Leistungen bei Erwerbsausfall infolge COVID-19



Fabienne Limacher
Rechtsanwältin, MLaw, LL. M., dipl. Steuerexpertin,
Walder Wyss AG

Das neue Rundschreiben der ESTV vom 6. April 2020 legt die steuerliche Behandlung von Leistungen gemäss der Verordnung über Massnahmen bei Erwerbsausfall im Zusammenhang mit dem Coronavirus (COVID-19) fest. Zwecks einer beförderlichen Auszahlung dieser Leistungen sind mit Bezug auf das Quellensteuerverfahren administrative Vereinfachungen vorgesehen, die zu einem zu tiefen oder zu hohen Quellensteuerabzug führen. Der Fokus der neuen Praxisfestlegung liegt auf den verschiedenen nachträglichen Korrekturmöglichkeiten, welche den quellensteuerpflichtigen Personen sowie den Steuerbehörden zustehen.

INHALT

1 Einleitung
2 Grundzüge der COVID-19-Verordnung Erwerbsausfall
2.1 Anspruchsvoraussetzungen
2.2 Höhe und Geltendmachung des Anspruchs
3 Steuerliche Behandlung
3.1 Ordentliches Veranlagungsverfahren
3.2 Quellensteuerverfahren
4 Fazit

1 Einleitung

Der Bundesrat hat mit Verordnung vom 13. März 2020 Massnahmen zur Bekämpfung des Coronavirus (COVID-19) getroffen und insbesondere eine weitgehende Schliessung von Schulen, Läden, Restaurants, Bars sowie Unterhaltungs- und Freizeitbetrieben angeordnet.[1] Personen, die von diesen Massnahmen besonders stark betroffen sind, haben gestützt auf die Verordnung über Massnahmen bei Erwerbsausfall im Zusammenhang mit dem Coronavirus (COVID-19-Verordnung Erwerbsausfall)[2] Anspruch auf Leistungen in Form von Taggeldern. Das neue Rundschreiben der ESTV vom 6. April 2020 zur steuerlichen Behandlung von Leistungen gemäss der COVID-19-Verordnung Erwerbsausfall (RS COVID-19) gibt erste Praxishinweise, wie die Erwerbsausfallentschädigungen steuerlich

1 Vgl. Art. 5 und 6 der Verordnung 2 vom 13.3.2020 über Massnahmen zur Bekämpfung des Coronavirus (COVID-19-Verordnung 2, SR 818.101.24).

2 Verordnung vom 20.3.2020 über Massnahmen bei Erwerbsausfall im Zusammenhang mit dem Coronavirus (COVID-19-Verordnung Erwerbsausfall, SR 830.31, Stand 23.4.2020).

zu behandeln sind. Im vorliegenden Beitrag werden in einem ersten Schritt die Grundrisse der Voraussetzungen zur Geltendmachung der COVID-19-Erwerbsausfallentschädigungen erörtert und in einem zweiten Schritt wird näher auf die steuerliche Behandlung dieser Taggelder gemäss RS COVID-19 eingegangen.[3]

2 Grundzüge der COVID-19-Verordnung Erwerbsausfall

2.1 Anspruchsvoraussetzungen

2.1.1 Anspruchsberechtigte Personen

Zum Bezug von COVID-19-Erwerbsausfallentschädigungen berechtigt sind Personen, die aufgrund (a) des Wegfalls der Fremdbetreuung ihrer Kinder, (b) ärztlich oder behördlich angeordneter Quarantäne oder (c) eines Veranstaltungsverbots, einer Betriebsschliessung sowie in Härtefällen aufgrund des Stillstands der Wirtschaft ihre selbständige oder unselbständige Erwerbstätigkeit[4] unterbrechen mussten und im Zeitpunkt dieser Unterbrechung obligatorisch bei der AHV versichert waren.[5] Diese Voraussetzungen können grundsätzlich auch Personen ohne Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz wie Grenzgänger erfüllen.[6]
Nachfolgend wird grob umrissen, welche weiteren Voraussetzungen zur Geltendmachung der COVID-19-Erwerbsausfallentschädigungen bei den einzelnen Fallkategorien erfüllt sein müssen und welche Personengruppen typischerweise anspruchsberechtigt sind.

