlichen Vorsorgeeinrichtungen oder öffentlichen Kassen gelten übrigens unterschiedliche Bestimmungen (*vgl. Ziffer 231.3, insbesondere die die Kapitaleistungen betreffenden Übersichten*).

231.21 Steuerbare Leistungen

Personen ohne Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz werden an der Quelle besteuert für

- **Kapitaleistungen**, die sie von **privatrechtlichen Vorsorgeeinrichtungen** (berufliche Vorsorge = 2. Säule) oder aus anerkannten Formen der gebundenen Selbstvorsorge (Säule 3a) erhalten, sofern diese Einrichtungen ihren Sitz oder eine Betriebsstätte im Kanton haben;
- **Kapitaleistungen**, die sie auf Grund eines früheren **öffentlich-rechtlichen Arbeitsverhältnisses** erhalten und die von einer öffentlich-rechtlichen Vorsorgeeinrichtung mit Sitz oder Betriebsstätte im Kanton ausbezahlt werden.

Bemerkung:

bezüglich Beispiele privatrechtlicher und öffentlich-rechtlicher Vorsorgeeinrichtungen und Empfänger, siehe Ziffern 231.11 und 231.12.

So unterliegen Personen, die eine Kapitaleistung aus Vorsorge erhalten, sowohl beim Bund als auch in allen Kantonen dann der Quellensteuer, wenn ihnen die Kapitaleistung zu einem Zeitpunkt ausbezahlt wird, in dem sie keinen Wohnsitz oder Aufenthalt (mehr) in der Schweiz haben (massgebend ist das Abmeldedatum bei der Wohnsitzgemeinde). Die Quellensteuer ist auch dann zu erheben, wenn die Kapitaleistung auf ein schweizerisches Konto überwiesen wird.

Personen, die keine schlüssigen Angaben über ihren Wohnsitz zum Zeitpunkt der Auszahlung ihrer Kapitaleistung machen, unterliegen stets der Quellensteuer.

Steuerpflichtig sind auch Personen, die als Folge ihres ausserkantonalen oder ausländischen Wohnsitzes nie Wohnsitz im Kanton hatten, in welchem die betreffende Vorsorgeeinrichtung ihren Sitz oder eine Betriebsstätte besitzt.

231.22 Steuerfreies Minimum

In fast allen Kantonen gilt, dass die Quellensteuer nicht erhoben wird, wenn die Kapitalleistung weniger als 1'000 Franken beträgt.

In den Kantonen SZ und GE hingegen wird die Quellensteuer erst ab einer Kapitalleistung von 2'000 Franken (SZ) bzw. 8'500 Franken (GE) erhoben.

Bei der direkten Bundessteuer sind die ersten 25'000 Franken steuerbefreit.

231.23 Höhe der Quellensteuer

Wie bei der ordentlichen Einkommenssteuer ist auch die Höhe der Quellensteuer von Kanton zu Kanton verschieden.

In den meisten Kantonen kommen jedoch andere (z.B. progressive) Sätze zur Anwendung als für wiederkehrende Leistungen.

Der Quellensteuerabzug umfasst stets auch die direkte Bundessteuer. Sie ist progressiv und variiert zwischen 0,25 und 2,6 %; damit beträgt sie 1/5 des Verheiratetentarifs bei der ordentlichen Einkommenssteuer.

**Besteuerung der Kapitaleistungen, die von privatrechtlichen und öffentlich-rechtlichen Vorsorgeeinrichtungen an im Ausland wohnhafte Personen entrichtet werden
(Stand: 1.1.2009)**

Bemerkung: In der nachstehenden Tabelle ist die direkte Bundessteuer separat aufgeführt. Wenn nichts anderes vermerkt ist, ist sie in den Kantonstarifen nicht inbegriffen.

Bund/ Kanton	Quellensteuer in % des Bruttobetrages	Bemerkungen
dBSt	Je nach Stufe 0,25 - 2,6 %, aber max. 2,3 %	Besteuerung zu 1/5 der Einkommenssteuersätze für Verheiratete. Auf Kapitaleistungen über Fr. 725'000.— beträgt die Quellensteuer einheitlich 2,3% des Bruttobetrags.
ZH	6 %	
BE	7 %	
LU	1,86 - 7,31 %	Familientarif; Alleinstehende: 1,86 – 7,57; Besteuerung zu 1/3 der Einkommenssteuersätze
UR	3,61 – 5,01 %	
SZ	2,5 %	
OW	mind. 5 %	Besteuerung zu 2/5 des entspr. Einkommenssteuersatzes
NW	5 %	
GL	8 %	
ZG	5 %	
FR	4 - 12 %	Spezialsatz für Leistungen, die Fr. 775'000 .— übersteigen
SO	1 – 8,5 %	Progressiver Tarif
BS	3 - 8 %	4-Stufentarif (3, 4, 6 und 8 %); keine Gemeindesteuer
BL	3,2 - 9 %	bis Fr. 825'000.— über Fr. 825'000.—: Fr. 40'650 für die ersten Fr. 825'000.— plus 9 % auf dem Fr. 825'000.— übersteigenden Teil der Kapitaleistung.
SH	7 %	inkl. dBSt
AR	6 %	
AI	6 %	
SG	6 %	
GR	12 %	wovon je 6 % Kantons- bzw. Gemeindeanteil
AG	0,1 - 9,2 % (1) 0,1 - 8,7 % (2)	(1) für Alleinstehende (Tarif A); max. Steuersatz: 11,5 % inkl. dBSt (2) für Verheiratete (Tarif B); max. Steuersatz 11 % inkl. dBSt
TG	7 %	
TI	mind. 3,85 %	progressiver Tarif: Besteuerung zum "Rentensatz", mindestens aber zu 2 % (Kantonssteuer)
VD	0,77 - 10,909 %	Besteuerung zu 1/3 des entspr. Einkommensteuersatzes
VS	4,4 - 8 %	Besteuerung zum Rentensatz mit einem Minimum und einem Maximum
NE	4,908 - 8,835 %	Besteuerung zu 1/4 des Einkommenssteuertarifs für Alleinstehende; Maximum des realen Steuersatzes: 7,117 % ab Fr. 180'001.—
GE	1,59294 - 6,43906 %	Steuersatz von 6,6804 % für den Fr. 2'000'000.— übersteigenden Teil der Kapitaleistung
JU	4,95 - 7,425 %	

231.24 Allfällige Rückerstattung

Wenn der Wohnsitzstaat des Begünstigten mit der Schweiz ein DBA abgeschlossen hat, steht das Besteuerungsrecht in der Regel dem Wohnsitzstaat zu (grundsätzlich anwendbar auf privatrechtliche Leistungen).

In solchen Fällen ist die bezahlte Quellensteuer nicht definitiv; der Steuerpflichtige kann sie zurückfordern (*vgl. Ziffer 231.32*).

231.3 Vorbehalt der Doppelbesteuerungsabkommen

Wie bereits erwähnt, sind die Auswirkungen der DBA unterschiedlich, je nachdem ob es sich um wiederkehrende Leistungen (Ruhegehälter, Pensionen, usw.) oder Kapitaleleistungen von privatrechtlichen und öffentlich-rechtlichen Vorsorgeeinrichtungen handelt.

231.31 Renten

Erneut muss unterschieden werden zwischen

- **Renten aus privatrechtlichen Vorsorgeeinrichtungen** unterliegen immer dann der Quellensteuer, wenn die Schweiz mit dem Staat, in dem der Empfänger Wohnsitz hat, kein DBA unterhält (*vgl. Tabelle 231.331*). Besteht hingegen ein DBA, ist die Rentenleistung ungekürzt auszubezahlen (Ausnahmen: Rückforderungsmöglichkeit im Fall von Israel [sofern die Leistung nach Israel überwiesen wurde] sowie Kanada). Zudem ist zu beachten, dass die Befugnis zur Besteuerung dieser Leistungen seit dem Jahr 2005 aufgeteilt wird nach Leistungen aus der 2. Säule und der Säule 3a.
- **Renten aus öffentlich-rechtlichen** Vorsorgeeinrichtungen unterliegen der Quellensteuer, sofern das DBA mit dem Wohnsitzstaat des Empfängers das Besteuerungsrecht nicht dem Wohnsitzstaat zuweist (*vgl. Tabelle 231.332*).

Die Quellensteuer ist ohne Einschränkung zu erheben, wenn die Schweiz mit dem ausländischen Wohnsitzstaat kein DBA abgeschlossen hat.

Bei Vorliegen eines DBA zwischen der Schweiz und dem Staat, in dem der Rentenbezüger wohnt, steht hingegen das Besteuerungsrecht der Schweiz zu, sofern in der nachstehenden Tabelle in der entsprechenden Kolonne ein "Ja" steht. Lediglich in den Fällen, in denen das DBA das Besteuerungsrecht dem ausländischen Wohnsitzstaat zuweist, ist die Rentenleistung ungekürzt auszubezahlen.

Die Vorsorgeeinrichtung muss sich in jedem Fall vergewissern, dass der Rentenempfänger seinen Wohnsitz im betreffenden Staat hat und muss dies anhand der Lebens- bzw. Wohnsitzbestätigung periodisch nachprüfen.

231.32 Kapitalleistungen

Kapitalleistungen unterliegen stets der Quellensteuer, ob sie nun von einer privatrechtlichen oder einer öffentlich-rechtlichen Vorsorgeeinrichtung ausbezahlt werden. In bestimmten Fällen kann der Empfänger aber die Rückerstattung der in der Schweiz bezahlten Steuern verlangen. Dazu muss er eine Bestätigung der Steuerbehörde des Ansässigkeitsstaats vorweisen, wonach diese von der Kapitalleistung Kenntnis hat.

- Besteht zwischen der Schweiz und dem Staat, in dem der Empfänger der Kapitalleistung seinen Wohnsitz hat, kein DBA, ist der Quellensteuerabzug definitiv.
- Unterhält aber der Staat, in dem der Empfänger Wohnsitz hat, ein DBA mit der Schweiz, steht das Besteuerungsrecht in der Regel dem Wohnsitzstaat zu (grundsätzlich anwendbar auf privatrechtliche Leistungen). Der Quellensteuerabzug ist in diesen Fällen nicht definitiv, sondern dem Steuerpflichtigen steht ein Rückforderungsanspruch zu (*vgl. Tabellen 231.331 und 231.332*).

Hat der Steuerpflichtige einen solchen Rückforderungsanspruch, wird ihm die gesamte in Abzug gebrachte Quellensteuer zurückerstattet, wenn er innert drei Jahren nach Fälligkeit das vollständig ausgefüllte amtliche Rückerstattungsformular samt Beilage einreicht, wonach die Kapitalleistung der zuständigen Steuerbehörde seines ausländischen Wohnsitzstaates bekannt ist. Dieses Formular kann bei der zuständigen kantonalen Steuerverwaltung bezogen werden und ist von der Vorsorgeeinrichtung dem Steuerpflichtigen auszuhändigen.

- Die in den DBA enthaltenen Bestimmungen können unterschiedlich sein, je nachdem ob die Kapitalleistung von einer privatrechtlichen oder einer öffentlich-rechtlichen Vorsorgeeinrichtung ausbezahlt wird.

231.33 Übersicht über die Doppelbesteuerungsabkommen

Den folgenden Tabellen kann entnommen werden, in welchen Fällen bei **Renten** die Quellensteuer zu erheben ist ("ja") und in welchen Fällen auf Grund eines DBA die Leistung ungekürzt ausbezahlt ist ("nein") bzw. in welchen Fällen bei **Kapitalleistungen** dem Steuerpflichtigen ein Rückforderungsanspruch offen steht.

