

Datum: 24.10.2017



Brigitte Zulauf

Master in Human Capital
Management
Partner, Leiterin Treuhand
Schweiz, PwC, Zürich
www.pwc.ch/treuhand

Revision der Quellenbesteuerung des Erwerbseinkommens

Das Parlament hat am 15. Dezember 2016 die Revision der Quellenbesteuerung des Erwerbseinkommens angenommen und den endgültigen Gesetzestext verabschiedet (Bundesgesetz über die Revision der Quellenbesteuerung des Erwerbseinkommens). Das Gesetz soll voraussichtlich am 1. Januar 2020 in Kraft treten. Das Referendum wurde nicht ergriffen.

Die Revision wurde notwendig, nachdem mehrere Entscheide des Bundesgerichts aufgezeigt haben, dass die bisherigen Regelungen Mängel aufweisen und dem Gleichbehandlungsgebot aus der Personenfreizügigkeit mit der EU widersprechen. Mit den Anpassungen wurde die Beseitigung dieser Mängel vorbereitet. Dank intensiver Überzeugungsarbeit der Wirtschaft liessen sich weitere Elemente zur dringend notwendigen Vereinheitlichung der Quellensteuer integrieren. Die Unterschiede aus der Interpretation der einzelnen Kantone und ihren Verordnungen führen zu unnötigen Risiken für die Arbeitgeber. Das Resultat in der konkreten Umsetzung auf Verordnungsstufe und in Kreisschreiben ist abzuwarten. Die hier betroffenen Bereiche der Anpassung bei der Quellensteuer im Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) und im Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) beziehen sich hauptsächlich auf Einkommen aus unselbständiger Tätigkeit, für das die Steuerhoheit Schweiz gilt.

Das Grundprinzip der Quellenbesteuerung bleibt

unverändert. Die Quellensteuern werden einerseits von natürlichen Personen mit steuerrechtlichem Wohnsitz in der Schweiz ohne Niederlassungsbewilligung erhoben und andererseits von natürlichen und juristischen Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz (auch von Schweizern mit Wohnsitz im Ausland).

Die Quellensteuer tritt nach wie vor grundsätzlich an die Stelle der ordentlichen Veranlagung. Es sei denn, die Voraussetzungen für eine nachträgliche ordentliche Veranlagung seien gegeben.

Diese Bestimmungen sind bei der Berechnung der Quellensteuern zu berücksichtigen:

- Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG, SR 642.11)
- Verordnung über die Quellensteuer bei der direkten Bundessteuer (QStV, SR 642.118.2)
- Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG, SR 642.14)
- Verordnung über die Anwendung des Steuerharmonisierungsgesetzes im



Datum: 24.10.2017

- interkantonalen Verhältnis (SR 642.141)
- Expatriates-Verordnung (ExpaV, SR 642.118.3)
- Kantonale Gesetze, Wegleitungen, Verordnungen, Merkblätter, Tarife, Abrechnungsformulare usw.

Abbildung 1 zeigt, welche Themen im DBG für **Arbeitgeber** relevant sind und ob das neue Gesetz eine Veränderung bringt. Die Bestimmungen für Empfänger von Vorsorgeleistungen aus einem Arbeitsverhältnis (öffentlich-rechtlich Art. 95 und privatrechtlich Art. 96) bleiben unverändert.

1. Zuständiger Kanton (Art. 107 DBG)

In der neuen Regelung entfällt die Möglichkeit, nur einem Kanton die Quellensteuern abzuliefern und die Tarife dieses Kantons einheitlich anzuwenden. Bis anhin war das insbesondere für kleine Unternehmen eine Alternative: Statt sich mit einer Vielzahl von kantonalen Bestimmungen auseinanderzusetzen, konnte sich das Unternehmen auf die Vorschriften des Sitzkantons konzentrieren und ausschliesslich mit diesem abrechnen. Die Steuerbehörden mussten

danach den Rest erledigen, die Informationen an die anderen Kantone (z. B. Wohnsitzkanton des Steuerpflichtigen) weiterleiten und diese mussten wiederum direkt mit dem Steuerpflichtigen Kontakt aufnehmen, wenn aufgrund der unterschiedlichen Tarifgestaltung und Berechnung zu viel oder zu wenig Quellensteuern abgerechnet worden waren.

Dazu ein Beispiel

Ein KMU hat mit zehn Mitarbeitern mehrere quellensteuerpflichtige Mitarbeiter mit Wohnsitz in je einem anderen Kanton. Also muss es Abrechnungsnummern für die Quellensteuern pro Kanton lösen, nach den kantonalen Bestimmungen anwendbaren Berechnungen und Tarifen abrechnen und jedem einzelnen zuständigen Kanton abliefern.

Wenn heute eine Unternehmung das einheitliche Lohnmeldeverfahren ELM 4.0 (freiwillig) einführt, muss es mit jedem zuständigen Kanton abrechnen. Damit wird mit ELM praktisch das neue Gesetz diesbezüglich vorgezogen.

In Abbildung 2 finden sich die Zuständigkeiten in den entsprechenden Situationen (Art. 107 DBG und Art. 38 StHG) im Überblick.

Abbildung 1

| Zugehörigkeit | Artikel | Anpassungen durch Revision |
|---|---|--|
| Persönlich oder wirtschaftlich | Art. 37a vereinfachtes Abrechnungsverfahren | Nein |
| Persönlich (steuerrechtlicher Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz) | Art. 83 DBG, ausländische Arbeitnehmer ohne fremdenpolizeiliche Niederlassungsbewilligung für Erwerbseinkommen | Ja Berechnung Möglichkeiten der nachträglichen ordentlichen Veranlagung, Vorgehen bei ergänzenden Einkommen und niedrigen Einkommen |
| Wirtschaftlich (ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz) | Art. 91 Einkommen aus unselbständiger Tätigkeit- kurze Dauer, Grenzgänger, Wochenaufenthalter Arbeitnehmer im internationalen Verkehr an Bord eines Schiffes (ohne Seeleute für die Arbeit an Bord eines Hochseeschiffes) oder eines Luftfahrzeuges oder bei einem Transport auf der Strasse von einem Arbeitgeber mit Sitz oder Betriebsstätte in der Schweiz | Ja Berechnung Möglichkeit der nachträglichen ordentlichen Veranlagung für Quasiansässige Keine Möglichkeit für Nicht-Quasiansässige ausser Abzügen, soweit in Doppelbesteuerungsabkommen vorgesehen |
| | Art. 92 Künstler, Sportler und Referenten (selbständige und unselbständige Tätigkeit) | Ja Gewinnungskostenpauschale |
| | Art. 93 Verwaltungsräte | Ja Präzisierung für Vergütung an Dritte |
| | Art. 97a Empfänger von Mitarbeiterbeteiligungen | Nein |



