

Die Aufwandbesteuerung



Lic. iur. OLIVER ARTER,
Rechtsanwalt, Zürich

Inhaltsübersicht:

1. Zum Wesen der Aufwandbesteuerung
 - 1.1 Vorbemerkungen
 - 1.2 Abgrenzung
 - 1.2.1 Steuerabkommen
 - 1.2.2 Steuererleichterungen und Steuerbefreiungen
 - 1.2.3 Vereinbarungen im Verlauf eines Veranlagungsverfahrens
 - 1.3 Problematik und Rechtfertigung der Besteuerung nach dem Aufwand
2. Rechtsgrundlagen
 - 2.1 Historische Entwicklung
 - 2.2 Geltende gesetzliche Grundlagen
3. Voraussetzungen für die Besteuerung nach dem Aufwand
 - 3.1 Allgemeine Bemerkungen
 - 3.2 Subjektive Voraussetzungen
 - 3.2.1 Mögliche berechnete Personen
 - 3.2.2 Steuerrechtlicher Wohnsitz bzw. Aufenthalt
 - 3.2.3 Aufnahme des Wohnsitzes oder Aufenthaltes
 - 3.2.4 Erwerbstätigkeit
 - 3.2.5 Schweizer Bürger und Ausländer; Doppelbürger
 - 3.2.6 Ehepaare und Kinder
 - 3.3 Objektive Voraussetzungen
 - 3.3.1 Vorbemerkungen
 - 3.3.2 Bemessungsgrundlagen
 - 3.3.2.1 Einleitende Bemerkungen
 - 3.3.2.2 Elemente der Lebenshaltungskosten im Einzelnen
 - 3.3.3 Die Kontrollrechnung
 - 3.3.3.1 Einleitende Bemerkungen
 - 3.3.3.2 Elemente der Kontrollrechnung für die direkte Bundessteuer
 - 3.3.3.3 Elemente der Kontrollrechnung für die kantonalen und kommunalen Steuern
 - 3.3.4 Abzüge
 - 3.3.5 Die modifizierte Besteuerung nach dem Aufwand als Sonderproblem
 - 3.3.6 Steuertarif und Anrechnung ausländischer Steuern
 - 3.3.6.1 Tarif
 - 3.3.6.2 Anrechnung ausländischer Steuern
4. Beginn und Dauer des Rechts auf Aufwandbesteuerung
 - 4.1 Beginn des Rechts auf Aufwandbesteuerung
 - 4.2 Erlöschen des Rechts auf Aufwandbesteuerung

5. Verfahren
6. Zusammenfassende Bemerkungen und Würdigung

1. Zum Wesen der Aufwandbesteuerung

1.1 Vorbemerkungen

Das Schweizer Steuerrecht bietet unter gewissen Voraussetzungen die Möglichkeit, dass eine steuerpflichtige Person anstelle der ordentlichen Einkommens- bzw. Vermögensbesteuerung die so genannte Besteuerung nach dem Aufwand, auch bezeichnet als Aufwand- oder Pauschalbesteuerung¹, wählen kann². Bei der Aufwandbesteuerung wird eine Person nicht nach ihrem Einkommen und Vermögen, sondern auf der Grundlage des Aufwandes³, den sie für ihre Lebenshaltung in der Schweiz betreibt⁴, besteuert⁵. Der we-

Für die Mitarbeit beim Verfassen dieses Artikels bedankt sich der Autor bei lic. iur. JAN KLEINER, Zürich. Zudem bedankt sich der Autor für das Erstellen von Verzeichnissen und Abschlussredaktion bei EVA WETTSTEIN, Zürich. Des Weiteren bedankt sich der Autor für kritische Durchsicht und wertvolle Bemerkungen bei lic. iur. DANIELLE WENGER, Rechtsanwältin, eidg. dipl. Steuerexpertin, Zürich.

- 1 Die Bezeichnung "Besteuerung nach dem Aufwand" oder "Aufwandbesteuerung" trifft den Kern dieser Besteuerungsart am besten. Allerdings wird auch der Begriff der "Pauschalbesteuerung" seit jeher verwendet. Aus dem Französischen bekannt sind die Bezeichnungen "imposition d'après la dépense", "impôt spécial" oder "impôt à forfait"; GEORGES WILHELM, *L'imposition des étrangers d'après la dépense*, StR 1998, 74. Im Italienischen werden die Bezeichnungen "imposizione forfettaria" oder "tassazione forfettaria" verwendet.
- 2 EIDGENÖSSISCHE STEUERVERWALTUNG, INFORMATIONSSTELLE FÜR STEUERFRAGEN (ESTV-Aufwandbesteuerung), Steuerinformationen, Teil E, Steuerbegriffe, Die Besteuerung nach dem Aufwand, Bern 2003, 1; FELIX RICHNER, *Pauschalbesteuerung*, ZStP 2000, 1. Medienberichten zufolge werden derzeit rund 3200 Personen nach ihrem Lebensaufwand besteuert, wobei die Mehrheit dieser Steuerpflichtigen in den Kantonen Genf, Graubünden, Waadt, Wallis und Tessin leben; NZZ vom 17.2.2006, abrufbar unter <http://www.nzz.ch/2006/02/17/zh/articleDL7YY.html>.
- 3 MARCO BERNASCONI, *Die Pauschalbesteuerung*, Übersetzung aus dem Italienischen, Zürich 1983, 1; PETER LOCHER, *Kommentar zum DBG, I. Teil, Art. 1–48 DBG, Therwil 2001*, N 1 zu Art. 14 DBG; XAVIER OBERSON, *Droit fiscal Suisse, Genf/Basel/München 2002*, § 6 N 59.
- 4 Sowie für die Lebenshaltung der von ihr unterhaltenen, in der Schweiz lebenden Personen (vgl. unten Ziff. 3.3.2.1); ESTV-Aufwandbesteuerung (FN 2), 8; LOCHER (FN 3), N 1 zu Art. 14 DBG; OBERSON (FN 3), § 6 N 61; FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN, *Handkommentar zum DBG, Zürich 2003*, N 3 zu Art. 14 DBG, sprechen, unter Verweis auf

sentliche Vorteil dieser Besteuerungsart besteht darin, dass sich die Bemessungsgrundlage der Steuer reduziert⁶, weil der ordentliche Steuersatz nur auf einen Teil des weltweiten Einkommens und Vermögens angewendet wird⁷. Daraus ergibt sich regelmässig eine beträchtliche Verringerung der individuellen Steuerbelastung⁸. Es handelt sich um ein vereinfachtes Veranlagungsverfahren⁹. Die Steuerbehörden orientieren sich an gewissen, noch näher zu erläuternden¹⁰ Faktoren und nehmen anschliessend eine Kontrollrechnung¹¹ anhand von Elementen der inländischen Einkünfte und des inländischen Vermögens vor¹².

