



Brigitte Zulauf

Master in Human Capital Management  
Partner, Leiterin Treuhand Schweiz, PwC,  
Zürich  
[www.pwc.ch/treuhand](http://www.pwc.ch/treuhand)

## Quellensteuer

# Update zur revidierten Quellenbesteuerung des Erwerbseinkommens

Die neuen Bestimmungen zur Quellenbesteuerung treten am 1. Januar 2021 in Kraft. Nach der Veröffentlichung der neuen Quellensteuerverordnung (QStV) am 11. April 2018 ist am 12. Juni 2019 das Kreisschreiben Nr. 45 «Quellenbesteuerung des Erwerbseinkommens von Arbeitnehmern» (KS 45) im Umfang von 69 Seiten und 3 Anhängen erschienen. Noch ausstehend sind die Umsetzungsrichtlinien des einheitlichen Lohnmeldeverfahrens der Swissdec ELM 5.0. In diesem Beitrag konzentrieren wir uns auf die Änderungen für den Arbeitgeber.

Mit unserem Artikel im TREX 5/2017 haben wir die Hauptgesetzesänderungen aufgezeigt und unser Augenmerk dabei auf die neuen Verfahren für Quellensteuerpflichtige gelegt, da viele Punkte in der Umsetzung und Vereinheitlichung für die Schuldner der steuerbaren Leistung (SSL) noch nicht veröffentlicht waren. Mit der QStV legt der Bundesrat nun fest, dass das Gesetz mit sämtlichen neuen Bestimmungen auf den 1. Januar 2021 in Kraft tritt.

### 1. Allgemeines

Die QStV birgt die grosse Überraschung, dass der Nebenerwerbstarif D – und damit auch O – in seiner aktuellen Funktion nicht mehr fortgeführt wird. Neu findet der Tarificode D bei Personen Anwendung, die besondere AHV-Leistungen<sup>1</sup> nach Art. 18 Abs. 3 AHVG erhalten. Der Gesetzgeber hat den Tarificode G (bei Ersatzinkünften nach Art. 3, die nicht über die Arbeitgeber an die quellensteuerpflichtigen Personen ausbezahlt werden) und den Tarificode Q (bei Grenzgängerinnen und Grenzgängern nach dem DBA-D, die die Voraussetzungen für den Tarificode G erfüllen) eingeführt. Diese neuen Codes sind nicht direkt für Arbeitgeber relevant. Allerdings wirken sie sich bei Mitarbeitenden in Teil-

zeit bei der Berechnung der Quellensteuern aus. Darauf gehen wir in Punkt 2.7 näher ein.

Im Weiteren schreibt Art. 4 der neuen QStV eine bereits gängige Praxis für Fälle fest, bei denen steuerpflichtige Personen mit Vergütung aus dem Ausland anstelle einer ordentlichen Veranlagung trotzdem an der Quelle besteuert werden. Dies gilt, wenn:

1. die Vergütung der Leistung von einer in der Schweiz gelegenen Betriebsstätte oder festen Einrichtung des Arbeitgebers getragen wird;
2. eine Arbeitnehmerentsendung unter verbundenen Gesellschaften vorliegt und die Gesellschaft mit Sitz in der Schweiz als faktischer Arbeitgeber zu qualifizieren ist;
3. ein ausländischer Personalverleiher im Widerspruch zum Arbeitsvermittlungsgesetz<sup>2</sup> Personal an einen Betrieb in der Schweiz verleiht und die Vergütung der Leistung von diesem getragen wird.

Der faktische Arbeitgeber wird im KS 45 umschrieben (vgl. Punkt 2.1). Grundsätzlich können alle Unternehmen von einem Personalverleih betroffen sein, sei es konzernintern oder über Dienstleistungsverträge mit ausländischen Unternehmen.

Kombiniert man die Quellensteuerpflicht mit der Meldepflicht von acht Tagen nach Stellenantritt oder Änderungen, sind die Arbeitgeber gut beraten, auch solche Situationen wie oben beschrieben

zu erfassen und den Zuständigen im Unternehmen zu melden (mit Einreichung der Quellensteuer via ELM QSt. erfolgt die Meldung mit der monatlichen Abrechnung). Die QStV weist klar auf die Pflicht der Arbeitnehmer hin, ihren Arbeitgebern Veränderungen zu melden. Trotzdem haftet schliesslich der Arbeitgeber für falsche oder nicht abgelieferte Quellensteuern. Zu oft beschränkt sich die Berechnung der Quellensteuern in den Unternehmen auf Mitarbeiter, die einen Lohn erhalten. Die Anforderungen an eine sogenannte Schatten-Payroll sind nicht zu unterschätzen. Deshalb muss ein Unternehmen die Zuständigkeiten und das Know-how diesbezüglich speziell organisieren.

In der QStV wird die Grenze zur ordentlichen Veranlagung auf wie bisher 120'000 Franken Bruttoeinkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit angesetzt. Diese Grenze wurde im Vorfeld hart diskutiert. Die Möglichkeiten der ergänzenden Veranlagung oder des Tarifkorrekturverfahrens gibt es in der heutigen Form nicht mehr. Anhang II des KS 45 zeigt die möglichen Verfahren im Überblick (vgl. Abbildung 1).

Alle Quellensteuerpflichtigen mit Wohnsitz/Ansässigkeit in der Schweiz können eine nachträgliche ordentliche Veranlagung (NOV) in jenem Kanton einreichen, in dem sie am Ende der Steuerperiode wohnen. Eine solche einreichen müssen nach wie vor alle, die über ein Bruttoeinkommen aus unselbständiger Erwerbs-

Abbildung 1: Anhang II von KS 45 enthält eine Übersicht zur nachträglichen ordentlichen Veranlagung (NOV)

Bezeichnung	Gesetzliche Grundlagen	Voraussetzungen	Antrag	Folgen	Zuständigkeit
<b>Personen mit Ansässigkeit Schweiz</b>					
Obligatorische NOV	Art. 89 Abs. 1 Bst. a DBG	Bruttoeinkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit von mind. CHF 120 000 (keine Zusammenrechnung bei Ehegatten)	Ohne Antrag	– NOV bis zum Ende der Quellensteuerpflicht (für Ehegatten auch nach Trennung oder Scheidung) – Gemeinsame NOV bei Ehegatten – Quellensteuern werden zinslos angerechnet – Antrag erstreckt sich auch auf Ehegatten	Kanton, in welchem die Person am Ende der Steuerperiode oder Steuerpflicht ansässig ist (Stichtagsprinzip)
	Art. 89 Abs. 1 Bst. b DBG	Übrige, nicht quellensteuerpflichtige Einkünfte (bzw. steuerpflichtiges Vermögen gemäss kantonalem Recht)	Steuererklärung verlangen bis 31.3. des Folgejahres		
NOV auf Antrag	Art. 89a DBG	keine	Bis 31.3. des Folgejahres oder bei Abmeldung aus der Schweiz		
<b>Personen mit Ansässigkeit Ausland</b>					
NOV auf Antrag	Art. 99a DBG	– 90% der Einkünfte in der Schweiz steuerbar (Quasi-Ansässigkeit) – Jährliche Ermittlung notwendig	Antrag bis 31.3. des Folgejahres (muss jährlich eingereicht werden)	Quellensteuern werden zinslos angerechnet	Kanton, in welchem die Person am Ende der Steuerperiode oder Steuerpflicht erwerbstätig ist bzw. Wochenaufenthalt hat
NOV von Amtes wegen	Art. 99b DBG	Stossende Verhältnisse	Ohne Antrag (von Amtes wegen)	Quellensteuern werden zinslos angerechnet	

tätigkeit (unselbständige Erwerbseinkünfte und allfällige Ersatzeinkünfte) von mindestens 120 000 Franken verfügen bzw. bei übrigen nicht quellensteuerpflichtigen Einkünften. Da für Letztere keine Mindestgrenze festgesetzt wurde, bleibt es im Ermessen der einzelnen Kantone, diese anzusetzen.

