

Dezember 2020/Nr. 75



# Zuger Steuer Praxis

Aktuelle Steuerthemen

Editorial	5
<u>Aktuelle Steuerthemen</u>	
Michael Sterchi: Neue Entwicklungen bei Kaderentschädigungen nach COVID-19 und deren Folgen	7
Michèle Stutz, David Meirich: Home Office und digitales Arbeiten: rechtliche Aspekte mit Fokus auf die Kostentragung – Handlungsempfehlungen für Arbeitgeber	19
Patrick Meier, Fabian Domini: Neuerungen im Quellensteuerrecht ab 2021	29
Michael Barrot, Pascal Zraggen Zuständigkeitsregeln bei der Quellenbesteuerung des Erwerbseinkommens: Urteil des Bundesgerichts vom 30. April 2020 (2C_713/2019)	39
Florian Hanslik, Anita Machin: Rien ne va plus: Online Glücksspiel – Russisches Roulette mit der ESTV?	45

# Impressum

## Herausgeberin

Zuger Steuer-Vereinigung (ZSV) Zug

mit Unterstützung von:

Advokatenverein des Kantons Zug  
Zuger Treuhändervereinigung (ZTV)  
Zuger Wirtschaftskammer

## Redaktionskommission

Lukas Wadsack, Vorsitz  
Werner A. Räber  
Dr. Urs Felder  
Philipp Moos  
Dr. Frank Lampert  
Dr. Guido Jud  
Christian Lingg  
Dr. Samuel Bussmann  
Pascal Zraggen

unter ständiger Mitarbeit  
der Kantonalen Steuerverwaltung Zug

## Gestaltungskonzept

Speck Medien AG, Zug

## Zeichnungen

Rolf Rüegg

Manuskripte und Rezensionsexemplare sind zu adressieren an das Sekretariat der Zuger Steuer-Vereinigung (ZSV) Zug, Bahnhofstrasse 7, 6301 Zug.  
Der Nachdruck der Originalartikel ist nur mit Zustimmung der Redaktion und mit Quellenangabe gestattet. Anfragen sind an deren Vorsitzenden zu richten.

## Verlag

Speck Medien AG, Zug

## Druck

Druckerei Camenzind  
Tramweg 35, 6414 Oberarth

## Abonnemente

Speck Medien AG  
Poststrasse 14, 6300 Zug  
Telefon 041 729 78 78  
Fax 041 729 78 88

Jahresabonnement inkl. Online-Abonnement Fr. 75.-, inkl. MwSt.

Die Zuger Steuer Praxis erscheint  
3x jährlich im April, August und Dezember.

Redaktionsschluss  
je Ende Februar, Juni und Oktober.

## Inserate/Preise

1/1 Seite farbig, letzte Seite Umschlag  
Grösse 148 x 210 mm **Fr. 1000.-**

1/1 Seite farbig, Innenteil  
Grösse 148 x 210 mm **Fr. 800.-**

1/2 Seite farbig, Innenteil  
Grösse 148 x 105 mm **Fr. 450.-**

## Anzeigenverwaltung

Speck Medien AG  
Poststrasse 14, 6300 Zug  
Telefon 041 729 78 78  
Fax 041 729 78 88

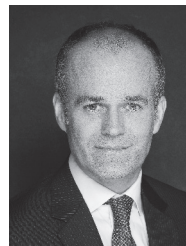
**Neu: Online-Archiv**  
**[www.zuger-steuer-praxis.ch](http://www.zuger-steuer-praxis.ch)**



# Zuständigkeitsregeln bei der Quellenbesteuerung des Erwerbseinkommens: Urteil des Bundes- gerichts vom 30. April 2020 (2C\_713/2019)

Michael Barrot  
Rechtsanwalt, LL.M.  
dipl. Steuerexperte, Bratschi AG

Pascal Zraggen  
Rechtsanwalt und dipl. Steuerexperte  
Bratschi AG



Michael Barrot



Pascal Zraggen

### A. Vorbemerkung: Revision der Quellenbesteuerung des Erwerbseinkommens

Hauptziel der Revision der Quellenbesteuerung des Erwerbseinkommens, welche am 1. Januar 2021 in Kraft treten wird, war die Beseitigung der Ungleichbehandlung zwischen quellenbesteuerten und ordentlich besteuerten Personen. Um diese Ungleichbehandlung zu beseitigen, wird der Anwendungsbereich der nachträglich ordentlichen Veranlagung (nachfolgend «NOV») unter vorgängiger Erhebung der Quellensteuer stark erweitert. Der NOV unterliegen nach der Revision – obligatorisch oder freiwillig – grundsätzlich natürliche Per-

sonen mit steuerrechtlichem Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz und natürliche Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz, welche die Voraussetzungen der Quasi-Ansässigkeit erfüllen. Die Revision der Quellenbesteuerung des Erwerbseinkommens führt neben der Erweiterung des Anwendungsbereiches der Quellenbesteuerung auch zu einem Systemwechsel bei der örtlichen Zuständigkeit zur Erhebung der Quellensteuer. Gestützt auf Art. 107 Abs. 1 und 3 DBG nF und Art. 38 Abs. 1 und 3 StHG nF, welche am 1. Januar 2021 in Kraft treten, muss der Schuldner der steuerbaren Leistung neu die Quel-

lensteuer nach dem Recht des materiell berechtigten Kantons berechnen und erheben sowie auch diesem Kanton überweisen. Aufgrund der direkten Abrechnung mit dem Wohnsitz- oder Aufenthaltskanton entfällt nach der Revision die interkantonale Abrechnung zwischen Arbeits- und Wohnsitzkanton der quellensteuerpflichtigen Person.