1.2 Abgrenzung

1.2.1 Steuerabkommen

Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung¹³ besteht ein Steuerabkommen in der Regelung eines konkreten, einmaligen oder sich wiederholenden Tatbestandes, welcher von den gesetzlichen Bestimmungen abweicht und Bestand, Umfang oder Art der Erfüllung der Steuerpflicht beinhaltet¹⁴. Wird ein Steuerabkommen geschlossen, so trifft die zuständige Behörde im Einvernehmen mit dem Steuerpflichtigen eine entsprechende Verfügung¹⁵. Charakteristisch ist dabei, dass eine steuerpflichtige Person nicht mehr nach den allgemein geltenden Rechtsgrundlagen veranlagt und besteuert wird, sondern dass in Zusammenarbeit zwischen Behörde und steuerpflichtiger Person eine spezielle, nur für den jeweiligen Einzelfall geltende Ordnung vereinbart wird¹⁶. Steuerabkommen sind im Hinblick auf die Grundsätze der Rechtsgleichheit und der Gleichheit der Besteuerung problematisch¹⁷. Entsprechend sind sie im Bereich der direkten Bundessteuer mangels einer gesetzlichen Grundlage unzulässig¹⁸. Auf kantonaler Ebene sind sie gemäss dem interkantonalen Konkordat über den Ausschluss von Steuerabkommen¹⁹ ebenfalls untersagt²⁰.

Demgegenüber ist die Besteuerung nach dem Aufwand sowohl auf Bundes- wie auch auf kantonaler Ebene gesetzlich vorgesehen²¹.

1.2.2 Steuererleichterungen und Steuerbefreiungen

Keine Steuerabkommen im oben beschriebenen Sinn sind im Steuergesetz geregelte Steuererleichterungen oder Steuerbefreiungen oder allgemeine, im Gesetz enthaltene Steuererleichterungen zugunsten ganzer Gruppen von Steuerpflichtigen²². Sie beruhen stets auf einer gesetzlichen

tung 2000, 116; OBERSON (FN 3), § 6 N 57; RICHNER (FN 2), 1; RICHNER/FREI/KAUFMANN (FN 4), N 5 zu Art. 14 DBG; vgl. auch MARTIN ZWEIFEL/PETER ATHANAS (Hrsg.) (StHG-BEARBEITER), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Basel 2002; StHG-ZWAHLEN, N 1 zu Art. 6 StHG, der in der Aufwandbesteuerung eine "gesetzlich vorgesehene Bestimmung der Bemessungsgrundlagen aufgrund einer Hilfsmethode" sieht. Ähnlich auch ERNST HÖHN/ROBERT WALDBURGER, Steuerrecht, Bd. I, Bern/Stuttgart/Wien 2001, § 14 N 172. Die Steuer-Rekurskommission I Zürich sieht in der Aufwandbesteuerung eine "Sondersteuer, die – im Gegensatz zur Aufwandbesteuerung nach § 29 StG – keine Rücksicht auf den in den §§ 19 bis 27 StG geprägten Einkommensbegriff nimmt"; Steuer-Rekurskommission I Zürich, Urteil vom 16.12.1991, StE 1992, B 29.1 Nr. 3.

7 OBERSON (FN 3), § 6 N 59; RICHNER (FN 2), 1; RICHNER/FREI/KAUFMANN (FN 4), N 5 zu Art. 14 DBG. Vgl. auch Steuer-Rekurskommission I Zürich, Urteil vom 16.12.1991, StE 1992, B 29.1 Nr. 3.

8 ERNST KÄNZIG, Die eidgenössische Wehrsteuer (Direkte Bundessteuer), Basel 1982, N 1 zu Art. 18^{bis} BdBSt; KOCH/HIEB (FN 6), 116; RICHNER (FN 2), 1; vgl. auch BERNASCONI (FN 3), 1.

9 ESTV-Aufwandbesteuerung (FN 2), 1; PASCAL HINNY, Die bilateralen Verträge und ihre Auswirkungen auf unser Steuerrecht; sind Pauschalbesteuerung und Quellensteuer weiterhin zulässig?, ST 2000, 1147, 1153; KOCH/HIEB (FN 6), 116. Vgl. auch KÄNZIG (FN 8), N 1 zu Art. 18^{bis} BdBSt.

10 Dazu Ziff. 3.3.2.

11 Dazu Ziff. 3.3.3.

12 ESTV-Aufwandbesteuerung (FN 2), 1.

13 BGE 101 Ia 92 ff., 98.

14 BGer, unveröffentlichtes Urteil vom 23.1.2004 (2A.52/2003), m.w.H.; BGE 101 Ia 92 ff., 98.

15 EIDGENÖSSISCHE STEUERVERWALTUNG, INFORMATIONSTELLE FÜR STEUERFRAGEN (ESTV-Konkordat), Steuerinformationen, Teil A, Allgemeine Angaben, Das interkantonale Konkordat über den Ausschluss von Steuerabkommen vom 10. Dezember 1948, Bern 1998, 6.

16 ESTV-Konkordat (FN 15), 6.

17 ESTV-Aufwandbesteuerung (FN 2), 2.

18 BGE 121 II 273 ff., 279.

19 Konkordat zwischen den Kantonen der Schweizerischen Eidgenossenschaft über den Ausschluss von Steuerabkommen vom 10.12.1948, SR 671.1. Siehe dazu Ziff. 2.

20 Art. 1 Abs. 1: "Die Kantone verpflichten sich, keine Steuerabkommen mit Steuerpflichtigen abzuschliessen und von einer durch Gesetz oder Verordnung eingeräumten Befugnis zum Abschluss solcher Abkommen fortan keinen Gebrauch zu machen." Siehe dazu auch ESTV-Konkordat (FN 15), 1 ff., 6 f.