Für in der Schweiz Ansässige gibt es zudem eine Härtefallregelung. Das KS 45 beschreibt diese so: «Auf Antrag einer in der Schweiz ansässigen Person kann die zuständige Steuerbehörde zur Milderung von wirtschaftlichen Härtefällen infolge Alimentenzahlungen Kinderabzüge im anwendbaren Tarif gewähren (vgl. Art. 11 Abs. 1 QStV). Als Grundlage für die Beurteilung, ob ein Härtefall vorliegt, kann zum Beispiel das betriebsrechtliche Existenzminimum dienen. Der anwendbare Quellensteuertarif wird unter Berücksichtigung der effektiven Alimentenzahlungen neu festgelegt (beispielsweise Tarif A2 anstatt A0). Die zuständige kantonale Steuerbehörde legt die Höhe der zu gewährenden Kinderabzüge fest und teilt ihren Entscheid dem Schuldner der steuerbaren Leistung (Versicherer/Behörden oder Arbeitgeber) sowie dem Arbeitnehmer mit. Würden die Unterhaltsbeiträge bei der Anwendung eines Tarifcodes berücksichtigt, so wird die nachträgliche ordentliche Veranlagung nur auf Antrag der quellensteuerpflichtigen Person durchgeführt (vgl. Art. 11 Abs. 2 QStV).»

Personen mit Ansässigkeit im Ausland können nur dann eine NOV beantragen, wenn in der Regel **mindestens 90%** der Einkünfte in der Schweiz steuerbar sind (**Quasiansässigkeit**). Dieser Prozentsatz ist bereits aus heutiger Sicht umstritten. Es wird sich weisen, wie die Gerichte in Zukunft entscheiden und «in der Regel» auslegen (vgl. Artikel im TREX 5/2017).

Bei stossenden Verhältnissen können die Behörden neu ebenfalls eine NOV durchführen. Die Praxis wird zeigen, in welchen Fällen sie das tun. Die Erläuterungen zur Verordnung von April 2018 kommentieren den Sachverhalt folgendermassen: «Eine NOV von Amtes wegen

ist beispielsweise denkbar, wenn den Steuerbehörden Informationen vorliegen, die aufzeigen, dass neben dem Einkommen aus Erwerbstätigkeit weiteres steuerbares Einkommen besteht, welches satzbestimmend berücksichtigt werden muss, um der tatsächlichen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Person Rechnung zu tragen. In der Praxis verfügen die Steuerbehörden im Quellensteuerverfahren in der Regel jedoch nicht über die erforderlichen Akten, um stossende Verhältnisse erkennen zu können. Insgesamt kann festgehalten werden, dass den Kantonen bei der Anwendung dieser Regelung erheblicher Ermessensspielraum zusteht. Sie haben aber das verfassungsrechtliche Gebot der rechtsgleichen Behandlung sowie das Willkürverbot zu beachten.» Jeder Quellensteuerpflichtige verfügt über die Möglichkeit einer Neuberechnung der Quellensteuern. Diese ist in der Übersicht in Abbildung 1 zwar nicht erwähnt, aber ein wichtiges Instrument für Steuerpflichtige und Behörden. Damit können sie vermeiden, dass eine komplette Steuererklärung ausgefüllt werden muss. Ausserdem können Ansässige im Ausland ohne Quasiansässigkeit (<90% des Einkommens wird in der Schweiz erwirtschaftet) gewisse Korrekturen bei der Quellensteuerberechnung vornehmen. Der Antrag auf eine Neuberechnung der Quellensteuern muss jeweils bis zum 31. März des auf die Fälligkeit der Leistung folgenden Steuerjahres gestellt werden. Das ist deshalb ein entscheidender und merkenswerter Termin, da auch der Arbeitgeber Korrekturen der vergangenen Steuerperiode nur noch bis zum 31. März des Folgejahres vornehmen kann.

Die betroffenen Fälle sind abschliessend im KS 45 aufgeführt:

- falsche Ermittlung des der Quellensteuer unterliegenden Bruttolohns;
- falsche Ermittlung des satzbestimmenden Einkommens;
- falsche Tarifierung.

Auch die zuständige Steuerbehörde kann von Amtes wegen eine Neuberechnung der Quellensteuer durchführen. Dabei können keine zusätzlichen Abzüge geltend gemacht werden. Aufgrund der neuen Anforderungen an die Quellensteuerberechnung sind die Quellensteuerpflichtigen gut beraten, vor allem eine zu hohe Besteuerung infolge Satzbestimmung über die Neuberechnung der Quellensteuern zu korrigieren.

Das Quellensteuergesetz setzt die Bezugsprovision auf 1% bis 2% an. Die QStV ermächtigt die Kantone, diese Provision nach Art und Höhe der steuerbaren Einkünfte sowie nach dem vom SSL gewählten Abrechnungsverfahren (manuell oder elektronisch) abzustufen. Die zuständige Steuerbehörde kann die Bezugsprovision kürzen oder streichen, wenn der SSL die Verfahrenspflichten verletzt. Für die konkreten Auswirkungen sind die Wegleitungen der Kantone für 2021 abzuwarten. Die Bezugsprovision soll die SSL für ihre Mehrarbeit beim Einzug der Quellensteuern entschädigen; entgegen der Pflichten zur Ablieferung von Mehrwert- oder anderen Steuern gäbe es auch andere Möglichkeiten für die Steuerbehörden, von ihren Steuerpflichtigen Steuern einzuziehen.

Gleichzeitig mit der neuen QStV wurden andere Erlasse auf den 1. Januar 2021 angepasst, so etwa die Expatriates-Verordnung (ExpäV).

## 2. Details zum Kreisschreiben Nr. 45

Die nachfolgende Auslegung ist bewusst nicht nach dem KS 45 gegliedert, sondern orientiert sich am generellen Vorgehen zur Quellensteuerpflicht und zur korrekten Berechnung. Das KS 45 ist für weniger quellensteuerverstärkte Personen trotz sichtlicher Bemühungen der Behörden nicht einfach zu lesen. Es enthält die folgenden Hauptthemen: Begriffsdefinitionen, quellenbesteuerte Arbeitnehmer, steuerbare Leistungen, Grundsätze zur Tarifierung,

Auflage 5'059 Ex.  
Reichweite 12'140 Leser  
Erscheint 6 x jähr  
Fläche 371'600 mm<sup>2</sup>  
Wert n. a.

TREX - Der Treuhandexperte  
9230 Flawil  
Brigitte Zulauf

Abgrenzungen zu Sondergruppen, Berechnungen nach dem Monatsmodell und nach dem Jahresmodell, Vorgehen beim Kantonswechsel, Pflichten des Arbeitgebers (SSL), Rechte und Pflichten des Arbeitnehmers, nachträgliche ordentliche Veranlagung und Neuberechnung der Quellensteuern, Wechsel zwischen Quellensteuern und ordentlicher Veranlagung, Inkrafttreten, Aufhebungen und Übergangsrecht.

### 2.1 Wer ist quellensteuerpflichtig?

Für Personen mit Quellensteuerpflicht hat sich im Grundsatz nichts geändert. In der Praxis stehen die Personengruppen mit **Wohnsitz/Ansässigkeit in der Schweiz ohne Niederlassungsbewilligung C (unbeschränkte Steuerpflicht)** oft im Mittelpunkt. Da die zweite Gruppe mit **Wohnsitz im Ausland** bei physischer Erwerbstätigkeit grundsätzlich in der Schweiz quellensteuerpflichtig ist – unabhängig von Nationalität (inklusive Schweizer) oder Arbeitsbewilligungstyp – ist die richtige Ermittlung des Wohnsitzes Voraussetzung für das Erkennen einer Quellensteuerpflicht (**beschränkte Steuerpflicht**). Der Arbeitgeber muss in diesem Zusammenhang auch die jeweiligen Bestimmungen zu Grenzgängern und anderen Spezialfällen (zum Beispiel leitender Angestellter aus Deutschland) kennen.

Das KS 45 definiert weiter den Arbeitnehmerbegriff und lehnt sich dabei an das OR<sup>3</sup> an. Selbstverständlich gilt das auch für öffentlich-rechtliche Arbeitsverhältnisse, da mit Art. 17 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) die Verbindung zur unselbständigen Tätigkeit hergestellt wird. Dabei gelten Kriterien, wie man sie aus dem AHV-Gesetz kennt. Ebenso werden Aspekte aus dem Arbeitsvertrag erwähnt, etwa die Subordination und Eingliederung in eine fremde Arbeitsorganisation, die bei unklaren Verhältnissen beigezogen werden. Es wird klargestellt, dass die Beurteilung aus Sicht der Schweiz massgebend ist. Aus der Erfahrung empfiehlt sich, das Augenmerk auch auf den sogenannten Scheinselbständigen aus dem Ausland mit Einsatz in der Schweiz zu legen. Der Auftraggeber ist zur Abführung von Quellensteuern verpflichtet, wenn sich später herausstellt, dass es sich um eine unselbständige Tätigkeit handelt.

