

## **Merkblatt der kantonalen Steuerverwaltung über die Quellenbesteuerung von Ersatzeinkünften**

### **1. Ausländische Arbeitnehmende mit steuerrechtlichem Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz**

#### **1.1. Steuerpflichtige Personen**

Der Quellensteuer auf Ersatzeinkünften unterliegen alle in der Schweiz ansässigen ausländischen Arbeitnehmenden, welche weder die fremdenpolizeiliche Niederlassungsbewilligung (Ausweis C) besitzen noch mit einer Person verheiratet sind, die das Schweizerische Bürgerrecht oder die Niederlassungsbewilligung hat.

#### **1.2. Quellensteuerpflichtige Ersatzeinkünfte**

Quellensteuerpflichtig sind alle Ersatzeinkünfte (Art. 84 Abs. 2 DBG bzw. Art. 3 Abs. 1 QStV). Steuerbar sind somit insbesondere Taggelder (IV, UV, ALV, KVG usw.), Ersatzleistungen haftpflichtiger Dritter, Teilrenten infolge Invalidität (IV, UV, berufliche Vorsorge usw.) und an deren Stelle tretende Kapitalleistungen.

Leistungen an endgültig nicht mehr erwerbstätige Personen stellen keine Ersatzeinkünfte dar. Folgende Leistungen unterliegen deshalb nicht der Quellensteuer:

- Renten der AHV;
- Ganze Invaliditätsrenten aus IV und BVG;
- Hilflosenentschädigungen aus AHV, IV, UVG;
- Vollrenten und Integritätsentschädigungen aus UVG;
- Alters- und Hinterlassenenleistungen aus 2. und 3. Säule;
- ordentliche und ausserordentliche Ergänzungsleistungen zur AHV, IV;
- Freizügigkeitsleistungen (Barauszahlungen) aus 2. und 3. Säule.

Diese Leistungen werden, soweit sie steuerbar sind, im ordentlichen Verfahren besteuert.

Die Tarifeinstufungen bei quellensteuerpflichtigen Ersatzeinkünften sind wie folgt vorzunehmen:

Rechtsgrundlage	Leistung	Abrechnungspflichtiger	Tarif	
			A, B, C, F, H, L, M, N, P	D, O
<b>1. IVG</b>	Taggeld	Arbeitgebende <sup>1</sup> bzw. Ausgleichskasse	X	
	1/4-, 1/2- und 3/4-Rente	Ausgleichskasse	X	X
<b>2. AVIG</b>	Arbeitslosentaggeld	Arbeitslosenkasse	X	
	Kurzarbeitsentschädigung	Arbeitgebende <sup>1</sup> bzw. Arbeitslosenkasse	X	
	Schlechtwetterentschädigung	Arbeitgebende <sup>1</sup> bzw. Arbeitslosenkasse	X	
	Insolvenzentschädigung	Arbeitslosenkasse	X	
<b>3. UVG</b> (Obligatorium und Abredeversicherung)	Taggeld	Arbeitgebende <sup>1</sup> bzw. Versicherer	X	
	Übergangstaggeld <sup>2</sup>	Arbeitgebende <sup>1</sup> bzw. Versicherer	X	
	Übergangsentschädigung <sup>3</sup>	Arbeitgebende <sup>1</sup> bzw. Versicherer	X	X
	IV-Teilrente	Versicherer		X
	IV-Rentenauskauf	Versicherer		X
	Abfindung <sup>4</sup>	Versicherer		X
<b>4. UVG-Zusatz</b> (UVG-Differenzdeckung) <sup>5</sup>	Taggeld	Arbeitgebende <sup>1</sup> bzw. Versicherer <sup>6</sup>	X	X
	IV-Teilrente	Versicherer		X
	IV-Rentenauskauf	Versicherer		X
<b>5. KVG</b>	Taggeld	Arbeitgebende <sup>1</sup> bzw. Versicherer	X	X <sup>7</sup>
<b>6. VVG</b> (Schadenversicherungsleistung) <sup>8</sup>	Taggeld	Arbeitgebende <sup>1</sup> bzw. Versicherer	X	X
	Rentenleistung	Versicherer		X
<b>7. BVG / OR / Vorsorge- reglement / Freizügig- keitsverordnung<sup>5</sup></b> (2. Säule) <sup>5</sup>	Taggeld	Arbeitgebende <sup>1</sup> bzw. Vorsorgeeinrichtung	X	X
	IV-Teilrente	Vorsorgeeinrichtung		X
	IV-Kapitalleistung	Vorsorgeeinrichtung		X
<b>8. BVV 3 (Säule 3a)<sup>5</sup></b>	IV-Teilrente	Vorsorgeeinrichtung		X
	IV-Kapitalleistung	Vorsorgeeinrichtung		X
<b>9. EOG</b>	Taggeld	Arbeitgebende <sup>1</sup> bzw. Ausgleichskasse	X	
<b>10. OR und Spezialge- setze (Haftpflicht)</b>	vorübergehender Schaden	Arbeitgebende <sup>1</sup> bzw. Versicherer	X	X
<b>11. FamZG / kantonale Zulagengesetze</b>	Geburts-, Kinder-, Ausbil- dungs-, und Familienzulagen	Arbeitgebende <sup>1</sup> bzw. Ausgleichskasse	X	X