231.331 Quellenbesteuerung der Vorsorgeleistungen von privatrechtlichen inländischen Einrichtungen in der Schweiz

Merkblatt über die Quellenbesteuerung von

ESTV

1.1.2009

privatrechtlichen Vorsorgeleistungen und Leistungen aus anerkannten Formen der gebundenen Selbstvorsorge**Stand: 1. Januar 2009**

Neuerungen gegenüber dem Stand per 1.7.2008 sind mit ● gekennzeichnet.

Übersicht über die Doppelbesteuerungsabkommen

Ausländischer Wohnsitzstaat ¹⁾	Privatrechtliche Vorsorgeleistungen (Säule 2)		Leistungen aus anerkannten Formen der gebundenen Selbstvorsorge (Säule 3a)	
	Renten	Kapitalleistungen	Renten	Kapitalleistungen
	Quellensteuerabzug vornehmen ja/nein	Rückforderungsmöglichkeit ja/nein	Quellensteuerabzug vornehmen ja/nein	Rückforderungsmöglichkeit ja/nein
Ägypten	nein	ja	nein	nein
Albanien	nein	ja	nein	ja
Argentinien ²⁾	nein	ja	nein	nein
Armenien	nein	ja	nein	ja
Aserbaidshan	nein	ja	nein	ja
Australien	nein	ja	nein	nein
Belarus	nein	ja	nein	ja
Belgien	nein	ja	nein	ja
Bulgarien	nein	ja	nein	ja
China	nein	ja	ja	nein
Dänemark	nein	ja	nein	ja
Deutschland	nein	ja	nein	ja
Ecuador	nein	ja	nein	ja
Elfenbeinküste	nein	ja	nein	ja
Estland	nein	ja	nein	ja
Finnland	nein	ja	nein	ja
Frankreich	nein	ja	nein	ja
Griechenland	nein	ja	nein	ja
● Grossbritannien	nein	nein	nein	ja
Indien	nein	ja	nein	ja
Indonesien	nein	ja	nein	nein
Iran	nein	ja	nein	ja
Irland	nein	ja	nein	ja
Island	nein	ja	nein	ja
Israel	ja ³⁾	ja ³⁾	ja ³⁾	ja ³⁾
Italien	nein	ja	nein	ja
Jamaika	nein	ja	nein	ja
Japan	nein	ja	nein	ja
Kanada	ja (max. 15 %)	nein	ja (max. 15 %)	nein
Kasachstan	nein	ja	nein	ja
Kirgisistan	nein	ja	nein	ja
Kroatien	nein	ja	nein	ja

¹⁾ Bei allen übrigen Ländern, die auf der obigen Liste nicht aufgeführt sind, gilt, dass bei Renten die Quellensteuer stets in Abzug zu bringen ist und dass bei Kapitalleistungen nie ein Rückforderungsanspruch besteht.

²⁾ Das Abkommen ist noch nicht in Kraft, wird aber seit dem 1. Januar 2001 provisorisch angewendet.

³⁾ Rückforderungsmöglichkeit, sofern nach Israel überwiesen (Besteuerungsnachweis verlangen).

Ausländischer Wohnsitzstaat ¹⁾	Privatrechtliche Vorsorgeleistungen (Säule 2)		Leistungen aus anerkannten Formen der gebundenen Selbstvorsorge (Säule 3a)	
	Renten	Kapitalleistungen	Renten	Kapitalleistungen
	Quellensteuerabzug vornehmen	Rückforderungs- möglichkeit	Quellensteuerabzug vornehmen	Rückforderungs- möglichkeit
	ja/nein	ja/nein	ja/nein	ja/nein
Kuwait	nein	ja	nein	ja
Lettland	nein	ja	nein	ja
Liechtenstein	nein	ja	ja	nein
Litauen	nein	ja	nein	ja
Luxemburg	nein	ja	nein	ja
Malaysia	nein	ja	nein	ja
Marokko	nein	ja	nein	ja
Mazedonien	nein	ja	nein	ja
Mexiko	nein	ja	ja	nein
Moldova	nein	ja	nein	ja
Mongolei	nein	ja	nein	ja
Montenegro	nein	ja	nein	ja
Neuseeland	nein	ja	nein	nein
Niederlande	nein	ja	nein	ja
Norwegen	nein	ja	nein	ja
Österreich	nein	ja	nein	ja
Pakistan	nein	nein	nein	nein
Philippinen	nein	ja	ja	nein
Polen	nein	ja	nein	ja
Portugal	nein	ja	nein	ja
Rumänien	nein	ja	nein	ja
Russland	nein	ja	nein	ja
Schweden	nein	ja	nein	ja
Serbien	nein	ja	nein	ja
Singapur	nein	nein	nein	nein
Slowakei	nein	ja	nein	ja
Slowenien	nein	ja	nein	ja
Spanien	nein	ja	nein	ja
Sri Lanka	nein	ja	nein	ja
Südafrika	nein	ja	nein	ja
Südkorea	nein	ja	nein	ja
Thailand	nein	ja	ja	nein
Trinidad und Tobago	nein	nein	nein	nein
Tschechische Republik	nein	ja	nein	ja
Tunesien	nein	ja	nein	ja
Ukraine	nein	ja	nein	ja
Ungarn	nein	ja	nein	ja
Usbekistan	nein	ja	nein	ja
Venezuela	nein	ja	nein	ja
Vereinigte Staaten (USA)	nein	ja	nein	ja
Vietnam	nein	ja	ja	nein

¹⁾ Bei allen übrigen Ländern, die auf der obigen Liste nicht aufgeführt sind, gilt, dass bei Renten die Quellensteuer stets in Abzug zu bringen ist und dass bei Kapitalleistungen nie ein Rückforderungsanspruch besteht.

231.332 Quellenbesteuerung der Vorsorgeleistungen von öffentlich-rechtlichen inländischen Einrichtungen in der Schweiz

Merkblatt über die Quellenbesteuerung

ESTV 1.7.2008

öffentlich-rechtlicher Vorsorgeleistungen

Stand: 1. Juli 2008
Neuerungen gegenüber dem Stand per 1.7.2007 sind mit ● gekennzeichnet.

Übersicht über die Doppelbesteuerungsabkommen

Ausländischer Wohnsitzstaat ¹⁾	Empfänger der <u>Rente</u> oder <u>Kapitalleistung</u> ist ein Staatsangehöriger							
	der Schweiz		des andern Vertragsstaats		beider Vertragsstaaten		eines Drittstaats	
	R	K	R	K	R	K	R	K
	R = Quellensteuerabzug auf Renten vornehmen: ja/nein K = Rückforderungsmöglichkeit der Quellensteuer auf Kapitalleistungen: ja/nein							
Ägypten	ja	nein	nein	ja	nein	ja	ja	nein
Albanien	ja	nein	nein	ja	nein	ja	ja	nein
Argentinien ²⁾	ja	nein	nein	ja	nein	ja	ja	nein
● Armenien	ja	nein	nein	ja	nein	ja	ja	nein
● Aserbaidschan	ja	nein	nein	ja	nein	ja	ja	nein
Australien	nein	ja	nein	ja	nein	ja	nein	ja
Belarus	ja	nein	nein	ja	nein	ja	ja	nein
Belgien	ja	nein	nein	ja	nein	ja	ja	nein
Bulgarien	ja	nein	nein	ja	nein	ja	ja	nein
China	ja	nein	nein	ja	nein	ja	ja	nein
Dänemark	ja	nein	ja	nein	ja	nein	ja	nein
Deutschland	ja	nein	ja	nein	ja	nein	ja	nein
Ecuador	ja	nein	nein	ja	nein	ja	ja	nein
Elfenbeinküste	ja	nein	nein	ja	nein	ja	ja	nein
Estland	ja	nein	nein	ja	nein	ja	ja	nein
Finnland	ja	nein	nein	ja	nein	ja	ja	nein
Frankreich	ja	nein	nein	ja	ja	nein	nein	ja
Griechenland	ja	nein	nein	ja	nein	ja	ja	nein
Grossbritannien	ja	nein	nein	ja	nein	ja	ja	nein
Indien	ja	nein	ja	nein	ja	nein	ja	nein
Indonesien	ja	nein	nein	ja	nein	ja	ja	nein
Iran	ja	nein	nein	ja	nein	ja	ja	nein
Irland	ja	nein	nein	ja	ja	nein	nein	ja
Island	ja	nein	nein	ja	nein	ja	ja	nein
Israel	ja	nein	ja ³⁾	ja ³⁾	ja ³⁾	ja ³⁾	ja	nein
Italien	ja	nein	nein	ja	ja	nein	nein	ja
Jamaika	ja	nein	nein	ja	nein	ja	ja	nein
Japan	ja	nein	nein	ja	ja	nein	nein	ja
Kanada	ja	nein	ja	nein	ja	nein	ja	nein
Kasachstan	ja	nein	nein	ja	nein	ja	ja	nein
Kirgisistan	ja	nein	nein	ja	nein	ja	ja	nein
Kroatien	ja	nein	nein	ja	nein	ja	ja	nein
Kuwait	ja	nein	nein	ja	nein	ja	ja	nein

¹⁾ Bei allen übrigen Ländern, die auf der obigen Liste nicht aufgeführt sind, gilt, dass bei Renten die Quellensteuer stets in Abzug zu bringen ist und dass bei Kapitalleistungen nie ein Rückforderungsanspruch besteht.

²⁾ Das Abkommen ist noch nicht in Kraft, wird aber seit dem 1. Januar 2001 provisorisch angewendet.

³⁾ Rückforderungsmöglichkeit, sofern nach Israel überwiesen (Besteuerungsnachweis verlangen).

Ausländischer Wohnsitzstaat ¹⁾	Empfänger der <u>Rente</u> oder <u>Kapitalleistung</u> ist ein Staatsangehöriger							
	der Schweiz		des andern Vertragsstaats		beider Vertragsstaaten		eines Drittstaats	
	R = Quellensteuerabzug auf Renten vornehmen: ja/nein K = Rückforderungsmöglichkeit der Quellensteuer auf Kapitalleistungen: ja/nein							
	R	K	R	K	R	K	R	K
Lettland	ja	nein	nein	ja	nein	ja	ja	nein
Liechtenstein ⁴⁾	ja	nein	ja	nein	ja	nein	ja	nein
Litauen	ja	nein	nein	ja	nein	ja	ja	nein
Luxemburg	ja	nein	nein	ja	nein	ja	ja	nein
Malaysia	ja	nein	ja	nein	ja	nein	ja	nein
Marokko	ja	nein	nein	ja	nein	ja	ja	nein
Mazedonien	ja	nein	nein	ja	nein	ja	ja	nein
Mexiko	ja	nein	nein	ja	nein	ja	ja	nein
Moldova	ja	nein	nein	ja	nein	ja	ja	nein
Mongolei	ja	nein	nein	ja	nein	ja	ja	nein
Montenegro	ja	nein	nein	ja	nein	ja	ja	nein
Neuseeland	ja	nein	nein	ja	nein	ja	ja	nein
Niederlande	ja	nein	ja	nein	ja	nein	ja	nein
Norwegen	ja	nein	ja	nein	ja	nein	ja	nein
Österreich	ja	nein	ja	nein	ja	nein	ja	nein
Pakistan	ja	nein	ja	nein	ja	nein	ja	nein
Philippinen	ja	nein	nein	ja	nein	ja	ja	nein
Polen	ja	nein	nein	ja	nein	ja	ja	nein
Portugal	ja	nein	nein	ja	ja	nein	nein	ja
Rumänien	ja	nein	nein	ja	nein	ja	ja	nein
Russland	ja	nein	nein	ja	nein	ja	ja	nein
Schweden	ja	nein	nein	ja	ja	nein	nein	ja
Serbien	ja	nein	nein	ja	nein	ja	ja	nein
Singapur	ja	nein	nein	nein	ja	nein	nein	nein
Slowakei	ja	nein	nein	ja	nein	ja	ja	nein
Slowenien	ja	nein	nein	ja	nein	ja	ja	nein
Spanien	ja	nein	nein	ja	ja	nein	nein	ja
Sri Lanka	ja	nein	nein	ja	nein	ja	ja	nein
Südafrika	ja	nein	nein	ja	ja	nein	nein	ja
Südkorea	ja	nein	nein	ja	ja	nein	nein	ja
Thailand	ja	nein	nein	ja	nein	ja	ja	nein
Trinidad und Tobago	ja	nein	ja	nein	ja	nein	ja	nein
Tschechische Republik	ja	nein	nein	ja	nein	ja	ja	nein
Tunesien	ja	nein	ja	nein	ja	nein	ja	nein
Ukraine	ja	nein	nein	ja	nein	ja	ja	nein
Ungarn	ja	nein	nein	ja	nein	ja	ja	nein
Usbekistan	ja	nein	nein	ja	nein	ja	ja	nein
Venezuela	ja	nein	nein	ja	nein	ja	ja	nein
Vereinigte Staaten (USA)	ja	nein	nein	ja	nein	ja	ja	nein
Vietnam	ja	nein	nein	ja	nein	ja	ja	nein

¹⁾ Bei allen übrigen Ländern, die auf der obigen Liste nicht aufgeführt sind, gilt, dass bei Renten die Quellensteuer stets in Abzug zu bringen ist und dass bei Kapitalleistungen nie ein Rückforderungsanspruch besteht.