Die Bestimmungen nach Art. 107 Abs. 1 und 3 DBG nF und Art. 38 Abs. 1 und 3 StHG nF treten als Bestandteil der Revision der Quellenbesteuerung des Erwerbseinkommens am 1. Januar 2021 in Kraft. Deshalb stützt sich das Urteil BGer 2C\_713/2019 nicht auf Art. 107 Abs. 1 und 3 DBG nF und Art. 38 Abs. 1 und 3 StHG nF, sondern auf die aktuell geltende Fassung von Art. 107 DBG und Art. 38 StHG vor der Revision der Quellenbesteuerung des Erwerbseinkommens.

## B. Sachverhalt

Streitgegenstand im Urteil BGer 2C\_713/2019 war insbesondere die «örtliche Zuständigkeit» für die Erhebung der direkten Bundessteuer und der kantonalen und kommunalen Steuern bei einer Quellensteuerpflicht aufgrund von wirtschaftlicher Zugehörigkeit von natürlichen Personen ohne Wohnsitz oder Aufenthalt nach Art. 5 Abs. 1 lit. a DBG und Art. 4 Abs. 2 lit. a StHG.

Zwei Personen mit Wohnsitz in Deutschland verrichteten ihre projektbezogene Arbeitstätigkeit bei einem Unternehmen im Kanton Zürich. Da diese zwei Personen über Kurzaufenthaltsbewilligungen verfügten und während ihrer Arbeitstätigkeit in der Schweiz nicht regelmässig vom Arbeitsort an ihren Wohnsitz zurückkehrten, qualifizierten diese als internationale Wochenaufenthalter und nicht als Grenzgänger. Um ihrer Arbeitstätigkeit nachzugehen, hielten sich die zwei Personen im Kanton Zürich auf. Der Arbeitgeber dieser zwei Personen und damit der Schuldner der steuerbaren Leistung hatte seinen Sitz allerdings im Kanton Schwyz. Für die in der Schweiz ausgeübte Erwerbstätigkeit waren die zwei Personen aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit von natürlichen Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt quellensteuerpflichtig. Da sich der Sitz des Schuldners der steuerbaren Leistung im Kanton Schwyz befand, war in erster Linie umstritten, ob das kantonale Steueramt Zürich für den Erlass der Verfügung betreffend die Quellensteuerpflicht der zwei Personen zuständig war.

## C. Erwägungen des Bundesgerichts

Gestützt auf die Erwägungen des Bundesgerichts ist bei beschränkter

Steuerpflicht aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit gemäss Art. 5 Abs. 1 lit. a DBG und Art. 4 Abs. 2 lit. a StHG zwischen der Frage des Veranlagungsortes und der Frage, welcher Kanton am entsprechenden Steuersubstrat berechtigt ist, zu unterscheiden.

Da der Schuldner der steuerbaren Leistung verpflichtet ist, von seiner Leistung die vom Empfänger darauf geschuldete Steuer direkt abzuziehen und der zuständigen Steuerbehörde zu überweisen, handelt es sich bei der Quellensteuer stets um einen Fall der Steuersubstitution. Bei einer Steuersubstitution werden die aus einem Steuerrechtsverhältnis erwachsenden formellen und materiellen Verpflichtungen von Gesetzes wegen auf eine Drittperson bzw. den Steuersubstituten übertragen.

Für das Bestehen einer Verpflichtung zur Steuerzahlung sind durch das Steuersubjekt die Voraussetzungen der subjektiven mit Einschluss der steuerrechtlichen Zugehörigkeit zu erfüllen. Um Pflichten aus dem Steuerrechtsverhältnis dem Steuersubstituten zu übertragen, muss indessen auch dieser der Gebietshoheit des steuerfordernden Gemeinwesens unterliegen bzw. zugänglich sein. Eine Steuersubstitution ist bei Substituten, welche nicht der Gebietshoheit des steuerfordernden Gemeinwesens un-

terliegen, ohne entsprechende gesetzliche Grundlage grundsätzlich ausgeschlossen.

Das Bundesgericht prüfte, ob mit Art. 107 DBG bzw. Art. 38 Abs. 2 StHG eine ausreichende gesetzliche Grundlage vorliegt, damit der Kanton Zürich den Schuldner der steuerbaren Leistung mit Sitz im Kanton Schwyz zur Entrichtung der Quellensteuer anhalten konnte. Dabei setzte sich das Bundesgericht mit einer in der Literatur vertretenen Auffassung und mit der Auffassung des Bundesverwaltungsgerichtes zu Art. 107 DBG vertieft auseinander.