21 Dazu Ziff. 2. LOCHER (FN 3), N 5 zu Art. 14 DBG, m.w.H., weist darauf hin, dass dennoch gewisse Berührungspunkte zwischen (zulässiger) Aufwandbesteuerung und (unzulässigem) Steuerabkommen bestehen; dies namentlich dann, wenn über Elemente der Bemessungsgrundlage verhandelt wird oder wenn eine Einigung gleich für mehrere Jahre getroffen wird. Vgl. auch HINNY (FN 9), 1153; MAJA BAUER-BALMELLI/SANNA MAAS, Aufwandbesteuerung und englisches Konzept des Steuerstatus "Resident but not domiciled" – ein Vergleich, zsis Monatsflash 6/2006 (abrufbar unter www.zsis.ch).

22 ESTV-Konkordat (FN 15), 6 f. Als Beispiel für gesetzlich normierte Steuer-"Privilegien" können etwa die Ausnahmen von der Steuerpflicht gemäss Art. 56 DBG genannt werden.

MANFRED ROSE, Konsumorientierte Neuordnung des Steuersystems, Heidelberg 1991, von einem "konsumorientierten Besteuerungssystem". Siehe auch BGer, Urteil vom 15.5.2000, StE 2001 B 29.1 Nr. 6 (ebenfalls abgedruckt in ASA Nr. 70, 575 ff.), E. 2a.

5 Dazu Ziff. 3.3.2.

6 Und nicht etwa in einer Reduktion des Steuersatzes; MANUEL KOCH/MARKUS HIEB, Der Zuzug in die Schweiz: Vorzüge der Pauschalbesteuerung nutzen, Praxis Internationale Steuerbera-

Grundlage, weshalb sie hinsichtlich der rechtsgleichen Behandlung aller Steuerpflichtigen unproblematisch sind.

1.2.3 Vereinbarungen im Verlauf eines Veranlagungsverfahrens

Ebenfalls nicht zu den unzulässigen Steuerabkommen zählenden Vereinbarungen, die im Verlauf eines Veranlagungsverfahrens zwischen Steuerpflichtigen und der zuständigen Behörde getroffen werden. Hierbei handelt es sich nicht um Abweichungen von der gesetzlichen Ordnung, sondern vielmehr um verfahrensmässige Verständigungen zwischen Behörden und Steuerpflichtigen²³.

1.3 Problematik und Rechtfertigung der Besteuerung nach dem Aufwand

Die Aufwandbesteuerung ist politisch nicht unumstritten²⁴. Verbreitet ist die Ansicht, dass es sich um eine unredliche Privilegierung wohlhabender Steuerpflichtiger handelt²⁵. Aus juristischer Sicht wird vorgebracht, dass die Besteuerung nach dem Aufwand zu den Grundsätzen der Rechtsgleichheit²⁶, der Allgemeinheit der Steuer sowie der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit²⁷ im Widerspruch stehe²⁸.

Die Diskussionen um die Beibehaltung oder Abschaffung der Aufwandbesteuerung sind primär auf politischer Ebene²⁹ zu führen. Aus rechtlicher Sicht³⁰ trifft zu, dass den Bedenken, die unter dem Gesichtspunkt der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit geäussert werden³¹, eine gewisse Berechtigung³² nicht abgesprochen werden kann³³.

Letztlich ist eine steuerpolitische Güterabwägung vorzunehmen. Zentral ist der Aspekt der Wirtschaftsförderung³⁴. Die Möglichkeit, nach dem Lebensaufwand und nicht nach den weltweiten Einkommens- und Vermögensverhältnissen besteuert zu werden, ist für eine nicht unerhebliche Anzahl wohlhabender Ausländer Grund genug, ihren Wohnsitz in die Schweiz³⁵ zu verlegen³⁶. Davon profitieren das lokale Gewerbe, wie etwa der Bausektor, Handwerksbetriebe oder der Detailhandel, Tourismus, Anwälte sowie allgemein der Dienstleistungssektor und nicht zuletzt auch Banken, bei

Leutenegger Oberholzer. Besteuerung nach dem Aufwand. Aufhebung) einsehbar unter http://www.parlament.ch/afs/data/d/bericht/2003/d_bericht_n_k10_0_20030458_0_20040913.htm (Initiative und Kommissionsbericht) bzw. das Protokoll der entsprechenden nationalrätlichen Debatte (Dokument 03.458 Parlamentarische Initiative *Leutenegger Oberholzer Susanne*. Besteuerung nach dem Aufwand. Aufhebung.), einsehbar unter http://www.parlament.ch/ab/frameset/d/n/4709/208488/d_n_4709_208488_208596.htm.

25 ESTV-Aufwandbesteuerung (FN 2), 1; vgl. auch BERNASCONI (FN 3), 1.

26 Art. 8 BV.

27 Vgl. Art. 127 Abs. 2 BV.

28 RICHNER (FN 2), 5; RICHNER/FREI/KAUFMANN (FN 4), N 1 zu Art. 14 DBG. Auch die Steuerrekurskommission I Zürich (Urteil vom 16.12.1991, StE 1992, B 29.1 Nr. 3) ist der Ansicht, dass die Besteuerung nach dem Aufwand "der in der Schweiz üblichen Reineinkommenssteuer sowie der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit klar widerspricht". Siehe zur Verfassungsmässigkeit der Besteuerung nach dem Aufwand auch MICHAEL BEUSCH, Aufwandbesteuerung – Privileg für reiche Ausländer oder aus praktischen Gründen gebotene Art der Ermessensveranlagung? zsis Monatsflash 10/2005 (abrufbar unter www.zsis.ch), Ziff. 3.

29 Siehe dazu die Debatte im Nationalrat vom 6.10.2005 (Dokument 03.458 Parlamentarische Initiative *Leutenegger Oberholzer Susanne*. Besteuerung nach dem Aufwand. Aufhebung.), einsehbar unter http://www.parlament.ch/ab/frameset/d/n/4709/208488/d_n_4709_208488_208596.htm.

30 Vorab ist darauf hinzuweisen, dass die Aufwandbesteuerung im Rahmen der direkten Bundessteuer in einem Bundesgesetz geregelt ist, welches aufgrund des Anwendungsgebotes von Art. 191 BV grundsätzlich nicht auf seine Verfassungsmässigkeit hin überprüft werden kann. Dies gilt aber nicht für kantonale Gesetze, weshalb auf eine eingehende sachliche Auseinandersetzung mit der erwähnten Problematik nicht zu verzichten ist. Vgl. auch RICHNER/FREI/KAUFMANN (FN 4), N 2 zu Art. 14 DBG.