<sup>1</sup> sofern Abrechnung über Arbeitgebende

<sup>2</sup> gemäss Art. 83 ff. VUV (SR 832.30)

<sup>3</sup> gemäss Art. 86 ff. VUV

<sup>4</sup> gemäss Art. 23 UVG (SR 832.20)

<sup>5</sup> Aufzählung nicht abschliessend; sofern Schadenversicherungsleistungen (vgl. BGE 104 II 44 ff., 119 II 361 ff.)

<sup>6</sup> Tarif D für alle Leistungen bei Direktauszahlung durch den Versicherer

<sup>7</sup> Taggeldleistungen bis und mit Fr. 10.- werden nicht abgerechnet

<sup>8</sup> Aufzählung nicht abschliessend (vgl. BGE 104 II 44 ff., 119 II 361 ff.)

## **2. Arbeitnehmende ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz**

### **2.1. Steuerpflichtige Personen**

Der Quellensteuer auf Ersatzeinkünften unterliegen auch alle in der Schweiz tätigen Arbeitnehmenden (ungeachtet ihrer Staatsangehörigkeit) mit Ansässigkeit im Ausland (Art. 91 DBG). Es sind dies Arbeitnehmende, die als Grenzgänger bzw. Grenzgängerin, als Kurz- oder Wochenaufenthalter bzw. als Kurz- oder Wochenaufenthalterin bei einem Arbeitgebenden mit Sitz in der Schweiz einer Erwerbstätigkeit nachgehen (vgl. nachfolgende Ziffern 2.2.ff.).

### **2.2. Quellensteuerpflichtige Ersatzeinkünfte**

Quellensteuerpflichtig sind alle Ersatzeinkünfte (Art. 91 i.V.m. Art. 84 Abs. 2 DBG bzw. Art. 3 Abs. 1 QStV). Des Weiteren wird auf die Erörterungen unter vorstehender Ziffer 1.2. verwiesen.

Ersatzeinkünfte an Personen mit Wohnsitz in einem Staat, mit welchem die Schweiz kein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat, sind in Anwendung des internen Rechts quellensteuerpflichtig.