Eine weitere Gruppe, die das Unternehmen im Auge behalten muss, besteht aus denjenigen Personen, die aufgrund einer **faktischen Arbeitgeberschaft** in der Schweiz quellensteuerpflichtig werden. Das KS 45 beschreibt diese folgendermassen: «Eine faktische Arbeitgeberschaft liegt vor, wenn der Arbeitnehmer seine Arbeitsleistungen (vorübergehend) nicht dem Arbeitgeber schuldet, mit welchem er den Arbeitsvertrag abgeschlossen hat (formeller Arbeitgeber), sondern einer anderen Unternehmung (in der Regel einer

Konzerngesellschaft; sogenannter faktischer bzw. wirtschaftlicher Arbeitgeber). Letztere ist gestützt auf die faktische Arbeitgeberschaft gegenüber dem Arbeitnehmer weisungsbefugt. Die Lohnzahlungen werden weiterhin durch den formellen Arbeitgeber mit Sitz im Ausland getätigt, jedoch dem Einsatzbetrieb mit Sitz in der Schweiz weiterverrechnet bzw. müssten nach Verrechnungspreisgrundsätzen weiterverrechnet werden (beispielsweise Weiterbelastung 1 : 1, Weiterbelastung mit einem Mark-up von x Prozent).»

Liegt eine faktische Arbeitgeberschaft vor, muss der Arbeitgeber zudem prüfen, ob die Entsendung in die Schweiz mehr als drei Monate innerhalb eines Zeitraums von zwölf Monaten dauert. Ist diese Vorgabe von Anfang an oder auch erst später erfüllt, müssen Quellensteuern ab dem ersten Arbeitstag in der Schweiz abgerechnet werden.

Der Kanton Zürich hat praktisch dieselben Kriterien einer faktischen Arbeitgeberschaft bereits in der Vergangenheit angewendet. Nun erfolgt eine schweizweit einheitliche Interpretation. Besonders interessant ist, dass die effektive Belastung von Kosten keine Voraussetzung für das Vorliegen einer faktischen Arbeitgeberschaft ist. Es wird hingegen darauf abgestellt, ob es eine Verrechnung nach unternehmenssteuerrechtlichen Kriterien geben müsste.

Nicht neu, aber explizit erwähnt wird, dass Unternehmer<sup>4</sup>, Beauftragte, Makler oder Generalagenten<sup>5</sup> sowie Aktionäre, die in keinem Arbeitsverhältnis zum Unternehmen stehen, nicht als Arbeitnehmer im Sinne der Quellensteuer zu betrachten sind.

Die folgenden Spezialgruppen sind ungeachtet ihres Status selbständig/unselbständig mit Wohnsitz im Ausland in der Schweiz quellensteuerpflichtig; es sei denn, ein Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) weise das Besteuerungsrecht einem anderen Staat zu: Künstler, Sportler, Referenten und Verwaltungsräte. Das KS 45 definiert, wann für Künstler, Sportler und Referenten der normale Quellensteuertarif und wann der Sondertarif (Beschäftigung von weniger als 30 Tagen) zur Anwendung kommt. Beim Sondertarif wurde im Gesetz der Gewinnungskostenabzug angepasst: 50% der Bruttoeinkünfte bei Künstlern und 20% der Bruttoeinkünfte bei Sportlern sowie Referenten. Ebenso umschreibt das KS 45, wann für das Verwaltungsrats Honorar der Sondertarif gilt (Wohnsitz Ausland, Vergütung für die Aufsichtsfunktion). In allen Fällen wurden die steuerbaren Mindesteinkünfte von 300 Franken pro Steuerjahr festgelegt.

Ebenfalls als Spezialgruppe gelten Arbeitnehmer ohne Ansässigkeit in der Schweiz, die für Arbeiten im internationalen Verkehr an Bord eines Schiffes, eines Luftfahrzeugs oder bei einem Transport auf der Strasse Lohn oder andere Vergütungen von einem Arbeitgeber mit Sitz oder

Betriebsstätte in der Schweiz erhalten. Diese unterliegen ohne Rücksicht auf ihre Staatsangehörigkeit oder ihre aufenthaltsrechtliche Bewilligung der Quellensteuerpflicht. Ob ein Quellensteuerabzug vorgenommen werden muss, ist den Bestimmungen des anwendbaren DBA zu entnehmen. Das steht im jeweils gültigen «Merkblatt über die Quellenbesteuerung von Arbeitnehmern bei internationalen Transporten» der Eidgenössischen Steuerverwaltung ESTV.

### 2.2 Was ist quellensteuerpflichtig?

Im Grundsatz ist alles, was aus einem Arbeitsverhältnis steuerpflichtig und in den Ziffern 1 bis 7 auf dem Lohnausweis aufzuführen ist, auch quellensteuerpflichtig. Das KS 45 verweist mehrmals auf die Wegleitung zum Lohnausweis und referenziert insbesondere auf die Ausnahmeliste gemäss Randziffer 72 der Wegleitung.

Nicht explizit gelöst ist der Umgang mit Lohn-elementen, die auf dem Lohnausweis in Ziffer 14 aufgeführt werden. Hier handelt es sich um Gehaltsnebenleistungen des Arbeitgebers (ohne Angabe des Betrags), die er nicht selbst bewerten kann und die er deshalb nicht unter Ziffer 2 deklariert hat. Als solche gelten geldwerte Vorteile wie Waren oder Dienstleistungen des Arbeitgebers, die der Arbeitnehmer gratis oder zu einem besonders tiefen Vorzugspreis erworben hat. Für solche Fälle werden die Unternehmen wohl Einzellösungen mit den Steuerbehörden für ihre quellensteuerpflichtigen Arbeitnehmer finden müssen. Diese Ziffer generiert übrigens auch Risiken der Sozialversicherungspflicht, wenn der Arbeitgeber solche Elemente nicht bewertet. Es wäre unter Umständen angebracht, Ziffer 14 des Lohnausweises definitiv abzuschaffen – sie schafft mehr Unklarheit als Klarheit.

Vom Arbeitgeber übernommene Arbeitnehmerbeiträge und Leistungsverpflichtungen für den Arbeitnehmer sind wie bisher quellensteuerpflichtig. Glücklicherweise konnten sich die Steuerbehörden aller Kantone einigen, dass die folgenden Arbeitnehmerbeiträge nicht quellensteuerpflichtig sind, sollten sie für alle Arbeitnehmer oder in firmeneigenen Reglementen definierte Arbeitnehmergruppen gleichermaßen übernommen werden:

- Leistungen des Arbeitgebers an rein patronal finanzierte Vorsorgeeinrichtungen;
- Beiträge des Arbeitgebers an die obligatorische Unfallversicherung<sup>6</sup>, an die Berufsunfallversicherung (BUV) und Nichtberufsunfallversicherung (NBUV);
- Beiträge für vom Arbeitgeber abgeschlossene Kollektivkrankentaggeld- und Kollektiv-UVG-Zusatzversicherungen.

Bei Abgangsentschädigungen des Arbeitgebers mit Vorsorgecharakter an Personen mit Ansäss-

Auflage 5'059 Ex.  
Reichweite 12'140 Leser  
Erscheint 6 x jähr  
Fläche 371'600 mm<sup>2</sup>  
Wert n. a.

TREX - Der Treuhandexperte  
9230 Flawil  
Brigitte Zulauf

sigkeit in der Schweiz erfolgt die Besteuerung gesondert im ordentlichen Verfahren. Mit anderen Worten: Es ist kein Quellensteuerabzug vorzunehmen.