Wegfall der Fremdbetreuung von Kindern

Dieses Kriterium erfüllen Eltern mit Kindern bis zum vollendeten 12. Altersjahr,[7] die ihre Erwerbstätigkeit infolge Ausfalls der Fremdbetreuung ihrer Kinder unterbrechen müssen (bspw. bei Schliessung von Kindertagesstätten, Kindergärten und Schulen oder Ausfall der betreuenden, in eine Risikogruppe fallenden Einzelperson).[8] Kann die Arbeit aber von zuhause

[3] Die Bescheinigungs- und Meldepflichten der AHV-Ausgleichskassen gegenüber den Steuerpflichtigen (vgl. Ziff. 3.1 RS COVID-19) sind nicht Gegenstand dieses Beitrags.

[4] Der Begriff richtet sich nach Art. 10 (Arbeitnehmer) bzw. Art. 12 (Selbständigerwerbende) des Bundesgesetzes über den Allgemeinen Teil des Sozialversicherungsrechts (ATSG, SR 830.1); vgl. hierzu auch BSV, Kreisschreiben über die Entschädigung bei Massnahmen zur Bekämpfung des Coronavirus – Corona-Erwerbsersatz vom 17.3.2020 (KS CE, Stand 17.4.2020), Rz. 1019–1025.

[5] Vgl. zur AHV-Pflicht Art. 1a Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Alters- und Hinterlassenenversicherung (AHVG, SR 831.10); Erläuterungen des Bundesamts für Sozialversicherungen (BSV) vom 20.3.2020 zu der Verordnung über Massnahmen bei Erwerbsausfall im Zusammenhang mit dem Coronavirus (Stand 20.3.2020, abrufbar unter https://www.bsv.admin.ch/bsv/de/home/sozialversicherungen/eo-msv/grundlagen-und-gesetze/eo-corona.html, zuletzt besucht am 23.4.2020), Art. 2 Abs. 1.

[6] Bei anders bedingtem Unterbruch (bspw. Grenzschliessung) besteht kein Anspruch; FAQ Bund/BSV (abrufbar unter https://www.bsv.admin.ch/bsv/de/home/sozialversicherungen/eo-msv/grundlagen-und-gesetze/eo-corona.html, zuletzt besucht am 23.4.2020).

[7] Am 16.4.2020 hat der Bundesrat den Anspruch in gewissen Fällen auf Eltern mit beeinträchtigten Jugendlichen ausgedehnt (vgl. Art. 2 Abs. 1 lit. b und c COVID-19-Verordnung Erwerbsausfall).

[8] Art. 2 Abs. 1 und Abs. 5 COVID-19-Verordnung Erwerbsausfall; BSV, (Fn. 4), KS CE, Rz. 1030.

aus verrichtet werden (Homeoffice), besteht nur ein Anspruch auf die COVID-19-Taggelder, sofern das Arbeitspensum infolge des Ausfalls ganz oder teilweise reduziert werden musste und daraus ein Erwerbsausfall resultiert.[9] Bei Selbständigerwerbenden ist der Anspruch auf maximal 30 Taggelder beschränkt.[10]

Quarantäne

Dieses Kriterium erfüllen Personen, die nicht selber an COVID-19 erkrankt sind, aber behördlich oder ärztlich unter Quarantäne gestellt werden (z. B. nach Kontakt mit einer positiv getesteten Person bzw. einem Verdachtsfall oder nach der Einreise in die Schweiz aus einem Risikogebiet).[11] Der Anspruch ist auf höchstens zehn Taggelder beschränkt[12] und besteht nicht, sofern in dieser Zeit die Arbeit von zuhause aus verrichtet werden kann (Homeoffice).[13]

