
Bundesgericht verbessert Rechtstellung von quellensteuer- pflichtigen Arbeitnehmern

Betroffen sind hunderttausende Steuerpflichtige

Lange erwarteter Grundsatzentscheid zur Quellenbesteuerung ausländischer Arbeitnehmer

Mit Datum vom 26. Januar 2010 hat das Bundesgericht in einem ersten, noch unveröffentlichten Grundsatzentscheid Stellung zur schweizerischen Quellenbesteuerung von ausländischen Arbeitnehmern bezogen. Gemäss der geltenden Rechtsordnung unterliegen in der Schweiz wohnhafte ausländische Arbeitnehmer ohne Niederlassungsbewilligung C sowie – unabhängig von der Staatsangehörigkeit – im Ausland wohnhafte Arbeitnehmer mit Arbeitsort in der Schweiz der Quellensteuer auf ihrem Erwerbseinkommen.

Bei der Quellensteuer, die in ähnlicher Form auch von praktisch allen umliegenden Nachbarländern angewandt wird, bringt der Arbeitgeber vor Auszahlung des Nettolohnes den geschuldeten Quellensteuerbetrag in Abzug und



Roland Rath
Lic.iur.
Partner INTERFIDUCIA AG
Zürich



Erich Bosshard
Dr. iur.
Partner INTERFIDUCIA AG
Zürich

überweist ihn dem zuständigen Steueramt. Basis der Quellensteuerberechnung bildet der Bruttomonatslohn. Die Abzüge für Berufsauslagen, Versicherungen, AHV und BVG etc., welche die Schweizer in ihrer Steuererklärung geltend machen können, sind im Quellensteuertarif teilweise in ihrer effektiven Höhe und teilweise in pauschaler Form eingerechnet. Gemäss der schweizerischen Steuerkonzeption ist der Quellensteuerabzug eigentlich definitiv und umfasst die gesamten geschuldeten Steuern, d. h. Bundes-, Staats- und Gemeindesteuern. Der Quellensteuerpflichtige hat jedoch die Möglichkeit, jeweils bis Ende März des Folgejahres für bestimmte abzugsfähige Aufwendungen beim kantonalen Steueramt eine Korrektur seines Quellensteuerabzuges zu beantragen. Diese nachträgliche Korrekturmöglichkeit umfasst abzugsfähige Aufwendungen (z. B. Einzahlungen in die Säule 3a, Schuldzinsen, Weiterbildungskosten, Wochenaufenthaltskosten), die nicht in den ordentlichen Quellensteuertarif eingerechnet werden konnten, weil diese im konkreten Einzelfall unterschiedlich anfallen. Damit soll sichergestellt werden, dass die Steuerbelastung im Quellensteuerverfahren grundsätzlich derjenigen im ordentlichen Ver-

anlagungsverfahren entspricht. Bei Quellensteuerpflichtigen mit Wohnsitz in der Schweiz und einem Bruttojahreseinkommen von mehr als CHF 120 000.– wird des Weiteren das nachträgliche ordentliche Veranlagungsverfahren durchgeführt. Die Quellensteuer hat in diesem Verfahren einzig Sicherungsfunktion und wird dementsprechend an die ordentlich veranlagten Steuern angerechnet. Das Verfahren der nachträglichen ordentlichen Veranlagung nimmt Rücksicht darauf, dass bei höheren Einkommen die angestrebte Gleichstellung zwischen Quellenbesteuerung und ordentlicher Veranlagung regelmässig nicht mehr gewährleistet ist. Umstritten und bis anhin nicht höchstrichterlich beantwortet war aber die Frage, ob Quellensteuerpflichtige auch einen Korrekturantrag für Abzüge, welche im Tarif bereits pauschal berücksichtigt sind, einreichen können. Dies betrifft insbesondere Arbeitnehmer, deren Berufsauslagen deutlich höher sind als der im Tarif für die Berufskosten berücksichtigte Pauschalabzug von ca. 10% des Bruttolohns.