31 Eine Rechtfertigung scheint nur aus Praktikabilitätsgründen möglich. Dazu etwa PETER LOCHER, Praktikabilität im Steuerrecht (unter besonderer Berücksichtigung des materiellen Rechts der direkten Steuern), Festschrift zum 65. Geburtstag von Ernst Höhn, Bern 1995, 189 ff., 195.

32 Weniger gilt dies für den Gesichtspunkt der Rechtsgleichheit; vgl. zur Zulässigkeit von durch den Gesetzgeber bewusst geschaffener Inländerdiskriminierung BGE 129 II 249 ff.

33 BERNASCONI (FN 3), 1; FELIX RICHNER/WALTER FREI/ BARBARA WEBER/HANS BRÜTSCH, Kurzkommentar zum Zürcher Steuergesetz, Zürich 1997, N 2 zu § 31 StG-ZH, die in der Besteuerung nach dem Aufwand einen Verstoss gegen das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit sehen.

34 RICHNER (FN 2), 6; zur wirtschaftlichen Bedeutung auch StHG-ZWAHLEN (FN 6), N 3 zu Art. 6 StHG.

35 Oder sonst in einen anderen Staat mit vergleichbaren Besteuerungsmöglichkeiten.

36 BERNASCONI (FN 3), 1; HÖHN/WALDBURGER (FN 6), § 14 N 172. Siehe auch WILHELM (FN 1), 74, für den die Aufwandbesteuerung "un excellent moyen d'organiser leur situation fiscale et successorale sur le plan international" darstellt. Unter dem alten Regime der Erteilung von Aufenthaltsbewilligungen handelte es sich faktisch vor allem um Personen, welche ihren Lebensabend in der Schweiz verbringen wollten.

23 ESTV-Konkordat (FN 15), 7; RICHNER/FREI/KAUFMANN (FN 4), N 18 zu Art. 14 DBG, m.w.H.

24 BERNASCONI (FN 3), 1; ESTV-Aufwandbesteuerung (FN 2), 1; HAROLD GRÜNINGER, Steuerrechtliche Entwicklungen, SZW 2003, 18 ff., 26; StHG-ZWAHLEN (FN 6), N 4 zu Art. 6 StHG. Auch die Botschaft zum DBG und StHG weist darauf hin, dass die Besteuerung nach dem Aufwand "auf Zustimmung wie auf Ablehnung" stosse; Botschaft DBG/StHG, 51. Siehe auch die am 3.10.2003 von Nationalrätin *Leutenegger-Oberholzer* eingereichte parlamentarische Initiative, welche die Abschaffung der Besteuerung nach dem Aufwand forderte, und die Debatte im Nationalrat vom 6.10.2005 dazu (Dokument 03.458n Pa.Iv.

welchen bedeutende Vermögenswerte verwaltet werden³⁷. Zudem nimmt der Steuerertrag der öffentlichen Hand zu; dies sowohl durch die nach dem Aufwand erhobene Steuer selbst als auch – je nach kantonaler Regelung – im Erbfall³⁸ eines vermögenden Ausländers mit Wohnsitz in der Schweiz oder bei Schenkungen³⁹. Es verwundert daher nicht, dass eine Vielzahl anderer Staaten – bekannt ist insbesondere das englische Beispiel der "Taxation on Remittance Basis" bzw. der Steuerstatus "Resident but not Domiciled", aber auch etwa Luxemburg, Belgien, Monaco, Irland oder Liechtenstein – ähnliche Modelle kennen⁴⁰.

Im Rahmen der politischen Debatte ist somit die Frage zu beantworten, "ob die Schweiz solche Steuerzahler inskünftig behalten will oder nicht"⁴¹. Würde die Aufwandbesteuerung abgeschafft, ist nicht zu erwarten, dass Aufwandbesteuerte fortan einfach nach dem ordentlichen Regime Steuern entrichten, sondern vielmehr die Schweiz wieder verlassen. Nicht höhere, sondern tiefere Steuereinnahmen wären die Folge⁴². Betroffen ist also die Standortattraktivität der Schweiz sowie der Steuerwettbewerb im europäischen und internationalen Vergleich, welchem sich die Schweiz nicht entziehen kann⁴³.

In nächster Zeit ist deshalb zu erwarten, dass die Besteuerung nach dem Aufwand, die in der Schweizer Steuerlandschaft seit Jahrzehnten fest verankert ist⁴⁴ und an welcher im Zuge der Steuerharmonisierung festgehalten wurde⁴⁵, weiterhin möglich bleibt⁴⁶.

2. Rechtsgrundlagen

2.1 Historische Entwicklung

Die Kantone sind im Rahmen der Bundesverfassung in der Ausgestaltung ihres Steuerwesens frei⁴⁷. Entsprechend unterschiedlich waren bzw. sind seit jeher die kantonalen Steuergesetze. Diese Vielfalt führte dazu, dass die Kantone sehr unterschiedliche Regelungen hinsichtlich Steuererleichterungen oder Steuerabkommen kennen. In der Vergangenheit war es in verschiedenen Kantonen in weitgehender Weise möglich, Steuerabkommen abzuschliessen⁴⁸. Da diese unter dem Gesichtspunkt der Grundsätze der Rechtsgleichheit sowie -sicherheit grosse Bedenken weckten⁴⁹, wurde am 10. Dezember 1948 das interkantonale Konkordat über den Ausschluss von Steuerabkommen abgeschlossen⁵⁰. Neben einem Verbot des Abschlusses von Steuerabkommen wurde in diesem Konkordat auch eine Reihe von zulässigen Steuererleichterungen vorgesehen, u.a. die Aufwandbesteuerung⁵¹. Um sodann auch die Bundesgesetzgebung an die Bestimmungen des Konkordats über die Steuerpauschalierung anzupassen, wurde am 11. Oktober 1949 vom Bundesrat eine Verordnung erlassen, mit welcher in den damals noch geltenden Bundesratsbeschluss über die Erhebung einer Wehrsteuer ein neuer Art. 18^{bis} eingefügt⁵² wurde. Vorbilder für die heute geltende(n) Regelung(en) sind somit das interkantonale Konkordat über den Ausschluss von Steuerabkommen sowie Art. 18^{bis} BdBSt⁵³.