Datum: 24.10.2017

Abbildung 2

| Personenkreis | Zuständiger Kanton für Quellensteuern | Zuständiger Kanton für nachträgliche ordentliche Veranlagung |
|---|---|---|
| | | Der zuständige Kanton hat Anspruch auf allfällige im Kalenderjahr an andere Kantone überwiesene Quellensteuerbeträge. Zu viel bezogene Quellensteuern werden dem Arbeitnehmer zurückerstattet, zu wenig bezogene Steuern nachgefordert. |
| Personenkreis im vereinfachten Abrechnungsverfahren | Zuständige Ausgleichskasse | – |
| Ausländischer Arbeitnehmer ohne fremdenpolizeiliche Niederlassungsbewilligung für Erwerbseinkommen (steuerrechtlicher Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz) | Wohnkanton | Der Kanton, in dem die steuerpflichtige Person am Ende der Steuerperiode oder der Steuerpflicht ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt hatte |
| Wochenaufenthalter (ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz) | Wochenaufenthaltskanton | Der Kanton, in dem die steuerpflichtige Person am Ende der Steuerperiode oder der Steuerpflicht Wochenaufenthalt hatte |
| Grenzgänger Arbeitnehmer im internationalen Verkehr an Bord eines Schiffes (ohne Seeleute für die Arbeit an Bord eines Hochseeschiffes) oder eines Luftfahrzeuges oder bei einem Transport auf der Strasse von einem Arbeitgeber mit Sitz oder Betriebsstätte in der Schweiz Verwaltungsrat mit Wohnsitz im Ausland (Art. 93 DBG) Empfänger von Mitarbeiterbeteiligungen nach Art. 97a DBG | Unternehmenssitz bzw. Betriebsstättenkanton | Der Kanton, in dem die steuerpflichtige Person am Ende der Steuerperiode oder der Steuerpflicht erwerbstätig war |
| Künstler, Sportler und Referenten (selbständige und unselbständige Tätigkeit) | Ausübung der Tätigkeit | – |

2. Rechtsmittel im Quellensteuerverfahren

Dieses Verfahren steht allen quellenbesteuerten Personen zu. Allerdings ist es insbesondere für diejenigen Personen massgebend, für die keine nachträgliche ordentliche Veranlagung durchgeführt wird (vgl. zum Verfahrensablauf Abbildung 3).

3. Nachträgliche ordentliche Veranlagung bei Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz

Die nachträgliche ordentliche Veranlagung (NOV) ist ab einer gewissen noch festzulegenden Einkommenshöhe (aktuell in den meisten Kantonen bei einem Jahreseinkommen von 120000 CHF) zwingend vorgesehen. Dieses Verfahren wird es weiterhin geben. Welche Einkommenshöhe festgelegt wird, wird sich zeigen. In der Vorlage wurden massiv tiefere Beträge genannt. Allerdings würden diese für die Veranlagungsbehörden zu einem Mehraufwand führen. Gut möglich, dass diese Limite beim aktuellen Betrag bleibt.

Der Bundesrat sieht in seiner Botschaft das Ablaufschema wie in Abbildung 4 vor.

Die nachträgliche ordentliche Veranlagung gilt neu auch für Steuerpflichtige, die zwar die Einkommenshöhe nicht erreichen, aber über nicht an der Quelle besteuerte Einkünfte oder Vermögen verfügen. Dafür war bisher die ergänzende Veranlagung vorgesehen, die nun entfällt. Ob die Kantone hier eine Schwelle einführen, ist noch offen. Die Pflicht zur Durchführung der nachträglichen ordentlichen Veranlagung besteht auch in den Folgejahren bis zum Ende der Quellensteuerpflicht, selbst wenn die ursprünglichen Voraussetzungen nicht mehr gegeben sind.

Das Ablaufschema für diese Gruppe wird in der Botschaft wie in Abbildung 5 beschrieben.

4. Nachträgliche ordentliche Veranlagung auf Antrag

Neu ins Gesetz aufgenommen wurde die nachträgliche ordentliche Veranlagung auf Antrag. Sie ersetzt das Gesuch um Neuveranlagung der Quellensteuer; zum Beispiel wenn der Steuerpflichtige effektive Berufskosten oder Beiträge



Datum: 24.10.2017

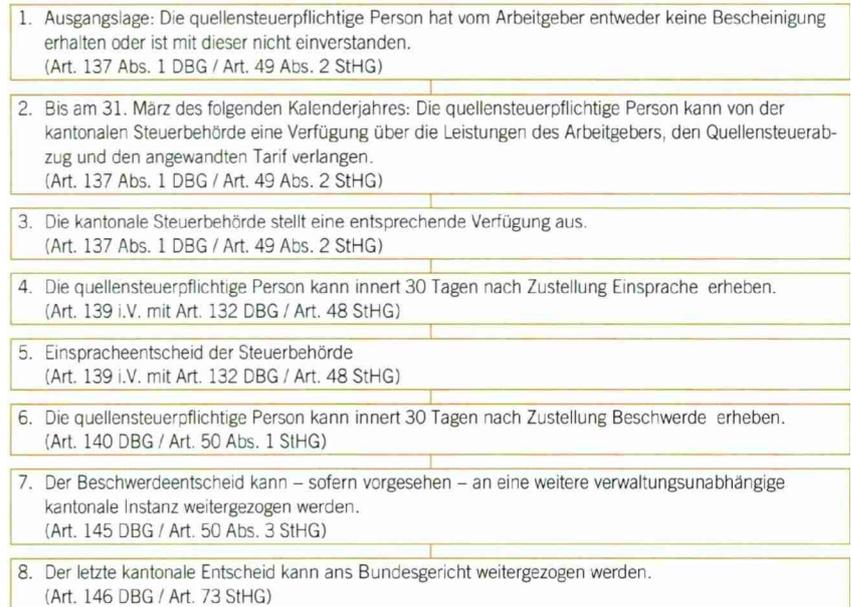
an die gebundene Vorsorge geltend machen will. Es ist wie bei der Tarifkorrektur eine Verwirklichungsfrist vorgesehen, falls der Antrag nicht bis zum 31. März des Folgejahres gestellt wird. Die bisherige Tarifkorrektur für solche Fälle wird damit hinfällig. Beantragt ein Steuerpflichtiger eine nachträgliche ordentliche Veranlagung, bleibt er bis zum Ende der Quellensteuerpflicht in diesem Verfahren.
Die bundesrätliche Botschaft sieht dafür das Ablaufschema wie in Abbildung 6 dargestellt vor.

5. Nachträgliche ordentliche Veranlagung bei Quasi-Ansässigkeit

Grundsätzlich sieht die Revision vor, dass für Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz die Quellensteuer die endgültige Besteuerung darstellt. Demnach können keine zusätzlichen Abzüge mehr geltend gemacht werden. Eine Ausnahme bildet die sogenannte Quasi-Ansässigkeit. Als solche werden Steuerpflichtige bezeichnet, die einen Grossteil ihrer Einkünfte in der Schweiz erwirtschaften und sich damit in einer einem Ansässigen vergleichbaren Situation befinden. Die Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV wird gemeinsam mit den Kantonen die entsprechende Definition festlegen. Dies erfolgt auf Verordnungsstufe. Bisher wurde davon gesprochen, dass mindestens 90% der weltweiten Einkünfte im Arbeitsortstaat erzielt werden müssten. Bei Ehegatten gehören die gemeinsamen weltweiten Einkünfte dazu.

Die Behörden sind gut beraten, dies vorsichtig zu definieren. Im Jahr 2012 gab es nämlich einen Entscheid des Europäischen Gerichtshofs (EuGH), bei dem diese Grenze nicht erreicht wurde und der Quellenstaat dennoch Abzüge zulassen musste. Eine Quasi-Ansässigkeit könnte demnach auch gegeben sein, wenn im Wohnsitzstaat mangels steuerbaren Einkommens die Abzüge im Zusammenhang mit den persönlichen und familiären Verhältnissen nicht berücksichtigt werden können. Bei einem Entscheid des EuGH vom 9. Februar 2017 ging es um die

Abbildung 3: Verfahrensablauf Rechtsmittel im Quellensteuerverfahren



Quelle: Botschaft zum Bundesgesetz über die Revision der Quellenbesteuerung des Erwerbseinkommens, Anhang 5, S. 44.

Abbildung 4: Verfahrensablauf für obligatorische NOV bei Ansässigkeit



Quelle: Botschaft zum Bundesgesetz über die Revision der Quellenbesteuerung des Erwerbseinkommens, Anhang 1, S. 40.