Vorrang der EUGH – Rechtsprechung gegenüber dem schweizerischen Steuerrecht

In seinem Grundsatzentscheid hatte das Bundesgericht zu beurteilen, ob einem französischen Grenzgänger (Wohnort: Frankreich; Arbeitsort: Genf) mit entsprechend hohen Kosten für den Arbeitsweg Frankreich–Genf eine Korrektur des Quellensteuerabzuges zustand oder nicht. Entgegen der Ansicht der Steuerverwaltung des Kantons Genf und der Konzeption von DBG (Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer) und StHG (Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden) entschied das Bundesgericht mit Hinweis auf das im Freizügigkeitsabkommen statuierte Diskriminierungsverbot, dass im

Ausland wohnhafte Arbeitnehmer mit Arbeitsort Schweiz Anrecht auf dieselben Abzüge haben wie in der Schweiz wohnhafte Schweizer (...«Il en résulte que le recourant doit se voir appliquer, lors de son imposition à la source admise par l'art. 21 al. 3 ALCP, le même régime de déductions fiscales que les contribuables résidents en Suisse soumis au régime d'imposition ordinaire pour les périodes fiscales 2004, 2005 et 2006»...). Voraussetzung dieser Anspruchsberechtigung ist der vom Quellensteuerpflichtigen zu erbringende Nachweis, dass in der Schweiz mindestens 90% des Gesamteinkommens erzielt wird und deshalb die abzugsfähigen Aufwendungen im ausländischen Wohnsitzstaat steuerlich nicht oder nur minimal abgesetzt werden können.

Deutliche Verbesserungen für die ausländischen Arbeitnehmer

Das von einigen Experten erwartete Grundsatzurteil führt vor allem für Arbeitnehmer mit Wohnsitz in einem Kanton, der bis anhin – entgegen der Empfehlung der schweizerischen Steuerkonferenz (SSK) – die Gewährung solcher individueller Abzüge verweigerte, zu einer deutlichen Verbesserung der steuerlichen Situation. In vielen Fällen wird sich der geschuldete Quellensteuerbetrag um einen zweistelligen Prozentsatz reduzieren. Aber auch in anderen Kantonen, wie z. B. dem Kanton Zürich, welche mit Blick auf die EUGH-Rechtsprechung diese individuellen Abzüge teilweise schon heute gewährt haben (wie u. a. Wochenaufenthaltskosten und zusätzliche Fahrtkosten ab 20 000 km pro Jahr), wird sich aufgrund der nunmehr höchstrichterlich abgesegneten und auch publik gewordenen Praxis die steuerliche Position der Pflichtigen verbessern. Experten gehen nämlich davon aus, dass in der Vergangenheit weit weniger als die Hälfte der Quellensteuerpflichtigen von ihren steuerlichen Möglich-

keiten Gebrauch gemacht haben. Dies gilt insbesondere für die Möglichkeit von zusätzlichen Abzügen für Wohn-, Reise- und Schulkosten von ausländischen Spezialisten und leitenden Angestellten. Der Grund dafür liegt in der Tatsache, dass das Quellensteuerrecht noch immer nur wenigen Steuervertretern wirklich vertraut ist und – dies gilt selbst für die deutschen Arbeitnehmer – auch die Steuerpflichtigen selber über ihre Möglichkeiten nur unzureichend informiert sind. Ausserdem handelt es sich um teilweise komplizierte Fälle mit doppelbesteuerungsrechtlichen Fragestellungen.

Das Bundesgericht führt mit diesem Entscheid seine Rechtsprechung zur Verbesserung der steuerlichen Situation ausländischer Arbeitnehmer weiter, nachdem es erst kürzlich entschieden hat, dass – zumindest bei vom Arbeitgeber zu verantwortenden fehlerhaften Quellensteuerabzügen – entgegen dem klaren Gesetzeswortlaut eine Überprüfung des Quellensteuerabzuges auch nach Ende März des Folgejahres möglich ist.