Weniger glücklich umschrieben ist die Entschädigung für die Verpflegung. Das KS 45 verweist auf die Randziffer 18 der «Wegleitung zum Ausfüllen des Lohnausweises» zur Verpflegung am Arbeitsort. Es gibt jedoch keine explizite Erklärung, wie mit den auswärtigen Verpflegungsspesen auf Geschäftsreisen zu verfahren ist. Bei einem Unternehmen ohne genehmigtes Spesenreglement können gemäss Randziffer 52 effektive Spesenvergütungen für Mittag- oder Abendessen mit maximal 35 Franken gegen Beleg oder maximal 30 Franken pauschal vergütet werden. Das KS 45 formuliert den Umgang mit Reisespesen so: «Leistungen des Arbeitgebers für den Ersatz von Reisespesen und von anderen Berufsauslagen sind nur insoweit nicht Bestandteil der steuerbaren Bruttoeinkünfte, als ihnen tatsächliche geschäftliche Aufwendungen gegenüberstehen. Die Belege zu diesen effektiven Spesenzahlungen sind aufzubewahren. Demgegenüber sind Pauschalspesen der Quellensteuer zu unterwerfen, soweit sich diese nicht auf ein durch die zuständige Steuerbehörde genehmigtes Spesenreglement abstützen.» Im Weiteren verweist es auf die «Wegleitung zum Ausfüllen des Lohnausweises».

Die Behörden haben keine klare Stellung bezogen, ob für Quellensteuerpflichtige trotzdem eine Aufrechnung für die auswärtige Verpflegung als quellensteuerpflichtiges Einkommen vorgenommen werden muss, wie das zum Beispiel aktuell im Kanton Bern der Fall ist. Gut möglich, dass im Rahmen der Tarifberechnung und des darin berücksichtigten Verpflegungskostenabzugs noch Klarheit geschaffen wird. Die TaxInfo des Kantons Bern schreibt dazu aktuell Folgendes: «Übernimmt der Arbeitgebende bei dienstlichen Aufträgen die Verpflegungskosten einer quellensteuerpflichtigen Person, hat diese für die betreffenden Tage bzw. Monate keinen Anspruch auf den im Quellensteuerartikels bereits pauschal berücksichtigten Verpflegungskostenabzug. Zur Kompensation ist deshalb ein Betrag von 15 Franken/Tag bzw. 267 Franken/Monat als quellensteuerpflichtiges Einkommen auf den Bruttolohn aufzurechnen.»

Wie bindend genehmigte Spesenreglemente des Kantons Zürich sind, ist ebenfalls unklar. Gemäss veröffentlichtem Musterspesenreglement muss die folgende Passage enthalten sein: «Bei der Quellensteuer unterliegenden Mitarbeitenden wird der jeweils im Quellensteuerartikels eingerechnete Abzug für Mehrkosten auswärtiger Verpflegung (zzt. 1600 Franken bzw. monatlich 133 Franken) zum quellensteuerpflichtigen Bruttolohn hinzugerechnet.»

Hier hätten mehr Klarheit und eine manifeste Meinung gutgetan. Sinnvollerweise hätte auch diese Aufrechnung analog der oben erwähnten drei Fälle für die übernommenen Arbeitnehmerbeiträge durch den Arbeitgeber explizit als nicht quellensteuerpflichtig gesetzt werden müssen – denn die Vereinheitlichung bei der Berechnung der Quellensteuern wurde vom Gesetzgeber vorgegeben, auch wenn dieser konkrete Sachverhalt nicht direkt im Gesetzestext niedergeschrieben wurde. Zudem ist der administrative Aufwand für die Unternehmen nicht zu unterschätzen, was sicherlich nicht die Absicht des Gesetzgebers war.

Das KS 45 weist im Weiteren darauf hin, dass auch Ersatzeinkünfte steuerbar sind, die mit einer gegenwärtigen, allenfalls vorübergehend eingeschränkten oder unterbrochenen unselbständigen Erwerbstätigkeit in Zusammenhang stehen. Im Einzelfall muss ein Unternehmen das «Merkblatt über die Quellenbesteuerung von Ersatzeinkünften» der ESTV konsultieren, was nicht neu ist.

#### Besonderheiten für Expats (leitende Angestellte und Spezialisten) gemäss ExpaV

Die unterschiedlichen Interpretationen in den Kantonen, wer sich als Expat nach ExpaV qualifiziert, hat der Gesetzgeber nicht geregelt. Es gibt auch keine verbindlichen Angaben, was gemäss ExpaV aufgrund der sehr vage umschriebenen besonderen Berufskosten im Lohnausweis unter Randziffer 13.1.2 aufgeführt werden kann. Die Kantone verweigern die Herausgabe einer für die Unternehmen nützlichen Liste mit möglichen Benefits und die entsprechende Abzugsmöglichkeit, einzelne auch den Abschluss sogenannter Rulings. Manche Kantone verlangen sogar, dass besondere Berufskosten immer zuerst quellensteuerpflichtig abgerechnet werden. Das KS 45 nimmt Bezug auf im Heimatland vorgenommene Hypotaxabzüge, die für die Quellensteuerbasis in der Schweiz ausdrücklich ausgeschlossen werden können. Ansonsten verweist es lediglich auf die Verordnung des Eidgenössischen Finanzdepartements (EFD) über den Abzug besonderer Berufskosten von Expats bei der direkten Bundessteuer<sup>7</sup> und die «Wegleitung zum Ausfüllen des Lohnausweises». Da auch in dieser nur wenige Hinweise auf die Spesen von Expats zu finden sind, bleiben für Payroll-Verantwortliche einige Rechtsfragen unbeantwortet.

#### Satzbestimmung

Das KS 45 stellt kurz und bündig fest, dass für die Ermittlung des satzbestimmenden Einkommens die weltweiten Bruttoerwerbseinkünfte (inklusive Ersatzeinkünfte) herangezogen werden müssen. Diese Bestimmung wird den

Unternehmen einiges Kopfzerbrechen bereiten. Denn der Arbeitgeber kommt nur an diese Informationen, wenn er den Arbeitnehmer darauf hinweist, dass dieser von Gesetzes wegen eine Mitwirkungsverpflichtung hat. Das KS 45 formuliert das so: «Quellensteuerpflichtige Arbeitnehmer sind für die Mitteilung aller für die Erhebung der Quellensteuer relevanten Informationen gegenüber dem Schuldner der steuerbaren Leistung verantwortlich (Zivilstand bzw. Zivilstandsänderungen, Aufnahme oder Aufgabe einer zusätzlichen Erwerbstätigkeit, Anzahl Kinder, Konfession, Aufnahme oder Aufgabe der Erwerbstätigkeit des anderen Ehegatten usw.). Sie müssen alles tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen sowie auf Verlangen der zuständigen Steuerbehörde mündlich oder schriftlich Auskunft erteilen oder Belege vorlegen (vgl. Art. 136 DBG und Art. 5 Abs. 3 QStV).»

Im Abschnitt Quellensteuerberechnung (vgl. Punkt 2.6) verdeutlichen wir, wie wichtig es ist und sein wird, dass die Arbeitnehmer aktiv informiert und auch befragt werden. Nur so kann der Arbeitgeber die Quellensteuern korrekt abliefern. Ebenso zentral ist das Wissen, in welchem Kanton die Quellensteuern abgeliefert werden müssen.

#### Ausscheidung von ausländischen Arbeitstagen

Die folgenden Bestimmungen sind nicht neu, werden im KS 45 jedoch aufgeführt:

- In bestimmten Fällen kann der steuerbare Bruttolohn auf das Einkommen aus schweizerischen Arbeitstagen gekürzt werden.
- Bei Arbeitnehmern mit Ansässigkeit im Ausland ist grundsätzlich nur derjenige Teil der Leistung steuerbar, der auf in der Schweiz erbrachte Arbeitstage entfällt. Die anwendbare Berechnungsformel wird im Quellensteuerberechnungsteil detailliert aufgezeigt (vgl. Punkt 2.6).
- Bei Arbeitnehmern mit Ansässigkeit in der Schweiz ist der auf jene Arbeitstage entfallende Teil der Leistung steuerbar, der nicht aufgrund eines DBA wegen Arbeitsausübung im Ausland von der Schweiz freigestellt werden muss.