Datum: 24.10.2017

Abzüge von spanischen Hypothekarzinsen (bei Wohnsitz in Spanien) eines Steuerpflichtigen in den Arbeitsstaaten Niederlande und Schweiz. Der Arbeitnehmer übte in den Niederlanden 60% seiner Arbeitstätigkeit aus und den Rest in der Schweiz. Der EuGH entschied, dass die Niederlande anteilmässig die nicht vollständig in Spanien abzugsfähigen Hypothekarzinsen (negatives Einkommen in Spanien) zum Abzug zulassen müssen.

Je nach Ausgestaltung der Verordnung wird wohl auch in der Schweiz der eine oder andere Gerichtsfall anstehen. Im Weiteren wird eine Gruppe von Steuerpflichtigen Abzüge beantragen, deren Geltendmachung in einem Doppelbesteuerungsabkommen geregelt ist.

Grundsätzlich wird es also schwieriger, Abzüge geltend zu machen. Gerade für Alimente, Weiterbildungskosten, besondere Berufskosten oder Einkäufe in die berufliche Vorsorge konnte bisher jeder – auch bei Nicht-Quasi-Ansässigkeit – unter Umständen über das Quellensteuerkorrekturverfahren Quellensteuern zurückfordern. Vermutlich werden die Kantone verschiedene Lösungen anbieten, mit welchem Verfahren Abzüge künftig geltend gemacht werden können.

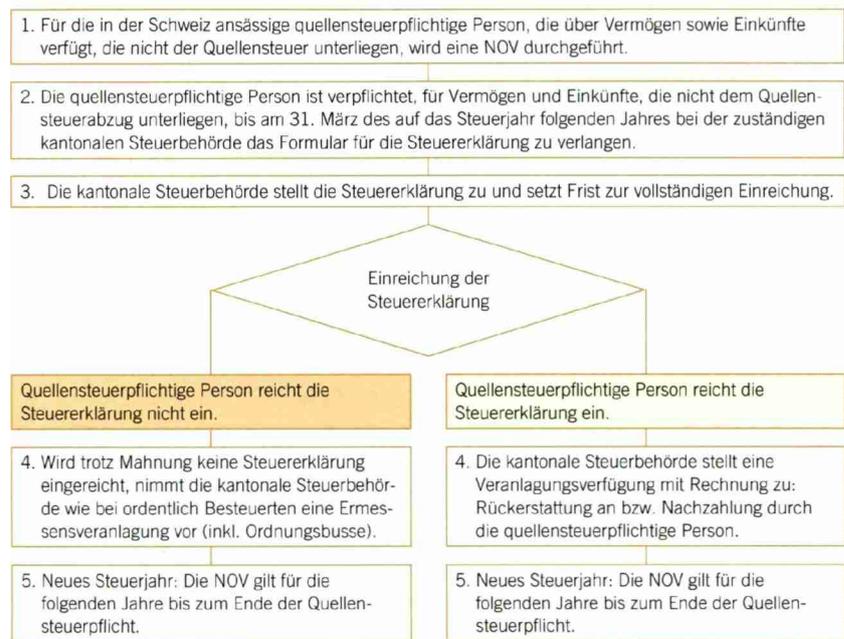
Die steuerpflichtige Person muss den Antrag für Quasi-Ansässigkeit jedes Jahr fristgerecht neu stellen. Auch dafür definiert die Botschaft des Bundesrates einen Verfahrensablauf (vgl. Abbildung 7).

6. Weitere Änderungen

Bisher hat das Eidgenössische Finanzdepartement die Bezugsprovision für die Schuldner der steuerbaren Leistungen (Arbeitgeber, Versicherungen usw.) festgelegt. Diese liegt aktuell zwischen 1 und 3%. Die Provision wurde nun im Gesetz auf 1 bis 2% definiert.

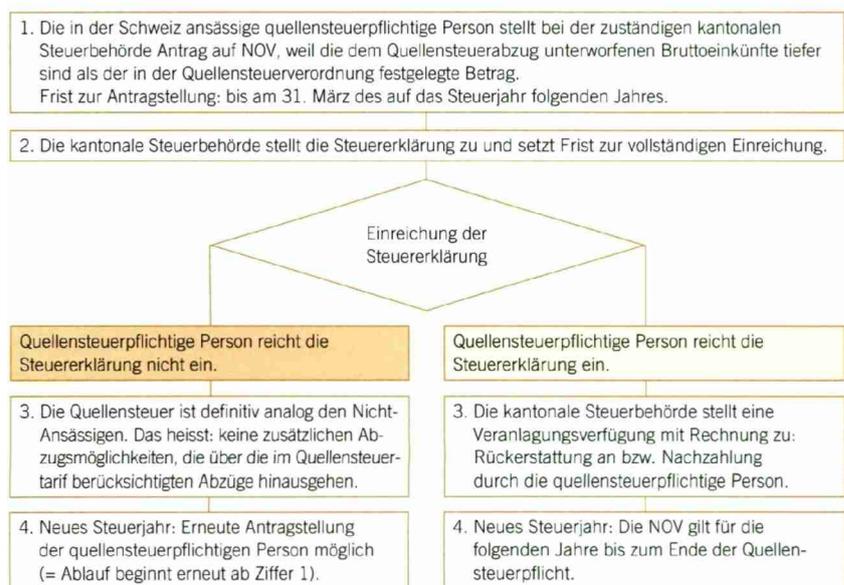
Hinzugekommen ist eine Bestimmung, wonach die Steuerbehörden bei stossenden Verhältnissen eine nachträgliche ordentliche Veranlagung (zugunsten oder zuungunsten des Steuerpflich-

Abbildung 5: Verfahrensablauf für obligatorische NOV im Falle von Vermögen und nicht quellensteuerpflichtigen Einkünften bei Ansässigkeit



Quelle: Botschaft zum Bundesgesetz über die Revision der Quellenbesteuerung des Erwerbseinkommens, Anhang 3, S. 42.

Abbildung 6: Verfahrensablauf für NOV-Antrag bei Ansässigkeit



Quelle: Botschaft zum Bundesgesetz über die Revision der Quellenbesteuerung des Erwerbseinkommens, Anhang 2, S. 41.



Datum: 24.10.2017

tigen) vornehmen können. Auch dafür werden die ESTV und die Kantone die Voraussetzungen erst noch festlegen müssen. Interessant wird zudem, was als stossend gilt.

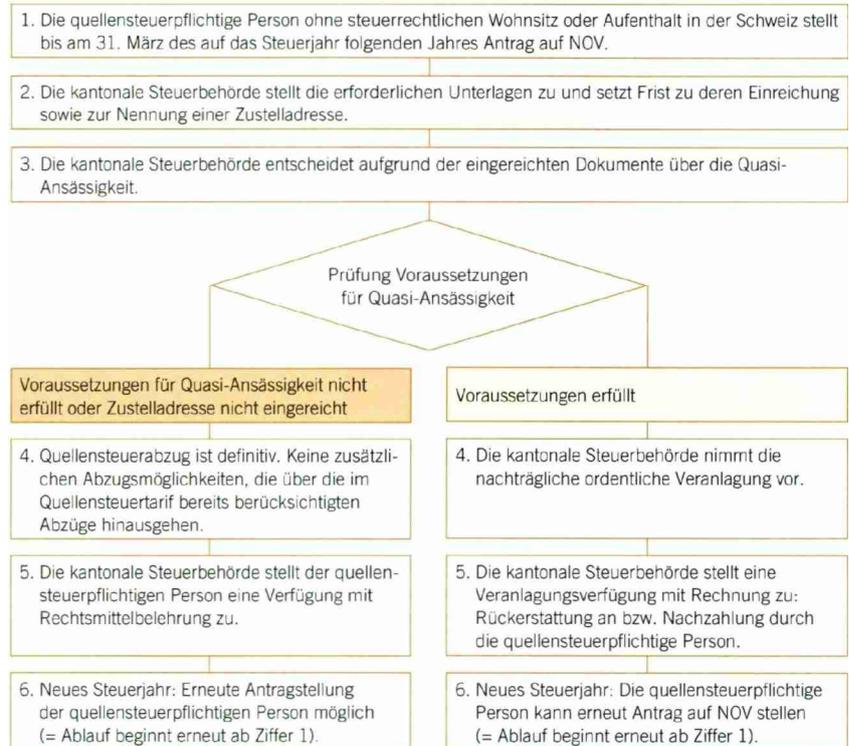
Die Quellensteuer tarife errechnen sich aus den Bruttoeinkommen abzüglich Pauschalen (für Berufskosten und Versicherungsprämien sowie Abzüge für Familienlasten). Die ESTV und die Kantone müssen die einzelnen Pauschalen veröffentlichen. Erstere muss zudem im Einvernehmen mit den Kantonen die Ansätze festlegen, die als direkte Bundessteuer in den kantonalen Tarif einzurechnen sind.

