



**Motion von André Wicki  
betreffend Beseitigung steuerlicher Begünstigung von Ausländerinnen und Ausländern  
durch die Besteuerung an der Quelle  
(Vorlage Nr. 2201.1 - 14203)**

Bericht und Antrag des Regierungsrates  
vom 4. Juni 2013

Sehr geehrter Herr Präsident  
Sehr geehrte Damen und Herren

Kantonsrat André Wicki, Zug, hat am 28. November 2012 die Motion betreffend Beseitigung steuerlicher Begünstigung von Ausländerinnen und Ausländern durch die Besteuerung an der Quelle eingereicht.

An seiner Sitzung vom 13. Dezember 2012 hat der Kantonsrat die Motion an den Regierungsrat zur Berichterstattung und Antragstellung überwiesen. Wir nehmen zum Begehren des Motionärs wie folgt Stellung:

**1. Wesen der Quellenbesteuerung**

Natürliche Personen sind aufgrund persönlicher Zugehörigkeit im Kanton Zug steuerpflichtig, wenn sie hier ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt haben. Der grösste Teil der Steuerpflichtigen wird ordentlich veranlagt, das heisst, sie erhalten eine Steuererklärung, füllen diese aus, erhalten eine Veranlagungsverfügung und überweisen dann den Steuerbetrag an die Steuerverwaltung.

Einige Tausend Steuerpflichtige werden hingegen an der Quelle besteuert, was bedeutet, dass die Arbeitgeberin oder der Arbeitgeber die darauf anfallende Steuer direkt vom Lohn abzieht und der Steuerverwaltung überweist. Der Arbeitgeberin bzw. dem Arbeitgeber ist somit die Aufgabe des Steuerbezuges übertragen.

Aktuell werden im Kanton Zug rund 24'000 Personen an der Quelle besteuert. Davon entfallen rund 10'000 Personen auf Ausländerinnen und Ausländer, welche im Kanton Zug ihren Wohnsitz haben, hier jedoch nicht über eine dauerhafte Niederlassungsbewilligung (sogenannte Bewilligung C) verfügen. Bei den anderen 14'000 handelt es sich um Personen mit Wohnsitz im Ausland, die aus Zuger Quellen Leistungen (z.B. Lohn, Verwaltungsratsvergütungen, Versicherungsleistungen etc.) erhalten.

Ausländerinnen und Ausländer mit Wohnsitz im Kanton Zug, die wegen fehlender Niederlassungsbewilligung C eigentlich der Quellenbesteuerung unterstehen würden, werden im ordentlichen Verfahren besteuert, wenn sie mit einer Schweizerin oder einem Schweizer verheiratet sind oder in eingetragener Partnerschaft leben. In diesen Fällen geht die gemeinsame Besteuerung als Ehepaar bzw. eingetragene Partnerschaft der Quellenbesteuerung vor.

Die Erhebung der Quellensteuer anstelle der Durchführung des ordentlichen Veranlagungs- und Bezugsverfahrens erweist sich als zweckmässig, wenn die Steuerpflicht ausländische Staatsangehörige trifft, die in der Schweiz steuerbare Einkünfte erzielen, sich jedoch nur kurzfristig oder vorübergehend in der Schweiz aufhalten. Bei dieser Kategorie von Personen besteht aufgrund ihrer ausgeprägten internationalen Mobilität ein erhöhtes Risiko, dass sie aus

der Schweiz wegziehen und in ihr ursprüngliches Herkunftsland zurückkehren oder z.B. an einen neuen ausländischen Arbeitsort weiterziehen, ohne ihre offenen Steuerrechnungen in der Schweiz vorher vollumfänglich zu begleichen. Weil Schweizer Steuerforderungen im Ausland nicht mittels Betreuung und Pfändung eingezogen werden können, hat das Quellensteuersystem bei diesen Personen daher vor allem eine Sicherungsfunktion. Weiter ist oft festzustellen, dass diese besonders international orientierten Personen das Schweizerische Steuersystem weniger gut kennen und/oder die deutsche Sprache nicht beherrschen, was es für sie im Vergleich zu hier aufgewachsenen Personen schwieriger macht, die teils sehr umfangreichen Mitwirkungspflichten des ordentlichen Veranlagungs- und Bezugsverfahrens reibungslos zu erfüllen. Mit dem Quellensteuerabzug erübrigt sich in den meisten Fällen das Ausfüllen einer vollständigen Steuererklärung. Davon profitiert auch die Steuerverwaltung, weil der Umgang mit sprach- und/oder rechtsunkundigen Personen oft sehr aufwändig ist, gerade wenn diese international oft den Wohnort wechseln und dadurch nicht selten gleichzeitig in verschiedenen Staaten steuerpflichtig sind, etwa weil sie auch in anderen Staaten Einkünfte erzielen oder Vermögen besitzen.

