



Veranlagung von quellenbesteuerten Personen mit nachträglich ordentlicher Veranlagung und Wohnsitzwechsel innerhalb der Schweiz

StG 105b IV; aStG 105b II;
StHG 38 IV

1. AUSGANGSLAGE

Die nachfolgenden Ausführungen in dieser Praxisfestlegung gelten bis und mit Steuerperiode 2020. Ab der Steuerperiode 2021 erfolgt bei Wohnsitzwechsel innerhalb der Schweiz von quellenbesteuerten Personen mit nachträglich ordentlicher Veranlagung keine anteilmässige ("pro rata temporis") Besteuerung mehr (vgl. Art. 105b IV StG e contrario).

Verlegt eine quellensteuerpflichtige Person innerhalb der Schweiz ihren Wohnsitz oder Aufenthalt, steht dem jeweiligen Wohnsitz- oder Aufenthaltskanton das Besteuerungsrecht gestützt auf Art. 38 Abs. 4 StHG im Verhältnis zur Dauer der Steuerpflicht zu (sog. Pro-rata-Besteuerung). Art. 105b Abs. 2 StG entspricht dieser Bestimmung.

Im Kreisschreiben Nr. 14 der SSK vom 6. Juli 2001 wurde das Vorgehen bei interkantonaalem Wohnsitzwechsel von quellensteuerpflichtigen Personen, die nachträglich ordentlich veranlagt werden, geregelt. Danach setzt der Zuzugskanton das steuerbare und das satzbestimmende Einkommen für den Zuzugs- und den Wegzugskanton fest. Gestützt auf diese Veranlagung berechnen sowohl der Zuzugskanton wie auch der Wegzugskanton gemäss ihren Tarifen die geschuldeten Steuern (vgl. Ziff. 2 des KS). Gemäss Bundesgerichtsurteil vom 2. September 2013 (2C_116/2013) kann diese Regel aber bei *ausserordentlichen* Bestandteilen des Erwerbseinkommens (z.B. Boni) nicht zur Anwendung gelangen. In einem Urteil vom 29. Januar 2014 (BGE 140 II 167, 2C_490/2013) entschied das Bundesgericht, dass die Aufteilung des Besteuerungsrechts für Erwerbseinkünfte bei einer nachträglichen ordentlichen Veranlagung gegen das Freizügigkeitsabkommen¹ verstosse, wenn die Besteuerung im Zuzugskanton günstiger sei als im Wegzugskanton. In diesem Fall habe die steuerpflichtige Person Anspruch darauf, gleich behandelt zu werden wie eine der ordentlichen Veranlagung unterliegende Person, für die das *Zuzugsprinzip* gelte. Das Bundesgericht hat daher dem Zuzugskanton auch das Recht zur Besteuerung des Erwerbseinkommens zugesprochen.

Aufgrund der genannten Bundesgerichtsurteile kann das erwähnte KS Nr. 14 nicht mehr angewendet werden. Aber auch die geltende gesetzliche Regelung von Art. 38 Abs. 4 StHG bzw. Art. 105b Abs. 2 StG kann in all jenen Fällen, in denen eine steuerpflichtige Person in einen steuergünstigeren Kanton umzieht, nicht mehr angewendet werden. Die Aufhebung dieser Bestimmung ist zudem auch in der Botschaft des Bundesrates vom 28. November 2014 zum Bundesgesetz über die Revision der Quellenbesteuerung des Erwerbseinkommens (BBI 2015 657) vorgesehen. Neu soll auch für quellensteuerpflichtige Personen, die der nachträglichen ordentlichen Veranlagung unterliegen, generell

¹ Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten über die Freizügigkeit (FZA; SR 0.142.112.681).

das Zuzugsprinzip gelten. Vor diesem Hintergrund und zur Vereinfachung empfiehlt die Schweizerische Steuerkonferenz (SSK) den kantonalen Steuerverwaltungen in der Übergangsphase, in allen Fällen der ordentlichen Veranlagung von Quellenbesteuerten (ergänzende und nachträgliche ordentliche Veranlagung) das Zuzugsprinzip (Stichtagsprinzip) anzuwenden. Danach sind diese Personen für das ganze Jahr in jenem Kanton steuerpflichtig, in dem sie Ende Jahr Wohnsitz oder Aufenthalt haben (Art. 70 Abs. 1 StG).