Veranstaltungsverbot, Betriebsschliessung oder Stillstand der Wirtschaft

Dieses Kriterium erfüllen Selbständigerwerbende, die infolge des Veranstaltungsverbots einen Erwerbsausfall erleiden (bspw. Musiker, Kleinkünstler oder Autoren) oder von der Betriebsschliessung betroffen sind (bspw. Inhaber von Gastronomiebetrieben, Coiffeurgeschäften, Yogastudios, kleinen Kleiderboutiquen oder Gewerbeläden).[14] Am 16. April 2020 hat der Bundesrat im Sinne einer Abfederung von Härtefällen die Anspruchsberechtigung auf Selbständigerwerbende mit einem AHV-pflichtigen Jahreseinkommen zwischen CHF 10 000.– und CHF 90 000.– ausgedehnt, die sich infolge des weitgehenden Stillstands der Wirtschaft mit Erwerbseinbussen konfrontiert sehen, ohne dass sie direkt von einer Betriebsschliessung oder einem Veranstaltungsverbot betroffen sind (bspw. Taxifahrer, Hoteliers, Lieferanten oder Physiotherapeuten).[15]

2.1.2 Subsidiarität des Anspruchs

Der Anspruch auf COVID-19-Erwerbsausfallentschädigungen ist subsidiär und entsteht somit nur, wenn keine andere Versicherung[16] für den Eintritt dieses Risikos aufkommt (bspw. Kurzarbeitsentschädigung, private Krankentaggeldversicherung etc.) und keine Lohnfortzahlungspflicht seitens des Arbeitgebers besteht.[17]

---

9 BSV, (Fn. 4), KS CE, Rz. 1029.2.

10 Art. 3 Abs. 4 COVID-19-Verordnung Erwerbsausfall.

11 BSV, (Fn. 4), KS CE, Rz. 1035, 1036.

12 Art. 2 Abs. 1 lit. d und Abs. 1bis lit. a Ziff. 2 i. V. m. Art. 3 Abs. 5 COVID-19-Verordnung Erwerbsausfall.

13 Merkblatt AHV 6.03 Corona-Erwerbsersatz, 6 (Stand 22.4.2020, abrufbar unter https://www.ahv-iv.ch/p/6.03.d, zuletzt besucht am 23.4.2020).

14 Art. 2 Abs. 3 COVID-19-Verordnung Erwerbsausfall; BSV, (Fn. 5), Erläuterungen, Art. 2 Abs. 3; BSV, (Fn. 4), KS CE, Rz. 1037 bis 1039, 1041. Auch kantonale, vom Bundesrat bewilligte Massnahmen i. S. v. Art. 7e COVID-19-Verordnung 2 können einen Anspruch begründen (BSV, [Fn. 4], KS CE, Rz. 1041.1).

15 Art. 2 Abs. 3bis COVID-19-Verordnung Erwerbsausfall.

16 Sozialversicherung oder private Versicherung gemäss Bundesgesetz über den Versicherungsvertrag (VVG, SR 221.229.1).

17 Art. 2 Abs. 4 COVID-19-Verordnung Erwerbsausfall; BSV, (Fn. 5), Erläuterungen, Art. 2 Abs. 4; BSV, (Fn. 4), KS CE, Rz. 1042.

2.2 Höhe und Geltendmachung des Anspruchs

Die Entschädigung beträgt 80% des durchschnittlichen, vor Beginn des Anspruchs erzielten Erwerbseinkommens und wird in Form von Taggeldern von maximal CHF 196.– brutto ausbezahlt.[18] Der Anspruch auf nicht bezogene Entschädigungen verjährt fünf Jahre nachdem die bundesrätlichen Massnahmen aufgehoben worden sind.[19] Die Festsetzung und Auszahlung der COVID-19-Erwerbsausfallentschädigungen erfolgt durch die AHV-Ausgleichskassen[20] und kann direkt von den anspruchsberechtigten Personen geltend gemacht werden.[21] Zahlt der Arbeitgeber den Lohn freiwillig weiter, so ist dieser anspruchsberechtigt.[22]