### **2.3. Vorbehalt der Doppelbesteuerungsabkommen**

#### **2.3.1. Im Allgemeinen:**

Die von der Schweiz abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen weisen die Besteuerungsbefugnis für aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit erzieltetes Erwerbs- und damit verbundenes Ersatzeinkommen grundsätzlich dem Arbeitsortstaat (Schweiz) zu. Gemäss dem Kommentar der OECD zum Musterabkommen (OECD-MA)\* stellen Leistungen der Sozialversicherungen, die nicht im Zusammenhang mit einer gegenwärtigen Erwerbstätigkeit stehen, keine Ersatzeinkünfte dar, die im Arbeitsortstaat steuerpflichtig sind (Art. 18, Art. 19 Abs. 2 und Art. 21 OECD-MA). Leistungen aus Sozialversicherungen wie insbesondere die (Teil-)Invalidenrenten sind daher im Ansässigkeitsstaat steuerpflichtig, da sie einen dauerhaft wegfallenden Teil der Erwerbsfähigkeit kompensieren.

In Abweichung zur Tabelle gemäss Ziffer 1.2. dieses Merkblattes sind Rentenleistungen, die aufgrund einer (Teil-)Invalidität ausgerichtet werden und unter die Rechtsgrundlagen gemäss den in dieser Tabelle aufgeführten Ziffern 3 (UVG), 4 (UVG-Zusatz) und 6 (VVG) fallen, nach der zu diesem Merkblatt gehörenden Übersicht über die Doppelbesteuerungsabkommen zu besteuern. Für Rentenleistungen nach den Ziffern 7 (2. Säule) und 8 (Säule 3a) sind die Merkblätter über die Quellenbesteuerung öffentlich-rechtlicher resp. privatrechtlicher Vorsorgeleistungen anwendbar.

#### **2.3.2. Für Grenzgänger:**

Als Grenzgänger bzw. Grenzgängerin im steuerlichen Sinn gelten grundsätzlich Arbeitnehmende, die in der Regel täglich an ihren Wohnort zurückkehren. Arbeitnehmende, welche nur wöchentlich an ihren Wohnort zurückkehren, gelten im steuerlichen Sinn nicht als Grenzgänger bzw. Grenzgängerin.

Aufgrund von besonderen Abkommen zwischen der Schweiz und ihren Nachbarstaaten gelten für die Quellenbesteuerung von Ersatzeinkünften von Grenzgängern und Grenzgängerinnen gewisse Besonderheiten (vgl. nachfolgende Tabelle).

\* OECD-Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, Ausgabe 2014

	Besteuerungsbefugnis	
	Arbeitsortstaat (Schweiz)	Ausländischer Wohnsitzstaat
Deutschland	X <sup>1</sup>	X <sup>2</sup>
Österreich	X	X <sup>2</sup>
Frankreich	X <sup>3</sup>	
Italien	X	
Liechtenstein	X <sup>4</sup>	X <sup>4</sup>

<sup>1</sup> Der Schweiz steht bei täglicher Heimkehr ein prozentual limitierter Quellensteuerabzug von maximal 4,5 % der Bruttoeinkünfte zu.

<sup>2</sup> Die in der Schweiz erhobene Steuer wird vom ausländischen Wohnsitzstaat angerechnet.

<sup>3</sup> Ausnahmeregelung für BL, BS, BE, JU, NE, SO, VS, VD gemäss Sondervereinbarung mit Frankreich (Steuerpflicht im Wohnsitzstaat, ausgenommen bei einem öffentlich-rechtlichen Arbeitgebenden).

<sup>4</sup> Besteuerung im Arbeitsortstaat nur bei Ausübung einer Tätigkeit bei einem öffentlich-rechtlichen Arbeitgebenden, ausgenommen Körperschaften, an denen sich beide Staaten beteiligen.

## 2.4. Ausscheidung von Drittstaattagen

Bei international tätigen Arbeitnehmenden ist zu berücksichtigen, dass die Steuerpflicht in der Schweiz hinsichtlich des Erwerbseinkommens auf die effektiv in der Schweiz erbrachten Arbeitstage beschränkt ist. Diese Aufteilung der Steuerbefugnis gilt es auch bei der Quellenbesteuerung von Ersatzeinkünften an international tätige Arbeitnehmende zu berücksichtigen.