⁴⁾ Keine Quellensteuer für Renten bzw. Rückforderungsmöglichkeit für Kapitalleistungen aus früherem Arbeitsverhältnis bei öffentlich-rechtlichen Institutionen, an denen beide Staaten gemeinsam beteiligt sind.

232 Künstler, Sportler und Referenten

Es handelt sich hier insbesondere um im Ausland wohnhafte Personen, die im Kanton **gelegentlich oder sporadisch eine Tätigkeit ausüben**, so zum Beispiel Sportler, Schauspieler oder Referenten.

232.1 Grundsatz

Die Einkünfte (Honorare, Gewinne und Gagen) aus Auftritten in der Schweiz von

- **Künstlern** (von Bühnen-, Film-, Rundfunk- oder Fernsehkünstlern, Musikern, Artisten, Tanzgruppen usw.),
- **Sportlern** (an Leichtathletikmeetings, Tennis- und Fussballturnieren, Pferdesportanlässen, Motorsportveranstaltungen usw.),
- **Referenten** (selbständig und unselbständig erwerbend),

die in der Schweiz keinen steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt haben, werden an der Quelle besteuert und zwar sowohl auf Bundes- als auch auf kantonalen Ebene (Art. 92 DBG und Art. 35 Abs. 1 Bst. b StHG).

232.2 Steuerbare Leistungen

Steuerbar sind alle Bruttoeinkünfte aus einer im Kanton ausgeübten Tätigkeit einschliesslich sämtlicher Zulagen und Nebenbezüge (Pauschalspesen, Vergütungen für Reisekosten und andere Auslagen, vor Abzug allfälliger Vermittlungsprovisionen und Naturalleistungen).

Steuerbar sind auch Einkünfte und Entschädigungen, die nicht dem Künstler, Sportler oder Referenten selber, sondern einem Dritten (Veranstalter, Agent, Manager, Auftrag- oder Arbeitgeber usw.) in der Schweiz oder im Ausland zufließen.¹⁵⁾

Naturalleistungen (freie Kost und Logis) sind nach den tatsächlichen Kosten, mindestens aber nach den Ansätzen der AHV zu bewerten (vgl. *Merkblatt N2 der ESTV*). Steuerbar sind auch Leistungen, die der Veranstalter, Auftraggeber oder Organisator etc. anstelle des steuerpflichtigen Künstlers, Sportlers oder Referenten erbringt (Übernahme der Reise-, Verpflegungs- und Übernachtungskosten, Bezahlung der Quellensteuern, usw.). Um in diesen Fällen das Total der steuerbaren Bruttoeinkünfte zu ermitteln, sind die effektiven Kosten der übernommenen Leistungen (z.B. Hotelübernachtungen, usw.) zum übrigen Honorar zu addieren.

Alle Kantone sowie der Bund lassen den Abzug der **Gewinnungskosten** zu.

Dabei kommt in der Regel ein **Pauschalabzug von 20 %** auf den Bruttoeinkünften (Berufskosten) zur Anwendung. Der Nachweis höherer Kosten anhand der entsprechenden Belege bleibt vorbehalten.

15) Zur Ermittlung des Nettoeinkommens des Künstlers, Sportlers oder Referenten stützt sich der Kanton Bern auf die Vertragsgestaltung (Netto- oder Bruttogage) zwischen dem Schuldner der steuerbaren Leistung und dem Künstler, Sportler oder Referenten ab.

232.3 Höhe der Quellensteuer

Die Quellensteuer tritt an die Stelle der im ordentlichen Verfahren veranlagten Kantons- und Gemeindesteuern – gegebenenfalls auch Kirchensteuer – sowie der direkten Bundessteuer. Für letztere gilt ein 4-Stufentarif (0,8 %, 2,4 %, 5 % und 7 %), je nach Höhe der Tageseinkünfte. Die kantonalen Steuertarife variieren stark.

Auf die Erhebung der Quellensteuer wird verzichtet, wenn die Bruttoeinkünfte je Verpflichtung bzw. Darbietung insgesamt weniger als 300 Franken pro Kalenderjahr betragen.

Besteuerung an der Quelle von Künstlern, Sportlern und Referenten mit Wohnsitz im Ausland (Stand: 1.1.2009)

Kanton	Quellensteuer in % der Bruttoeinkünfte, nach Abzug der Gewinnungskosten				Bemerkungen
	bis 200 Fr. pro Tag (inkl. 0,8% dBSt)	201-1'000 Fr. pro Tag (inkl. 2,4% dBSt)	1001-3'000 Fr. pro Tag (inkl. 5% dBSt)	über 3'000 Fr. pro Tag (inkl. 7% dBSt)	
ZH	10,8	12,4	15,0	17,0	
BE	10,8	12,4	15,0	17,0	
LU	10,0	12,0	15,0	20,0	
UR	10,8	16,4	23,0	29,0	
SZ	8,8	14,4	21,0	27,0	
OW	10,8	12,4	15,0	17,0	
NW	12,8	14,4	17,0	19,0	
GL	10,8	12,4	15,0	17,0	
ZG	8,0	12,0	16,0	20,0	
FR	9,8	15,4	23,0	29,0	
SO	8,0	12,0	18,0	25,0	
BS	9,0	15,0	21,0	27,0	
BL	10,0	15,0	20,0	25,0	
SH	15,0	20,0	25,0	30,0	
AR	8,8	14,4	21,0	27,0	
AI	10,8	12,4	15,0	17,0	
SG	9,8	14,4	20,0	25,0	
GR	12,8	14,4	17,0	19,0	
AG	10,8	12,4	15,0	17,0	
TG	15,0	15,0	15,0	15,0	ohne Bundessteuer
TI	15,0	20,0	25,0	30,0	
VD	10,0	15,0	20,0	25,0	
VS	8,8	14,4	21,0	27,0	
NE	10,0	15,0	20,0	25,0	
GE	10,0	12,0 (1) 15,0 (2)	20,0	25,0	1) für 201-500 Franken 2) für 501-1'000 Franken
JU	10,7	17,25	24,8	31,75	

232.4 Vorbehalt der DBA

Vorbehalten bleiben abweichende Bestimmungen des von der Schweiz mit dem Wohnsitzstaat des Künstlers, Sportlers oder Referenten abgeschlossenen DBA.

- Bezüglich **Künstler** und **Sportler** sehen die von der Schweiz abgeschlossenen DBA in der Regel vor, dass die Einkünfte am Arbeitsort besteuert werden, und zwar ohne Rücksicht auf die Dauer der Tätigkeit. Diese Regelung gilt sowohl für selbständig Erwerbende als auch für unselbständig Erwerbende.¹⁶⁾

Verschiedene DBA sehen für Einkünfte, die nicht dem Sportler oder Künstler selber, sondern einem Dritten zufließen, besondere Regelungen vor.¹⁷⁾

Wird der Auftritt in der Schweiz in erheblichem Umfang aus öffentlichen Mitteln unterstützt, gelten Sonderregelungen (insbesondere wenn diese vom Wohnsitzstaat des Künstlers oder Sportlers stammen).

- Demgegenüber gelten für **Referenten** im internationalen Verhältnis die allgemeinen Zuteilungsregeln. Soweit sie als unselbständig Erwerbende tätig sind, werden sie in der Schweiz besteuert. Bei selbständig Erwerbenden hingegen setzt die Besteuerungsbefugnis nach den meisten DBA voraus, dass im Staat, in welchem die Tätigkeit ausgeübt wird, eine feste Einrichtung besteht.

Letztere Voraussetzung ist bei Referenten oftmals nicht erfüllt (in der Regel sind sie selbständig erwerbend und besitzen kein Büro in der Schweiz). Sofern sie in einem Land wohnhaft sind, mit dem die Schweiz ein DBA abgeschlossen hat, müssen die schweizerischen Steuerbehörden auf eine Besteuerung meist verzichten.

Für nähere Einzelheiten siehe das Merkblatt der Eidg. Steuerverwaltung über die Quellenbesteuerung von Künstlern, Sportlern und Referenten mit Stand per 1. Juli 2008.

16) *Nach dem Abkommen mit den Niederlanden ist zwischen Künstlern und Sportlern zu unterscheiden. Künstler können für ihre Einkünfte aus Auftritten in der Schweiz hier besteuert werden. Für Sportler gilt dies nur, wenn ihnen in der Schweiz für die Ausübung ihrer Tätigkeit regelmässig eine feste Einrichtung zur Verfügung steht. Weil diese Voraussetzung, wenn überhaupt, nur in Ausnahmefällen erfüllt sein dürfte, entfällt normalerweise die Quellenbesteuerung eines Sportlers mit Wohnsitz in den Niederlanden.*

Nach dem Abkommen mit den USA steht das Besteuerungsrecht für Einkünfte von Künstlern und Sportlern dem Auftrittstaat zu, wenn die Bruttoeinnahmen aus dieser Tätigkeit (einschliesslich der ihm erstatteten oder für ihn übernommenen Kosten) für das betreffende Steuerjahr 10'000 US \$ oder den Gegenwert in Schweizerfranken übersteigt. Die Quellensteuer ist gegebenenfalls auf Gesuch hin zurückzuerstatten, wenn der Künstler oder Sportler nach Ablauf des Steuerjahrs nachweist, dass die Voraussetzungen für eine Besteuerung in der Schweiz nicht erfüllt sind.

17) *Fliessen Einkünfte für Auftritte eines Künstlers oder Sportlers nicht diesem, sondern einem Dritten zu, gelten für die Quellenbesteuerung folgende Regelungen:*

a) *Ist weder der Künstler oder Sportler noch eine mit ihm verbundene Person unmittelbar oder mittelbar an den Gewinnen des Dritten beteiligt, ist die Quellensteuer auf dem Teil der gesamten Gegenleistung zu erheben, der nachweislich (z.B. aufgrund eines vom Dritten vorzulegenden Vertrags mit dem Künstler oder Sportler) an den Künstler / Sportler weitergeleitet wird. Die Besteuerung in der Schweiz des dem Dritten verbleibenden Anteils der gesamten Gegenleistung ist abhängig von der Ansässigkeit des Dritten.*

b) *Ist der Künstler oder Sportler oder eine mit ihm verbundene Person unmittelbar oder mittelbar an den Gewinnen des Dritten beteiligt, wird hingegen das Gesamtentgelt der Quellenbesteuerung unterworfen.*

233 Hypothekargläubiger

233.1 Grundsatz und steuerbare Leistungen

Im Ausland wohnhafte Gläubiger oder Nutzniesser von Forderungen, die durch Grund- oder Faustpfand auf Grundstücken in der Schweiz bzw. im Kanton gesichert sind, sind für die ihnen ausgerichteten Zinsen steuerpflichtig, und zwar sowohl auf eidgenössischer als auch auf kantonalen Ebene (Art. 94 DBG und Art. 35 Abs. 1 Bst. e StHG).