2.2 Geltende gesetzliche Grundlagen

Von der erwähnten Möglichkeit der Kantone, Steuererleichterungen namentlich in Form der Steuerpauschalierung vorzusehen, machten zahlreiche Kantone in teils unterschiedlicher Weise Gebrauch⁵⁴. Im Rahmen der Steuerharmonisierung sollte dieser Vielfalt an kantonalen Regelungen

37 Ausführlich BERNASCONI (FN 3), 1 f.; vgl. auch die Äusserungen von Nationalrat *Baader* in der nationalrätlichen Debatte zur Besteuerung nach dem Aufwand (Protokoll der Debatte, Dokument 03.458 Parlamentarische Initiative *Leutenegger Oberholzer Susanne*. Besteuerung nach dem Aufwand. Aufhebung.), abrufbar unter http://www.parlament.ch/ab/frameset/d/n/4709/208488/d_n_4709_208488_208596.htm.

38 Praktisch allerdings eher selten.

39 BERNASCONI (FN 3), 2.

40 BAUER-BALMELLI/MAAS (FN 21), N 6.

41 Ausführungen von Nationalrat *Baader* in der diesbezüglichen Debatte im Nationalrat (Protokoll der Debatte, Dokument 03.458 Parlamentarische Initiative *Leutenegger Oberholzer Susanne*. Besteuerung nach dem Aufwand. Aufhebung.); abrufbar unter http://www.parlament.ch/ab/frameset/d/n/4709/208488/d_n_4709_208488_208596.htm.

42 Ausführungen von Nationalrat *Baader* in der erwähnten nationalrätlichen Debatte (s. soeben FN 41).

43 StHG-ZWAHLEN (FN 6), N 2 zu Art. 6 StHG; RICHNER/FREI/KAUFMANN (FN 4), N 2 zu Art. 14 DBG.

44 RICHNER/FREI/KAUFMANN (FN 4), N 2 zu Art. 14 DBG; WILHELM (FN 1), 74.

45 WILHELM (FN 1), 74.

46 Vgl. FN 24; es sei an dieser Stelle aber auf die kantonale Volksinitiative in Zürich der Alternativen Liste "Schluss mit den Steuerprivilegien für ausländische Millionärinnen und Millionäre" zur Abschaffung der Aufwandbesteuerung hingewiesen.

47 ESTV-Konkordat (FN 15), 1.

48 ESTV-Konkordat (FN 15), 1; zum Begriff des Steuerabkommens siehe oben Ziff. 1.2.1.

49 Weiter stellte sich das Problem, dass der immer stärker gewordene Konkurrenzkampf unter den Kantonen um die Gewinnung reicher Steuerpflichtiger dazu führte, dass wohlhabende Personen diesen Kampf geschickt ausnutzen und für sich entsprechende Vorteile daraus ziehen konnten; ESTV-Aufwandbesteuerung (FN 2), 2; WILHELM (FN 1), 74.

50 WILHELM (FN 1), 74.

51 Art. 1 Abs. 3 lit. a des Konkordats.

52 Art. 18^{bis} BdBSt: ¹ Die nach Art. 3 Ziff. 1 lit. a oder c steuerpflichtigen Personen, die nicht Schweizerbürger sind und in der Schweiz eine Erwerbstätigkeit weder ausüben noch je ausgeübt haben, können an Stelle der Steuer vom Einkommen eine Pauschalsteuer entrichten. Das nämliche Recht steht bis zum Ablauf des auf ihre Einreise folgenden Kalenderjahres den Schweizerbürgern zu, die wegen Landesabwesenheit in den letzten zehn Jahren nicht nach Art. 3 Ziff. 1 steuerpflichtig waren und in der Schweiz Wohnsitz oder Aufenthalt nehmen, ohne hier eine Erwerbstätigkeit auszuüben. (...).

53 Vgl. auch Botschaft DBG/StHG, 51.

54 ESTV-Aufwandbesteuerung (FN 2), 2; RICHNER (FN 2), 3.

entgegen getreten werden⁵⁵. Art. 6 des Steuerharmonisierungsgesetzes schreibt den Kantonen nun zwingend vor, dass natürliche Personen unter gewissen Voraussetzungen⁵⁶ das Recht haben, zumindest bis zum Ende der laufenden Steuerperiode anstelle der Einkommens- und Vermögenssteuer eine Steuer nach dem Aufwand⁵⁷ zu entrichten⁵⁸. Die Frist für die Anpassung der kantonalen Steuergesetze⁵⁹ ist per 1. Januar 2001 abgelaufen⁶⁰.

In allen wesentlichen Punkten identisch⁶¹ ist der Wortlaut der entsprechenden Bestimmung auf Bundesebene im Gesetz über die direkte Bundessteuer, dessen Art. 14 ebenfalls die Möglichkeit der Steuerpauschalierung unter gewissen Voraussetzungen vorsieht. Art. 14 Abs. 2 DBG schreibt – im Gegensatz zur Regelung des StHG – zwingend vor, dass Ausländern das Recht auf pauschale Besteuerung bei Einhaltung aller Voraussetzungen auch "weiterhin" zusteht⁶². Zur näheren Bestimmung der Voraussetzungen und Einzelheiten der Besteuerung nach dem Aufwand bei der direkten Bundessteuer erliess der Bundesrat zudem am 15. März 1993 eine entsprechende Ausführungsverordnung⁶³.