## 2.5. Rückerstattung von zu viel bezogenen Quellensteuern (Ziff. 2.3. und 2.4.)

Resultiert aus den Fallkonstellationen der Ziffern 2.3. und 2.4. eine internationale Doppelbesteuerung und sind keine Revisionsgründe gemäss Artikel 147 ff. DBG gegeben, so kann die quellensteuerpflichtige Person bei Vorliegen eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung bei der Steuerbehörde in ihrem Wohnsitzstaat die Eröffnung eines Verständigungsverfahrens beantragen (Art. 25 OECD-MA). Ein allfälliges Revisionsgesuch muss spätestens innert 90 Tagen seit Aufdeckung des Revisionsgrundes bei der zuständigen Steuerbehörde eingereicht werden (Art. 148 DBG).

Bei der Ausscheidung von Drittstaattagen (Ziff. 2.4.) haben die quellensteuerpflichtigen Personen dem Gesuch den ausländischen Steuerbescheid sowie ein Kalendarium zum Nachweis der schweizerischen und ausländischen Arbeitstage für die letzten 12 Erwerbsmonate beizulegen. Das Kalendarium muss vom Arbeitgebenden und von der quellensteuerpflichtigen Person unterzeichnet werden. Als schweizerische Arbeitstage gelten dabei folgende Tage:

- alle Arbeitstage, an denen der Arbeitnehmende physisch in der Schweiz arbeitet (auch bei sehr kurzer Dauer);
- alle Anwesenheitstage in der Schweiz, an denen die Ausübung der beruflichen Tätigkeit ausnahmsweise nicht möglich ist (z.B. wegen Streik- oder Aussperrungstagen);
- grundsätzlich auch Krankheits- und Unfalltage, ausser die Erkrankung verhindere die Ausreise des Arbeitnehmenden aus der Schweiz;
- angebrochene Arbeitstage in der Schweiz (auch bei sehr kurzer Dauer), d.h. insbesondere auch Ankunfts- und Abreisetage.

Bei erfolgreicher Beweisführung nehmen die Steuerbehörden die Rückerstattungen entweder im Tarifkorrekturverfahren oder im Verfahren der nachträglichen ordentlichen Veranlagung vor und zwar wie folgt:

- Invalidenrenten (Ziff. 2.3.): Vollständige Freistellung von der schweizerischen Quellensteuerpflicht mit entsprechender Rückerstattung.
- Ausscheidung von Drittstaattagen (Ziff. 2.4.): Freistellung gemäss nachgewiesenen ausländischen Arbeitstagen. Es wird dabei von 240 Arbeitstagen pro Jahr ausgegangen und es werden die ausländischen Arbeitstage der letzten 12 Erwerbsmonate berücksichtigt.

### 3. Abrechnungspflicht und Steuerberechnung

#### 3.1. Abrechnung durch den Arbeitgebenden

Zuständig für die Abrechnung ist der Arbeitgebende, sofern die Ersatzeinkünfte über ihn abgerechnet und der steuerpflichtigen Person weitergeleitet bzw. gutgeschrieben werden. Erfolgt die Abrechnung durch den Arbeitgebenden, haben die Vorsorgeeinrichtung bzw. der Versicherer das Recht, die Leistungen ungekürzt dem Arbeitgebenden auszubezahlen, der seinerseits die Quellensteuer auf diesen Ersatzeinkünften und allfälligen übrigen Erwerbseinkünften zu erheben hat.

Werden Ersatzeinkünfte durch den Arbeitgebenden ausgerichtet, so sind diese zusammen mit dem in der gleichen Lohnabrechnungsperiode ausgerichteten Bruttomonatseinkommen und nach demselben Tarif quellensteuerpflichtig.