Steuerbar sind alle Leistungen, die durch ein Grundstück in der Schweiz (im Kanton) grundpfandrechtl. oder die durch die Verpfändung entsprechender Grundpfandtitel faustpfandrechtl. gesichert sind und die nicht Kapitalrückzahlungen darstellen. Es handelt sich dabei vor allem um Hypothekarzinsen.

Die Quellensteuer kommt sowohl bei natürlichen als auch bei juristischen (z.B. Banken) Personen zum Tragen.

233.2 Höhe der Quellensteuer

Die Quellensteuer tritt an die Stelle der im ordentlichen Verfahren veranlagten Kantons- und Gemeindesteuern – gegebenenfalls auch Kirchensteuer – sowie der direkten Bundessteuer. Letztere beträgt 3 %. Die kantonalen Sätze fallen in den einzelnen Kantonen wiederum sehr unterschiedlich aus.

Auf die Erhebung der Quellensteuer wird verzichtet, wenn die steuerbaren Leistungen weniger als 300 Franken pro Kalenderjahr betragen.

Die nachfolgende Tabelle gibt einen Überblick über die geltenden Steuersätze.

Besteuerung der an Personen ohne Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz bezahlten Hypothekarzinsen aus Forderungen, die durch ein im Kanton gelegenes Grundstück sichergestellt sind (Stand: 1.1.2009)

Kanton	Quellensteuer in % des Bruttobetrag (dBSt 3 % inbegriffen)	Bemerkungen
ZH	17 %	
BE	21 %	
LU	20 %	+ 4,5 ‰ der pfandgesicherten Forderung als Vermögenssteuer
UR	15 %	
SZ	13 %	
OW	18 %	
NW	12 %	
GL	20 %	
ZG	13 %	
FR	21 %	
SO	18 %	
BS	18 %	
BL	18 %	
SH	15 %	
AR	21 %	
AI	21 %	
SG	23%	
GR	15 %	
AG	16 %	
TG	18 %	
TI	33 %	
VD	20 %	
VS	18 %	
NE	20 %	
GE	20 %	
JU	17,85 %	

233.3 Vorbehalt der Doppelbesteuerungsabkommen

KANTONALE STEUERN
DIREKTE BUNDESSTEUER

Stand 1. Juli 2008 Neuerungen gegenüber dem Stand per 1.7.2007 sind unterstrichen und am Rand gekennzeichnet.

ESTV 1.7.2008

Kanton _____

Merkblatt der kantonalen Steuerverwaltung über die Quellenbesteuerung von Hypothekarzinsen an Personen ohne Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz

I. Steuerpflichtige Personen

Der Quellensteuer unterliegen Personen ohne Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz, die als Gläubiger oder Nutzniesser Zinsen erhalten, die durch ein Grundstück im Kanton gesichert sind. Quellensteuerpflichtig sind sowohl natürliche als auch juristische Personen (z.B. Banken).

II. Steuerbare Leistungen

Steuerbar sind alle Leistungen, die durch ein Grundstück im Kanton grundpfandrechtlich oder die durch die Verpfändung entsprechender Grundpfandtitel faustpfandrechtlich gesichert sind und die nicht Kapitalrückzahlungen darstellen (vor allem Hypothekarzinsen). Steuerbar sind auch Leistungen, die nicht dem Steuerpflichtigen selber, sondern einem Dritten zufließen.

III. Steuerberechnung

Staats-, Gemeinde- und Bundessteuern

Die Quellensteuer beträgt% der Bruttoleistungen. Sie wird nicht erhoben, wenn die steuerbaren Leistungen weniger als Fr. 300.– im Kalenderjahr betragen.

IV. Vorbehalt der Doppelbesteuerungsabkommen

Aufgrund der bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen ergeben sich folgende Einschränkungen:

- Die Quellenbesteuerung entfällt, wenn der Gläubiger in Dänemark, Deutschland, Finnland, Frankreich, Grossbritannien, Irland, Island, Liechtenstein, Luxemburg, Norwegen, Oesterreich, der Tschechischen Republik oder in den USA wohnt. Dasselbe gilt, wenn der Gläubiger eine in Ägypten, Armenien, Belgien, Bulgarien, Ecuador, Iran, Mazedonien, Moldova, der Mongolei, der Slowakei, der Ukraine oder Usbekistan ansässige Bank ist.
- Die Steuer ist auf 5% begrenzt, wenn der Gläubiger in Albanien, Kirgisistan, Kroatien, den Niederlanden, Schweden, Slowenien, Usbekistan (bei Banken vgl. Bst. a) oder in Venezuela wohnt. Dasselbe gilt, wenn der Gläubiger eine in Aserbaidschan, Belarus, Israel, Jamaika, Russland oder Sri Lanka ansässige Bank ist.
- Die Steuer ist auf 8% begrenzt, wenn der Gläubiger in Belarus (bei Banken vgl. Bst. b) wohnt.
- Die Steuer ist auf 10% begrenzt, wenn der Gläubiger in Armenien (bei Banken vgl. Bst. a), Aserbaidschan (bei Banken vgl. Bst. b), Australien, Belgien (bei Banken vgl. Bst. a), Bulgarien (bei Banken vgl. Bst. a), China, Ecuador (bei Banken vgl. Bst. a), Estland, Griechenland, Indien, Indonesien, Iran (bei Banken vgl. Bst. a), Israel¹⁾ (bei Banken vgl. Bst. b), Jamaika (bei Banken vgl. Bst. b), Japan, Kanada, Kasachstan, Kuwait, Lettland, Litauen, Malaysia, Marokko, Mazedonien (bei Banken vgl. Bst. a), Moldova (bei Banken vgl. Bst. a), der Mongolei (bei Banken vgl. Bst. a), Montenegro, Neuseeland, den Philippinen, Polen, Portugal, Rumänien, Russland (bei Banken vgl. Bst. b), Serbien, Singapur, der Slowakei (bei Banken vgl. Bst. a), Spanien, Sri Lanka (bei Banken vgl. Bst. b), Südafrika, Südkorea, Trinidad und Tobago, Tunesien, der Ukraine (bei Banken vgl. Bst. a), Ungarn oder Vietnam wohnt.

¹⁾ Sofern die Zinsen nach Israel überwiesen werden (Besteuerungsnachweis verlangen).

Dasselbe gilt, wenn der Gläubiger eine in Mexiko ansässige Bank oder ein in Thailand ansässiges Finanzinstitut (einschliesslich einer Versicherungsgesellschaft) ist.

- Die Steuer ist auf 12% begrenzt, wenn der Gläubiger in Argentinien wohnt.
- Die Steuer ist auf 12,5% begrenzt, wenn der Gläubiger in Italien wohnt.
- Die Steuer ist auf 15% begrenzt, wenn der Gläubiger in Ägypten (bei Banken vgl. Bst. a), der Elfenbeinküste, Mexiko (bei Banken vgl. Bst. d) oder Thailand (bei Finanzinstituten und Versicherungsgesellschaften vgl. Bst. d) wohnt. Dasselbe gilt, wenn der Gläubiger eine in Pakistan ansässige Gesellschaft ist und die Zinsen für eine nach dem 1. Januar 1961 eingegangene Schuldverpflichtung bezahlt werden.

V. Vorbehalt des EU-Zinsbesteuerungsabkommens

Sind die Bedingungen gemäss Art. 15 Abs. 2 des Zinsbesteuerungsabkommens CH-EU erfüllt, entfällt die Quellenbesteuerung.

VI. Abrechnung und Ablieferung an die kantonale Steuerverwaltung

- Die Quellensteuern werden im Zeitpunkt der Auszahlung, Überweisung, Gutschrift oder Verrechnung der Zinsen fällig und sind innertTagen nach Beginn des auf die Fälligkeit folgenden Monats der kantonalen Steuerverwaltung (Liegenschaftskanton) zu überweisen. Für verspätet abgelieferte Quellensteuern werden Verzugszinsen berechnet.
- Der Zinsschuldner hat der kantonalen Steuerverwaltung das vollständig ausgefüllte amtliche Abrechnungsformular (Formular.....) unter Angabe von Name, Vorname und (ausländischer) Adresse des Hypothekargläubigers, ausbezahlem Hypothekarzins, Quellensteuersatz und Höhe der in Abzug gebrachten Quellensteuern einzureichen. Er hat Anspruch auf eine Bezugsprovision von% der abgelieferten Quellensteuern.
- Der Zinsschuldner haftet für die korrekte Erhebung und Ablieferung der Quellensteuern.
- Die vorsätzliche oder fahrlässige Unterlassung der Quellensteuererhebung gilt als Steuerhinterziehung.

VII. Ausweis über den Steuerabzug

Dem Steuerpflichtigen ist unaufgefordert eine Bescheinigung über die Höhe der in Abzug gebrachten Quellensteuern auszustellen.

VIII. Rechtsmittel

Ist der Steuerpflichtige oder der Zinsschuldner mit dem Quellensteuerabzug nicht einverstanden, so können diese bis Ende März des Folgejahres einen Entscheid der kantonalen Steuerverwaltung verlangen.

IX. Auskünfte

Auskünfte erteilen die kantonale Steuerverwaltung, in welcher das Grundstück liegt. (Abteilung Quellensteuern, Telefon.....).

Texte français au verso

234 Im Ausland wohnhafte Verwaltungsräte

234.1 Grundsatz und steuerbare Leistungen

Sowohl der Bund als auch alle Kantone erheben eine Quellensteuer auf Einkünften in Form von Tantiemen, Sitzungsgeldern, festen Entschädigungen und ähnlichen Vergütungen, die an im Ausland wohnhafte Mitglieder der Verwaltung oder der Geschäftsführung von juristischen Personen mit Sitz oder tatsächlicher Verwaltung in der Schweiz bzw. im Kanton oder von ausländischen Unternehmungen mit einer Betriebsstätte im Kanton entrichtet werden (Art. 93 DBG und Art. 35 Abs. 1 Bst. c und d StHG).

Nicht steuerbar sind ausschliesslich Reise- und Übernachtungsspesen, die anhand von Belegen nachgewiesen werden.

234.2 Höhe der Quellensteuer

Die Höhe der Quellensteuer ist von Kanton zu Kanton verschieden.

Auf deren Erhebung wird verzichtet, wenn die steuerbaren Leistungen weniger als 300 Franken pro Kalenderjahr betragen.

Die einzelnen Kantone besteuern die Bruttobeträge mit folgenden Sätzen (die dBSt von 5 % ist jeweils inbegriffen):

- 15 %: OW
- 17 %: NW
- 20 %: SZ, GL, ZG, SO und GE
- 23 %: BE, BL, AR, AI, AG und NE
- 24,8 %: JU
- 25 %: ZH, LU, UR, FR, BS, SH, SG, GR, TG, VD und VS
- 30 %: TI.

234.3 Vorbehalt der Doppelbesteuerungsabkommen

Vorbehalten bleiben abweichende Bestimmungen des von der Schweiz mit dem Wohnsitzstaat des Verwaltungsrats abgeschlossenen DBA.

Die DBA enthalten folgende Einschränkungen:

- Niederlande: Der Abzug darf nur vorgenommen werden, wenn sich der Sitz der juristischen Person in der Schweiz befindet.
- Pakistan: Der Abzug darf nur vorgenommen werden, wenn die Tätigkeit in der Schweiz ausgeübt wird.