Trotz aller Unterschiede bezahlen Steuerpflichtige, die der Quellenbesteuerung unterliegen, grundsätzlich gleich hohe Steuern wie ordentlich veranlagte Steuerpflichtige. Darauf ist nachfolgend noch genauer einzugehen.

Die Quellenbesteuerung hat auch nichts mit der so genannten Besteuerung nach dem Aufwand zu tun. Bei den Quellenbesteuerten, bildet wie bei den ordentlich Besteuerten, das effektive Einkommen die Grundlage für die Besteuerung und nicht ein davon allenfalls abweichender tieferer Lebensaufwand.

- 2. Das Steuerharmonisierungsgesetz (StHG; SR 642.14) regelt die Quellensteuer in den Artikeln 32–38 detailliert, weshalb den Kantonen in diesem Bereich keine Gestaltungsspielräume zukommen. Einzig bei der Festlegung der anwendbaren Tarife haben die Kantone einen gewissen – jedoch stark eingeschränkten – Gestaltungsspielraum.**  
**Grundsatz der gleichen Steuerbelastung bei ordentlicher und bei Quellenbesteuerung**

Ausländische Arbeitnehmende, welche die Niederlassungsbewilligung (Ausweis C) nicht besitzen, im Kanton Zug jedoch steuerlichen Wohnsitz oder Aufenthalt haben, unterliegen für ihre Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit einem Steuerabzug an der Quelle. Dieser tritt an die Stelle der im ordentlichen Verfahren zu veranlagenden Steuern (vgl. § 79 Abs. 2 Steuergesetz [StG; BGS 632.1]).

Die Quellensteuer wird von den Bruttoeinkünften berechnet (§ 80 Abs. 1 StG). Steuerbar sind alle Einkünfte aus Arbeitsverhältnis, mit Einschluss der Nebeneinkünfte wie Entschädigungen für Sonderleistungen, Provisionen, Zulagen, Dienstaltes- und Jubiläumsgeschenke, Gratifikationen, Trinkgelder, Tantiemen und andere geldwerte Vorteile, sowie Ersatzeinkünfte wie Taggelder aus Kranken-, Unfall-, Haftpflicht-, Invaliden- und Arbeitslosenversicherung (§ 80 Abs. 2 StG).

Die kantonale Steuerverwaltung berechnet die Steuerbelastung entsprechend den für die Einkommenssteuern geltenden Steuersätzen und Steuerfüssen, wobei sich der Anteil für die Gemeindesteuern nach dem gewogenen Mittel der Gemeindesteuern im Kanton berechnet (§ 81 Abs. 1 und 2 StG). Bei der Berechnung der Steuerbelastung werden Pauschalen für Berufskosten und Versicherungsprämien sowie Abzüge für Familienlasten berücksichtigt (§ 82 Abs. 1

StG). Bei in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe lebenden Eheleuten, die beide erwerbstätig sind, ist für die Berechnung der Steuerbelastung dem Gesamteinkommen Rechnung zu tragen und sind die Pauschalen und Abzüge nach § 82 Abs. 1 StG sowie der Abzug bei Erwerbstätigkeit beider Eheleute (Doppelverdienerabzug) zu berücksichtigen (§ 82 Abs. 2 StG).