#### 3.2. Abrechnung durch die Vorsorgeeinrichtung bzw. den Versicherer

Die Vorsorgeeinrichtung bzw. der Versicherer sind für die Abrechnung zuständig, wenn sie der steuerpflichtigen Person die Ersatzeinkünfte direkt ausbezahlen, gutschreiben oder verrechnen, unabhängig davon, ob der steuerpflichtigen Person gegenüber der Vorsorgeeinrichtung bzw. dem Versicherer ein direktes Forderungsrecht zusteht. Richten die Vorsorgeeinrichtung bzw. der Versicherer der steuerpflichtigen Person die Versicherungsleistungen direkt aus, so ist die Quellensteuerpflicht vorgängig beim Arbeitgebenden bzw. bei der zuständigen Steuerbehörde abzuklären.

Die Quellensteuer wird von den Bruttoeinkünften berechnet (Art. 84 Abs. 1 DBG). Dabei finden folgende Tarife Anwendung:

- für Leistungen, die nach Massgabe des versicherten Verdienstes, jedoch nicht zusätzlich zu Erwerbseinkünften ausgerichtet werden, sind die Tarife gemäss nachfolgender Tabelle massgebend;

<b>Tarif A</b>	Tarif für ledige, geschiedene, gerichtlich oder tatsächlich getrennt lebende und verwitwete Personen, die nicht mit Kindern oder unterstützungsbedürftigen Personen im gleichen Haushalt zusammenleben
<b>Tarif B</b>	Tarif für in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe lebende Ehegatten, bei welchen nur ein Ehegatte erwerbstätig ist
<b>Tarif C</b>	Tarif für in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe lebende Ehegatten, bei welchen beide Ehegatten erwerbstätig sind
<b>Tarif F</b>	Tarif für Grenzgängerinnen und Grenzgänger nach der Vereinbarung vom 3. Oktober 1974 zwischen der Schweiz und Italien über die Besteuerung der Grenzgänger und den finanziellen Ausgleich zugunsten der italienischen Grenzgemeinden, die in einer italienischen Grenzgemeinde leben und deren Ehemann oder Ehefrau ausserhalb der Schweiz erwerbstätig ist
<b>Tarif H</b>	Tarif für ledige, geschiedene, gerichtlich oder tatsächlich getrennt lebende und verwitwete Personen, die mit Kindern im gleichen Haushalt zusammenleben und deren Unterhalt zur Hauptsache bestreiten
<b>Tarif L</b>	Tarif für Grenzgängerinnen und Grenzgänger nach dem Abkommen vom 11. August 1971 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und Vermögen (DBA-D), welche die Voraussetzungen für den Tarif A erfüllen
<b>Tarif M</b>	Grenzgängerinnen und Grenzgänger nach dem DBA-D, welche die Voraussetzungen für den Tarif B erfüllen
<b>Tarif N</b>	Grenzgängerinnen und Grenzgänger nach dem DBA-D, welche die Voraussetzungen für den Tarif C erfüllen
<b>Tarif P</b>	Grenzgängerinnen und Grenzgänger nach dem DBA-D, welche die Voraussetzungen für den Tarif H erfüllen

- für Leistungen, die nicht nach Massgabe des versicherten Verdienstes oder neben Erwerbseinkünften ausgerichtet werden, ist der Tarif D bzw. O (linearer Steuersatz gemäss zuständigem Kanton) massgebend.

## **4. Abrechnung und Ablieferung an die kantonale Steuerverwaltung**

### **4.1. Fälligkeit der Quellensteuer**

Die Quellensteuer wird im Zeitpunkt der Auszahlung, der Gutschrift oder der Verrechnung der Ersatzeinkunft fällig.