#### 2.3 Welcher Kanton ist für die Quellensteuern massgebend (Tarif, Berechnung und Ablieferung)?

Bisher konnte ein Unternehmen in nur einem Kanton – dem Sitzkanton – die Quellensteuern berechnen und abliefern. Das ist ab 1. Januar 2021 nicht mehr möglich. Der Arbeitgeber muss mit dem jeweils massgebenden Kanton abrechnen (vgl. Abbildung 2).<sup>8</sup>

Bei Wohnsitzwechsel (zum Beispiel für Quellensteuerpflichtige mit Wohnsitz oder Aufenthalt

in der Schweiz) oder bei Kantonswechsel (bei Sitzverlegung oder Eröffnung einer Betriebsstätte) ist der neue Kanton ab dem Folgemonat für die zu diesem Zeitpunkt fälligen Leistungen zuständig. Entsprechend gelten ab dann die neuen Tarife und je nachdem auch ein anderes Berechnungsmodell (Monatsmodell oder Jahresmodell, vgl. Punkt 2.6 «Wie werden die Quellensteuern berechnet?»).

Erfährt der Arbeitgeber erst später von früher fälligen Leistungen, muss er diese im damals zuständigen Kanton abrechnen. Das kann zum Beispiel in internationalen Verhältnissen der Fall sein, etwa wenn die bezahlte Schulrechnung drei Monate später an das Unternehmen in der Schweiz weitergeleitet wird. Dieser Grundsatz gilt nicht für die sogenannten Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen, die zum Zeitpunkt des Beschlusses oder der Auszahlung auch für die früheren Perioden im aktuellen Kanton abgerechnet werden müssen (zum Beispiel Familienzulagenentscheid für ein Jahr rückwirkend).

Die gründliche Pflege der notwendigen Informationen bleibt also auch in Zukunft zentral: der richtige Kanton, das richtige Einkommen, die richtige Satzbestimmung, die richtigen Tarifcodes. Dazu ein Beispiel: Ein Schweizer hat bei einem Unternehmen in der Schweiz gearbeitet, nimmt eine Stelle im Ausland an und zieht dorthin. Erst zwei Monate später entscheidet das Unternehmen, dass noch ein Bonus ausbezahlt wird. Als Erstes muss es erkennen, dass der Bonus in dieser Situation auch für den Schweizer eine Quellensteuerpflicht auslöst. Zuständig in diesem Fall ist der Sitz oder Betriebsstättenkanton des Unternehmens in der Schweiz. Genau gleich wird ein Mitarbeiter mit Quellensteuerpflicht und Wohnsitz in der Schweiz für fällige Leistungen bis zum Austritt in seinem Wohnsitzkanton abgerechnet. Erfolgt eine Bonuszahlung, deren Höhe später definiert wurde, ist der Wohnsitzkanton im Zeitpunkt der entschiedenen Bonushöhe zuständig.

#### 2.4 Wann ist ein Einkommen quellensteuerpflichtig?

Im Hinblick auf eine einheitliche Anwendung in allen Kantonen erläutert das KS 45 verschiedene Begriffe. Diese gilt es zu verstehen und bei den Berechnungen zu berücksichtigen.

##### Fälligkeit

Wie erwähnt, ist die Fälligkeit ein zwingendes Kriterium, das den zuständigen Kanton bestimmt und für die Satzbestimmung der entsprechenden Periode im Monats- oder Jahresmodell wichtig ist. Fällig ist eine Leistung, wenn ein unwiderruflicher Rechtsanspruch entstanden ist, das heisst, wenn der Gläubiger (Arbeitnehmer) die Leistung (Lohn) verlangen kann. Der Zufluss

**Abbildung 2: Massgebende/r Kanton/e für die Quellensteuerberechnung je nach Personengruppe**

Personengruppe	Zuständiger Kanton
Personen mit Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz	Nach dem Recht jenes Kantons, in dem der Arbeitnehmer bei Fälligkeit* der steuerbaren Leistung seinen steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt hat
Personen ohne Wohnsitz in der Schweiz für die Sondergruppe der Künstler, Sportler und Referenten	Nach dem Recht jenes Kantons, in dem der Künstler, Sportler oder Referent seine Tätigkeit ausübt
Personen mit Wohnsitz im Ausland	Nach dem Recht jenes Kantons, in dem der Arbeitgeber seinen Sitz oder die Verwaltung hat, bzw. der Betriebsstättenkanton. Für internationale Wochenaufenthalter ist es der Wochenaufenthaltskanton**
Verwaltungsräte mit Wohnsitz im Ausland	Nach dem Recht des Verwaltungssitzes
Mitarbeiterbeteiligungsexport	Nach dem Recht jenes Kantons, in dem der Arbeitgeber seinen Sitz oder die Verwaltung hat, bzw. der Betriebsstättenkanton
Im Ausland wohnhafte Arbeitnehmer, die 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 (ausgenommen die Besteuerung der Seeleute für Arbeit an Bord eines Hochseeschiffs)	Nach dem Recht jenes Kantons, in dem der Arbeitgeber seinen Sitz oder die Verwaltung hat, bzw. der Betriebsstättenkanton

\* Der Begriff «Fälligkeit» wird in Punkt 2.4 näher erläutert. Er spielt für die Abrechnung im richtigen Kanton eine Schlüsselrolle.

\*\* Weder KS 45 noch Gesetz oder Verordnung definieren den Wochenaufenthalt. Kriterien könnten sein: eigene Wohnstätte statt Hotel, Anzahl wöchentlicher Übernachtungen, Zeitraum usw.

der Leistung kann von der Fälligkeit abweichen; er ist der Zeitpunkt, in dem der Mitarbeiter den Lohn tatsächlich erhält. Für den Quellensteuerabzug sind die Verhältnisse bei Fälligkeit der steuerbaren Leistung massgebend. Für die Erhebung der Quellensteuer ist hingegen der Zufluss massgebend. Die Fälligkeit – nicht der Zufluss – bestimmt ausserdem, bis wann Korrekturen beantragt werden können, nämlich «... bis am 31. März des auf die Fälligkeit der Leistung folgenden Kalenderjahres...» Dazu ein Beispiel in Abbildung 3.

Es wird interessant sein, wie stark diese Bestimmungen die Periode zum Ausfüllen des Lohnausweises beeinflussen. Für die Unternehmen ist es eine anspruchsvolle Aufgabe, ein Beispiel wie oben beschrieben mit einem Januar-Lohnlauf mit verschiedenen Tarifcodes und zuständigen Kantonen in der Lohnsoftware und insbesondere mit ELM Qst. 5.0 umzusetzen.

#### Kapitalabfindung für wiederkehrende Leistungen

Die Kapitalabfindung für wiederkehrende Leistungen ist eine einmalige Zahlung. Sie beinhaltet eine Leistung, die über eine längere Periode geschuldet war. Der Rechtsanspruch für periodische Leistungen ist erst nachträglich entstanden, weshalb eine einmalige Kapitalabfindung an der Quelle besteuert wird, statt die Quellensteuer über mehrere Monate zu korrigieren. Richtet der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen aus, unterliegen diese bei der Auszahlung der Quellenbesteuerung – zusammen mit einer allenfalls im selben Monat ausgerichteten Lohnzahlung. Der Steuersatz ergibt sich dabei aus der Summe der Kapitalabfindungen für wieder-

kehrende Leistungen und der Lohnzahlung im entsprechenden Monat. Die Berechnung kann je nach Situation im Monats- und Jahresmodell unterschiedlich erfolgen. Das KS 45 führt dazu die Nachzahlung von Familienzulagen als Beispiel auf. Weitere Situationen sind ebenfalls denkbar, etwa diese:

- rückwirkende Lohnerhöhung (Entscheid wird im Nachhinein gefällt);
- Housing allowance bei Expats (Entscheid wird im Nachhinein gefällt und/oder der Betrag wird erst im Nachhinein festgelegt);
- diverse Zulagen, etwa für Aus- und Weiterbildung, Schichtzulage, Erschwerniszulage usw. (Entscheid wird im Nachhinein gefällt).