7. Ursprünglich nicht vorgesehen: Vereinheitlichung

Arbeitgeber, die jetzt schon mit verschiedenen Kantonen abrechnen müssen, sind mit vielen Unterschieden konfrontiert, die eine zu 100% korrekte Berechnung und Ablieferung der Quellensteuern erschweren, wenn nicht sogar praktisch verunmöglichen. Es sei denn, es handle sich um einen Steuerexperten, und dieser beschäftigt sich intensiv mit den verschiedenen kantonalen Änderungen und Besonderheiten in den teilweise vorhandenen Wegleitungen. Zwar hat der Bund in der Quellensteuerverordnung 2014 einheitliche Quellensteuer tarifcodes bestimmt. Doch diese werden zum Beispiel im Nebenerwerb D oder bei der Anwendung der Kindertarife ungleich gehandhabt. Um Arbeitgebern hier die Situation zu erleichtern, haben verschiedene Interessengruppen beantragt, dass die Revision die Vereinheitlichung der Quellensteuerberechnung und der Handhabung einbezieht. Im Art. 85 Abs. 4 DBG wurde deshalb Folgendes festgehalten:

Die ESTV muss zusammen mit den Kantonen einheitlich definieren, wie der 13. Monatslohn, Gratifikationen, unregelmässige Beschäftigung, Stundenlöhne, Teilzeit- oder Nebenerwerb sowie Leistungen nach Artikel 18 Absatz 3 AHVG beim Quellensteuerabzug berechnet werden und wie die satzbestimmenden Elemente zu berücksichtigen sind. Zudem muss sie gemeinsam mit den

Abbildung 7: Verfahrensablauf für NOV-Antrag bei Quasi-Ansässigkeit



Quelle: Botschaft zum Bundesgesetz über die Revision der Quellenbesteuerung des Erwerbseinkommens, Anhang 4, S. 43.

Kantone regeln, wie bei Tarifwechsel, rückwirkenden Gehaltsanpassungen und -korrekturen sowie Leistungen vor Beginn und nach Beendigung der Anstellung zu verfahren ist.

Der Ständerat hat den Vorschlag zur einheitlichen Berechnung – nur Monatsausgleich und nicht auch noch Jahresausgleich – abgelehnt. Damit müssen sich die Arbeitgeber je nach Situation weiterhin mit Monatsausgleich und Jahresausgleich befassen. Es sei denn, die Kantone einigen sich freiwillig doch noch auf nur eine Ausgleichsberechnungsart. Insbesondere bei den Kantonen mit Jahresausgleich ist die unterschiedliche Berechnungsmethode ein dicker Stolperstein und eine Herausforderung für die Lohnsoftwarehersteller.

Die Gruppe Quellensteuern der Schweizerischen Steuerkonferenz SSK hat bereits für das ELM eine Musterrichtlinie verfasst, die als Vorlage für die Verordnung und für weitere Erläuterungen, beispielsweise in einem Kreisschreiben, dienen



Datum: 24.10.2017

soll. Es wird voraussichtlich noch 2017 eine Vernehmlassung bzw. Anhörung zu Verordnungen und Kreisschreiben stattfinden. Mögliche Schwerpunkte dieser Richtlinien könnten Folgendes beinhalten:

- Subjektive Steuerpflicht
 - Abgrenzung Arbeitnehmer/Künstler, Sportler, Referenten
 - Faktische Arbeitgeberschaft/ Personalverleih
- Objektive Steuerpflicht
 - Umfang steuerpflichtiger Bruttolohn
 - Bonuszahlungen
 - Besoldungsnachgenuss
 - Vom Arbeitgeber übernommene Leistungen
 - Spesenentschädigungen
 - Geschäftsfahrzeug
- Steuerberechnung
 - Erläuterungen zu den Tarifeinstufungen
 - Abgangsentschädigungen mit Vorsorgecharakter
 - Ausscheidung ausländische Arbeitstage
 - Ermittlung des satzbestimmenden Einkommens bei Ein- und Austritten innerhalb eines Monats
 - Besteuerung bei Anstellungen im Stundenlohn mit wöchentlicher oder monatlicher Lohnzahlung
 - Satzbestimmung bei Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen
- Quellensteuerabrechnung
 - Frist zur Einreichung der Quellensteuerabrechnung
 - Nachträgliche Korrekturen durch den Arbeitgeber bzw. durch die Steuerbehörden
 - Frist zur nachträglichen Geltendmachung von abzugsfähigen Aufwendungen
 - Steuerhoheit
 - Interkantonaler Wohnsitzwechsel

Erst in der konkreten Umsetzung und dann in der praktischen Anwendung wird es sich weisen, ob tatsächlich eine Vereinheitlichung erfolgt ist oder ob sich einzelne Kantone (wissentlich oder unwissentlich) nicht daran halten. Insbesondere im Bereich der pauschalen Abzüge (Nichtberufsunfall-Beitrag, Verpflegungskosten), die im Quel-

lensteuertarif eingerechnet sind, gibt es immer wieder Vorstösse einzelner Kantone, dass solche für Arbeitgeber praktisch nicht umsetzbare Korrekturen nur für Quellensteuerpflichtige vorzunehmen sind. Es wäre ein passender Zeitpunkt, solche Unsicherheiten ein für alle Mal zu beseitigen und administrativ gut umsetzbare Lösungen zu präsentieren.

8. Fazit

Die Einheitlichkeit des vorgesehenen Verfahrens der nachträglichen ordentlichen Veranlagung stellt die Nähe und Vergleichbarkeit zwischen Quellenbesteuerten und ordentlich Besteuerten her.

Die Revision ändert die Quellenbesteuerung nicht grundlegend, sondern nimmt notwendige Korrekturen vor. Allerdings weist sie auch Lücken auf und lässt es in einzelnen Punkten an Klarheit mangeln. Insbesondere bei der Anwendung der Expatriates-Verordnung (ExpaV) bereits im Quellensteuerverfahren – bei der Bestimmung eines leitenden Angestellten und Spezialisten und der Festlegung der abzugsfähigen besonderen Berufskosten – werden die Arbeitgeber immer noch alleine gelassen. Denn auch hier gibt es in den einzelnen Kantonen unterschiedlichste Interpretationen, und es lassen sich mit den Behörden kaum konkrete Umsetzungsregeln für betroffene Arbeitgeber vereinbaren. Hier wollte der Gesetzgeber keine Anpassungen in die bestehende Vorlage einflechten.

