

Regierungsrat

Rathaus / Barfüssergasse 24
4509 Solothurn
www.so.ch

Eidg. Finanzdepartement
Frau Bundesrätin
Eveline Widmer-Schlumpf
Bernerhof
3003 Bern

17. März 2014

Vernehmlassung zum Bundesgesetz über die Revision der Quellenbesteuerung des Erwerbseinkommens

Sehr geehrte Frau Bundesrätin
Sehr geehrte Damen und Herrn

Mit Schreiben vom 13. Dezember 2013 haben Sie uns zur Vernehmlassung zum Entwurf des Bundesgesetzes über die Revision der Quellenbesteuerung des Erwerbseinkommens eingeladen. Wir danken Ihnen dafür und nehmen die Gelegenheit zur Stellungnahme gerne wahr.

1. Ausgangslage, Notwendigkeit der Revision

Nach geltendem Recht werden ausländische Personen ohne fremdenpolizeiliche Niederlassungsbewilligung, die in der Schweiz steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt haben und hier einer unselbständigen Erwerbstätigkeit nachgehen, für die damit erzielten Einkünfte an der Quelle besteuert. Dem grundsätzlich gleichen Steuerregime unterstehen auch im Ausland wohnhafte Personen, die hier für kurze Dauer, als Grenzgänger oder Wochenaufenthalter oder als leitende Angestellte für einen Arbeitgeber mit Sitz oder Betriebsstätte in der Schweiz erwerbstätig sind. Diese Quellenbesteuerung ist zwar in der Lehre teilweise umstritten, in der Rechtsprechung im Grundsatz aber nicht, weshalb der Revisionsentwurf zu Recht daran festhält.

Die Quellensteuer trägt den persönlichen und familiären Verhältnissen der steuerpflichtigen Personen nur beschränkt und in pauschaler Form Rechnung, indem durchschnittliche Berufskosten und Versicherungsprämien in die Tarife eingebaut sind, die auch die allgemeinen Familienlasten berücksichtigen. Weiter gehende Abzüge, z.B. für Schuldzinsen, Unterhalts- oder Vorsorgebeiträge, können die Steuerpflichtigen mit Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz zusätzlich geltend machen; sie wirken sich über eine sogenannte Tarifkorrektur steuermindernd aus. Den Arbeitnehmenden mit Wohnsitz im Ausland steht diese Korrekturmöglichkeit nur soweit offen, als die Abzüge mit dem Erwerbseinkommen zusammenhängen. Übersteigen aber die dem Steuerabzug an der Quelle unterworfenen Bruttoeinkünfte von Arbeitnehmenden mit Wohnsitz in der Schweiz in einem Kalenderjahr den Betrag von Fr. 120'000.—, wird eine nachträgliche ordentliche Veranlagung (NOV) für das gesamte Einkommen und Vermögen durchgeführt. Die an der Quelle abgezogene Steuer wird dabei zinslos angerechnet. Die NOV gilt auch in den Folgejahren, unabhängig davon, ob die Einkünfte diese Limite noch übersteigen. Damit können Personen mit höheren Einkommen sämtliche Abzüge geltend machen und werden im Ergebnis gleich behandelt wie Steuerpflichtige, die im ordentlichen Verfahren veranlagt werden.

Die beschränkte Möglichkeit der Nicht-Niedergelassenen, gleich wie Schweizer Bürger oder Niedergelassene besteuert zu werden und sämtliche Abzüge in einer NOV geltend machen zu können, steht indessen seit längerer Zeit in der Kritik des gemischten Ausschusses zur Anwendung des Freizügigkeitsabkommens. Hinzu kommt, dass das Bundesgericht vor nunmehr vier Jahren mit BGE 136 II 241 eine Trendwende eingeleitet hat. Nach diesem, in der Zwischenzeit mehrfach bestätigten Urteil liegt eine unzulässige Diskriminierung vor, wenn nicht ansässige Steuerpflichtige, deren Einkommen nahezu ausschliesslich aus den Erwerbseinkünften in der Schweiz stammt (sogenannt Quasi-Ansässige), anders behandelt werden als ansässige. Entsprechend hat es dem Beschwerdeführer mit Wohnsitz im Ausland zugestanden, sämtliche Abzüge von den schweizerischen Einkünften vornehmen zu dürfen.