3 Steuerliche Behandlung

Das RS COVID-19 (Ziff. 2) qualifiziert die COVID-19-Erwerbsausfallentschädigungen als steuerbare Ersatzeinkünfte im Sinne von Art. 23 lit. a DBG bzw. Art. 84 Abs. 2 DBG i. V. m. Art. 3 Abs. 1 QStV,[23] die an die Stelle des Einkommens aus Erwerbstätigkeit treten,[24] und unterscheidet, ob die anspruchsberechtigte Person dem ordentlichen Veranlagungsverfahren oder dem Quellensteuerverfahren unterliegt. Die sich in diesem Zusammenhang aus dem Rundschreiben ergebenden Besonderheiten werden nachfolgend näher erläutert.

3.1 Ordentliches Veranlagungsverfahren

Das RS COVID-19 hält im Zusammenhang mit dem ordentlichen Veranlagungsverfahren fest, dass die von den AHV-Ausgleichskassen direkt ausbezahlten COVID-19-Taggelder in der Steuererklärung als Erwerbsausfallentschädigungen (unter Ziffer 3.4) zu deklarieren sind.[25] Unerwähnt bleibt somit, dass im Falle der Lohnfortzahlung und Geltendmachung des Anspruchs durch den Arbeitgeber wie üblich der im Lohnausweis bescheinigte Nettolohn

18 Art. 5 Abs. 1 und 3 COVID-19-Verordnung Erwerbsausfall; BSV, (Fn. 4), KS CE, Rz. 1058; unter Abzug des Arbeitnehmerbeitrags der Sozialversicherungsbeiträge von 6,375% maximal CHF 184.– netto; den Höchstbetrag des Taggeldes erreichen entsprechend Personen mit einem durchschnittlichen Monatslohn von CHF 7350.– brutto (Merkblatt AHV 6.03, [Fn. 13], S. 4).

19 Art. 6 COVID-19-Verordnung Erwerbsausfall.

20 Art. 8 Abs. 3 COVID-19-Verordnung Erwerbsausfall.

21 Art. 7 COVID-19-Verordnung Erwerbsausfall.

22 BSV, (Fn. 4), KS CE, Rz. 1006.

23 Verordnung des EFD vom 19.10.1993 über die Quellensteuer bei der direkten Bundessteuer (QStV, SR 642.118.2).

24 RS COVID-19, Ziff. 2.

25 RS COVID-19, Ziff. 3.2.

in die Steuererklärung zu übertragen ist[26] und bei Selbständigerwerbenden die COVID-19-Erwerbsausfallentschädigung möglicherweise Eingang in die Buchhaltung findet und somit ebenfalls als Erwerbseinkommen deklariert wird.

3.2 Quellensteuerverfahren

3.2.1 Vereinfachungen bei der Bemessungsgrundlage und beim Tarif

Das Rundschreiben legt im Zusammenhang mit dem Quellensteuerverfahren zwecks rascher Ausrichtung der COVID-19-Erwerbsausfallentschädigungen durch die AHV-Ausgleichskassen massgebliche administrative Vereinfachungen fest. Gemäss den einschlägigen Bestimmungen haben die AHV-Ausgleichskassen grundsätzlich auf Ersatzeinkünfte, die nach Massgabe des versicherten Verdienstes und nicht zusätzlich zum Erwerbseinkommen ausgerichtet werden, die progressiven und die konkreten Familienverhältnisse berücksichtigenden Quellensteuertarife A, B, C und H anzuwenden[27] und somit vorgängig entsprechende Abklärungen beim Arbeitgeber bzw. bei der zuständigen Steuerbehörde zu treffen.[28] In Abweichung davon und entgegen den gesetzlichen Bestimmungen hat die zuständige Ausgleichskasse gemäss der neuen Praxisfestlegung im RS COVID-19 bei sämtlichen Quellensteuerpflichtigen[29] auf die COVID-19-Erwerbsausfallentschädigungen den fixen Quellensteuertarif D anzuwenden. Im Normalfall ist dieser (lineare) Tarif D nur auf Leistungen anwendbar, die nicht nach Massgabe des versicherten Verdienstes oder die zusätzlich neben dem ordentlichen Erwerbseinkommen ausgerichtet werden. Der Tarif D kommt somit in Fällen zur Anwendung, in denen die Höhe der steuerbaren Leistung kein Massstab für die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen und somit auch nicht für die Tarifierung ist, was auf die COVID-19-Erwerbsausfallentschädigugnen nicht zutrifft.[30] Der fixe Satz beträgt in der Steuerperiode 2020 in nahezu allen Kantonen 10%[31] und gilt selbst für Grenzgänger aus Deutschland, die grundsätzlich einem Quellensteuerabzug von 4,5% unterliegen.[32]