Die Materie ist hochkomplex. Die Behörden erhalten die Chance, die Quellenbesteuerung akkurater zu regeln sowie Klarheit bezüglich Steuerpflichtigen und Schuldner der steuerbaren Leistung zu schaffen. Die noch herauszugebenden Verordnungen und die Kreisschreiben lassen sich dann einfacher der gesellschaftlichen Entwicklung angleichen. Die zuständigen Behörden setzen die Modernisierung der Quellensteuer hoffentlich auch in der Ausgestaltung dieser Verordnungen und in ihren Kreisschreiben fort. ■

Datum: 24.10.2017



Révision de l'imposition à la source du revenu de l'activité lucrative

Le 15 décembre 2016, le Parlement a approuvé la révision de l'imposition à la source du revenu de l'activité lucrative et adopté le texte de loi définitif (loi fédérale sur la révision de l'imposition à la source du revenu de l'activité lucrative). Cette loi entrera probablement en vigueur le 1^{er} janvier 2020. Le référendum n'a pas été lancé.

Figure 1

| Catégorie | Article de la LIFD | Adaptations résultant de la révision |
|--|---|---|
| Rattachement personnel ou économique | Art. 37a Procédure simplifiée | non |
| Rattachement personnel (domicile fiscal ou séjour en Suisse) | Art. 83 Travailleurs étrangers sans permis d'établissement, imposables à la source sur le revenu de leur activité lucrative | oui Calcul Possibilité de taxation ordinaire ultérieure, procédure en cas de revenu supplémentaire et de bas revenu |
| Rattachement économique (ni domicile fiscal ni séjour en Suisse) | Art. 91 Revenu d'une activité lucrative dépendante – courte période, frontalier, semainier Travailleurs en trafic international à bord d'un navire (sans les marins travaillant à bord d'un navire de haute mer) ou d'un aéronef ou employés en trafic routier par un employeur ayant son siège ou un établissement stable en Suisse | oui Calcul Possibilité de taxation ordinaire ultérieure en cas de quasi-résidence Aucune possibilité pour des quasi-résidents sauf déductions prévues par une convention contre la double imposition |
| | Art. 92 Artistes, sportifs et conférenciers (activité indépendante et dépendante) | oui Déduction forfaitaire pour frais d'acquisition du revenu |
| | Art. 93 Administrateurs | oui Précision à propos des rémunérations versées à des tiers |
| | Art. 97a Bénéficiaires de participations de collaborateur | non |



Datum: 24.10.2017

La révision s'est imposée après que plusieurs arrêts du Tribunal fédéral ont mis en évidence des lacunes dans les régimes d'imposition en place ainsi que des contradictions avec l'UE quant au principe d'égalité de traitement lié à la libre circulation des personnes. Les adaptations apportées à la loi ont été l'élimination de ces lacunes. Grâce à l'intense travail de persuasion mené par l'économie, d'autres éléments ont pu être intégrés à la nécessaire simplification de l'impôt à la source. Les différences résultant de l'interprétation qu'en font les cantons et de leurs ordonnances se traduisent par des risques inutiles pour les employeurs. Il ne reste plus qu'à attendre la mise en œuvre concrète de la nouvelle réglementation sous forme d'ordonnances et de circulaires.

Les adaptations de l'imposition à la source dans la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD) et la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID) portent principalement sur le revenu provenant d'une activité lucrative dépendante qui relève de la souveraineté fiscale de la Suisse.

Le principe fondamental de l'imposition à la source demeure intact. Les impôts à la source sont perçus d'une part des personnes physiques ayant leur domicile fiscal en Suisse mais dépourvues de permis d'établissement, et, d'autre part, des personnes physiques et morales qui ne sont ni domiciliées ni en séjour en Suisse (et également des Suisses résidant à l'étranger).

L'impôt à la source se substitue encore et toujours à la taxation ordinaire, à moins que les conditions d'une taxation ordinaire ultérieure ne soient remplies.

Les dispositions ci-après sont à prendre en considération dans le calcul des impôts à la source:

- loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD, RS 642.11);
- ordonnance du DFF sur l'imposition à la source dans le cadre de l'impôt fédéral direct (OIS, RS 642.118.2);
- loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID,

RS 642.14);

- ordonnance sur l'application de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs dans les rapports intercantonaux (RS 642.141);
- ordonnance concernant les expatriés (Oexpa, RS 642.118.3);
- lois, instructions, ordonnances, fiches d'information, tarifs et autres formulaires de décomptes des cantons.

La figure 1 illustre quels sont, dans la LIFD, les sujets pertinents pour les employeurs et indique si la nouvelle loi apporte des changements. Les dispositions concernant les bénéficiaires de prestations de prévoyance provenant de rapports de travail (de droit public selon l'art. 95 et de droit privé selon l'art. 96) demeurent inchangées.

1. Canton compétent (art. 107 LIFD)

Le nouveau régime supprime la possibilité de n'acquitter l'impôt à la source qu'à un seul canton et d'appliquer uniquement son barème. Jusqu'ici, c'était là une alternative pour les PME: au lieu de se préoccuper de la diversité des dispositions cantonales, l'entreprise avait la possibilité de se concentrer sur les prescriptions du canton de son siège et de n'établir son décompte qu'avec lui; aux autorités fiscales de régler les autres formalités, à savoir transmettre les informations aux autres cantons (par ex. au canton de domicile du contribuable) et, pour ces derniers, prendre directement contact avec l'assujetti en cas de décompte excessif ou insuffisant des impôts à la source suivant le barème appliqué.

Un exemple

Une PME de dix employés compte plusieurs collaborateurs assujettis à la loi dans autant de cantons différents. Elle doit donc produire des numéros de décompte au titre de l'impôt à la source pour chacun de ces cantons, faire les décomptes selon les calculs et barèmes applicables en vertu des dispositions cantonales, puis livrer ces décomptes à chacun des cantons compétents.

Datum: 24.10.2017

Figure 2

| Catégorie de personnes concernées | Canton compétent au titre des impôts à la source | Canton compétent pour la taxation ordinaire ultérieure |
|--|--|---|
| | | Le canton compétent a droit aux éventuels montants de l'impôt à la source transmis à d'autres cantons durant l'année civile. Un trop perçu est restitué au travailleur, l'inverse fait l'objet d'un rappel d'impôt. |
| Pour personnes avec procédure de décompte simplifiée | Caisse de compensation compétente | – |
| Travailleurs étrangers sans permis d'établissement, imposables à la source sur le revenu de leur activité lucrative (domicile fiscal ou séjour en Suisse) | Canton de domicile | Le canton dans lequel le contribuable avait son domicile fiscal ou son lieu de séjour à la fin de la période fiscale ou de l'assujettissement |
| Semainiers (sans domicile fiscal ou séjournant en Suisse) | Canton de séjour à la semaine | Le canton dans lequel le contribuable avait son lieu de séjour à la fin de la période fiscale ou de l'assujettissement |
| Frontaliers Travailleurs en trafic international à bord d'un navire (sans les marins travaillant à bord d'un navire de haute mer) ou d'un aéronef ou employés en trafic routier par un employeur ayant son siège ou un établissement stable en Suisse Administrateurs domiciliés à l'étranger (art. 93 LIFD) Bénéficiaires de participations de collaborateur (art. 97a LIFD) | Siège de l'entreprise ou canton d'implantation de l'établissement stable | Le canton dans lequel le contribuable exerçait son activité lucrative à la fin de la période fiscale ou de l'assujettissement |
| Artistes, sportifs et conférenciers (activité indépendante et dépendante) | Exercice de l'activité | – |

Si, aujourd'hui, une entreprise opte (à titre volontaire) pour la procédure ELM 4.0 de déclaration des salaires, elle doit établir un décompte avec chaque canton compétent. Ainsi, la nouvelle loi fait avancer les choses en l'espèce.