Da die Auswirkungen dieses Bundesgerichtsentscheides noch unklar sind, haben sich viele Steuerverwaltungen dazu entschlossen, verspätet, d. h. nach Ende März des Folgejahres eingereichte Gesuche vorerst zu sistieren. Nach Ansicht der Verfasser ist in der Tat nicht klar, ob gemäss diesem Bundesgerichtsurteil auch Gesuche, die ausschliesslich aufgrund eines Versäumnisses des Steuerpflichtigen verspätet eingereicht worden sind, noch materiell behandelt werden müssen. Dies betrifft zum Beispiel Gesuche für eine Einzahlung in die Säule 3a für das Jahr 2009, welche dem zuständigen Steueramt erst ab April 2010 zugestellt worden sind. Da davon auszugehen ist, dass auch diese Frage in absehbarer Zukunft materiell vor Bundesgericht behandelt werden wird, lohnt es sich auf jeden Fall für die Steuerpflichtigen, diese Rechtsfrage im Auge zu behalten. Dies gilt insbesondere

auch für Korrekturgesuche, welche in der Vergangenheit verspätet eingereicht worden sind und für die kein rechtskräftiger Ablehnungsentscheid vorliegt. Da es sich bei Beiträgen an die Säule 3a, vor allem aber bei Einkäufen in die Berufliche Vorsorge, zum Teil um sehr grosse Beträge handeln kann, dürfte diese Frage für eine grosse Anzahl von Steuerpflichtigen von beträchtlicher Bedeutung sein.

Gravierende Auswirkungen für die Steuerverwaltungen

Der Bundesgerichtsentscheid wird dazu führen, dass in einigen Kantonen sowohl das Finanz- als auch das Personalbudget neu überdacht werden müssen. Die Geltendmachung der zusätzlichen Abzüge wird nämlich mit Sicherheit zu Steuerausfällen im zwei- oder gar dreistelligen Millionenbereich führen. Allein im Kanton Genf sind rund 85 000 Grenzgänger betroffen. Die oftmals bereits heute überlasteten Quellensteuerämter werden zweifelsohne nochmals deutlich personell verstärkt werden müssen, nachdem sich die Quellensteuerkorrekturgesuche in der Vergangenheit bereits mehr als verzehnfacht haben.

Weitere Unsicherheiten für die schweizerische Quellensteuer

Das Bundesgericht hat in dieser Form zum ersten, mit Sicherheit aber nicht zum letzten Mal die schweizerische Steuerrechtsordnung auf ihre EU-Kompatibilität überprüft und dabei den Vorrang des Staatsvertragsrechtes betont. Es ist daher mit weiteren Grundsatzentscheiden zu rechnen. Dies betrifft insbesondere die Frage, ob die Quellenbesteuerung von hier wohnhaften ausländischen Arbeitnehmern nicht integral gegen das Diskriminierungsverbot verstösst, aber auch, ob der konkrete Gemeindesteuerfuss der

Wohn- bzw. Arbeitsortgemeinde berücksichtigt werden muss. Es ist zu hoffen, dass bei den zukünftigen Entscheiden die Vorteile dieses modernen, rationellen und – dies zeigen auch die Umfragen – von den betroffenen Steuerpflichtigen ausserordentlich geschätzten Steuerverfahrens mitberücksichtigt werden. Die Steuerverwaltungen und auch der schweizerische Gesetzgeber sind aber mit Sicherheit gut beraten, wenn sie sich Gedanken darüber machen, wie eine mit der EUGH-Rechtsprechung kompatible Rechtsordnung aussehen soll. Ein möglicher Ausweg läge im auch vom gemischten Ausschuss («comité mixte») gemachten Vorschlag einer auf zwei Jahre beschränkten Quellenbesteuerung für alle aus dem Ausland zuziehenden Arbeitnehmer.