3. Voraussetzungen für die Besteuerung nach dem Aufwand

3.1 Allgemeine Bemerkungen

Erfüllt eine Person alle Voraussetzungen für die Besteuerung nach dem Aufwand, besitzt sie den Rechtsanspruch, entsprechend besteuert zu werden⁶⁴. Es liegt nicht im Ermessen der zuständigen Steuerbehörden, eine Person nach ihrem Lebensaufwand zu besteuern oder nicht⁶⁵. Umgekehrt besteht keine Pflicht, dass eine Person – trotz Erfüllung aller Voraussetzungen – nach dem Lebensaufwand besteuert werden muss⁶⁶. Hierauf kann verzichtet werden, womit eine Besteuerung nach der ordentlichen Bemessungsgrundlage

ton Genf: Art. 14 StG-GE sowie Art. 1 bis 6 RALIPP I; Kanton Glarus: Art. 13 StG-GL; Kanton Graubünden: Art. 14 f. StG-GR; Kanton Jura: Art. 31 Abs. 5 StG-JU sowie die ordonnance concernant l'évaluation de la dépense pour l'imposition à forfait de contribuables étrangers (RSJ 641.312.21); Kanton Luzern: § 21 StG-LU sowie § 7 der Steuerverordnung des Kantons Luzern (SRL 621); Kanton Neuchâtel: Art. 16 StG-NE; Kanton Nidwalden: Art. 16 StG-NW sowie die Vollzugsverordnung zum Gesetz über die Steuern des Kantons und der Gemeinden (Steuerverordnung, NGS 521.11); Kanton Obwalden: Art. 16 StG-OW sowie die Ausführungsbestimmungen über die Besteuerung nach dem Aufwand vom 30.5.1995 und 20.3.2001 (GDB 641.417); Kanton Schaffhausen: Art. 15 StG-SH sowie § 9 der Verordnung über die direkten Steuern (SHR 641.111); Kanton Schwyz: § 15 StG-SZ, dazu das entsprechende Merkblatt des kantonalen Steueramtes, einsehbar unter <http://www.sz.ch/steuern/Aktuell/Pauschalbesteuerung.html>; Kanton Solothurn: § 20 StG-SO sowie die Steuerverordnung Nr. 18 über die Besteuerung nach dem Aufwand (BGS 614.159.18); Kanton St. Gallen: Art. 28 ff. StG-SG sowie Art. 9 der Steuerverordnung (SGS 811.11); Kanton Tessin: Art. 13 StG-TI sowie Art. 1 des Regolamento della legge tributaria (RL 10.2.1.1.1); Kanton Thurgau: § 17a StG-TG sowie die Verordnung des Regierungsrates zum Gesetz über die Staats- und Gemeindesteuern vom 10.11.1992 (TGS 640.11); Kanton Uri: Art. 18 Abs. 4 StG-UR sowie das Reglement über die Besteuerung nach dem Aufwand vom 17.5.2005; Kanton Waadt: Art. 18 StG-VD; Kanton Valais: Art. 11 StG-VS sowie der Beschluss des Staatsrates über die Pauschalsteuer vom 30.9.1992; Kanton Zug: § 14 StG-ZG sowie § 4 der Verordnung zum Steuergesetz (BGS 632.11); Kanton Zürich: § 13 StG-ZH sowie die Weisung des kantonalen Steueramtes über die Besteuerung nach dem Aufwand vom 28.7.1999, abrufbar unter http://www.steuern.zh.ch/erlasse_merkblaetter/w_aufwandbesteuerung.htm.

58 Vgl. Art. 6 Abs. 1 StHG. Für diejenigen Kantone, deren Steuergesetze bereits Bestimmungen über eine Besteuerung nach dem Aufwand enthielten, bedeutet bzw. bedeutete dies, dass bis zum Jahre 2001 die von Art. 6 StHG vorgesehene Form übernommen werden musste; ESTV-Aufwandbesteuerung (FN 2), 3; siehe auch RICHNER (FN 2), 3.

59 ESTV-Aufwandbesteuerung (FN 2), 3.

60 Freigestellt blieb es den Kantonen aber ausdrücklich, ob Ausländern das Recht auf Steuerpauschalierung auch weiterhin, d.h. zeitlich unbeschränkt, gewährt werden soll oder nicht; Art. 6 Abs. 2 StHG; ESTV-Aufwandbesteuerung (FN 2), 3; RICHNER (FN 2), 3.

61 ESTV-Aufwandbesteuerung (FN 2), 3.

62 Art. 14 Abs. 2 DBG: Sind diese Personen nicht Schweizer Bürger, so steht ihnen das Recht auf Entrichtung der Steuer nach dem Aufwand auch weiterhin zu." ESTV-Aufwandbesteuerung (FN 2), 3.

63 Verordnung über die Besteuerung nach dem Aufwand bei der direkten Bundessteuer vom 15.3.1993, SR 642.123 (nachfolgend VO des Bundesrates über die Besteuerung nach dem Aufwand). Siehe auch Art. 14 Abs. 4 DBG.

64 RICHNER/FREI/KAUFMANN (FN 4), N 4 zu Art. 14 DBG; StHG-ZWAHLEN (FN 6), N 6 zu Art. 6 StHG.

65 StHG-ZWAHLEN (FN 6), N 6 zu Art. 6 StHG.

66 ESTV-Aufwandbesteuerung (FN 2), 5; HÖHN/WALDBURGER (FN 6), § 14 N 173; WILHELM (FN 1), 75. Zu beachten ist, dass der Aufwandbesteuerte trotzdem der AHV-Pflicht untersteht. Der Minimalbetrag beträgt CHF 445.00 pro Jahr, der Maximalbetrag CHF 10 100.00 pro Jahr.

55 ESTV-Aufwandbesteuerung (FN 2), 2; RICHNER (FN 2), 3.

56 Dazu Ziff. 3.

57 Vgl. die kantonalen Regelungen: Kanton Aargau: § 24 StG-AG sowie § 5 der Verordnung zum Steuergesetz StGV (SAR 651.111), dazu das Merkblatt "Besteuerung nach dem Aufwand" des Steueramtes des Kantons Aargau, abrufbar unter <http://www.steuern.ag.ch>; Kanton Appenzell-Ausserrhodens: Art. 16 StG-AR sowie Art. 6 der Verordnung zum Steuergesetz (Steuerverordnung, BGS 621.111); Kanton Appenzell-Innerrhodens: Art. 17 StG-AI sowie der Standeskommissionsbeschluss zum Steuergesetz und zur Steuerverordnung vom 5.12.2000, abrufbar unter http://steuern.ai.ch/file/1/ct_64_ct-Download1.pdf; Kanton Basel-Land: § 10^{bis} StG-BL; Kanton Basel-Stadt: § 14 StG-BS, dazu das Merkblatt "Besteuerung nach dem Aufwand" der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt, abrufbar unter <http://www.steuerverwaltung.bs.ch>; Kanton Bern: Art. 16 StG-BE sowie die Verordnung über die Besteuerung nach dem Aufwand VBA (BSG 661.312.21); Kanton Fribourg: Art. 14 StG-FR sowie der Beschluss vom 20.3.2001 über die Besteuerung nach dem Aufwand (SGF 631.31); Kan-

erfolgt⁶⁷. Die freiwillige Besteuerung nach dem Aufwand ohne Erfüllung aller Voraussetzungen ist hingegen nicht möglich⁶⁸.