---

26 Vgl. Wegleitung 2020 zur Steuererklärung für natürliche Personen, Formular 2, Direkte Bundessteuer.

27 Vgl. Art. 3 Abs. 2 lit. c QStV i. V. m. Art. 1 Abs. 1 QStV.

28 Vgl. Rundschreiben Quellensteuer der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 23.10.2015, Merkblatt der kantonalen Steuerverwaltung über die Quellenbesteuerung von Ersatzeinkünften, Ziff. 3.2.

29 Hierzu hat die anspruchsberechtigte Person beim Antrag auf Leistungen anzugeben, ob ihr Erwerbseinkommen bis zum Bezug der Taggelder an der Quelle besteuert wurde, siehe RS COVID-19, Ziff. 3.3.

30 Vgl. Rundschreiben Quellensteuer, Merkblatt Ersatzeinkünfte, (Fn. 28), Ziff. 3.2; Art. 3 Abs. 3 QStV; Jud/Rufener, in: Zweifel/Beusch (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 3. Aufl., Basel 2017, Art. 85 N 10.

31 Mit Ausnahme von den Kantonen Obwalden (11%) und Genf (8%), vgl. Übersicht Auskunftsstellen/Bezugsprovisionen/Tarif D 2020 (abrufbar unter https://www.estv.admin.ch/estv/de/home/direkte-bundessteuer/quellensteuer.html, zuletzt besucht am 23.4.2020).

32 Vgl. Art. 1 Abs. 1 lit. k QStV.

3.2.2 Nachträgliche ordentliche Veranlagung und Korrektur des Quellensteuerabzugs

Die Quellensteuer hat nicht nur eine Sicherungsfunktion, sondern tritt im Grundsatz an die Stelle der im ordentlichen Verfahren auf dem Erwerbseinkommen zu veranlagenden direkten Steuern.[33] Aufgrund dieser grundsätzlichen Abgeltungswirkung und in Anbetracht der im RS COVID-19 aus pragmatischen Gründen festgelegten Anwendbarkeit des linearen Tarifs D anstatt des korrekten Tarifs ist für Quellensteuerpflichtige von besonderer Bedeutung, ob durch ein nachträgliches Veranlagungsverfahren oder durch eine Korrektur im Rahmen des Quellensteuerverfahrens eine mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip in Übereinstimmung stehende Besteuerung erzielt werden kann.

Das RS COVID-19 sieht als Möglichkeiten der Berichtigung (a) die obligatorische nachträgliche Veranlagung (Ziff. 4.5), (b) die nachträgliche ordentliche Veranlagung auf Antrag des Steuerpflichtigen (Ziff. 4.4), (c) den Antrag auf Tarifkorrektur (Ziff. 4.3) sowie (d) den Antrag auf Anwendung des korrekten Tarifcodes (Ziff. 4.2) vor, die nachfolgend weiter umrissen werden. Hierbei ist zu unterscheiden zwischen

– quellensteuerpflichtigen Personen *mit* steuerrechtlichem Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz, die aufgrund persönlicher Zugehörigkeit unbeschränkt steuerpflichtig sind (Art. 3 DBG), jedoch eine ausländische Staatsangehörigkeit haben und nicht im Besitze einer fremdenpolizeilichen Niederlassungsbewilligung sind (Art. 83 ff. DBG), und
– quellensteuerpflichtigen Personen *ohne* steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz, die als Kurzaufenthalter, Grenzgänger oder internationale Wochenaufenthalter in unselbständiger Stellung erwerbstätig sind und für das in der Schweiz erzielte Erwerbseinkommen aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit beschränkt steuerpflichtig sind (Art. 5 Abs. 1 lit. a DBG und Art. 91 ff. DBG),

da sich die Berichtigungsmöglichkeiten für diese beiden Kategorien von Quellensteuerpflichtigen unterschiedlich gestalten.