#### Vorläufige und nachläufige Zahlungen

Entschädigungen, die dem Arbeitnehmer vor Antritt des Arbeitsverhältnisses ausgerichtet werden (zum Beispiel Sign-on-Bonus), fallen unter die Bestimmung von Art. 17 DBG. Erhält eine in der Schweiz oder im Ausland ansässige Person eine derartige Leistung, muss der Arbeitgeber darauf ebenfalls die Quellensteuer erheben. Auch in diesem Fall sind für den Quellensteuerabzug die Verhältnisse zum Zeitpunkt der Ausrichtung der Leistung massgebend. Ein Beispiel: Ein zukünftiger Mitarbeiter wird als echter Grenzgänger zu Deutschland arbeiten (also max. 4,5%) und erhält im Vormonat diesen Sign-on-Bonus. Gemäss ESTV wird dieser zum vollen Quellensteuersatz abgerechnet, wenn der Arbeitnehmer nicht schon vorher ein echter Grenzgänger zur Schweiz war und beispielsweise noch bei einem Arbeitgeber in Deutschland angestellt ist. Nicht geklärt ist das Vorgehen (besonders für im Ausland ansässige Mitarbeiter), wenn eine Rückzahlung solcher Leistungen verein-



Auflage 5'059 Ex.  
Reichweite 12'140 Leser  
Erscheint 6 x jährlich  
Fläche 371'600 mm<sup>2</sup>  
Wert n. a.

TREX - Der Treuhandexperte  
9230 Flawil  
Brigitte Zulauf

**Abbildung 3: Quellensteuerberechnung anhand eines Beispiels mit Wohnsitzwechsel**

Beispiele	Fälligkeit	Abzug Quellensteuer	Tarif-code	Bemerkung
Ein verheirateter Arbeitnehmer verlässt das Unternehmen mit Sitz im Kanton Aargau per 31. Oktober 2021. Er hat noch Anspruch auf Entschädigung für Überzeit, nicht bezogene Ferien und einen Bonus. Alles wird am 25. Januar 2022 ausbezahlt. Im November 2021 wird der Mitarbeiter zum ersten Mal Vater. Bisher wohnte das Ehepaar im Kanton Zürich, seit November 2021 in Deutschland.				
Überzeit	31. Oktober	25. Januar	BON/ZH	Neuberechnung der Quellensteuer für Oktober 2021 inklusive Nachbelastung aufgrund des höheren Einkommens und dadurch zum neu berechneten Satz; Neuberechnung bis 31. März 2022 beantragen
Ferien	31. Oktober	25. Januar	BON/ZH	Neuberechnung der Quellensteuer für Oktober 2021 inklusive Nachbelastung aufgrund des höheren Einkommens und dadurch zum neu berechneten Satz; Neuberechnung bis 31. März 2022 beantragen
Bonus	25. Januar	25. Januar	B1N/AG	Separate Abrechnung; für Satzbestimmung ist das Monatsmodell bzw. das Jahresmodell zu berücksichtigen; Neuberechnung bis 31. März 2023 beantragen
Variante: Bonus ist fix 10% des Jahresbasisgehalts, pro rata temporis	31. Dezember	25. Januar	BON/ZH	Neuberechnung Quellensteuer für Oktober 2021; Korrektur bis 31. März 2022 beantragen
Variante: Ferien und Überzeit sind streitig, man einigt sich im November	30. November	25. Januar	BON/AG	B1N erst ab Fälligkeiten Dezember 2021; keine Neuberechnung Quellensteuer für Oktober 2021; Neuberechnung bis 31. März 2022 beantragen

bart wurde, zum Beispiel bei Nichtantreten der Stelle oder bei Verlassen der Stelle während der Probezeit. Das KS 45 äussert sich ebenfalls nicht zum Fall, in dem der Mitarbeiter nur teilweise in der Schweiz arbeitet. Entweder stellt er einen Antrag auf Neuberechnung an die Behörde oder der Arbeitgeber versucht, ein Ruling einzuholen.

Beim Begriff Fälligkeit haben wir auf die Herausforderung für die Unternehmen in Bezug auf nachläufige Zahlungen hingewiesen. Zahlungen, die erst nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses fällig werden, unterliegen einem separat zu berechnenden Quellensteuerabzug. Im Jahresmodell ist zu unterscheiden, ob die Zahlung im gleichen oder im Folgejahr erfolgt. Der anzuwendende Tarifcode und der zuständige Kanton entsprechen demjenigen bei Fälligkeit der Leistung. Das KS 45 zeigt verschiedene Fälle auf.

**2.5 Welcher Tarifcode ist anzuwenden?**

Der normale Tarifcode setzt sich unverändert aus dem Buchstaben, der Anzahl unterstützungspflichtiger Kinder als Zahl und der Information zur Kirchensteuer zusammen. Als Beispiel für einen ledigen Mitarbeitenden ohne Unterstützungspflicht und ohne Religionszugehörigkeit ist dies der Tarif A0N des zuständigen Kantons. Das KS 45 präzisiert in einem separaten Kapitel, wie die Codes anzuwenden sind. In der Vergangenheit waren die Interpretationen vielfältig – trotz Verordnung der ESTV –, insbesondere bei der Anwendung der Unterstützungsabzüge und ab wann die Tarifcodes anzuwenden sind.

Die für den Arbeitgeber anzuwendenden regulären Tarifcodes sind: A, B, C, F, H und für echte deutsche Grenzgänger L, M, N, P bzw. der Spezialtarifcode E für das vereinfachte Abrechnungsverfahren. Präzisierungen zur Anwendung sind die folgenden:

- Der neue Tarifcode bei sich verändernden Verhältnissen findet jeweils ab dem Folge-

monat Anwendung. Dasselbe gilt übrigens auch bei Aufnahme/Aufgabe von weiteren Tätigkeiten/Ersatzeinkommen.

- Punkt eins gilt auch für den Wechsel von der Besteuerung an der Quelle zur ordentlichen Besteuerung und umgekehrt oder beim Wechsel der Kirchensteuer.
- In einer Konkubinatsituation mit gemeinsamer elterlicher Sorge oder gemeinsamem Aufkommen für Unterhalt des Kindes in Erstausbildung wird der Tarif H/P demjenigen Elternteil mit dem höheren Bruttoeinkommen gewährt (+ Kindertarif). Bei unklaren Verhältnissen soll der Tarifcode A0 bei beiden Quellensteuerpflichtigen angewendet werden.
- Die Anwendung des Kinderabzugs ist möglich für die Anzahl minderjähriger oder in beruflicher/schulischer Erstausbildung stehender Kinder, für deren Unterhalt der Arbeitnehmer zur Hauptsache aufkommt. Bei minderjährigen Kindern muss das Kindesverhältnis zum Beispiel durch Geburtsurkunden, Zulagenentscheide, Adoptivurkunden, Familienausweise nachgewiesen werden. Für volljährige Kinder muss ein Nachweis über die Erstausbildung (Immatrikulationsbestätigung, Lehrvertrag, Zulagenentscheide) erfolgen. Bei Alleinstehenden ohne Konkubinatsvertrag muss zusätzlich nachgewiesen werden, dass das Kind im gleichen Haushalt lebt (Ansässigkeitsbescheinigung, Niederlassungsausweis, Bescheinigung der Wohnsitzgemeinde). Mit anderen Worten: Das bisher verfügte, steuersystematisch falsche Abstellen auf Kinderzulagenentscheide ist nicht mehr Grundvoraussetzung für die Anwendung des Kinderabzugs.

Keine Änderung erfolgt beim fixen Exportsatz für den Export von Mitarbeiterbeteiligungen und beim Fixsatz für Verwaltungsräte mit Wohnsitz im Ausland. Die Spezialtarife für Künstler, Sportler und Referenten haben wir bereits behandelt.

Offen ist, welche Kantone die Tarifcodes weiterhin verfügen und dem Arbeitgeber zuzusenden. Nicht erwähnt im KS 45 werden die Tarifcodes für die italienischen Grenzgänger mit wöchentlicher Heimkehr ab 2021. Es wird zudem weiterhin Kantone mit und ohne Kirchensteuer geben.

Für Mitarbeitende in Teilzeit bzw. mit mehreren Arbeitgebern/Ersatzeinkommen verweisen wir aufgrund des Wegfalls von Tarifcode D auf das nachfolgende Kapitel zur Quellensteuerberechnung (vgl. Punkt 2.6). Diese wird für die Arbeitgeber deutlich komplexer.