235 Arbeitnehmer bei internationalen Transporten

235.1 Grundsatz

Sowohl beim Bund als auch in allen Kantonen unterliegen im Ausland wohnhafte Arbeitnehmer, die für Arbeit im internationalen Verkehr an Bord eines Schiffes oder eines Luftfahrzeuges oder bei einem Transport auf der Strasse Lohn- oder andere Vergütungen von einem Arbeitnehmer mit Sitz oder Betriebsstätte in der Schweiz erhalten, der gleichen Quellensteuer wie ausländische Arbeitnehmer ohne fremdenpolizeiliche Niederlassung, die in der Schweiz jedoch steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt haben (Art. 97 DBG und Art. 35 Abs. 1 Bst. h StHG).

Steuerbar sind alle Einkünfte aus Arbeitsverhältnis, mit Einschluss der Nebeneinkünfte wie Entschädigungen für Sonderleistungen, Provisionen, Zulagen, Dienstalters- und Jubiläumsgeschenke, Gratifikationen, Trinkgelder, Tantiemen und andere geldwerte Vorteile.

Naturalleistungen und Trinkgelder werden in der Regel nach den für die eidgenössische Alters- und Hinterlassenenversicherung geltenden Ansätzen bewertet.

235.2 Höhe der Quellensteuer

Die Quellensteuer wird auf den Bruttoeinkünften berechnet.

Es gelten die gleichen Tarife wie für die ausländischen Arbeitnehmer ohne fremdenpolizeiliche Niederlassung, die in der Schweiz jedoch steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt haben (= Tarife A, B, C und D; *vgl. Kapitel 1*).

235.3 Vorbehalt der Doppelbesteuerungsabkommen

Die Quellensteuer muss immer erhoben werden, wenn die Schweiz mit dem Wohnsitzstaat des Arbeitnehmers kein DBA abgeschlossen hat.

Die von der Schweiz abgeschlossenen DBA enthalten auf diesem Gebiet jedoch zahlreiche Ausnahmen, welche das Besteuerungsrecht unseres Landes einschränken.

Merkblatt über die Quellenbesteuerung von Arbeitnehmern bei internationalen Transporten

ESTV 1.7.2008

Übersicht über die Doppelbesteuerungsabkommen

Stand: 1. Juli 2008
Neuerungen gegenüber dem
Stand per 1.7.2007 sind mit
● gekennzeichnet.

Der Quellensteuerabzug ist vorzunehmen:

- a Wenn sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung in der Schweiz befindet. Befindet sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung eines Unternehmens der Seeschifffahrt oder Binnenschifffahrt an Bord des Schiffes, so steht der Schweiz das Besteuerungsrecht zu, wenn das Schiff einen schweizerischen Heimathafen hat oder, wenn ein Heimathafen fehlt, wenn der Betreiber des Schiffes in der Schweiz ansässig ist.
- b Wenn sich der Sitz des Unternehmens in der Schweiz befindet.
- c Wenn die Tätigkeit auf einem Schiff ausgeübt wird, welches in der Schweiz registriert oder in der Schweiz mit Dokumenten versehen ist.
- d Es besteht kein Besteuerungsrecht in der Schweiz.
- e Es kann nur derjenige Teil der Arbeitsleistung besteuert werden, der in der Schweiz erbracht wird.

Ausländischer Wohnsitzstaat ¹⁾	Besatzungen von			
	Seeschiffen im internationalen Verkehr	Luftfahrzeugen im internationalen Verkehr	Schiffen für die Binnenschifffahrt	Fahrzeugen im internationalen Strassen-transport
Ägypten	a	a	e	e
Albanien	a	a	e	e
Argentinien *	a	a	e	e
● Armenien	b	b	e	b
● Aserbaidschan	b	b	e	e
Australien	b	b	e	e
Belarus	b	b	e	b
Belgien	a	a	a	e
Bulgarien	a	a	a	a
China	a	a	e	e
Dänemark	a	a ²⁾	e	e
Deutschland	a	a	a	e
Ecuador	a	a	e	e
Elfenbeinküste	a	a	e	e
Estland	b	b	e	e
Finnland	b	b	e	e
Frankreich	a	a	a	e
Griechenland	c ³⁾	a	e	e
Grossbritannien	a	a	a	e
Indien	b	b	e	e
Indonesien	b	b	e	e
Iran	b	b	e	e
Irland	a	a	e	e
Island	a	a	e	e
Israel	a	a	e	e
Italien	a	a	a	e
Jamaika	b	b	e	e
Japan	b	b	e	e
Kanada	b	b	e	e
Kasachstan	b	b	e	e
Kirgisistan	a	a	e	a
Kroatien	a	a	a	e
Kuwait	a	a	e	e
Lettland	b	b	e	e
Liechtenstein	e	e	e	e
Litauen	b	b	e	e
Luxemburg	a	a	a	e
Malaysia	b	b	e	e
Marokko	a	a	e	e
Mazedonien	a	a	e	a
Mexiko	a	a	e	e
Moldova	b	b	e	e
Mongolei	a	a	e	a

Ausländischer Wohnsitzstaat ¹⁾	Besatzungen von			
	Seeschiffen im internationalen Verkehr	Luftfahrzeugen im internationalen Verkehr	Schiffen für die Binnenschifffahrt	Fahrzeugen im internationalen Strassen-transport
Montenegro	a	a	e	a
Neuseeland	a	a	e	e
Niederlande	e	e	e	e
Norwegen	b ⁴⁾	b ⁵⁾	e	e
Österreich	a	a	a	e
Pakistan	b	b ⁶⁾	b	e
Philippinen	a	a	e	e
Polen	a	a	a	e
Portugal	b	b	e	e
Rumänien	a	a	e	a
Russland	b	b	e	e
Schweden	a	a	e	e
Serbien	a	a	e	a
Singapur	d	d	e	e
Slowakei	a	a	e	a
Slowenien	a	a	e	e
Spanien	a	a	e	e
Sri Lanka	a	a	e	e
Südafrika	a	a	e	e
Südkorea	d	d	e	e
Thailand	b	b	e	e
Trinidad und Tobago	a	a	e	e
Tschechische Republik	a	a	e	e
Tunesien	a	a	e	e
Ukraine	b	b	e	b
Ungarn	a	a	e	a
Usbekistan	b	b	e	b
Venezuela	a	a	e	e
Vereinigte Staaten (USA)	d	d	e	e
Vietnam	b	b	e	e

¹⁾ Bei allen übrigen Ländern, die auf obiger Liste nicht aufgeführt sind, ist die Quellensteuer stets in Abzug zu bringen.

²⁾ Für SAS-Besatzungen: Buchstabe d.

³⁾ Wenn die Schiffe in einem Drittstaat registriert oder mit Dokumenten versehen sind: Buchstabe b.

⁴⁾ Für im norwegischen internationalen Schiffsregister eingetragene Schiffe: Besteuerungsrecht liegt beim Empfängerstaat.

⁵⁾ Für SAS-Besatzungen: Besteuerungsrecht liegt beim Empfängerstaat.

⁶⁾ Gilt auch für Besatzungen von Luftfahrzeugen, die nur im nationalen Verkehr verwendet werden.

* Das Abkommen ist noch nicht in Kraft, wird aber seit dem 1. Januar 2001 provisorisch angewendet.

236 Weitere Fälle

Einige wenige Kantone wenden die Quellensteuer auch bei gewissen Geschäften mit **Immobilien** an, die auf ihrem Hoheitsgebiet liegen. Allerdings sieht das StHG diese Praxis nicht ausdrücklich vor.

Dabei geht es vor allem um **Provisionen und Kommissionen**, die Personen mit Wohnsitz im Ausland für im Kanton abgewickelte Immobiliengeschäfte (Handel oder Vermittlung) erhalten.

In den Kantonen BE, LU, UR, SZ, OW, NW, ZG, SO, AR, AI, SG, GR, TI, VD, NE, GE und JU werden solche Einkünfte im ordentlichen Verfahren besteuert.

In den Kantonen FR und TG beträgt der Ansatz für die Quellensteuer 20 % (dBSt nicht inbegriffen; sie wird im ordentlichen Verfahren erhoben).

Die übrigen Kantone (ZH, GL, BS, BL, SH, AG und VS) verzichten auf eine Besteuerung solcher Einkünfte.

Erwähnenswert sind in diesem Zusammenhang auch zwei Bestimmungen des DBG:

- Art. 173 DBG sieht vor, dass die kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer bei Vermittlung eines in der Schweiz gelegenen Grundstücks durch eine natürliche oder juristische Person ohne Wohnsitz bzw. Sitz oder tatsächliche Verwaltung in der Schweiz vom Käufer oder Verkäufer verlangen kann, 3 % der Kaufsumme als Sicherheit des für die Vermittlungstätigkeit geschuldeten Steuerbetrages zu hinterlegen.

Die Kantone UR und SZ kennen eine analoge Bestimmung. Die Prozentsätze betragen 5 % (UR) und 3 % (SZ).

- Art. 13 Abs. 3 Buchstabe c DBG sieht vor, dass Käufer und Verkäufer einer in der Schweiz gelegenen Liegenschaft bis zu 3 % der Kaufsumme für die vom Händler oder Vermittler aus dieser Tätigkeit geschuldeten Steuern solidarisch haften, wenn der Händler oder der Vermittler keinen steuerrechtlichen Wohnsitz in der Schweiz hat.

Auch die Steuergesetze der Kantone LU, UR, SZ, NW, AR, AI und SG enthalten eine analoge Bestimmung.

3 DIE GRENZGÄNGER

Unter dem Ausdruck "Grenzgänger" versteht man im Allgemeinen jede in einem Staat ansässige Person, die in einem angrenzenden Staat eine bezahlte Tätigkeit bei einem dort ansässigen Arbeitgeber ausübt und die in der Regel jeden Tag in ihren Wohnsitzstaat zurückkehrt.

Es handelt sich hier um eine Kategorie Personen, die auf Grund der Art der Steuererhebung in das erste Kapitel (ausländische Arbeitnehmer mit Wohnsitz in der Schweiz) gehören würden, im Hinblick auf ihren Wohnsitz jedoch dem zweiten Kapitel (Personen mit Wohnsitz im Ausland) zugeteilt werden müssten. Aus diesem Grund widmen wir den Grenzgängern ein eigenes Kapitel.

Laut OECD-Musterabkommen fallen die Grenzgänger unter die allgemeine Regel, wonach der Staat des Arbeitsortes die an sie bezahlten Vergütungen besteuern kann.

So sehen Art. 91 DBG und 35 Abs.1 Buchstabe a StHG vor, dass ausländische Arbeitnehmer ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz (also einschliesslich die Grenzgänger), die hier einer unselbständigen Erwerbstätigkeit nachgehen, **grundsätzlich an der Quelle besteuert** werden.

In Tat und Wahrheit ist die steuerliche Behandlung der Grenzgänger in der Schweiz je nach Ansässigkeitsstaat und nach Arbeitsortkanton, in welchem die Erwerbstätigkeit ausgeübt wird, unterschiedlich, da der Bund und die Kantone mit den umliegenden Ländern nicht immer gleich lautende bilaterale Abkommen abgeschlossen haben. So sind die Grenzgänger in der Schweiz manchmal auch von der Steuer befreit, weil sie in ihrem Wohnsitzstaat besteuert werden.

Mit dem Inkrafttreten des bilateralen Abkommens über den freien Personenverkehr mit der Europäischen Gemeinschaft am 1. Juni 2002, ist bei Grenzgängern die neue Kategorie "**Wochenaufenthalter**" geschaffen worden. Es handelt sich dabei um ausländische Arbeitnehmer mit einem Grenzängerausweis EG/EFTA G, die nur wöchentlich an ihren Wohnort zurückkehren. An den bisherigen Besteuerungsgrundsätzen ändert sich hingegen nichts. Im steuerlichen Sinn gelten die Wochenaufenthalter gemäss den Doppelbesteuerungsabkommen zwar nicht als Grenzgänger, werden jedoch in der Schweiz an der Quelle besteuert. Besondere Regelungen gelten im Abkommen mit Deutschland.