Obligatorische nachträgliche ordentliche Veranlagung

Quellensteuerpflichtige *mit* steuerrechtlichem Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz (Art. 83 DBG) unterliegen der nachträglichen ordentlichen Veranlagung, wenn diese an der Quelle erfasste Bruttoeinkünfte von mehr als CHF 120 000.– pro Jahr vereinnahmen.[34] In einem solchen Fall wird der an der Quelle abgezogene und durch die Anwendung des Tarifs D zu tief oder zu hoch ausfallende Betrag an die Steuer angerechnet[35] und dadurch eine in Übereinstimmung mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip stehende Besteuerung erzielt.

33 Vgl. Art. 87 und 99 DBG; RS COVID-19, Ziff. 4.
34 Art. 90 Abs. 2 DBG i. V. m. Art. 4 Abs. 1 QStV und Ziff. 2 des Anhangs zur QStV.
35 Vgl. Art. 90 Abs. 2 DBG, letzter Satz.

Nachträgliche ordentliche Veranlagung auf Antrag

Quellensteuerpflichtige *ohne* steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz können auf Antrag eine nachträgliche ordentliche Veranlagung verlangen und dadurch eine Anrechnung der Quellensteuer an die im ordentlichen Verfahren entstehende Steuerschuld erwirken, wenn sie einen erheblichen Teil ihrer Einkünfte aus Schweizer Quellen erzielen und sich dadurch in vergleichbaren Umständen wie eine in der Schweiz ansässige Person befinden (sog. ‹Quasi-Ansässige›).[36] Dies kann insbesondere bei Grenzgängern gegeben sein, wobei allfällige Grenzgängerregelungen in den mit den Nachbarstaaten abgeschlossenen Abkommen diesem Anspruch möglicherweise entgegenstehen.[37] Der Antrag auf eine nachträgliche ordentliche Veranlagung muss gemäss Art. 137 DBG bis Ende März des auf die Fälligkeit der Leistung folgenden Kalenderjahres bei der Veranlagungsbehörde eingereicht werden, ansonsten verwirkt diese Möglichkeit.[38]

Antrag auf Korrektur der Quellensteuer

Quellensteuerpflichtige mit steuerrechtlichem Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz, deren Bruttoeinkünfte die Schwelle von CHF 120 000.– nicht übersteigen, sowie Quellensteuerpflichtige ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz können bis Ende März des auf die Fälligkeit der Leistung folgenden Kalenderjahres gemäss Art. 137 Abs. 1 DBG bei der Veranlagungsbehörde eine anfechtbare Verfügung über Bestand und Umfang der Steuerpflicht verlangen und Antrag auf Korrektur der Quellensteuer stellen. Mit anderen Worten kann der Quellensteuerpflichtige neben der Beanstandung des verwendeten Tarifes insbesondere individuelle im Quellensteuertarif nicht bereits berücksichtigte Abzüge[39] geltend machen sowie allfällige Einwendungen zum Grundsatz der Steuerpflicht erheben. Entsprechend hält das RS COVID-19 fest, dass in einem solchen Fall sämtliche an der Quelle besteuerten Einkünfte des Steuerpflichtigen addiert werden und unter Berücksichtigung allfälliger zusätzlicher Abzüge eine Neuberechnung der Quellensteuer unter Anwendung des massgebenden, progressiven Quellensteuertarifs A, B, C oder H vorgenommen wird. Ein daraus resultierender Differenzbetrag wird entweder von der Steuerbehörde nachgefordert (Art. 138 Abs. 1 DBG) oder direkt an die quellensteuerpflichtige Person zurückerstattet (Art. 138 Abs. 2 i. V. m. Art. 16 QStV, RS COVID-19 Ziff. 4.3). Bei unbenütztem Ablauf der bis Ende März des Folgejahres laufenden Frist werden die erhobenen Quellensteuern grundsätzlich definitiv (RS COVID-19 Ziff. 4.1).[40]