La figure 2 donne un aperçu général des compétences en fonction de la situation (art. 107 LIFD et art. 38 LHID).

2. Procédure de recours dans le cadre de l'impôt à la source

Cette procédure est ouverte à toute personne imposée à la source. Elle est toutefois surtout déterminante pour les personnes qui ne font pas l'objet d'une taxation ordinaire ultérieure (voir la figure 3 pour le schéma de la procédure).

3. Taxation ordinaire ultérieure en cas de domicile ou de séjour en Suisse

La taxation ordinaire ultérieure (TOU) est prévue

de façon impérative à partir d'un revenu dont le montant n'est pas encore fixé (actuellement, la plupart des cantons l'appliquent pour un revenu annuel de CHF 120'000). Cette procédure sera maintenue. Reste à savoir à partir de quel niveau de revenu. Le projet évoquait des montants très nettement inférieurs, qui se traduiraient toutefois par une charge administrative accrue pour les autorités de taxation. Il est bien possible que le seuil soit maintenu au niveau actuel.

Dans son message, le Conseil fédéral envisage le schéma tel que le reproduit la figure 4.

La taxation ordinaire ultérieure s'appliquera désormais à tous les contribuables qui, sans atteindre le seuil évoqué plus haut, disposent néanmoins de revenus ou d'une fortune non imposés à la source. La taxation complémentaire était prévue pour ces assujettis mais elle est abandonnée. Quant à savoir si les cantons instaureront un seuil, la question reste entière. La taxation ordinaire ultérieure sera reconduite les années suivantes jusqu'à la fin de l'assujettissement, même si les conditions initiales ne sont plus remplies.

Datum: 24.10.2017

Figure 3: Procédure de recours dans le cadre de l'impôt à la source

1. Situation: soit, le contribuable soumis à l'imposition à la source n'a pas reçu d'attestation de son employeur, soit il conteste cette dernière.
(art. 137, al. 1, LIFD / art. 49, al. 2, LHID)
2. Jusqu'au 31 mars de l'année civile suivante: le contribuable soumis à l'imposition à la source peut exiger que l'autorité cantonale de taxation rende une décision concernant les prestations de son employeur, le montant retenu à la source et le barème appliqué.
(art. 137, al. 1, LIFD / art. 49, al. 2, LHID)
3. L'autorité cantonale de taxation rend la décision.
(art. 137, al. 1, LIFD / art. 49, al. 2, LHID)
4. Le contribuable soumis à l'imposition à la source peut déposer une réclamation dans les 30 jours suivant la notification de la décision.
(art. 139 en relation avec art. 132 LIFD / art. 48 LHID)
5. Décision sur réclamation de l'autorité fiscale
(art. 139 en relation avec art. 132 LIFD / art. 48 LHID)
6. Le contribuable soumis à l'imposition à la source peut interjeter recours dans les 30 jours suivant la notification de la décision.
(art. 140 LIFD / art. 50, al. 1, LHID)
7. La décision sur recours peut – dans la mesure où le droit cantonal le prévoit – être portée devant une autre instance cantonale indépendante de l'administration cantonale.
(art. 145 LIFD / art. 50, al. 3, LHID)
8. La décision de la dernière instance cantonale peut faire l'objet d'un recours devant le Tribunal fédéral.
(art. 146 LIFD / art. 73 LHID)

Source: Message concernant la loi fédérale sur la révision de l'imposition à la source du revenu de l'activité lucrative, Annexe 5, p. 43.

Le schéma applicable à ce groupe est reproduit dans le message comme dans la figure 5 que voici.

tissement à l'impôt à la source.

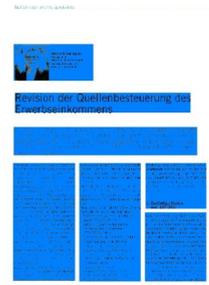
Le message du Conseil fédéral prévoit pour ce régime le schéma reproduit dans la figure 6.

4. Taxation ordinaire ultérieure sur demande

La loi introduit – c'est nouveau – le régime de la taxation ordinaire ultérieure sur demande qui remplace la demande de nouvelle taxation, par exemple lorsque le contribuable veut faire valoir des frais professionnels réels ou des cotisations à la prévoyance liée. Il est prévu, comme pour la correction du barème, un délai de péremption pour le cas où la demande ne serait pas déposée avant le 31 mars de l'année suivante. La correction du barème pour ces cas-là devient donc caduque. Si le contribuable demande une taxation ordinaire ultérieure, il sera maintenu dans cette procédure jusqu'à la fin de l'assujet-

5. Taxation ordinaire ultérieure fondée sur une quasi-résidence

La révision prévoit en principe que l'impôt à la source constituera l'imposition définitive pour les personnes sans domicile fiscal ni séjour en Suisse, ce qui ne permettrait plus de faire valoir des déductions supplémentaires, à l'exception du statut dit de quasi-résident. Ce terme désigne un contribuable qui réalise une grande partie de ses revenus en Suisse, ce qui le place dans une situation comparable à celle d'un résident. L'Administration fédérale des contributions (AFC) affinera cette définition conjointement avec les cantons par voie d'ordonnance. Jusqu'ici il était



Datum: 24.10.2017

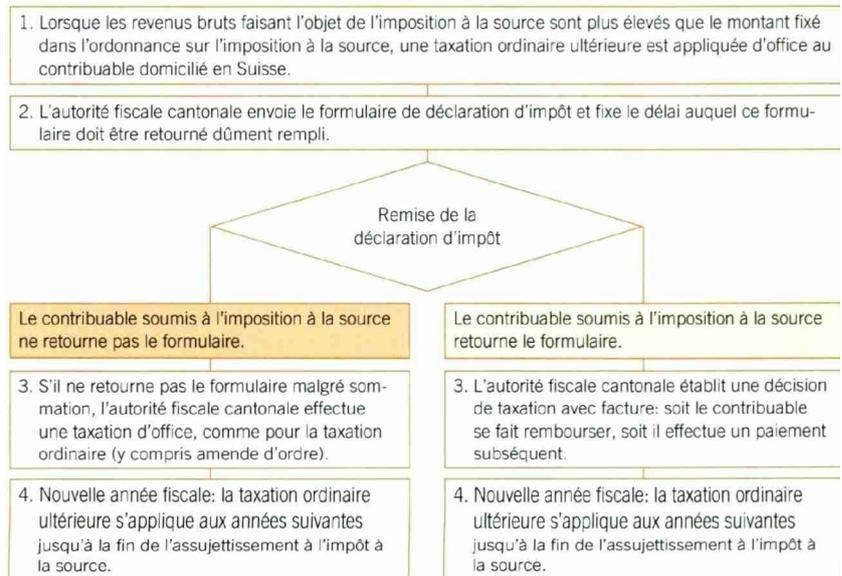
question d'une personne réalisant au moins 90 % de ses revenus mondiaux dans l'État du lieu de travail. En font partie le total des revenus mondiaux des époux.

Les autorités seraient bien inspirées d'user de prudence dans cette définition. En 2012, en effet, la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE) a rendu un arrêt à propos d'une affaire dans laquelle ce seuil n'était pas atteint, contraignant néanmoins l'État-source à admettre des déductions. Ainsi, la quasi-résidence pourrait être reconnue si, dans l'État de domicile, à défaut de revenu imposable, les déductions liées à la situation personnelle et familiale ne peuvent pas être prises en considération. Un autre arrêt de la CJUE daté du 9 février 2017 avait trait aux déductions d'intérêts hypothécaires espagnols (sur le domicile en Espagne) d'un contribuable aux Pays-Bas et en Suisse, États du lieu de travail. Ce salarié exerçait 60 % de son activité aux Pays-Bas, le reste en Suisse. La CJUE a tranché dans le sens que les Pays-Bas devaient admettre la déduction proportionnelle des intérêts hypothécaires non intégralement déductibles en Espagne (revenu négatif dans ce pays).