Vor diesem Hintergrund ist es sachgerecht und notwendig, die Quellensteuerordnung in die Richtung anzupassen, dass nicht niedergelassene Ausländer mindestens das Recht haben, nachträglich ordentlich veranlagt zu werden. In gleicher Weise ist die Rechtsprechung betreffend die Quasi-Ansässigen in die Gesetzgebung zu überführen.

2. Stellungnahme zu den Hauptpunkten der Vernehmlassungsvorlage

2.1. Nachträglich ordentliche Veranlagung für Ansässige

Wir stimmen aus den genannten Gründen dem Vorschlag zu, allen Quellensteuerpflichtigen mit Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz das Recht auf eine NOV einzuräumen. Dabei ist es sachgerecht, die Basis für die von Amtes wegen vorzunehmende NOV zu verbreitern und die bisherige Limite von 120'000 Franken Bruttoerwerbseinkommen zu senken. Indessen gehen Art. 89 Abs. 1 E-DBG und Art. 33a Abs. 1 E-StHG in dieser Hinsicht klar zu weit, wenn die Limite deutlich unter dem Bruttomedianlohn festgesetzt werden soll, zurzeit also unter 65'000 Franken. Denn eine derart tiefe Limite steigert unweigerlich die Zahl der NOV massiv und erhöht damit den Verwaltungsaufwand unverhältnismässig. Wird die Limite beispielsweise bei einem Bruttolohn von 60'000 Franken angesetzt, würde die Zahl der NOV im Kanton Solothurn gleich auf das Fünf- bis Sechsfache ansteigen. Um diesem Mehraufwand zu bewältigen, müsste der Personalbestand für den Vollzug der Quellensteuer sicher um 20 % erhöht werden. In diesem Zusammenhang gilt es nicht nur zu beachten, dass eine NOV insgesamt sicher doppelt so aufwendig ist wie die bisherige Tarifkorrektur. Und je tiefer die Limite angesetzt wird, umso mehr wird die durchschnittliche Qualität der Steuererklärungen sinken, umso mehr wird der Umfang der Abklärungen zunehmen, umso grösser wird die Zahl der Steuerpflichtigen, die trotz Pflicht keine Steuererklärung einreichen und die folglich gemahnt, gebüsst und nach pflichtgemäsem Ermessen (mit dem richtigen Gemeindesteuerfuss) veranlagt werden müssen. Anschliessend ist für Mahngebühren, Bussen und Steuerdifferenzbeträge noch ein Inkassoverfahren durchzuführen. Denn es ist absehbar, dass Steuerpflichtige mit tieferen Löhnen, weil sie in der Regel weniger ausgebildet sind und über geringere sprachliche Fähigkeiten verfügen, mehr Mühe haben werden, im Veranlagungsverfahren mitzuwirken; und sie werden aus finanziellen Gründen weniger in der Lage sein, einen Vertreter beizuziehen. Um eine grosse Zahl solch aufwendiger Leerlaufverfahren zu vermeiden, ist eine höhere Limite für die obligatorische NOV in der Grössenordnung eines Bruttoerwerbseinkommens von mindestens Fr. 80'000.— vorzusehen. Damit bleibt den Steuerpflichtigen mit tieferen Einkommen die NOV ja nicht verschlossen, sondern sie haben in jeder Steuerperiode die Möglichkeit, eine NOV zu beantragen. Da am bisherigen Grundsatz festgehalten wird, dass eine NOV bis zum Ende der Quellensteuerpflicht weiter gilt, genügt ein einmaliger Antrag. Weil allen die Möglichkeit einer ordentlichen Veranlagung offen steht, ist richtigerweise auf die bisherigen Tarifkorrekturen zu verzichten.