---

36 Peter Locher, Kommentar zum DBG, III. Teil: Art. 102–222 DBG, Basel 2015, rev. Art. 137 N 9.

37 Jud/Rufener, (Fn. 30), Vor Art. 83–101 N 46.

38 Locher, (Fn. 36), rev. Art. 137 N 8.

39 Im Quellensteuertarif berücksichtigt sind jeweils Pauschalen für Berufskosten und Versicherungsprämien sowie Abzüge für Familienlasten (Art. 86 Abs. 1 DBG).

40 Siehe auch BGE 135 II 274 = Pra 99 (2010) Nr. 2, 12 ff.

Antrag auf Anwendung des korrekten Tarifcodes

Im Allgemeinen

In Ziff. 4.2 des RS COVID-19 wird ohne expliziten Verweis auf eine gesetzliche Grundlage festgehalten, dass die kantonale Steuerbehörde zu viel erhobene Quellensteuern auf Antrag des Steuerpflichtigen zurückzuerstatten hat. Diesbezüglich ist auf die in diesem Bereich ergangene bundesgerichtliche Rechtsprechung hinzuweisen, wonach eine solche korrekte Tarifeinstufung selbst nach unbenütztem Ablauf der bis Ende März des Folgejahres laufenden Frist nach Art. 137 DBG erfolgen kann.[41] Grundlage für diesen Anspruch ist Art. 138 DBG, welcher die Nachforderungs- bzw. Rückerstattungsrechte bei ungenügenden oder übersetzten Quellensteuerabzügen regelt und als lex specialis Art. 137 DBG vorgeht.[42] Umgekehrt kann, gestützt auf die entsprechende Bestimmung, jedoch auch die Steuerbehörde von Amtes wegen den Quellensteuerabzug korrigieren. In Anlehnung an die Bestimmungen zur Veranlagungsverjährung (Art. 120 Abs. 1 DBG) bzw. zur Rückforderung bezahlter Steuern (Art. 168 Abs. 3 DBG) muss ein aus der Anwendung des korrekten Tarifes entstehender Differenzbetrag innerhalb von fünf Jahren nach Ablauf des Zahlungsjahres entweder zulasten des Quellensteuerpflichtigen nachgefordert oder zu seinen Gunsten rückerstattet werden.[43] Es ist somit festzuhalten, dass die betroffenen quellensteuerpflichtigen Personen nach unbenütztem Ablauf der bis Ende März des Folgejahres laufenden Verwirkungsfrist insbesondere keine individuellen Abzüge mehr geltend machen, Einwendungen zum Grundsatz der Steuerpflicht erheben oder Antrag auf ordentliche Veranlagung stellen können, während jedoch ein Antrag auf korrekte Tarifeinstufung unter Einhaltung einer Frist von fünf Jahren weiterhin möglich ist.

Grenzgänger aus Deutschland im Besonderen

Das RS COVID-19 empfiehlt den kantonalen Steuerbehörden insbesondere mit Bezug auf Grenzgänger aus Deutschland, bei welchen aufgrund des ausnahmsweise anwendbaren Sondertarifs D zu hohe Quellensteuern erhoben werden, möglichst rasch gestützt auf die bereits verfügbaren Akten und unter Verzicht auf das Einverlangen des ausländischen Steuerbescheids eine Rückerstattung durchzuführen

41 Siehe BGE 135 II 274 = Pra 99 (2010), 12 ff.; dies ist nicht mehr möglich, wenn gestützt auf Art. 137 DBG eine Verfügung betreffend Bestand und Umfang der Steuerpflicht ergangen und in Rechtskraft erwachsen ist, es sei denn, die Voraussetzungen einer Revision (Art. 147 ff. DBG) bzw. eines Steuerbezugs nach Art. 151 ff. DBG (Nachsteuern) seien erfüllt, BGE 135 II 274 = Pra 99 (2010), 12 ff., 16.