Die nachstehende Tabelle vermittelt eine vereinfachte Übersicht über die geltenden Regeln für die Besteuerung der Grenzgänger. Die gleichen Regeln kommen auch für Ersatzeinkommen zur Anwendung.

Übersicht über die Besteuerung von Grenzgängern (Stand: 1.1.2009)

Grenzgänger aus	Arbeitsortstaat (Schweiz)	(ausländischer) Wohnsitzstaat
Deutschland	<ul style="list-style-type: none"> • Max. 4,5 % • Falls die Rückkehr berufsbedingt während mehr als 60 Tagen jährlich verhindert wird, kommt die Quellenbesteuerung nach den Tarifen A – D zur Anwendung. 	<ul style="list-style-type: none"> • Die in der Schweiz erhobene Steuer wird von Deutschland angerechnet. • Die in der Schweiz erzielten Einkommen sind in Deutschland steuerbefreit.
Frankreich	<ul style="list-style-type: none"> • Kantone BS, BL, BE, JU, NE, SO, VD, VS: keine Quellensteuer • Kanton GE: Quellenbesteuerung nach den Tarifen A – D • Andere Kantone: Quellenbesteuerung nach den Tarifen A – D 	<ul style="list-style-type: none"> • Frankreich überweist einen Ausgleich von 4,5% der Bruttogehälter an die erwähnten Kantone. • Im Gegenzug tritt GE Frankreich 3,5% der Gehaltssumme ab (für Grenzgänger, welche ihren Wohnsitz in den Departementen von Ain oder Haute-Savoie haben). Frankreich lässt eine Steuergutschrift zu, die dem Steuerbetrag entspricht, der nach französischem Tarif für das schweizerische Einkommen berechnet würde. • Frankreich lässt eine Steuergutschrift zu, die dem Steuerbetrag entspricht, der nach französischem Tarif für das schweizerische Einkommen berechnet würde.
Italien	<ul style="list-style-type: none"> • Quellenbesteuerung nach den Tarifen A – D 	<ul style="list-style-type: none"> • Einkünfte aus schweizerischen Quellen sind steuerbefreit. Im Gegenzug überweisen GR, TI und VS 40% der erhobenen Steuern Italien.
Liechtenstein	<ul style="list-style-type: none"> • Privatrechtliche Arbeitsverhältnisse: keine Quellensteuer • Öffentlich-rechtliche Arbeitsverhältnisse mit finanzieller Beteiligung des FL: keine Quellensteuer • Öffentlich-rechtliche Arbeitsverhältnisse ohne finanzielle Beteiligung des FL: Quellenbesteuerung nach den Tarifen A – D 	<ul style="list-style-type: none"> • Ordentliche Besteuerung in Liechtenstein • Ordentliche Besteuerung in Liechtenstein • Die in der Schweiz erzielten Einkommen sind in Liechtenstein steuerbefreit.
Österreich	<ul style="list-style-type: none"> • Quellenbesteuerung nach den Tarifen A – D 	<ul style="list-style-type: none"> • Die Schweiz überweist 12,5 % des Quellensteuerbetrags.

31 Grenzgänger aus Deutschland

Grenzgänger aus Deutschland werden in der Regel an ihrem **Wohnort** besteuert. Die Kantone können aber eine auf **4,5 %** des Bruttolohns begrenzte Quellensteuer erheben. Diese Steuer wird nachher bei der ordentlichen Veranlagung in Deutschland angerechnet.

Als Grenzgänger gilt eine in Deutschland ansässige Person, die in der Schweiz ihren Arbeitsort hat und regelmässig an ihren deutschen Wohnsitz zurückkehrt. Eine regelmässige Rückkehr wird auch dann angenommen, wenn sich die Arbeitszeit über mehrere Tage erstreckt (z.B. Schichtarbeiter, Krankenhauspersonal mit Bereitschaftsdienst). Zu beachten ist, dass die schweizerische Steuer nur dann auf 4,5 % begrenzt ist, wenn der Grenzgänger dem Arbeitgeber eine vom deutschen Wohnsitzfinanzamt ausgestellte Ansässigkeitsbescheinigung (Formular Gre-1 bzw. Gre-2) vorlegt.

Wenn der Grenzgänger aus beruflichen Gründen an mehr als 60 Arbeitstagen pro Kalenderjahr nicht an seinen Wohnsitz zurückkehrt, entfällt die Grenzgängereigenschaft.

Bei fehlender Grenzgängereigenschaft kann die Schweiz die Erwerbseinkünfte der Arbeitnehmer aus Deutschland voll besteuern. Sie sind nach den Tarifen A, B, C und D (ohne Satzbegrenzung) in der Schweiz steuerbar und von der Einkommenssteuer in Deutschland befreit (Formular Gre-3).

32 Personen mit unbeschränkter Steuerpflicht in Österreich

Personen, die für ihr weltweites Einkommen und Vermögen in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig sind, unterliegen für ihr in der Schweiz erzieltetes Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit in allen Kantonen der vollen Quellenbesteuerung.

Die Schweiz überweist Österreich im Gegenzug 12,5 % des Quellensteuerbezugs.

33 Grenzgänger aus Frankreich

Die Grenzgänger aus Frankreich werden je nach Arbeitsort unterschiedlich behandelt.

In den meisten Grenzkantonen (SO, BS, BL, VD, VS, NE und JU) sowie im Kanton BE wird bei den französischen Grenzgängern keine Quellensteuer abgezogen. Ihr Erwerbseinkommen wird vielmehr **an ihrem Wohnort**, also in Frankreich, besteuert (sofern eine Wohnsitzbestätigung dem Lohnausweis beiliegt). Diese Kantone erhalten aber eine Ausgleichszahlung vom französischen Staat in der Höhe von 4,5 % der gesamten an diese Grenzgänger bezahlten Bruttolöhne.

Im Kanton GE hingegen werden die Grenzgänger **an ihrem Arbeitsort an der Quelle** besteuert. Der Kanton erstattet dann 3,5 % der gesamten diesen Personen zugeflossenen Bruttolohnmasse an die französischen Grenzregionen (Departemente Ain und Haute-Savoie) zurück.

Auch die übrigen Kantone (z.B. AG) besteuern die französischen Grenzgänger **an der Quelle**, jedoch ohne finanziellen Ausgleich zugunsten Frankreichs.

Französische Grenzgänger, die in der Schweiz an der Quelle besteuert werden, sind von der ordentlichen französischen Einkommenssteuer nicht befreit, sondern erhalten eine Gutschrift an ihre Steuerschuld im Umfang des Prozentsatzes, welchen die schweizerischen Einkünfte im Verhältnis zu dem in Frankreich deklarierten Gesamteinkommen ausmachen.

Bemerkung:

Die Schweizerbürger und Doppelbürger, welche als Grenzgänger in einer öffentlich-rechtlichen Anstalt in der Schweiz arbeiten, werden an der Quelle besteuert (gemäss Art. 21 DBA zwischen Frankreich und der Schweiz), um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden.

34 Grenzgänger aus Italien

Was die Grenzgänger aus Italien betrifft, so unterliegt deren Lohn in allen Kantonen der Quellensteuer.

Die Kantone GR, TI und VS treten als Ausgleich 40 % des Bruttobetragtes der eingezogenen Steuer an die italienischen Grenzgemeinden ab.

Einkünfte aus schweizerischen Quellen sind in Italien steuerbefreit.

35 Grenzgänger aus dem Fürstentum Liechtenstein

Gemäss dem am 22. Juni 1995 unterzeichneten DBA sind Erwerbseinkünfte von täglich pendelnden Grenzgängern nur im **Wohnsitzstaat** zu versteuern. Dies gilt auch für Grenzgänger, die bei einer öffentlich-rechtlichen Institution tätig sind, an der sich beide Vertragsstaaten gemeinsam beteiligen.

Hingegen sind Arbeitslöhne, die für die Tätigkeit von Grenzgängern im übrigen öffentlichen Dienst bezahlt werden, nur in dem Staat zu versteuern, der die Vergütung zahlt, in diesem Fall in der Schweiz.

4 BESTEUERUNG JUGENDLICHER AN DER QUELLE

41 Ausländische Minderjährige

Grundsatz:

Sowohl bei der direkten Bundessteuer (Art. 9 Abs. 2 DBG) als auch in allen Kantonen, wird das Erwerbseinkommen von Minderjährigen nicht zu demjenigen der Eltern oder des Inhabers der elterlichen Sorge zugerechnet, sondern getrennt besteuert (selbständige Steuerpflicht und getrennte Veranlagung).

Die Steuer wird somit vom Minderjährigen selbst geschuldet, es sei denn, er komme in den Genuss der Steuerfreiheit auf Grund seines Alters oder auf Grund des niedrigen Betrags bzw. der Herkunft seines Einkommens.

Besteuerung an der Quelle:

Minderjährige, deren **Eltern** (oder Inhaber der elterlichen Gewalt) **weder die Schweizer Staatsbürgerschaft noch eine Niederlassungsbewilligung besitzen**, werden für ihr Erwerbseinkommen – wie ihre Eltern – an der Quelle besteuert. Gleiches gilt für **minderjährige Grenzgänger**.

Zur Erinnerung: junge Steuerpflichtige sind zum Teil von der Steuer befreit:

Bei der direkten Bundessteuer wird das Erwerbseinkommen Minderjähriger **ohne Altersbegrenzung getrennt besteuert** (selbständige Steuerpflicht und getrennte Veranlagung).

Die kantonalen Gesetze weisen in diesem Zusammenhang beträchtliche Unterschiede auf: Während ein Kanton das Erwerbseinkommen bis zum Erreichen eines bestimmten Alters (Mündigkeit) vollständig von der Steuer befreit, gewähren andere Kantone besondere Abzüge für Lehrlinge und Studenten:

- In fast allen Kantonen (ZH, BE, LU, UR, SZ, OW, NW, GL, ZG, FR, SO, BS, BL, SH, AR, AI, SG, GR, AG, TG, VD, VS, NE, GE und JU) wird das Erwerbseinkommen Minderjähriger wie bei der dBS **ohne Altersbegrenzung getrennt besteuert** (selbständige Steuerpflicht und getrennte Veranlagung).
- Von den oben erwähnten Kantonen gewähren fünf Kantone **Spezialabzüge** auf dem Erwerbseinkommen gewisser Minderjähriger:
 - = **AI** und **SG**: Abzug von 12'000 Franken vom Auszubildenden- und Studentenlohn
 - = **VS**: Abzug von 7'430 Franken vom Einkommen von Auszubildenden, Studenten und Volontären (= Steuerjahr 2009; für das Steuerjahr 2008: 7'240 Franken)
 - = **SO**: Abzug von 4'200 Franken vom Studentenlohn
 - = **FR**: Abzug von 2'000 Franken vom Auszubildenden- und Studentenlohn.
- Nur im Kanton **TI** wird das Erwerbseinkommen des Jugendlichen aus unselbständiger Tätigkeit erst **ab einem bestimmten Alter getrennt besteuert**, d.h. **bei Erreichen der Volljährigkeit** (18 Jahre); **vorher** bleibt es **steuerfrei**. Er wird also für sein Erwerbseinkommen ab Anfang des Jahres, in dem er das 18. Altersjahr vollendet, selbständig steuerpflichtig. Bei selbständiger Erwerbstätigkeit fällt die Altersgrenze jedoch dahin.