Suivant l'aménagement de l'ordonnance, il est fort probable que des affaires judiciaires analogues se présenteront aussi en Suisse. Un groupe de contribuables va d'ailleurs solliciter des déductions dont les conditions permettant de les faire valoir sont régies par une convention contre la double imposition.

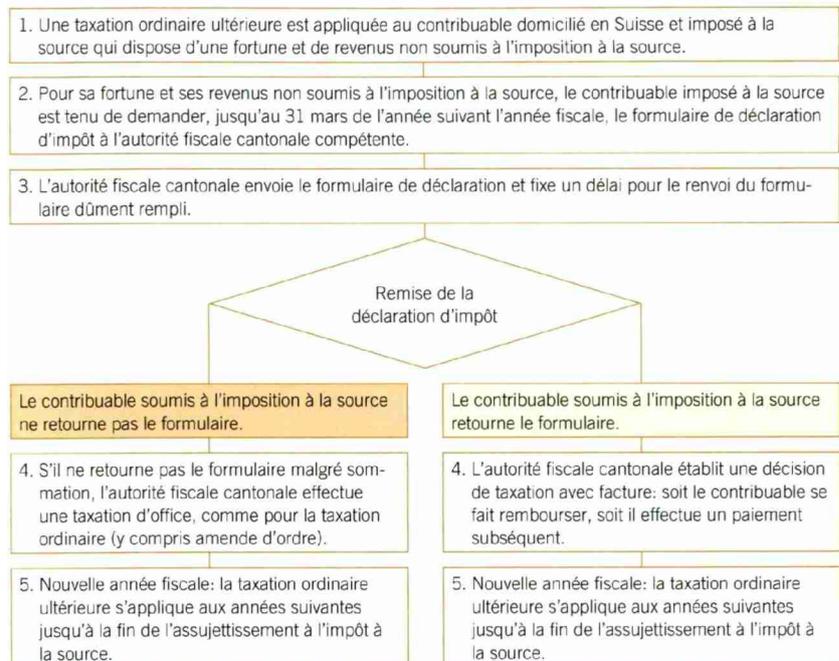
En principe, donc, il sera plus difficile de faire valoir des déductions. Précisément dans le cas de pensions alimentaires, de frais de formation continue, de frais professionnels ou de rachats au titre de la prévoyance professionnelle, toute personne – même non éligible au statut de quasi-résident – pouvait jusqu'ici demander le remboursement d'impôts à la source en procédure de correction du barème. Il est permis de penser que les cantons proposeront diverses solutions précisant la procédure à suivre pour faire valoir des déductions à l'avenir.

Figure 4: Procédure de la taxation ordinaire ultérieure obligatoire en cas de résidence



Source: Message concernant la loi fédérale sur la révision de l'imposition à la source du revenu de l'activité lucrative, Annexe 1, p. 39.

Figure 5: Procédure de la taxation ordinaire ultérieure obligatoire en présence d'une fortune et de revenus non soumis à l'imposition à la source en cas de résidence



Source: Message concernant la loi fédérale sur la révision de l'imposition à la source du revenu de l'activité lucrative, Annexe 3, p. 41.



Datum: 24.10.2017

Le contribuable doit redéposer une demande de quasi-résidence chaque année dans le délai prescrit. Là encore, le message du Conseil fédéral décrit le déroulement détaillé de la procédure à suivre (voir la figure 7).

6. Autres changements

Le Département fédéral des finances fixe le pourcentage de la commission de perception dédommageant les débiteurs de la prestation imposable (employeurs, compagnies d'assurance, etc.). Elle oscille actuellement entre 1 et 3%. La commission se situe dorénavant dans une fourchette de 1 à 2% dans la loi.

S'y ajoute une disposition selon laquelle, face à des situations choquantes, les autorités fiscales pourront procéder à une taxation ordinaire ultérieure (en faveur ou en défaveur du contribuable). L'AFC et les cantons devront encore en arrêter les conditions détaillées. Il sera intéressant de savoir ce qu'ils entendent par «choquant»...

Les barèmes de l'impôt à la source sont établis à partir des revenus bruts après déduction des forfaits (pour frais professionnels, primes d'assurance et charges familiales). L'AFC et les cantons doivent publier les différents forfaits en question.

Il appartient en outre à l'AFC, en accord avec les cantons, de fixer les taux à incorporer dans le barème cantonal au titre de l'impôt fédéral direct.

7. Non prévue à l'origine: La simplification

Les employeurs dès à présent tenus d'établir des décomptes avec plusieurs cantons sont confrontés à quantité de différences qui rendent difficile, voire même quasiment impossible un calcul au centime près et un versement correct des impôts à la source, à moins d'être eux-mêmes des experts fiscaux parfaitement rompus aux diverses modifications et particularités cantonales figurant dans

les instructions disponibles. Certes, la Confédération a défini en 2014 des codes uniformes dans l'ordonnance sur l'impôt anticipé. Or pour une activité lucrative accessoire du barème D ou l'application des barèmes pour enfants, par exemple, ces codes sont employés de façon inégale. Afin de soulager les employeurs, divers groupes de défense ont demandé que la révision inclue la simplification du calcul de l'impôt à la source et de la gestion. C'est pourquoi l'art. 85 al. 4 LIFD dispose ce qui suit:

L'AFC doit fixer avec les cantons de manière uniforme, d'une part, comment le 13^e salaire, les gratifications, les horaires variables, le travail rémunéré à l'heure, le travail à temps partiel ou l'activité lucrative accessoire ainsi que les prestations au sens de l'art. 18 al. 3 LAVS doivent être pris en compte et, d'autre part, quelques sont les éléments déterminants pour le calcul du taux de l'impôt. L'AFC doit aussi fixer avec les cantons la procédure à suivre en cas de changement de tarif, d'adaptation ou de correction rétroactive des salaires ainsi que des prestations fournies avant ou après l'engagement.

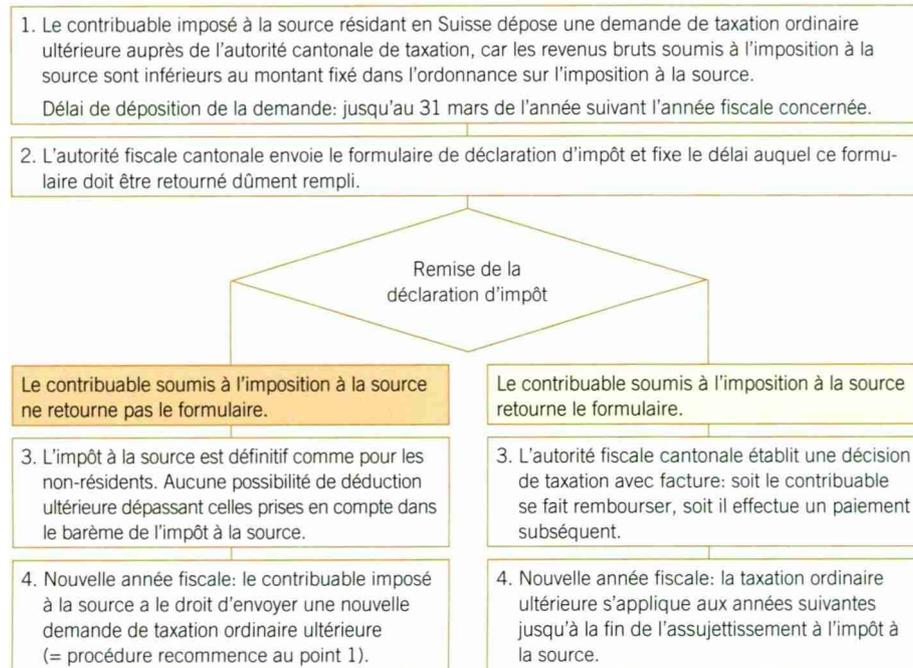
Le Conseil des États a rejeté la proposition de calcul uniforme – compensation mensuelle uniquement, sans compensation annuelle supplémentaire. Résultat, les employeurs, suivant la situation, devront continuer à se préoccuper des deux, à moins que les cantons ne s'entendent spontanément sur une méthode de calcul compensatoire unique. Notamment dans les cantons à compensation annuelle, cette disparité constitue une sérieuse pierre d'achoppement en même temps qu'un défi pour les fabricants de logiciels de comptabilité salariale.