2. VORGEHEN BEI INTERKANTONALEM WOHSITZWECHSEL IM ALLGEMEINEN

Bei quellensteuerpflichtigen Personen, die der nachträglichen (oder ergänzenden) ordentlichen Veranlagung unterliegen, ist bei einem interkantonalen Wohnsitzwechsel wie folgt vorzugehen:

- Die steuerpflichtige Person reicht ihre Steuererklärung im Kanton ein, in dem sie am Ende der Steuerperiode ihren Wohnsitz hat.
- Der Zuzugskanton veranlagt die steuerpflichtige Person für die ganze Steuerperiode und bezieht die entsprechende Steuer unter Anrechnung der bereits abgezogenen Quellensteuer. Dies gilt sowohl bei den Kantons- und Gemeindesteuern als auch bei der direkten Bundessteuer.
- Auf entsprechende Forderung des Zuzugskanton überweist der Wegzugskanton dem Zuzugskanton die abgezogenen und ihm abgelieferte Quellensteuer.

Im Bund gilt in jedem Fall das Zuzugsprinzip (Art. 107 Abs. 3 i.V.m. Art. 105 Abs. 1 DBG). Die nachfolgenden Ausnahmen gelten somit nur für die Kantons- und Gemeindesteuern.

3. AUSNAHMEN VOM ZUZUGSPRINZIP

Vom Zuzugsprinzip ausgenommen sind – wie bei den ordentlich veranlagten Steuerpflichtigen – Kapitaleinkünften im Sinne von Art. 40a StG. Diese sind im Kanton steuerbar, in dem der Steuerpflichtige im Zeitpunkt der Fälligkeit seinen Wohnsitz hat (Art. 70 Abs. 1 Satz 2 StG).

Unter Umständen ist es für eine steuerpflichtige Person vorteilhafter, wenn anstelle des Zuzugsprinzips Art. 105b Abs. 2 StG angewendet wird. Sie kann daher in einem solchen Fall bei einem Zuzug nach Graubünden verlangen, gestützt auf Art. 105b Abs. 2 StG veranlagt zu werden (Pro-rata-Besteuerung).

Die Besteuerung erfolgt auch dann nach Art. 105b Abs. 2 StG, wenn der Wegzugskanton trotz entsprechender Empfehlung der SSK davon absieht, das Zuzugsprinzip anzuwenden.

In diesen Fällen gelangt für das Erwerbseinkommen Art. 105b Abs. 2 StG (Pro-rata-Besteuerung) und für das übrige Einkommen, das nicht der Quellensteuer unterliegt (z.B. Wertschriftenerträge), das Zuzugs- bzw. Stichtagsprinzip gemäss Art. 70 Abs. 1 Satz 1 StG zur Anwendung. Die Zuweisung der Einkommensbestandteile und Abzüge ist gemäss nachstehender Tabelle vorzunehmen:

Einkommensbestandteile/Abzüge	Zeitpunkt Zufluss (StG 105b II)	Zuzugsprinzip (StG 70 I)	Verteilung nach Höhe des (Erwerbs-)Einkommens
Einkommens aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit	X		
a.o. Lohnbestandteile	X		
a.o. Lohnbestandteile, bei denen der Zeitpunkt des Rechtsanspruchs nicht klar ist			X
Ersatzeinkommen		X ¹	
Ersatzeinkommen nach Art. 99 Abs. 1 StG (vgl. 84 Abs. 2 DBG)	X		
Übrige Einkünfte (z.B. Alimente)		X ¹	
Bewegliche Vermögenserträge		X ¹	
Unbewegliche Vermögenserträge		X	Belegenheitsort ¹
Berufskosten			X ²
Sozialversicherungsbeiträge			X ³
Einkäufe in die Pensionskasse und Beiträge an die Säule 3a			X ⁴
Übrige Abzüge (Alimente)		X ¹	Verteilung nach Gesamteinkommen
Sozialabzüge		X	Verteilung nach Gesamteinkommen
Schuldzinsen			nach Lage der Aktiven
Allfällige Aufwandüberschüsse sind vom anderen Kanton/den anderen Kantonen zu übernehmen. Es darf kein Minuseinkommen verbleiben (wirtschaftliche Leistungsfähigkeit).			

- 1 Unterliegen nicht der Quellensteuer.
- 2 Unterliegen nicht der Quellensteuer, sind aber teilweise im Quellensteuertarif enthalten; hängen direkt mit dem unselbständigen Erwerbseinkommen zusammen.
- 3 Unterliegen nicht der Quellensteuer, sind aber im Quellensteuertarif enthalten; hängen direkt mit dem unselbständigen Erwerbseinkommen zusammen (Abzug Arbeitnehmeranteil vom Bruttolohn).
- 4 Unterliegen nicht der Quellensteuer. Diese Abzüge hängen aber eng mit dem Erwerbseinkommen zusammen – ohne Verteilung kann es zu Minuseinkommen führen; der Zahlungszeitraum kann zudem vom Pflichtigen beeinflusst werden.