2.2. Nachträglich ordentliche Veranlagung für Quasi-Ansässige

Der Vorschlag, den Quasi-Ansässigen die Möglichkeit der NOV auf Antrag einzuräumen, trägt der Rechtsprechung des Bundesgerichts Rechnung. Wir stimmen ihm zu, insbesondere auch der Regelung, dass die Steuerpflichtigen in diesen Fällen jährlich einen Antrag stellen müssen. Das ist insbesondere deswegen sachgerecht, weil die Voraussetzungen der Quasi-Ansässigkeit jährlich überprüft werden sollen. Bisher geht die Rechtsprechung davon aus, dass eine Person quasi-ansässig ist, wenn der Anteil ihres gesamten Einkommens im Tätigkeitsstaat 90 % oder mehr

beträgt. Es ist angebracht, diesen Schwellenwert generell-abstrakt festzulegen, angesichts der dynamischen Rechtsentwicklung auf diesem Gebiet allerdings – wie vorgeschlagen – nur auf Verordnungsstufe.

2.3. Keine nachträglich ordentliche Veranlagung für Nicht-Ansässige

Die Vernehmlassungsvorlage sieht vor, dass die Quellensteuer auf dem Arbeits- oder Ersatzeinkommen für Arbeitnehmende ohne Wohnsitz in der Schweiz, welche die Kriterien für die Quasi-Ansässigkeit nicht erfüllen, abgeltende Wirkung hat. Eine NOV ist damit ausgeschlossen, und die bisher in beschränktem Umfang mögliche Tarifkorrektur wird damit entfallen. Wir pflichten diesem Vorschlag bei.

2.4. Steuerhoheit und örtliche Zuständigkeit

Die Gesetzesvorlage stellt steuerpflichtige Personen mit Wohnsitz in der Schweiz bezüglich Steuerhoheit und örtlicher Zuständigkeit den im ordentlichen Verfahren Besteuernten konsequent gleich. Generell soll die Steuerhoheit dem Kanton zustehen, in dem die steuerpflichtige Person am Ende der Steuerperiode oder der Steuerpflicht ihren Wohnsitz hat. Ausnahmen aus Rücksicht auf die Besonderheiten der Quellensteuer sind keine mehr vorgesehen.

Wir erachten dies als den richtigen Weg. Zwar wird sich der Aufwand auf der einen Seite erhöhen, indem bei einem Wohnsitzwechsel während des Jahres bis dahin bezogene Quellensteuern dem neuen Kanton überwiesen werden müssen. Auf der andern Seite entfällt aber der Koordinationsaufwand zwischen den Kantonen im Falle einer NOV, die eine wesentlich grössere Bedeutung erlangen wird. Schliesslich entspricht dies dem Ergebnis der neuesten bundesgerichtlichen Rechtsprechung, die im Falle einer NOV das Besteuerungsrecht ausschliesslich dem Kanton des Wohnsitzes am 31. Dezember der Steuerperiode zugesprochen hat (Urteil 2C_490/2013 vom 29. Januar 2014).

Auch die vorgeschlagene Regelung für die Quasi-Ansässigen und die Nicht-Ansässigen überzeugt. Da bei Quasi-Ansässigen eine NOV möglich ist, soll ebenfalls der Kanton des Aufenthaltsorts am Ende der Steuerperiode zuständig sein, mangels Aufenthalt jener des Arbeitsorts. Demgegenüber spricht bei Nicht-Ansässigen nichts dagegen, an der Steuerhoheit und Zuständigkeit jenes Kantons festzuhalten, in dem der Schuldner der steuerbaren Leistung im Zeitpunkt der Fälligkeit seinen Wohnsitz, Sitz oder seine Betriebsstätte hatte. Einerseits ist eine NOV ausgeschlossen, andererseits erübrigt sich die Weiterleitung von Steuern an andere Kantone.

2.5. Verfahren

Die vorgeschlagenen Präzisierungen des Verfahrensrechts erscheinen uns sinnvoll. Zu klären wäre unseres Erachtens noch das Verhältnis der Verwirkungsfristen von Art. 89a Abs. 3, 99a Abs. 1 und 137 Abs. 1 E-DBG bzw. von Art. 33b Abs. 3, 35a Abs. 1 und 49 Abs. 2 E-StHG. Kann, wer fristgerecht eine Verfügung über Bestand und Umfang der Quellensteuerpflicht verlangt hat, nach Erlass dieser Verfügung noch eine NOV beantragen? Wenn ja, innert welcher Frist? Oder ist eine NOV innert der Frist von Art. 89a Abs. 3 bzw. 99a Abs. 1 E-DBG auch zu beantragen, wenn die Quellensteuerpflicht grundsätzlich oder in der Höhe bestritten ist oder wenn die arbeitnehmende Person mangels Bescheinigung des Arbeitgebers deren Höhe nicht kennt?