42 BGE 135 II 274 = Pra 99 (2010), 12 ff., 19 f.; vgl. auch BGer, 5.3.2013, 2C_684/2012, E. 5.2; BGer, 21.12.2010, 2C_601/2010, E. 2.2.

43 Vgl. BGE 135 II 274 = Pra 99 (2010), 12 ff.; Jud/Rufener, (Fn. 30), Art. 137 N 3; Locher, (Fn. 36), Art. 138 N 12 und 18.

(RS COVID-19 Ziff. 4.3). In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass Art. 15a Abs. 1 DBA-D[44] das Besteuerungsrecht für durch Grenzgänger aus Deutschland erzieltes Erwerbseinkommen und ähnliche Vergütungen in Abkehr vom Tätigkeitsortsprinzip dem Ansässigkeitsstaat zuweist und die Schweiz als Tätigkeitsstaat zum Ausgleich maximal einen Steuerabzug von 4,5% vom Bruttobetrag der Vergütungen vornehmen darf. Ob sich somit ein den Maximalbetrag von 4,5% übersteigender Quellensteuerabzug mit dem Wortlaut von Art. 15a Abs. 1 DBA-D in Übereinstimmung bringen lässt, ist selbst bei einer temporären, für Sicherungszwecke erfolgenden Erhebung zumindest fraglich. Eine der Empfehlung des RS COVID-19 folgende beförderliche Rückerstattung des sich aus der falschen Tarifeinstufung ergebenden Differenzbetrages wäre vor diesem Hintergrund jedenfalls zu begrüssen.[45]

4 Fazit

Um zugunsten der quellensteuerpflichtigen Personen eine rasche Auszahlung der COVID-19-Erwerbsausfallentschädigung zu ermöglichen, sieht das RS COVID-19 einen sich nach einem fixen Satz richtenden Quellensteuerabzug vor. Dies steht einerseits im Widerspruch zu den Bestimmungen der QStV, nach denen bei an die Stelle von Erwerbseinkommen tretenden Ersatzeinkünften in Übereinstimmung mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip die progressiven Quellensteuertarife zur Anwendung gelangen. Andererseits stellt sich bei Grenzgängern aus Deutschland die Frage, ob dieser den staatsvertraglich festgelegten Maximalsatz von 4,5% übersteigende Abzug mit dem DBA-D vereinbar ist. Ein gesetzeskonformer Zustand wird allerdings nachträglich entweder über das ordentliche Veranlagungsverfahren oder die Berichtigungsmöglichkeiten im Quellensteuerverfahren wiederhergestellt. Aufgrund der im RS COVID-19 enthaltenen Empfehlungen ist davon auszugehen, dass die Steuerbehörden – insbesondere bei Grenzgängern aus Deutschland – von Amtes wegen tätig und eine korrekte Tarifeinstufung vornehmen werden.

[44] Abkommen vom 11.8.1971 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und Vermögen (DBA-D, SR 0.672.913.62). Es ist davon auszugehen, dass Grenzgänger ihre Grenzgängereigenschaft durch die vorübergehende durch COVID-19 bedingte Tätigkeit im Homeoffice nicht verlieren und Art. 15a DBA-D somit weiterhin anwendbar bleibt. Siehe hierzu bspw. die Mitteilung des Steueramtes des Kantons Zürich vom 28.4.2020 (abrufbar unter https://www.steueramt.zh.ch/internet/finanzdirektion/ksta/de/aktuell/mitteilungen/amtsmitteilungen_2020/home_offce_qst.html, zuletzt besucht am 29.4.2020).

[45] Siehe auch RS COVID-19, Ziff. 4.6.