Sodann bleibt auch bei den Personen, die der Quellensteuer unterliegen, die ordentliche Veranlagung in den beiden folgenden Fällen vorbehalten:

- Ergänzende ordentliche Veranlagung:  
Die der Quellensteuer unterliegenden Personen werden für ihr Einkommen, das dem Steuerabzug an der Quelle nicht unterworfen ist, sowie für ihr Vermögen im ordentlichen Verfahren veranlagt. Das der Quellensteuer unterliegende Arbeitseinkommen wird für den Steuersatz mitberücksichtigt (§ 86 Abs. 1 StG).
- Nachträgliche ordentliche Veranlagung:  
Betragen die dem Steuerabzug an der Quelle unterworfenen Bruttoeinkünfte mehr als den gemäss Bundesgesetzgebung festgelegten Betrag (zurzeit 120'000 Franken), so wird eine nachträgliche ordentliche Veranlagung durchgeführt. Die an der Quelle abgezogene Steuer wird dabei angerechnet (§ 87 Abs. 1 StG). In den Fällen, in denen eine nachträgliche ordentliche Veranlagung durchzuführen ist, stellt die Quellensteuer eine reine Sicherungssteuer dar. Zudem kann in einem solchen Fall auf die Erhebung der Quellensteuer verzichtet werden, wenn die oder der Arbeitgebende hinreichend Sicherheit leistet (§ 87 Abs. 3 StG).

Ziel all dieser Bestimmungen ist es, dass die Steuerbelastung für ordentlich besteuerte Personen und für quellenbesteuerte Personen grundsätzlich gleich hoch ausfällt. In der täglichen Praxis zeigt sich, dass die Gesetzgebung dieses Ziel im Kanton Zug weitgehend erreicht hat. Die Vermutung des Motionärs, dass die Mehrheit der quellenbesteuerten Ausländerinnen und Ausländer in den Genuss einer steuerlichen Bevorzugung kämen, ist nicht richtig.

Bei genauem Hinsehen ist die Gleichbelastung auch bei dem vom Motionär ausgewählten Beispiel gewahrt. Der Motionär schreibt, dass ein ordentlich besteuertes, alleinverdienendes Familienvater mit zwei Kindern bei einem monatlichen Bruttolohn von 5'700 Franken rund 4'000 Franken Steuern bezahle, eine Ausländerin oder ein Ausländer in der gleichen Familienkonstellation und mit gleichem Lohn dagegen von der Steuer befreit sei. Die folgende Aufstellung zeigt ein anderes Bild. Während die Quellensteuer von den Bruttoeinkünften berechnet wird, ist bei der ordentlichen Besteuerung im Veranlagungsverfahren zuerst das steuerbare Einkommen zu ermitteln.

		<b>Kanton</b>	<b>Bund</b>
		Franken	Franken
<b>Bruttoerwerbseinkommen</b>	(13 x 5'700)	<b>74100</b>	<b>74100</b>
- AHV-, IV-, EO-Beiträge	(5.15 %)	3816	3816
- ALV-Beiträge	(1.1 %)	815	815
- NBU-Beiträge	(0.9 %)	667	667
- PK-Beiträge		4000	4000
- Berufsauslagen	(Pauschalabzug)	2000	2000
- Berufsauslagen	(Arbeitsweg, auswärtige Ver- pfllegung)	3900	3900
- Versicherungsabzug	(inkl. geschätzte Prämienverbil- ligung)	5900	4900
<b>Reineinkommen</b>		<b>53002</b>	<b>54002</b>
- Persönlicher Abzug		14200	2600
- Kinderabzug	(2 x 12'000 / 6'500)	24000	13000
- Eigenbetreuungsabzug	(2 x 6'000)	12000	-
- Mieterabzug		4800	-
<b>Steuerbares Einkommen</b>		<b>- 1998</b>	<b>38402</b>
- Steuerbetrag		0	101
- Elterntarif	(Bund: 251 Franken pro Kind)		-502
<b>Steuerbelastung Total</b>		<b>0</b>	<b>0</b>

Der ordentlich besteuerte Familienvater kommt auf ein steuerbares Einkommen von unter null Franken und ist deshalb ebenso wie der Quellenbesteuerte von der Einkommenssteuer befreit.