Nachfolgend werden die Voraussetzungen, welche eine steuerpflichtige Person zu erfüllen hat, um nach ihrem Lebensaufwand besteuert zu werden, im Einzelnen erläutert.

3.2 Subjektive Voraussetzungen

3.2.1 Mögliche berechnete Personen

Gemäss dem Wortlaut von Art. 6 StHG und Art. 14 DBG können nur natürliche Personen nach dem Aufwand besteuert werden⁶⁹. Die pauschale Besteuerung juristischer Personen ist nicht vorgesehen⁷⁰. Der Kontext und die systematische Einbettung der Normen über die Besteuerung nach dem Aufwand zeigen, dass auch eine Besteuerung von Personengesellschaften nach dem Aufwand unzulässig ist⁷¹. Folglich können nur Privatpersonen den Lebensaufwand zur Bemessungsgrundlage für ihre Steuerbelastung erheben⁷².

3.2.2 Steuerrechtlicher Wohnsitz bzw. Aufenthalt

Um unter die schweizerische Steuerhoheit zu fallen, müssen Personen, die nach ihrem Lebensaufwand besteuert werden wollen, die ordentlichen Voraussetzungen der Steuersubjektivität erfüllen⁷³. Zu begründen ist ein steuerrechtlicher Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz⁷⁴.

3.2.3 Aufnahme des Wohnsitzes oder Aufenthaltes

Eine Person kann nur dann der Aufwandbesteuerung unterstellt werden, wenn sie erstmals ihren Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz begründet oder wenn sie zuvor während mindestens zehn Jahren landesabwesend war⁷⁵.

Nicht jede Anwesenheit in der Schweiz stellt einen Abschlussgrund hinsichtlich der Besteuerung nach dem Aufwand dar. Eine Besteuerung nach dem Aufwand ist nur ausgeschlossen, wenn sich die Landesabwesenheit so gestaltet, dass sie einen steuerrechtlichen Aufenthalt oder Wohnsitz in der Schweiz zu begründen vermag.

3.2.4 Erwerbstätigkeit

Zentral für die Zulässigkeit der Aufwandbesteuerung ist die Voraussetzung, dass die steuerpflichtige Person in der Schweiz keiner Erwerbstätigkeit nachgeht⁷⁶. Erwerbstätigkeit stellt jede haupt- oder nebenberufliche Tätigkeit⁷⁷ dar, welche zur Erzielung von Einkommen ausgeübt wird⁷⁸, ob in selbständiger oder unselbständiger Stellung⁷⁹.

Zwingend für die Begriffsbestimmung ist die entgeltliche Ausübung⁸⁰ der Tätigkeit⁸¹. Es muss also ein "Erwerbsszweck" vorliegen⁸². Ein solcher fehlt, wenn ein entrichteter Lohn nur als Unkostenersatz zu qualifizieren ist oder eine Tätigkeit gänzlich ehrenamtlich ausgeübt wird⁸³. Für die Annahme einer Erwerbstätigkeit ist im Weiteren ein ge-

wisser quantitativer Umfang erforderlich – einige geschäftliche Telefonate vom privaten schweizerischen Domizil aus genügen für eine Berufsausübung in der Schweiz nicht⁸⁴.

Schwieriger gestaltet sich die Frage, wie die Formulierung des DBG und StHG zu verstehen ist, es dürfe "hier" keine Erwerbstätigkeit ausgeübt werden⁸⁵. Nach konstan-

67 Wobei das Recht, auf eine Pauschalierung zu verzichten, anlässlich jeder Veranlagungsperiode besteht; LOCHER (FN 3), N 4 zu Art. 14 DBG; StHG-ZWAHLEN (FN 6), N 6 zu Art. 6 StHG.

68 BERNASCONI (FN 3), 9; EIDGENÖSSISCHE STEUERVERWALTUNG, HAUPTABTEILUNG DIREKTE BUNDESSTEUER (ESTV-Kreisschreiben), Kreisschreiben Nr. 9, Verordnung über die Besteuerung nach dem Aufwand bei der direkten Bundessteuer, Bern 1993, 1; LOCHER (FN 3), N 7 zu Art. 14 DBG.

69 ESTV-Aufwandbesteuerung (FN 2), 4; KOCH/HEEB (FN 6), 117; RICHNER (FN 2), 7; StHG-ZWAHLEN (FN 6), N 7 zu Art. 6 StHG.

70 StHG-ZWAHLEN (FN 6), N 7 zu Art. 6 StHG.

71 StHG-ZWAHLEN (FN 6), N 7 zu Art. 6 StHG.

72 Anzumerken bleibt, dass selbstverständlich eine natürliche Person, die im Ausland einer Personengesellschaft angehört und in der Schweiz ihren Wohnsitz hat, die Besteuerung nach dem Aufwand wählen kann, sofern sie die übrigen Voraussetzungen erfüllt – namentlich, dass sie in der Schweiz keiner Erwerbstätigkeit nachgeht; vgl. unten Ziff. 3.2.4 und StHG-ZWAHLEN (FN 6), N 7 zu Art. 6 StHG.

73 StHG-ZWAHLEN (FN 6), N 15 zu Art. 6 StHG.

74 Vgl. Art. 3 Abs. 1 DBG.

75 Art. 14 Abs. 1 DBG; Art. 6 Abs. 1 StHG; ESTV-Kreisschreiben (FN 68), 1; StHG-ZWAHLEN (FN 6), N 18 zu Art. 6 StHG.

76 Art. 14 Abs. 1 DBG; Art. 6 Abs. 1 StHG; StHG-ZWAHLEN (FN 6), N 19 ff. zu Art. 6 StHG; BGE 87 I 376 ff.

77 BGer, Urteil vom 15.5.2000, StE 2001 B 29.1 Nr. 6, a (ebenefalls abgedruckt in ASA Nr. 70, 575 ff.); Bemerkungen zu diesem Urteil bei GRÜNINGER (FN 24), 26 ff.; BERNASCONI (FN 3), 10.