### **4.2. Abrechnung der Quellensteuern**

Die Vorsorgeeinrichtung bzw. der Versicherer oder der Arbeitgebende haben der zuständigen Steuerbehörde das vollständig ausgefüllte Abrechnungsformular einzureichen. Vorbehalten bleibt eine elektronische Abrechnung. Das Abrechnungsformular bzw. die elektronische Abrechnung haben typischerweise folgende Angaben zu enthalten (massgebend sind die Vorgaben des zuständigen Kantons):

- Sozialversicherungs-Nr. (AHVN13) bzw. Zemis-Nr., Geburtsdatum, Name und Vorname der steuerpflichtigen Person;
- Kanton, Wohn- oder Aufenthaltsgemeinde (bei Pflichtigen mit steuerrechtlichem Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz) bzw. Sitzgemeinde der Vorsorgeeinrichtung bzw. des Versicherers oder des Arbeitgebenden (bei Pflichtigen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz);
- Mutationsdaten;
- Höhe der Bruttoleistung;
- Leistungsperiode;
- angewandter Tarif (bei Pflichtigen mit steuerrechtlichem Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz: Tarif des Wohnsitz- oder Aufenthaltskantons; bei Pflichtigen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz: Tarif des Sitzkantons), Steuersatz, Anzahl Kinder (ausser bei den Tarifen D und O) sowie die Höhe der in Abzug gebrachten Quellensteuern.

Die Abrechnungsfristen der zuständigen Steuerbehörde sind zu beachten (Art. 88 Abs. 1 lit. c DBG resp. Art. 100 Abs. 1 lit. c DBG). Der Schuldner bzw. die Schuldnerin der steuerbaren Leistung (Vorsorgeeinrichtung, Versicherer, Arbeitgebender) hat Anspruch auf eine Bezugsprovision, welche von der zuständigen Steuerbehörde festgelegt wird (Art. 88 Abs. 4 DBG resp. Art. 100 Abs. 3 DBG) und bei Verletzung der Verfahrenspflichten gekürzt oder gestrichen werden kann.

### **4.3. Ablieferung der Quellensteuern**

Die Quellensteuern sind gemäss Rechnungsstellung der zuständigen Steuerbehörde zu begleichen. Für verspätet bezahlte Quellensteuern werden Verzugszinsen in Rechnung gestellt.

### **4.4. Haftung**

Der Schuldner bzw. die Schuldnerin der steuerbaren Leistung (Vorsorgeeinrichtung, Versicherer, Arbeitgebender) haftet verschuldensunabhängig für die korrekte Erhebung der Quellensteuern (Art. 88 Abs. 3 DBG resp. Art. 100 Abs. 2 DBG).

#### **4.5. Steuerhinterziehung / Veruntreuung von Quellensteuern**

Die vorsätzliche oder fahrlässige Unterlassung der Quellensteuererhebung gilt als Steuerhinterziehung und kann mit einer Busse geahndet werden (Art. 175 DBG). Wer zum Quellensteuerabzug verpflichtet ist und abgezogene Quellensteuern zu seinem oder eines anderen Nutzen verwendet, erfüllt den Tatbestand der Veruntreuung von Quellensteuern und kann mit Gefängnis oder Busse bestraft werden (Art. 187 DBG).

#### **5. Bescheinigung über den Steuerabzug / Rechtsmittel / Auskünfte**

Der steuerpflichtigen Person ist unaufgefordert eine Bescheinigung über die Höhe der in Abzug gebrachten Quellensteuern auszustellen (Art. 88 Abs. 1 lit. b DBG resp. 100 Abs. 1 lit. b DBG).

Sind die steuerpflichtige Person oder der Schuldner bzw. die Schuldnerin der steuerbaren Leistung mit dem Bestand oder Umfang (z.B. Tarifierung) der abgerechneten Quellensteuern nicht einverstanden, können sie bei der kantonalen Steuerverwaltung bis Ende März des auf die Fälligkeit der Leistung folgenden Kalenderjahres eine Verfügung über die Quellensteuerpflicht verlangen. In Fällen einer internationalen Doppelbesteuerung bleibt der steuerpflichtigen Person die Einleitung eines Revisionsverfahrens vorbehalten (siehe vorstehende Ziffer 2.5.).

Weitere Auskünfte erteilen die zuständigen kantonalen Steuerbehörden.