### 3. Systemimmanente Gründe für mögliche Ungleichbelastungen

Das obige Beispiel zeigt, dass unser Steuergesetz die Gleichbelastung von quellenbesteuerten und ordentlich besteuerten Personen grundsätzlich sachgerecht regelt. Dennoch muss festgehalten werden, dass eine vollständige Gleichbelastung, bei der die Steuerrechnung bei einer oder einem Quellenbesteuerten auf den Franken gleich hoch ist wie bei einer ordentlich besteuerten Person, unmöglich zu erreichen ist. Die Erhebung einer Quellensteuer hat zwangsläufig zur Folge, dass Abzüge, die bei einer ordentlichen Veranlagung in der tatsächlichen Höhe und bezogen auf den konkreten Einzelfall berücksichtigt werden können, bei der Berechnung der Quellensteuertarife nur pauschal bzw. in der Höhe eines für alle Fälle festzulegenden Durchschnittswerts berücksichtigt werden können. Insoweit führt die Quellensteuer, verglichen mit den der ordentlichen Veranlagung unterliegenden Personen, fast immer zu kleinen Abweichungen. Diese Abweichungen sind jedoch nicht gross und wirken sich – je nach konkretem Einzelfall – zugunsten oder zuungunsten der einen oder der anderen Besteuerungsart aus.

Damit Belastungsunterschiede erst gar nicht vorkommen oder zumindest klein bleiben, kommen für ausländische Arbeitnehmende mit Wohnsitz oder Aufenthalt im Kanton Zug im Wesentlichen sechs Haupttarife zur Anwendung:

- A+ Alleinstehende mit Kirchensteuer
- A- Alleinstehende ohne Kirchensteuer
- B+ Verheiratete/Alleinverdiener mit Kirchensteuer
- B- Verheiratete/Alleinverdiener ohne Kirchensteuer
- C+ Verheiratete/Doppelverdiener mit Kirchensteuer
- C- Verheiratete/Doppelverdiener ohne Kirchensteuer

Diese Tarife sind noch weiter abgestuft nach Anzahl der abzugsberechtigten Kinder, so dass die Arbeitgebenden und die Steuerverwaltung heute rund 30 verschiedene Tarife alleine für Arbeitnehmende mit Wohnsitz oder Aufenthalt im Kanton zur Anwendung bringen müssen. Dazu kommen noch spezielle Tarife für Einkünfte aus Nebenerwerb, für ausländische Künstlerinnen und Künstler, Sportlerinnen und Sportler, Referentinnen und Referenten, für ausländische Verwaltungsrätinnen und Verwaltungsräte, für im Ausland wohnhafte Empfängerinnen und Empfänger von Vorsorgeleistungen etc.

Durch diese vielen Tarife wird erreicht, dass die Steuerbelastung für ordentlich besteuerte Personen und für quellenbesteuerte Personen weitgehend gleich hoch ausfällt.

Zwischen der Quellenbesteuerung und der ordentlichen Besteuerung gibt es neben der erwähnten Pauschalierung gewisser Abzüge noch einen weiteren Unterschied, die namentlich im Kanton Zürich – aufgrund der dortigen speziellen Verhältnisse – zu parlamentarischen Vorstößen und entsprechenden Medienberichten geführt hat.

Während für ordentlich besteuerte Personen der Gemeindesteuerfuss ihrer Einwohnergemeinde zur Anwendung gelangt, ist in den verschiedenen Steuertarifen für Quellenbesteuerte der sogenannte «gewogene Steuerfuss» aller Gemeinden des Kantons berücksichtigt. Indem für alle Quellenbesteuerten im Kanton der gleiche Steuerfuss in die Tarifberechnungen einfließt, wird einerseits die Gleichbehandlung aller Quellenbesteuerten gewährleistet und es wird verhindert, dass aus den heutigen rund 30 Tarifvarianten (vgl. oben) rund 300 gemeindeabhängige Tarife werden. Eine solche Flut von Tarifvarianten würde die Informatik-Systeme aller Beteiligten fordern, sicher aber vor allem die Arbeitgebenden und die Arbeitnehmenden überfordern. Allerdings kann es in Kantonen, bei denen die Steuerfüsse der Gemeinden zum Teil sehr weit auseinander liegen (wie dies im Kanton Zürich der Fall ist), durch einen einheitlichen Steuerfuss bei der Quellenbesteuerung zu Steuerbelastungsunterschieden zwischen ordentlich besteuerten und quellenbesteuerten Personen kommen.