Anleitung für die Steuerpflichtigen bzw. Vertreter

Das Grundsatzurteil des Bundesgerichtes hat nach Ansicht der Verfasser zur Folge, dass kantonale Steuerverwaltungen nicht nur bei im Ausland wohnhaften Arbeitnehmern, sondern insbesondere auch bei in der Schweiz wohnhaften ausländischen Arbeitnehmern ohne Niederlassungsbewilligung C, dem Diskriminierungsverbot vermehrt Rechnung tragen werden. Die Steuerpflichtigen haben gute Chancen, eine Korrektur des Quellensteuerabzuges zu beantragen, wenn sie die Differenz zum Steuerbetrag, den sie gemäss dem ordentlichen Steuererklärungsertrag schulden würden, bezahlen müssten. Solche Differenzen können auftreten, wenn der Gemeindesteuerfuss deutlich tiefer als das kantonale Mittel ist, vor allem aber, wenn die Berufsauslagen für den Arbeitsweg deutlich höher sind als sie im Tarif berücksichtigt sind (ca. 10% des Bruttolohnes, maximal CHF 12 000.–). Gemäss der Praxis des Kantons Zürich lohnt sich ein Korrekturgesuch, sofern

für den Arbeitsweg während mehr als 20 000 km das Privatfahrzeug verwendet werden musste. Im Einzelfall ist die Praxis bei den jeweiligen kantonalen Steuerämtern bzw. bei den Quellensteuerabteilungen in Erfahrung zu bringen. Als Grundsatz dürfte gelten, dass sich bereits ab 15 000 km Arbeitsweg eine Überprüfung lohnen könnte.

Ganz generell gilt, dass sich quellensteuerpflichtige Arbeitnehmer steuerlich in einer komfortablen Situation befinden und ihnen ausserordentlich viele Möglichkeiten zur Reduktion der Steuern offen stehen. Insbesondere im Zusammenspiel mit den Abzugsmöglichkeiten von leitenden Angestellten und Expatriates für Wohn-, Reise-, und Schulkosten etc. können ausländische Arbeitnehmer ihre steuerliche Situation hervorragend optimieren. Eine weitere Möglichkeit besteht im Übrigen auch im Zusammenhang mit Einkäufen in die berufliche Vorsorge. Ausserdem können ausländische (mobile) Arbeitnehmer oftmals auch von Vorteilen profitieren, die sich aus der Anwendung des entsprechenden Doppelbesteuerungsabkommens (DBA) ergeben. Aufgrund der Tatsache, dass viele Vertreter mit dem Quellensteuerrecht und insbesondere auch dem damit verbundenen internationalen Steuer- sowie Verfahrensrecht wenig vertraut sind, lohnt es sich vorgängig, d. h., bereits bei der Ausarbeitung des Arbeitsvertrages, steuerliche Aspekte mit zu berücksichtigen. Das Bundesgerichtsurteil hat diesbezüglich die Stellung der ausländischen Arbeitnehmer deutlich gestärkt.

Es ist davon auszugehen, dass aufgrund dieses Entscheides die Anzahl der Korrekturgesuche inskünftig nochmals stark zunehmen wird. Da die Arbeitsbelastung bei vielen Quellensteuerabteilungen in der Vergangenheit ohnehin stark zugenommen hat, ist mit nochmals längeren Bearbeitungszeiten zu rechnen. Um nicht deutlich über ein Jahr auf die Rückerstattung der zu

viel bezahlten Quellensteuer warten zu müssen, ist es daher ausserordentlich hilfreich, wenn die von den kantonalen Steuerverwaltungen benötigten Angaben (z. B. Kontonummern etc.) und Unterlagen absolut vollständig eingereicht werden. Eine hilfreiche Anleitung findet sich oftmals auf den Homepages der kantonalen Steuerverwaltungen.

Roland Raths und Erich Bosshard sind Partner der Interfiducia AG. Dr. Erich Bosshard war lang-

jähriger Chef der Dienstabteilung Quellensteuer des Kantons Zürich und Präsident der Arbeitsgruppe «Quellensteuer» der Schweizerischen Steuerkonferenz. Autor diverser Steuerrechtspublikationen, z.B. «Der neue Lohnausweis, Ausgabe 2007». Die vorliegende Publikation ist eine erweiterte Fassung des am 9. April 2010 in der NZZ erschienenen Artikels.