2.6. Bezugsprovision

Der Senkung und Vereinheitlichung der Bezugsprovision auf 1 % des Steuerbetrages stimmen wir zu. Unseres Erachtens sollte indessen eine betragsmässige Beschränkung, wie sie für Vorsorgeleistungen vorgesehen ist, auch für die Steuer auf den Leistungen an Organe juristischer Personen in das Gesetz aufgenommen werden. Der Aufwand für die Ermittlung und Abrechnung dieser proportionalen Steuer ist nicht höher.

2.7. Verzinsung

Wir sind mit der zinslosen Anrechnung der an der Quelle erhobenen Steuer an die in der NOV veranlagten Steuer einverstanden. Das Problem besteht vor allem bei der direkten Bundessteuer, da diese erst am 1. März des Folgejahres fällig wird. Selbst eine pauschale Verzinsung der an der Quelle erhobenen und damit vorausbezahlten Steuer wäre administrativ kaum zu handhaben.

2.8. Personelle Auswirkungen

Im Erläuternden Bericht ist richtig dargestellt, dass eine Zunahme der Zahl der NOV zu höherem Verwaltungsaufwand führen wird, der allerdings durch den Wegfall der Tarifkorrekturen zum Teil kompensiert werden dürfte. Aus diesem Grund erachten wir es als wenig sinnvoll, die Einkommenslimite für die NOV von Amtes wegen allzu tief anzusetzen (siehe dazu unsere Ausführungen in Ziffer 2.1 oben). Dass der Personalaufwand aufgrund der Einführung von ELM/QST dereinst abnehmen dürfte, sofern die Arbeitgeber die Abrechnung tatsächlich darüber abwickeln werden, hat keinerlei Zusammenhang mit dem vorliegenden Gesetzgebungsprojekt. Es ist deshalb nicht sachgerecht, die deswegen möglichen Einsparungen hier anzurechnen.

2.9. Finanzielle Auswirkungen

Es trifft zweifellos zu, dass Steuerpflichtige die NOV auf Antrag in erster Linie dann beantragen werden, wenn sie sich davon eine günstigere Besteuerung versprechen. Daraus werden sich Steuerausfälle ergeben. Indessen ist es durchaus denkbar, dass jemand eine NOV verlangt, um zusätzliche Abzüge vornehmen zu können, und dabei in Kauf nimmt, dass bei der NOV ein überdurchschnittlicher Gemeindesteuerfuss zur Anwendung gelangt. Er wird damit höher besteuert als mit der bisherigen Tarifkorrektur, aber immer noch günstiger als mit der reinen Quellensteuer. Die NOV auf Antrag wird zudem kein leicht zu handhabendes Steueroptimierungsinstrument sein, weil auch in den Folgejahren nachträglich ordentlich veranlagt werden muss. Die finanziellen Auswirkungen dürften deshalb nicht allzu gravierend sein, auch wenn die Limite für die NOV von Amtes wegen eher hoch angesetzt wird.

3. Ergebnis

Insgesamt beurteilen wir die Vernehmlassungsvorlage als taugliche Grundlage für die Revision der Quellensteuer auf dem Erwerbseinkommen. Sie leistet einen sachgerechten Beitrag zur Weiterentwicklung der unverzichtbaren Quellensteuer auf dem Erwerbseinkommen, trägt der Kritik, soweit sie berechtigt ist, Rechnung und übernimmt die Vorgaben der Rechtsprechung. Wir ersuchen Sie aber, bei der Ausarbeitung der Gesetzesvorlage zu Handen der Eidgenössischen Räte die vorne geäusserten Vorbehalte und Anregungen gebührend zu berücksichtigen und umzusetzen. Dann wird die Vorlage unsere uneingeschränkte Zustimmung finden.

Freundliche Grüsse

IM NAMEN DES REGIERUNGSRATES

sig. Peter Gomm
Landammann

sig. Andreas Eng
Staatsschreiber

Beilage: Ausgefüllter Fragebogen

Kopie per E-Mail an: vernehmlassungen@estv.admin.ch (Word- und PDF-Format)