So wurden vor allem von ordentlich besteuerten Zürcherinnen und Zürchern sowie Winterthurerinnen und Winterthurern der gegenüber dem eigenen Steuerfuss wesentlich tiefere «gewogene Steuerfuss» der Quellenbesteuerten als ungerecht empfunden. Die Situation im Kanton Zürich ist mit derjenigen im Kanton Zug jedoch nicht vergleichbar, liegen die Steuerfüsse der Gemeinden im Kanton Zug doch viel näher beieinander als im Nachbarkanton. Auch liegt der Steuerfuss unserer Hauptstadt anders als im Kanton Zürich nicht über, sondern unter dem «gewogenen Steuerfuss», so dass deren ordentlich besteuerte Einwohnerinnen und Einwohner nicht benachteiligt werden. In den Gemeinden, deren Steuerfuss unter dem «gewogenen» liegt, zahlen ordentlich besteuerte Person etwas weniger Steuern als Quellenbesteuerte, in den anderen Gemeinden etwas mehr. Dennoch muss am einheitlichen Steuerfuss bei der Quellensteuer festgehalten werden, garantiert er doch die Gleichbehandlung innerhalb der Gruppe der Quellenbesteuerten und verhindert, dass aus den heutigen rund 30 Tarifvarianten rund 300 gemeindeabhängige Tarife werden. Eine solche Flut von Tarifvarianten würde von den Arbeitgebenden, die die Quellensteuer mit der Steuerverwaltung abrechnen müssen, kaum verstanden. Zudem ist – wie bereits erwähnt – der Belastungsunterschied aufgrund des Steuerfusses («gewogen» oder effektiv) klein. So beträgt er zwischen einer ordentlich besteuerten, verheirateten Person mit 2 Kindern und Wohnsitz in der Stadt Zug und einer quellenbesteuerten Person mit der gleichen Familienkonstellation bei einem Bruttoeinkommen von 100'000 Franken lediglich 19 Franken pro Jahr (zugunsten der ordentlich besteuerten Person).

Eine vollständige Gleichstellung zwischen ausländischen Arbeitnehmenden, die der Quellensteuer unterliegen, und den übrigen, der ordentlichen Veranlagung unterliegenden Steuerpflichtigen, könnte nur dann erreicht werden, wenn auch unter der heutigen Grenze von 120'000 Franken stets eine nachträgliche ordentliche Veranlagung durchgeführt würde. Eine

solche Lösung stünde jedoch im Widerspruch zum Steuerharmonisierungsgesetz und zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, abgesehen davon, dass diese Lösung mit einem grossen administrativen Mehraufwand verbunden wäre.

Zurzeit erarbeiten die Konferenz der kantonalen Finanzdirektorinnen und Finanzdirektoren, die Schweizerische Steuerkonferenz und die Eidg. Steuerverwaltung Vorschläge für eine noch bessere Gleichstellung von quellenbesteuerten und ordentlich besteuerten Personen. So wird etwa geprüft, ob dauerhaft in der Schweiz ansässige Ausländerinnen und Ausländer ohne Niederlassungsbewilligung C künftig überhaupt noch der Quellenbesteuerung unterliegen sollen (jene mit einer Niederlassungsbewilligung werden schon heute im ordentlichen Verfahren veranlagt und unterliegen nicht der Quellensteuer). Dazu sollen das Steuerharmonisierungsgesetz und das Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer geändert werden. Die erarbeiteten Vorschläge werden anschliessend das verwaltungsinterne Verfahren durchlaufen und dann voraussichtlich vom Bundesrat in die externe Vernehmlassung geschickt werden. Die Verbesserung der – im Kanton Zug bereits heute weitgehend realisierten – Gleichstellung von quellenbesteuerten und ordentlich besteuerten Personen ist auf Bundesebene also bereits aufgegleist. Je nach den Ergebnissen des eidgenössischen Gesetzgebungsverfahrens werden gewisse Anpassungen dann später auch in die kantonalen Steuergesetzgebungen und damit ins Zuger Steuergesetz umzusetzen sein.

#### **4. Antrag**

Gestützt auf die vorstehenden Ausführungen beantragen wir Ihnen:

die Motion von André Wicki vom 28. November 2012 Vorlage Nr. 2201.1 - 14203 sei nicht erheblich zu erklären.

Zug, 4. Juni 2013

Mit vorzüglicher Hochachtung  
Regierungsrat des Kantons Zug

Der Landammann: Beat Villiger

Der Landschreiber: Tobias Moser