Le groupe de travail Impôts à la source de la Conférence suisse des impôts (CSI) a d'ores et déjà rédigé au titre de l'ELM un modèle de directive à utiliser en vue de l'application de l'ordonnance et pour d'autres explications à préciser par exemple dans une circulaire. Une consultation et une audition seront organisées sans doute cette année encore à propos des ordonnances et des circulaires. Ces directives pourraient mettre l'accent sur les points suivants:



Datum: 24.10.2017

Figure 6: Procédure en cas de demande de taxation ordinaire ultérieure fondée sur une résidence



Source: Message concernant la loi fédérale sur la révision de l'imposition à la source du revenu de l'activité lucrative, Annexe 2, p. 40.

- Assujettissement subjectif
 - délimitation travailleurs/artistes, sportifs, conférenciers
 - employeur de fait/prêt de personnel
 - Assujettissement objectif
 - volume des salaires bruts imposables
 - paiements de primes
 - jouissance posthume de la rémunération
 - prestations prises en charges par l'employeur
 - indemnités pour frais
 - véhicule de fonction
 - Calcul de l'impôt
 - explications sur les déterminations du tarif
 - indemnités de départ à caractère de prévoyance
 - élimination des jours de travail à l'étranger
 - calcul du salaire déterminant pour le taux d'imposition en cas d'entrée et de sortie en l'espace d'un mois
 - imposition en cas d'engagement rémunéré à l'heure avec versement hebdomadaire ou mensuel du salaire
 - Détermination du taux d'imposition d'indemnités en capital pour des prestations récurrentes
 - Décompte de l'impôt à la source
 - délai de remise du décompte
 - corrections ultérieures par l'employeur ou les autorités fiscales
 - délai pour faire valoir après coup des dépenses déductibles
 - souveraineté fiscale
 - changement de domicile dans un autre canton.
- Seules la mise en œuvre concrète et l'application pratique de ces mesures révéleront si la simplification a réellement lieu ou si les cantons, sciemment ou non, ne s'y tiennent pas. S'agissant notamment des déductions forfaitaires (cotisation à l'assurance accidents non



Datum: 24.10.2017

professionnels, frais de repas), qui sont incluses dans le barème de l'impôt à la source, les interventions des cantons se multiplient pour faire en sorte que ces corrections pratiquement inapplicables pour les employeurs ne valent que pour les assujettis à l'impôt à la source. Le moment serait propice pour lever une fois pour toutes de telles incertitudes et présenter des solutions faciles à mettre en œuvre sur le plan administratif.

8. Conclusion

La cohérence de la procédure de taxation ordinaire ultérieure telle qu'elle est prévue rétablit la proximité et la comparabilité entre assujettis à l'impôt à la source et assujettis au régime d'imposition ordinaire.

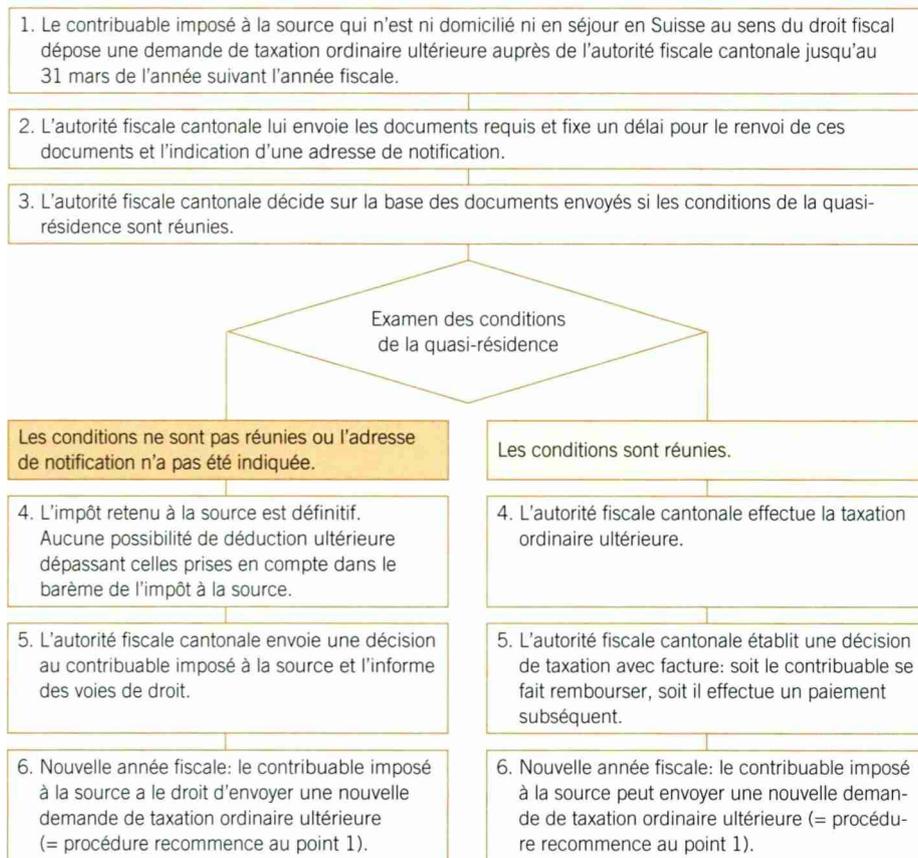
Si la révision ne modifie pas fondamentalement le régime de l'imposition à la source, elle n'en procède pas moins à des corrections nécessaires. Elle présente toutefois des lacunes et manque de clarté sur certains points. Dans l'application de

l'ordonnance concernant les expatriés (Oexpa) notamment, les employeurs restent livrés à eux-mêmes au niveau de la procédure – définition des employés occupant une fonction dirigeante et des spécialistes, fixation des frais professionnels particuliers déductibles. Là encore, en effet, les interprétations les plus diverses ont cours d'un canton à l'autre et il n'est guère possible de convenir avec les autorités fiscales de règles de mise en œuvre concrète pour les employeurs concernés. En l'espèce, le législateur n'entendait introduire aucune adaptation dans le projet actuel.

La matière est hautement complexe. Les autorités ont l'opportunité de régir l'imposition à la source de manière plus précise et de clarifier la situation des contribuables et des débiteurs de la prestation imposable. Les ordonnances et circulaires qui restent à publier pourront alors s'aligner plus simplement sur l'évolution de la société. Espérons que les autorités compétentes poursuivront la modernisation de l'impôt à la source, y compris dans l'aménagement de ces ordonnances et circulaires. ■

Datum: 24.10.2017

Figure 7: Procédure en cas de demande de taxation ordinaire ultérieure fondée sur une quasi-résidence



Source: Message concernant la loi fédérale sur la révision de l'imposition à la source du revenu de l'activité lucrative, Annexe 4, p. 42.