**2.6 Wie werden die Quellensteuern berechnet?**

Das KS 45 legt die Berechnungsregeln der Quellensteuern über 34 Seiten aus. Es sprengt deshalb den Rahmen des vorliegenden Beitrags, im Detail darauf einzugehen. Wir konzentrieren uns auf die neuen Bereiche mit erhöhter Komplexität. Den Berechnungen nach Monats- oder Jahresmodell sind zwei verschiedene Kapitel gewidmet. Der Anhang III des KS 45 führt die entsprechenden Kantone auf. Bei beiden Kapiteln findet man folgende Erläuterung, die nicht gerade zur Klärung beiträgt: «Erfolgt die Abrechnung der Quellensteuer über eine von Swissdec zertifizierte Software, sind die jeweils gültigen Richtlinien von Swissdec massgebend für die Berechnung der abzuziehenden Quellensteuer. Dabei kann für die Berechnung der Quellensteuer in besonderen Fällen und/oder Situationen in geringem Ausmass vom vorliegenden Kreisschreiben abgewichen werden.»

In der Praxis wird der Arbeitgeber demnach auch noch die Swissdec-Richtlinien, die eigens für die neuen Bestimmungen einen ELM-QSt-Standard 5.0 publizieren, studieren. Diese Richtlinien liegen zum Zeitpunkt des Verfassens dieses Artikels nicht vor, auch nicht als Entwurf. Nach Auskunft von Swissdec besteht der grösste Unterschied beim Jahresmodell und bei der Berechnung der Quellensteuer in besonderen Fällen und/oder Situationen in geringem Ausmass vom vorliegenden Kreisschreiben abgewichen werden.

Im Kapitel «Wann ist das Einkommen steuerpflichtig?» (vgl. Punkt 2.4) wurden bereits einige harmonisierte Begriffe wie Fälligkeit, Kapitalabfindung für wiederkehrende Leistungen und vor- und nachläufige Zahlungen erläutert. Sie alle beeinflussen die Berechnung der korrekten Quellensteuern massgebend.

## 2.7 Weitere harmonisierte Bestimmungen

### Proratisierung/periodische und aperiodische Leistungen

Eine Proratisierung ist immer dann nötig, wenn für die Quellensteuerberechnung keine ganze Periode berücksichtigt werden kann (untermonatiger Ein- und Austritt im Monatsmodell bzw. unterjähriger Ein- und Austritt, Taricode- oder Kantonswechsel im Jahresmodell). Neu wird auch für Hochrechnungen bei Teilzeitmitarbeitenden mit mehreren Tätigkeiten oder Ersatzleistungen proratisiert.

Dabei werden die periodischen Leistungen hochgerechnet und die aperiodischen am Schluss addiert. Das KS 45 umschreibt die aperiodischen Leistungen (Überzeiteuschädigungen, Entschädigungen von nicht bezogenen Ferienguthaben, Dienstalterszulagen, Bonuszahlungen, Prämien, Verwaltungsrats honorare, Abgangsschädigungen, Gratifikationen, geldwerte Vorteile aus Mitarbeiterbeteiligungen) nicht abschliessend und bezieht sich auf Ziffer 3 des Lohnausweises.

Es wird im Kreisschreiben zu wenig darauf hingewiesen, dass bei den periodischen Leistungen je nach Situation Elemente proratisiert oder nicht proratisiert werden dürfen. Erhält ein Mitarbeiter mit mehreren Tätigkeiten eine Familienzulage, darf diese nicht auf den gesamten Beschäftigungsgrad hochgerechnet werden, weil sie auch bei Teilzeit entweder zu 100% oder gar nicht ausgerichtet wird. Erhält ein Mitarbeiter bei untermonatigem Eintritt eine Kinderzulage, wird diese jedoch durch 30 geteilt und multipliziert mit der Anzahl Tage des Monats, in welchem der Mitarbeiter arbeitet. Diese Familienzulage muss auf einen ganzen Monat für die Satzbestimmung hochgerechnet werden.

Im **Monatsmodell** erfolgt die Umrechnung nach dieser Formel:

$$\frac{\text{Periodische Leistung} \times \text{Anzahl Tage Ein-/Austrittsjahr}}{30} + \text{aperiodische Leistung}$$

Spezialfälle zur Ermittlung der Anzahl Tage im Ein- oder Austrittsmonat (gleiche Methode wie für die Berechnung der Sozialversicherungstage)

- Eintritt am 31. März 2023 = 1 Tag
- Eintritt am 30. März 2023 = 1 Tag
- Eintritt am 29. März 2023 = 2 Tage
- Eintritt am 29. Februar 2024 (Schaltjahr) = 1 Tag
- Eintritt am 28. Februar 2024 (Schaltjahr) = 1 Tag
- Eintritt am 28. Februar 2023 = 1 Tag
- Eintritt am 27. Februar 2023 = 4 Tage
- Austritt am 31. März 2023 = 30 Tage
- Austritt am 30. März 2023 = 30 Tage
- Austritt am 29. März 2023 = 29 Tage
- Austritt am 29. Februar 2024 (Schaltjahr) = 30 Tage

- Austritt am 28. Februar 2024 (Schaltjahr) = 30 Tage
- Austritt am 28. Februar 2023 = 30 Tage
- Austritt am 27. Februar 2023 = 27 Tage

Im **Jahresmodell** erfolgt die Umrechnung auf einer Basis von 360 Tagen pro Jahr (30 Tage pro Monat, einschliesslich der Monate mit 31 Tagen und des Monats Februar). Die Formel dazu lautet:

$$\frac{\text{Periodische Leistung} \times \text{Anzahl Tage Ein-/Austrittsjahr}}{360} + \text{aperiodische Leistung}$$

### Erwerbstätigkeiten im Stunden- oder Tageslohn

#### Monatsmodell

«Ist ein quellensteuerpflichtiger Arbeitnehmer im Stunden- oder Tageslohn angestellt und wird ihm der Lohn nicht in Form einer monatlichen Zahlung ausgerichtet (beispielsweise wöchentliche Lohnzahlung, unregelmässige Zahlungen gemäss eingereichten Stundenabrechnungen), ist immer ein satzbestimmendes Monatseinkommen zu ermitteln, und zwar bei Anstellungen im Stundenlohn durch Umrechnung auf 180 Stunden oder bei Anstellungen im Tageslohn durch Umrechnung auf 21,667 Tage. Umzurechnen ist dabei ausschliesslich der vereinbarte, aktuelle Stunden- oder Tageslohn (inklusive Ferien- und Feiertagsentschädigungen sowie weitere Entschädigungen, die auf Stunden- oder Tagesbasis ausgerichtet werden). Daneben sind einzig noch Kapitalabfindungen für in der Regel wiederkehrende Leistungen – und zwar ohne Umrechnung – in das satzbestimmende Lohnneinkommen einzurechnen.

Mit dieser pauschalen Ermittlung des satzbestimmenden Einkommens werden sowohl die Fälle mit mehreren Erwerbstätigkeiten als auch diejenigen mit Ein- und Austritten während des Monats abgedeckt.»

Bei unterschiedlichen Ansätzen in der gleichen Periode kann es zu einer Durchschnittsberechnung kommen.

#### Jahresmodell

Die Bestimmungen im Jahresmodell sind sinngemäss: Das satzbestimmende Jahreseinkommen ist zu ermitteln; bei Anstellungen im Stundenlohn durch Umrechnung auf 2160 Stunden (12 x 180 Stunden); bei Anstellungen im Tageslohn durch Umrechnung auf 260 Tage (12 x 21,667 Tage). Die restlichen Bestimmungen gelten auch für dieses Modell.

#### Ausländische Arbeitstageberechnung bei beschränkter Steuerpflicht in der Schweiz

Das KS 45 erörtert, wie die steuerbaren Arbeitstage zu ermitteln sind, wenn der Arbeitnehmer im Ausland ansässig ist und nur tageweise in der Schweiz arbeitet. Die Regelung entspricht

derjenigen des Kantons Zürich. Sie ist umstritten und es wird sich in Zukunft zeigen, ob sie auch vor den Gerichten standhält. Vorläufig findet sie in allen Kantonen Anwendung:

«Auszuscheiden sind nur diejenigen Arbeitstage, an welchen die Tätigkeit tatsächlich ausserhalb der Schweiz ausgeübt wurde. Bezahlte Abwesenheitstage, an welchen keine Arbeitsleistung zu erbringen ist (insbesondere Ferientage, Krankheitstage), unterliegen nicht der Steuerauscheidung. Die für die Quellenbesteuerung massgebenden schweizerischen Arbeitstage sind dabei in der Regel durch Subtraktion der ausländischen Arbeitstage vom Total von 20 Arbeitstagen pro Monat bzw. vom Total von 240 Arbeitstagen pro Jahr zu ermitteln. Als ausländischer Arbeitstag gelten dabei jeder Arbeitstag ausserhalb der Schweiz sowie alle Hin- und Rückreisetage, an denen der Arbeitnehmer ausschliesslich oder zur Hauptsache im Ausland gearbeitet hat.