Bemerkung:

*Kanton **GE**: Das Erwerbseinkommen Minderjähriger wird unabhängig von der Nationalität der Quellensteuer unterstellt. Diejenigen mit Schweizer Nationalität werden bis zum Ende des Jahres, welches jenem der Volljährigkeit vorangeht, an der Quelle besteuert, wobei die ersten 24'000 Franken steuerbefreit sind.*

42 Ausländische Studenten, Lehrlinge, Praktikanten

Nachstehend finden Sie das Merkblatt der Eidg. Steuerverwaltung vom 1. Juli 2008 über die Quellensteuern 2008, insbesondere betreffend **Erwerbseinkünfte ausländischer Studenten (S), Lehrlinge (L) und Praktikanten (P)**.

Merkblatt über die Quellenbesteuerung von

ESTV

1.7.2008

**Erwerbseinkünften ausländischer
Studenten (S), Lehrlinge (L) und Praktikanten (P)****Stand 1. Juli 2008**

Neuerungen gegenüber dem Stand
per 1.7.2007 sind unterstrichen und
am Rand gekennzeichnet.

Übersicht über die Doppelbesteuerungsabkommen**Vorbemerkung**

Sämtliche Doppelbesteuerungsabkommen bestimmen, dass Einkünfte der aus anderen Vertragsstaaten stammender S/L/P, die ihnen für den Unterhalt oder für ihre Ausbildung aus Quellen ausserhalb der Schweiz zufließen, in der Schweiz nicht besteuert werden können.

Für die Belange der Erhebung einer Quellensteuer ist diese Bestimmung ohne Bedeutung, können doch Einkünfte aus ausländischen Quellen ohnehin keiner schweizerischen Quellensteuer unterworfen werden.

Einkünfte ausländischer S/L/P aus Erwerbstätigkeit in der Schweiz können – ungeachtet dessen, ob die Schweiz mit dem Herkunftsstaat ein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat oder nicht – grundsätzlich an der Quelle besteuert werden, wobei die Abkommen mit **Armenien, Bulgarien, Indien, Kroatien, Kuwait, Marokko, Mazedonien, der Mongolei, Montenegro, den Philippinen, Polen, Serbien, Slowenien, Thailand und der Tschechischen Republik** ausdrücklich eine Gleichbehandlung mit schweizerischen S/L/P verlangen.

Besonderheiten

Folgende Doppelbesteuerungsabkommen sehen aber gewisse Befreiungen vor, aufgrund derer die schweizerische Quellensteuer unter Umständen auf Antrag rückerstattet werden muss.

1.1 Herkunftsstaaten:

China, Elfenbeinküste, Singapur, Sri Lanka und Südkorea

Steuerbefreiung für S/L/P während höchstens 12 Monaten auf Vergütungen aus einer im direkten Zusammenhang mit dem Studium oder der Ausbildung stehender unselbständigen Erwerbstätigkeit, sofern die Vergütung aus dieser Arbeit 18 000 Fr. nicht übersteigt.

1.2 Herkunftsstaat: **Tunesien**

Steuerbefreiung für S/L/P während höchstens 12 Monaten auf Vergütungen aus einer im direkten Zusammenhang mit dem Studium oder der Ausbildung stehenden unselbständigen Erwerbstätigkeit, sofern die Vergütung aus dieser Arbeit 6000 Fr. nicht übersteigt.

Demzufolge ist, im Fall eines S/L/P aus einem der unter 1.1 oder 1.2 erwähnten Staaten, die erhobene Quellensteuer bis zu einer Dauer von maximal 12 Monaten zurückzuerstatten (das Kalenderjahr wird für die Ermittlung der Dauer der Erwerbstätigkeit nicht berücksichtigt). Somit wird die Steuer immer zurückerstattet, sofern die Einkünfte aus einer Erwerbstätigkeit nicht 18 000 Fr. (6000 Fr. für einen S/L/P aus Tunesien) und die Dauer der Erwerbstätigkeit nicht 12 Monate übersteigen. Desgleichen für die ersten 12 Monate wenn die Erwerbstätigkeit 12 Monate übersteigt. Wenn die Erwerbseinkünfte in den ersten 12 Monaten 18 000 Fr. (6000 Fr. für einen S/L/P aus Tunesien) übersteigen, so wird die Quellensteuer nicht zurückerstattet. Die Steuer ist ab dem 13. Monat der Erwerbstätigkeit in der Schweiz endgültig geschuldet.

2.1 Herkunftsstaaten: **Indonesien und Jamaika**

Steuerbefreiung für S/L/P für Einkünfte aus einer in einem direkten Zusammenhang mit dem Studium oder der Ausbildung stehenden unselbständigen Erwerbstätigkeit von höchstens zwölf Monaten Dauer, sofern die Vergütung aus dieser Arbeit 18 000 Fr. nicht übersteigt.

2.2 Herkunftsstaaten:

Malaysia, Portugal sowie Trinidad und Tobago

Steuerbefreiung für S/L/P für Einkünfte aus einer in einem direkten Zusammenhang mit dem Studium oder der Ausbildung stehenden unselbständigen Erwerbstätigkeit von höchstens zwölf Monaten Dauer, sofern die Vergütung aus dieser Arbeit 12 000 Fr. nicht übersteigt.

Demzufolge ist, im Fall eines S/L/P aus einem der unter 2.1 oder 2.2 erwähnten Staaten, die erhobene Steuer endgültig geschuldet, wenn die Erwerbstätigkeit in der Schweiz länger als 12 Monate dauert (das Kalenderjahr wird für die Ermittlung der Dauer der Tätigkeit nicht berücksichtigt) oder wenn die Einkünfte aus einer Erwerbstätigkeit für die Dauer von weniger oder gleich 12 Monaten 18 000 Fr. bzw. 12 000 Fr. übersteigen. Eine Rückerstattung der Steuer kann somit nur in Betracht gezogen werden, wenn die Dauer der Erwerbstätigkeit nicht 12 Monate und gleichzeitig die Erwerbseinkünfte nicht 18 000 Fr. bzw. 12 000 Fr. übersteigen.

3. Herkunftsstaaten: **Irland und Schweden**

Steuerbefreiung für S/L (Irland) bzw. S (Schweden) für Einkünfte aus einer 100 Tage im Laufe eines Steuerjahres nicht übersteigenden Erwerbstätigkeit, die im Zusammenhang mit der Ausbildung steht.

Dies bedeutet, dass die erhobene Steuer endgültig geschuldet ist, wenn die Erwerbstätigkeit in der Schweiz länger als 100 Tage in einem Steuerjahr dauert. Die Höhe der Entschädigung spielt in diesem Fall keine Rolle. Eine Rückerstattung der Steuer fällt nur in Betracht, wenn die Dauer der Erwerbstätigkeit 100 Tage nicht übersteigt.

4. Herkunftsstaat: **Pakistan**

- a) Steuerbefreiung für S/L/P sowie für Stipendiaten für Einkünfte aus Tätigkeiten, die im Zusammenhang mit der Ausbildung stehen oder für den Lebensunterhalt notwendig sind;
- b) Steuerbefreiung für P, die in einem Angestelltenverhältnis mit einer Person in Pakistan stehen und die sich nicht länger als zwölf Monate in der Schweiz aufhalten, für 12 000 Fr. nicht übersteigende Einkünfte;
- c) Steuerbefreiung für S/L für die pro Steuerjahr 10 000 Fr. nicht übersteigenden Einkünfte aus Dienstleistungen, die in direktem Zusammenhang mit dem Studium oder der Ausbildung stehen.

Es empfiehlt sich, den Wortlaut des Artikels XII des Abkommens mit Pakistan nachzuschlagen. Die Regeln können wie folgt zusammengefasst werden:

Eine Rückerstattung der Steuer kann erfolgen

- bei einem S/L/P aus Pakistan oder einem pakistanischen Stipendiaten für Einkünfte aus einer im Zusammenhang mit seiner Ausbildung stehenden oder für den Lebensunterhalt notwendigen Erwerbstätigkeit (ungeachtet deren Dauer oder der Höhe der Vergütung);
- bei einem P aus Pakistan, der eine Erwerbstätigkeit im Rahmen eines Angestelltenverhältnisses mit einem pakistanischen Unternehmen in der Schweiz ausübt (z.B. bei einem schweizerischen Teppichhändler im Rahmen eines Vertragsverhältnisses mit einem pakistanischen Exporteur), sofern sich der P nicht länger als 12 Monate in der Schweiz aufhält und gleichzeitig seine Einkünfte 12 000 Fr. nicht übersteigen.
- bei einem S/L aus Pakistan, der sich im Rahmen eines Abkommens mit dem pakistanischen Staat in der Schweiz aufhält und dessen Erwerbseinkünfte, die im Zusammenhang mit seiner Ausbildung stehen, pro Steuerjahr 10 000 Fr. nicht übersteigen.

5 BEZUGSVERFAHREN

51 Steuerhoheit

Die Steuer wird vom **Kanton** erhoben, der **für die Veranlagung zuständig** ist. Die Besteuerung richtet sich nach dem Recht dieses Kantons.

Die nachfolgenden Ausführungen gelten natürlich nur insoweit, als das Recht zur Besteuerung gemäss Doppelbesteuerungsabkommen bei der Schweiz liegt.

- Bei den **ausländischen Arbeitnehmern mit steuerrechtlichem Wohnsitz oder Aufenthalt** in der Schweiz ist dies der Kanton, in dem der Arbeitnehmer bei Fälligkeit der steuerbaren Leistung (d.h. in der Regel am Zahltag) seinen Wohnsitz bzw. Aufenthalt hat. Falls sich der Arbeitsort in einem andern Kanton befindet, überweist die zuständige Behörde am Arbeitsort die bezogenen Quellensteuerbeträge dem Wohnsitzkanton (Art. 107 Abs. 1 Bst. a DBG). Im Einvernehmen mit den beteiligten Kantonen kann der Schuldner der steuerbaren Leistung die Steuer nach dem Tarif des Wohnsitzkantons erheben und sie direkt diesem Kanton abliefern (Art. 14 Abs. 2 QStV).

Der Wohnsitzkanton ist auch zuständig für die ergänzende und die nachträgliche ordentliche Veranlagung, die in den Kapiteln 151 und 152 hiervoor erwähnt sind (Art. 90; Art. 105 Abs. 1 und Art. 107 Abs. 3 DBG).

Besonderheiten ergeben sich allerdings bei Kantonswechsel im Laufe der Steuerperiode.

- Bei **Künstlern, Sportlern oder Referenten** (Art. 107 Abs. 1 Bst. b DBG) sowie **Arbeitnehmern ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz** ist derjenige Kanton zuständig, in dem diese Personen ihre Tätigkeit ausüben.
- **Hypothekargläubiger** werden in der Regel vom Belegenheitskanton besteuert, d.h. von dem Kanton, in dem sich das Grundstück befindet.
- In allen **übrigen Fällen** liegt die Steuerhoheit bei dem Kanton, in dem der Schuldner der steuerbaren Leistung bei deren Fälligkeit seinen steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt bzw. seinen Sitz oder die Verwaltung hat (Art. 107 Abs. 2 DBG).

Die Kantone haben einander bei der Erhebung der Quellensteuer unentgeltliche **Amts- und Rechtshilfe** zu leisten (Art. 38 StHG). So muss eine von einem ausserkantonalen Schuldner abgezogene Steuer dem zuständigen Kanton überwiesen werden, der diese dann an die geschuldete Steuer anrechnet. Zu viel bezogene Steuern werden zurückerstattet, zu wenig bezogene Steuern nachgefordert.