In der Literatur wird einerseits die Auffassung vertreten, dass Art. 107 DBG in erster Linie die Frage regelt, welcher Kanton materiell Anspruch auf die an der Quelle bezogene Steuer habe. Gestützt auf Art. 107 DBG sind damit die Quellensteuern stets an der Quelle respektive am Sitz bzw. Wohnsitz des Schuldners der steuerbaren Leistung (z.B. Arbeitgeberin im vorliegenden Fall) zu beziehen und zu «veranlagern» Gestützt auf diese Auffassung in der Literatur ist damit Art. 107 DBG keine Anordnung zu entnehmen, welche den materiell berechtigten Kanton zu einem Quellensteuerbezug bei einem «gebietsfremden» Steuersubstituten ermächtigt. Das Bundesverwaltungsgericht hingegen gelangte in einem Entscheid zur Überzeugung,

dass zumindest der für die Künstler, Sportler oder Referenten anwendbare Art. 107 Abs. 1 lit. b DBG eine «gebietsübergreifende» Zuständigkeit des Auftrittskantons begründet. Bei einem Auseinanderfallen von Sitzkanton des Schuldners der steuerbaren Leistung und des Auftrittskantons soll gemäss Bundesverwaltungsgericht bereits unter geltendem Recht (allein) Letzterer berechtigt sein, von einem gebietsfremden Leistungsschuldner die Quellensteuer zu beziehen.

Das Bundesgericht lässt in seinem Urteil offen, ob Art. 107 Abs. 1 lit. b DBG im Einklang mit der Auffassung des Bundesverwaltungsgerichts eine Regelung der Erhebungszuständigkeit (und nicht nur die materielle Berechtigung am Steuersubstrat) zu entnehmen ist. Auch die Frage, ob durch Art. 107 Abs. 1 lit. a DBG allein gemäss Art. 83 DBG der Quellensteuerpflicht unterworfenen ausländische Arbeitnehmer (Steuerpflicht aufgrund persönlicher Zugehörigkeit gemäss Art. 3 DBG) oder auch die Konstellation des internationalen Wochenaufenthalters (Steuerpflicht ohne persönliche Zugehörigkeit gemäss Art. 3 DBG) erfasst werden, beantwortet das Bundesgericht nicht. In seinem Urteil stellt das Bundesgericht indessen klar, dass auch bei einer Subsumtion des internationalen Wochenaufenthalters unter Art. 107 Abs. 1 lit. a DBG keine

eigene Bezugszuständigkeit des materiell anspruchsberechtigten Kantons bzw. des Kantons Zürich aus Art. 107 Abs. 1 lit. a DBG abgeleitet werden kann. Der Kanton Zürich ist damit aufgrund fehlender gesetzlicher Grundlage nicht befugt, die Quellensteuer bei einem Steuersubstituten mit Sitz im Kanton Schwyz zu erheben. Gemäss Erwägungen des Bundesgerichts ist auch Art. 38 Abs. 2 StHG keine Ausdehnung der Zuständigkeit zur Erhebung der Quellensteuer bei einem gebietsfremden Steuersubstituten zu entnehmen.

Ein Einverständnis gemäss Art. 14 Abs. 2 QStV, bei welchem der Schuldner der steuerbaren Leistung die Steuer direkt mit dem materiell berechtigten Kanton abrechnet und abliefern, lag zudem nicht vor.

#### D. Zusammenfassung

Art. 107 Abs. 1 lit. a DBG und Art. 38 Abs. 2 StHG bilden gestützt auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung keine ausreichende gesetzliche Grundlage, um die Bezugszuständigkeit des materiell am Steuersubstrat berechtigten Kantons auf «gebietsfremde» Steuersubstituten auszudehnen. Bei internationalen Wochenaufenthaltern mit Arbeitstätigkeit in Zürich und Schuldner der steuerbaren Leistung mit Sitz im Kanton Schwyz liegt die Bezugszuständig-



keit für den Bezug der Quellensteuer deshalb beim Kanton Schwyz. Der Kanton Zürich ist damit nicht für die Erhebung der direkten Bundessteuer und der kantonalen und kommunalen Steuern örtlich zuständig bzw. kann den Schuldner der steuerbaren Leistung mit Sitz im Kanton Schwyz nicht mittels Verfügung zur Bezahlung der Quellensteuern anhalten. Mit der Revision der Quellenbesteuerung des Erwerbseinkommens, wel-

che am 1. Januar 2021 in Kraft tritt, erfährt die Regelung der örtlichen Zuständigkeit einen Systemwechsel. Art. 107 Abs. 1 und 3 DBG nF und Art. 38 Abs. 1 und 3 StHG nF stellen eine ausreichende gesetzliche Grundlage dar, um die Zuständigkeit des materiell berechtigten Kantons über sein Hoheitsgebiet hinaus in den Kanton des Sitzes des Leistungsschuldners zu erstrecken.