Die massgebenden Arbeitstage sind in einem Kalendarium festzuhalten, welches der Quellensteuerabrechnung beizulegen ist. Rechnet der Arbeitgeber die Quellensteuer elektronisch ab (beispielsweise über ELM QSt.), ist das Kalendarium auf dem postalischen Weg der zuständigen Steuerbehörde zuzustellen, solange keine Möglichkeit der elektronischen Übermittlung zur Verfügung steht.»

Offen bleibt, was «ausschliesslich» oder «zur Hauptsache» bedeutet, wenn jemand zum Beispiel 12 Stunden oder mehr als 240 Tage arbeitet.

Bei der Festlegung der Regelung hat der Gesetzgeber insbesondere an die Arbeitgeber gedacht; diese sollten eine einfache Möglichkeit erhalten, bereits bei der laufenden Quellensteuerabrechnung die Arbeitstage ausserhalb der Schweiz von der Besteuerung auszunehmen. Dem Arbeitnehmer steht es frei, eine Neuveranlagung der Arbeitstage geltend zu machen, wenn er mit dem Vorgehen nicht einverstanden ist.

#### Neue Komplexität

Eine **neue Komplexität der Berechnungen** entsteht bei diesen beiden Themen:

- **Berechnung des satzbestimmenden Einkommens beim 13. Monatslohn im Monatsmodell**

Für Unternehmen mit 13 (oder auch 14) Monatsgehältern muss der Arbeitgeber bei Ein- und Austritt von Quellensteuerpflichtigen innerhalb der erdienten Periode eine Spezialberechnung zur Satzbestimmung vornehmen. Bisher wurde lediglich der Betrag im Monat der Auszahlung zum übrigen Einkommen dazugezählt. Das KS 45 formuliert das Vorgehen wie folgt: «Wird der 13. Monatslohn vierteljährlich, halbjährlich oder jährlich ausbezahlt, ist der Anteil des 13. Monatslohns

Auflage 5'059 Ex.  
Reichweite 12'140 Leser  
Erscheint 6 x jähr  
Fläche 371'600 mm<sup>2</sup>  
Wert n. a.

TREX - Der Treuhandexperte  
9230 Flawil  
Brigitte Zulauf

für die Ermittlung des satzbestimmenden Einkommens wie folgt zu den übrigen satzbestimmenden Einkünften des Auszahlungsmonats hinzuzurechnen (Anspruchsberechtigung des Arbeitnehmers in Abhängigkeit von der Dauer des Arbeitsverhältnisses):

- vierteljährliche Auszahlung:  
25 Prozent eines vollen 13. Monatslohns;
- halbjährliche Auszahlung:  
50 Prozent eines vollen 13. Monatslohns;
- jährliche Auszahlung:  
100 Prozent eines vollen 13. Monatslohns.»

Kombiniert man diesen Vorgang mit einem Teilzeiter mit mehreren Erwerbstätigkeiten oder müssen ausländische Arbeitstage zusätzlich ausgeschieden werden, entsteht eine höchst komplexe Berechnung.

• **Berechnungen für Teilzeiter inklusive regelmässige Stundenlöhner bei mehreren Teilzeiterwerbstätigkeiten im In- und Ausland (inklusive selbständige Tätigkeiten) im Monats- und Jahresmodell**

Durch den Wegfall des Nebenerwerbstarifs D muss der Arbeitgeber wissen, inwieweit der Arbeitnehmer weitere Tätigkeiten ausübt oder Ersatzleistungen bezieht. Er muss das satzbestimmende Einkommen hochrechnen. Keine Hochrechnung ist nötig, wenn die weitere Tätigkeit mit dem Tarifcode E abgerechnet wird. Allerdings sind nicht immer die gleichen Informationen pro Mitarbeiter vorhanden. Das KS 45 stellt das Vorgehen als Kaskade dar:

- «1. Umrechnung auf den effektiven Gesamtbeschäftigungsgrad aller Erwerbstätigkeiten (inklusive Ersatzeinkünfte) des Arbeitnehmers;
2. Umrechnung auf einen Beschäftigungsgrad von 100 Prozent, wenn der effektive Gesamtbeschäftigungsgrad durch den Arbeitnehmer nicht offengelegt wird;

3. Umrechnung auf das tatsächliche Gesamtbruttoeinkommen, sofern die Einkünfte dem SSL bekannt sind bzw. bekannt gegeben werden (beispielsweise im Konzern oder mehrere Arbeitsverträge beim gleichen Schuldner der steuerbaren Leistung).
4. Kann das Arbeitspensum einer Erwerbstätigkeit nicht bestimmt werden (beispielsweise für eine pauschalentschädigte nebenamtliche Hauswartstelle), kann der SSL für die Ermittlung des satzbestimmenden Einkommens den im massgebenden Steuerjahr für die Berechnung des Tarificodes C zugrunde gelegten Betrag aufrechnen.»

#### Weiteres

Leider fehlen jegliche Bestimmungen zur Abwicklung des Lohnnachgenusses, insbesondere für Erben im Ausland. Der Arbeitgeber wird deshalb im Einzelfall die Behörden des zuständigen Kantons anfragen müssen.

Nicht explizit erwähnt sind zudem Situationen wie zum Beispiel eine nachträgliche Bonuszahlung nach Austritt, kombiniert mit einem Mitarbeiterbeteiligungsexport. Wir gehen davon aus, dass der Betrag aus dem Mitarbeiterbeteiligungsgewinn mit Fixsatz im Zusammenhang mit Export nicht satzbestimmend angewendet werden muss, wenn im gleichen Monat ein nachträglich definierter Bonus ausbezahlt wird.

### 3. Handlungsbedarf

Dieser Beitrag macht deutlich: Die Unternehmen müssen sich inhaltlich mit den neuen Bestimmungen befassen, ihre Mitarbeiter informieren, wo notwendig, Anpassungen im Informationsaustausch vornehmen und Anpassungen in der Payroll-Software mit einem Update und neuen Lohnarten vornehmen. Arbeiten Outsourcing-Provider vorwiegend transaktions-

basiert, werden die Arbeitgeber diese zusätzlich ausführlich schulen müssen, um keine unnötigen Risiken einzugehen. Zudem werden nicht alle Anbieter von Lohnsoftwareprogrammen die stattdessen Investition vornehmen und ihre Programme an die neuen Quellensteuerbestimmungen anpassen. Im Weiteren müssen die Arbeitgeber bestehende Quellensteuer-Rulings erneuern. Darum lautet unsere heutige Empfehlung: Der Arbeitgeber soll seinen Handlungsbedarf frühzeitig analysieren, einen Plan mit Budget erarbeiten und die notwendigen Ressourcen bereitstellen. ■

<sup>1</sup> Vgl. Art. 18 Abs. 3 Bundesgesetz über die Alters- und Hinterlassenenversicherung vom 20. Dezember 1946.

<sup>2</sup> Vgl. Art. 12 Abs. 2 Arbeitsvermittlungsgesetz vom 6. Oktober 1989.

<sup>3</sup> Art. 319 Abs. 1 OR (Kapitel über Einzelarbeitsvertrag).

<sup>4</sup> Vgl. Art. 363 OR.

<sup>5</sup> Im Sinne von Art. 394 ff. OR.

<sup>6</sup> Vgl. Bundesgesetz vom 20. März 1981 über die Unfallversicherung UVG; SR 832.20.

<sup>7</sup> ExpaV vom 3. Oktober 2000; SR 642.118.3.

<sup>8</sup> Art. 107 nDBG.

→ Für weitere Informationen besuchen Sie eines der halb- oder ganztägigen Seminare zum Thema «Quellensteuern», welche am 25. September 2019, 13. November 2019, 26. März 2020, 6. Mai 2020, 3. September 2020, 4. November 2020 und 28. Januar 2021 stattfinden. Anmelden können Sie sich unter [www.pwc.ch/de/veranstaltungen/event-quellensteuern.html](http://www.pwc.ch/de/veranstaltungen/event-quellensteuern.html).