52 Steuerschuldner

Der Abzug der Quellensteuer obliegt dem **Schuldner der steuerbaren Leistung**. Diesen treffen gemäss Art. 88 Abs. 1 und 100 Abs. 1 DBG bzw. Art. 37 Abs. 1 StHG verschiedene Pflichten; so muss er

- die geschuldete **Steuer** bei Fälligkeit seiner Leistung **zurückbehalten** oder vom Steuerpflichtigen einfordern (insbesondere bei Naturalleistungen und Trinkgeldern),
- dem Steuerpflichtigen unaufgefordert eine **Bescheinigung** über die Höhe der in Abzug gebrachten Leistungen ausstellen,
- die Steuern periodisch der zuständigen Behörde **abliefern** und **abrechnen** (siehe Ziffer 53).

Der Schuldner der steuerbaren Leistung **haftet für die Entrichtung** der Quellensteuer. Er erhält eine **Bezugsprovision**.

Der Schuldner der steuerbaren Leistung ist zudem zur Nachzahlung verpflichtet, wenn er den Steuerabzug nicht oder ungenügend vorgenommen hat (der Rückgriff des Schuldners auf den Steuerpflichtigen bleibt vorbehalten). Gleichermassen muss der Schuldner, der einen zu hohen Steuerabzug vorgenommen hat, die Differenz dem Steuerpflichtigen zurückzahlen (Art. 138 DBG bzw. Art. 49 Abs. 3 und 4 StHG).

Nimmt der Steuerschuldner einen Steuerabzug vorsätzlich oder fahrlässig nicht oder nicht vollständig vor, macht er sich ausserdem einer **vollendeten Steuerhinterziehung** schuldig (Art. 175 Abs. 1 DBG bzw. Art. 56 Abs. 1 StHG) und wird mit Busse bestraft.¹⁸⁾
(*Bezüglich Veruntreuung der Quellensteuer siehe Ziffer 54*).

521 Ausländische Arbeitnehmer

Was die Quellensteuer für ausländische Arbeitnehmer angeht, so gilt als Schuldner der steuerbaren Leistung ein **Arbeitgeber** oder **Versicherer**¹⁹⁾ mit Sitz oder Betriebsstätte im betreffenden Kanton. Bei Restaurants kann dies der Inhaber, der Pächter oder der Gerant sein.

Der Arbeitgeber bzw. Versicherer ist verpflichtet, vor Auszahlung der steuerbaren Leistung die Quellensteuerpflicht und den anwendbaren Tarif abzuklären. Der Quellensteuerabzug hat für sämtliche quellenbesteuerte Arbeitnehmer zum Zeitpunkt der Auszahlung, Überweisung oder Verrechnung der steuerbaren Leistung zu erfolgen.

Der Steuerabzug ist ungeachtet allfälliger Lohnpfändungen oder Einsprachen usw. vorzunehmen. Eine Steuerbefreiung ist auch dann nicht möglich, wenn der Lohn das betriebsrechtliche Minimum nicht erreicht.

18) Für Einzelheiten in diesem Zusammenhang siehe den Artikel "Die Strafbestimmungen bei den direkten Steuern" in STEUERINFORMATIONEN, Band I, Register E.

19) bei Ersatzeinkommen

Über die in Abzug gebrachten Quellensteuern ist eine Abrechnung auf dem kantonalen Abrechnungsformular zu erstellen. Verwendet der Schuldner der steuerbaren Leistung ein eigenes Abrechnungsformular, müssen sämtliche auf dem offiziellen Abrechnungsformular enthaltenen Angaben aufgeführt sein, namentlich:

- AHV-Nummer des Steuerpflichtigen bzw. Geburtsdatum oder ZEMIS-Nummer (zusätzlich neue AHV-Nummer, sofern bereits vorhanden)
- Name, Vorname des Steuerpflichtigen
- steueranspruchsberechtigte Wohn- oder Aufenthaltsgemeinde
- steueranspruchsberechtigter Kanton
- Datum des Ein- und Austritts bzw. Tarifwechsel bei Arbeitgeber bzw. Versicherer
- Bruttosalar pro Monat (evtl. separate Kolonne für Zulagen und Naturalleistungen)
- genaue Tarifbezeichnung
- Anzahl Kinder bzw. unterstützte Personen
- in Abzug gebrachte Quellensteuer.

Der Arbeitgeber bzw. Versicherer hat dem Steuerpflichtigen unaufgefordert die für diesen bestimmten Unterlagen weiterzuleiten sowie per Ende Jahr oder Austritt eine Bescheinigung über die Höhe des Quellensteuerabzugs auszustellen und ihn auf dem Lohnausweis aufzuführen. Weiter muss er dem Steuerpflichtigen auf dessen Verlangen bei jedem Quellensteuerabzug die notwendigen Grundlagen liefern, damit dieser die Richtigkeit des Abzugs überprüfen kann.

Der Quellensteuerabzug ist auch dann vorzunehmen, wenn der Steuerpflichtige in einem anderen Kanton wohnhaft ist.

522 Empfänger von Leistungen aus Vorsorgeeinrichtungen

Die Vorsorgeeinrichtung hat der zuständigen Steuerverwaltung das vollständig ausgefüllte amtliche Abrechnungsformular unter Angabe von Name, Vornamen, (ausländischem) Wohnsitzstaat des Steuerpflichtigen sowie Datum der Auszahlung, Bruttobetrag der ausbezahlten Vorsorgeleistung, Quellensteuersatz und Höhe der in Abzug gebrachten Quellensteuern einzureichen.

Die **Vorsorgeeinrichtung** haftet für die korrekte Erhebung und Ablieferung der Quellensteuern an die zuständige Steuerverwaltung.

Dem Steuerpflichtigen ist unaufgefordert eine Bescheinigung über die Höhe der in Abzug gebrachten Quellensteuern auszustellen. Diese Bescheinigung dient ihm bei den ausländischen Steuerbehörden als Nachweis für die Besteuerung. Wenn der Steuerpflichtige das Recht auf Rückerstattung der Quellensteuer hat, welche gemäss dem Abkommen zwischen der Schweiz und seinem Wohnsitzstaat erhoben wurde, wird die Vorsorgeeinrichtung ihm auch das Formular des Rückerstattungs-gesuches übergeben.

523 Künstler, Sportler und Referenten

Die Steuerpflicht obliegt dem **Veranstalter** bzw. **Auftraggeber**. Dieser hat der zuständigen Steuerverwaltung das vollständig ausgefüllte amtliche Abrechnungsformular einzureichen und haftet für die korrekte Erhebung und Ablieferung der Quellensteuern. Der Organisator der Veranstaltung haftet solidarisch.

524 Hypothekargläubiger

Die Steuerpflicht obliegt dem **Zinsschuldner**. Dieser hat der zuständigen Steuerverwaltung das vollständig ausgefüllte amtliche Abrechnungsformular einzureichen und haftet für die korrekte Erhebung und Ablieferung der Quellensteuern.

525 Verwaltungsräte

Die Steuerpflicht obliegt dem **Schuldner der steuerbaren Leistung** (= der betreffenden juristischen Person). Dieser hat der zuständigen Steuerverwaltung das vollständig ausgefüllte amtliche Abrechnungsformular einzureichen und haftet für die korrekte Erhebung und Ablieferung der Quellensteuern.

526 Arbeitnehmer bei internationalen Transporten

Die Steuerpflicht obliegt dem **Schuldner der steuerbaren Leistung** (= dem Arbeitgeber). Er haftet für die korrekte Erhebung und Ablieferung der Quellensteuern an die zuständige Steuerverwaltung.

527 Bezugsprovision

Als Entschädigung für ihre Arbeit haben die Schuldner der steuerbaren Leistung, d.h.

- die Arbeitgeber oder Versicherer für ausländische Arbeitnehmer
- die Vorsorgeeinrichtungen für Begünstigte mit Wohnsitz im Ausland
- die Veranstalter bzw. Auftraggeber für Künstler, Sportler und Referenten
- die Zinsschuldner für Hypothekargläubiger
- die juristischen Personen für Verwaltungsräte
- die Arbeitgeber für Arbeitnehmer bei internationalen Transporten

Anspruch auf die nachfolgende Bezugsprovision in Prozenten (zwischen 2 und 4 %) der zurückgehaltenen Quellensteuer:

- 4 %: ZH, BE, LU, UR, SZ, NW, ZG, BL, AR, AI, SG, und TI (für die ersten 20'000 Franken)
- 3 %: GL, FR, SO, BS, SH, TG, VD, VS, NE, GE und JU
- 2 %: OW, AG, GR und TI (für den 20'000 Franken übersteigenden Teil).

Bei der Verletzung von Veranlagungsverfahrenspflichten kann die Bezugsprovision gekürzt oder sogar gestrichen werden.

53 Entrichtung der Quellensteuer

Der Steuerschuldner (*siehe Ziffer 52*) hat die Quellensteuer der Steuerverwaltung des betreffenden Kantons abzuliefern, und zwar auf der Grundlage der von ihm erstellten und eingereichten Abrechnungen.

Die Abrechnungen müssen grundsätzlich monatlich, in bestimmten Fällen vierteljährlich, vorgenommen werden.

Sie sind in der Regel innert 15 bis 30 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode dem zuständigen Steueramt einzureichen (Abrechnungsfrist). Die auf Grund der Abrechnung geschuldeten Steuern werden mit dem Ablauf der Abrechnungsfrist fällig und sind je nach System des einzelnen Kantons innert 30 Tagen mittels Rechnung zu bezahlen (Zahlungsfrist) oder zusammen mit der Einreichung der Abrechnung zu begleichen.²⁰⁾

Gerät der Steuerschuldner (Arbeitgeber, Versicherer usw.) mit der Bezahlung der Quellensteuer in **Verzug**, wird er vom kantonalen Steueramt gemahnt. Zusammen mit der Mahnung ergeht eine Verfügung über die geschuldeten Quellensteuern.

Liefert er die Steuern nach Ablauf der ordentlichen Zahlungsfrist (45 Tage nach Ablauf der verfügten Abrechnungsperiode) ab, ist ein **Verzugszins** analog den Bestimmungen über die direkten Steuern zu entrichten.

Die Kantone BE, SH, VD und JU streichen in diesem Fall sogar die Bezugsprovision. Im Kanton GE wird der Verzugszins erst ab dem 31. Januar des folgenden Jahres berechnet.

Der Steuerschuldner haftet für die Entrichtung der Quellensteuer (Art. 88 Abs. 3 und 100 Abs. 2 DBG bzw. Art. 37 Abs. 1 StHG).

54 Strafbestimmungen

Wie bereits geschildert macht sich der Steuerschuldner, der einen Steuerabzug vorsätzlich oder fahrlässig nicht oder nicht vollständig vornimmt, der **Steuerhinterziehung** schuldig und wird mit Busse bestraft. Selbstverständlich ist der Schuldner der steuerbaren Leistung zudem zur Nachzahlung einschliesslich Verzugszins verpflichtet.

Besondere Beachtung kommt auch den geltenden **Strafbestimmungen** auf diesem Gebiet zu: Wenn eine zum Steuerabzug an der Quelle verpflichtete Person die Steuer von der steuerbaren Leistung zwar abzieht, jedoch nicht dem Fiskus abgeliefert, sondern zu ihren eigenen oder eines andern Gunsten verwendet, liegt eine **Veruntreuung von Quellensteuern** vor.

Es handelt sich hier um ein echtes Vergehen, das sowohl beim Bund als auch in allen Kantonen – zusätzlich zur Nachzahlung des veruntreuten Betrags einschliesslich Verzugszins – mit Gefängnis oder Busse bis zu 30'000 Franken geahndet wird (Art. 187 DBG und Art. 59 Abs. 1 StHG)²¹⁾.

20) Die Kantone BE, AR, SG, VD und JU kennen diesbezüglich Besonderheiten.

21) Für Einzelheiten in diesem Zusammenhang siehe den Artikel "Die Strafbestimmungen bei den direkten Steuern" in STEUERINFORMATIONEN, Band I, Register E.