78 BERNASCONI (FN 3), 10; ESTV-Kreisschreiben (FN 68), 2; ESTV-Aufwandbesteuerung (FN 2), 5; StHG-ZWAHLEN (FN 6), N 21 zu Art. 6 StHG.

79 StHG-ZWAHLEN (FN 6), N 21 zu Art. 6 StHG.

80 Dazu ein Urteil des Bundesgerichtes aus dem Jahre 1948, in dem entschieden wurde, dass ein ausländisches Verwaltungsratsmitglied, welches eine feste Entschädigung, Tantiemen sowie Taggelder bezieht, eine Erwerbstätigkeit ausübt und somit kein Recht auf Besteuerung nach dem Aufwand hat, ASA Nr. 17, 391 ff.

81 RICHNER/FREI/KAUFMANN (FN 4), N 11 zu Art. 14 DBG.

82 StHG-ZWAHLEN (FN 6), N 21 zu Art. 6 StHG.

83 StHG-ZWAHLEN (FN 6), N 21 zu Art. 6 StHG. Ähnlich auch BERNASCONI (FN 3), 11, der dafür plädiert, dass bei ehrenamtlicher Tätigkeit Einkünfte bis zum Betrag von CHF 12000.– noch keine Erwerbstätigkeit begründen sollen. Einkünfte bis zu solcher Höhe werden m.E. regelmässig blossen Unkostenersatz darstellen, doch dürfte es schwierig sein, hier eine genaue betragsmässige Grenze zu bestimmen. Siehe auch RICHNER/FREI/KAUFMANN (FN 4), N 12 zu Art. 14 DBG.

84 BGer, Urteil vom 15.5.2000, StE 2001, B 29.1 Nr. 6, b.

85 Vgl. StHG-ZWAHLEN (FN 6), N 19 zu Art. 6 StHG.

ter höchstrichterlicher Rechtsprechung⁸⁶ darf keine Berufsausübung auf schweizerischem Boden, d.h. auf dem geographischen Gebiet der Schweiz⁸⁷, vorliegen⁸⁸. Die Beweislast hierfür liegt bei der zuständigen Steuerbehörde⁸⁹. Die steuerpflichtige Person, welche die Aufwandbesteuerung beantragt, darf somit physisch in der Schweiz keine Erwerbstätigkeit ausüben⁹⁰, andernfalls die Besteuerung nach dem Aufwand ausgeschlossen ist. Irrelevant ist, ob die Berufsausübung in einem Zusammenhang mit der Schweizer Wirtschaft steht oder nicht⁹¹. Ebenso nicht von Belang ist der Wohnsitz/Sitz des Arbeitgebers oder wie die Arbeit "verwertet" wird⁹². Entscheidend ist die persönliche Anwesenheit. Demgegenüber steht eine Erwerbstätigkeit im Ausland einer Aufwandbesteuerung nicht entgegen, unabhängig davon, ob sie für einen ausländischen oder Schweizer Arbeitgeber erbracht wird⁹³.

Ob es von Bedeutung ist, dass eine Person in der Vergangenheit in der Schweiz bereits einmal einer Erwerbstätigkeit nachgegangen ist, ist umstritten. Allein aus der Tatsache, dass der Steuerpflichtige – sei dies auch innert der letzten zehn Jahre – in der Schweiz einer Erwerbstätigkeit nachgegangen ist, kann nach der hier vertretenen Ansicht nicht geschlossen werden, dass die Besteuerung nach dem Aufwand ausgeschlossen ist⁹⁴. Dies zeigt sich aus einem Vergleich zwischen der Formulierung von Art. 18^{bis} BdBSt und derjenigen von Art. 14 DBG bzw. Art. 6 StHG: Während in erstgenannter Bestimmung noch explizit gefordert wurde, dass die in Frage kommenden Steuersubjekte "in der Schweiz eine Erwerbstätigkeit weder ausüben *noch je ausgeübt haben*", sind sowohl das DBG als auch das StHG insofern milder, als sie lediglich fordern, dass diese Personen "hier keine Erwerbstätigkeit ausüben"⁹⁵. Daraus kann geschlossen werden, dass – wollte man eine Erwerbstätigkeit in der Vergangenheit weiterhin allgemein und unabhängig von deren Dauer als Hinderungsgrund für die Aufwandbesteuerung betrachten – auch der ursprüngliche, restriktivere Gesetzestext beibehalten worden wäre.

Eine Erwerbstätigkeit in der Vergangenheit kann aber von Bedeutung sein, wenn sie – zusammen mit einer Aufenthaltsdauer von bestimmter Länge – einen steuerrechtlich relevanten Aufenthalt innerhalb der letzten zehn Jahre begründet⁹⁶. In diesem Fall scheidet die Möglichkeit der Aufwandbesteuerung aus, da der Wohnsitz oder Aufenthalt *erstmalig* oder nach einer *Landesabwesenheit*⁹⁷ von *mindestens zehn* Jahren zu begründen ist.

Folglich ist bei Vorliegen einer in der Vergangenheit erfolgten Erwerbstätigkeit in der Schweiz wie folgt vorzugehen: Zunächst muss geklärt werden, ob diese innert der letzten zehn Jahre stattfand. Ist dem so, ist zusätzlich zu prüfen, ob die mit der Erwerbstätigkeit verbundene Anwesenheit in der Schweiz einen steuerrechtlich relevanten Aufenthalt oder Wohnsitz begründete. Erst wenn auch dies gegeben ist, entfällt die Möglichkeit der Besteuerung nach dem Aufwand.

Das Fehlen einer Erwerbstätigkeit ist auch über das Steuerrecht hinaus von Bedeutung: Nicht-EU-Ausländern, welche weniger als 55 Jahre alt sind, wird eine Aufent-

haltsbewilligung regelmässig nur erteilt, wenn ihnen auch eine Arbeitsbewilligung erteilt werden kann⁹⁸. Dies steht in

-
- 86 BGer, Urteil vom 15.9.1961, ASA Nr. 30, 366 ff.; BGer, Urteil vom 15.5.2000, StE 2001, B 29.1 Nr. 6.
- 87 StHG-ZWAHLEN (FN 6), N 19 zu Art. 6 StHG, m.w.H.
- 88 BGer, Urteil vom 15.9.1961, ASA Nr. 30, 366 ff., 368; BGer, Urteil vom 15.5.2000, StE 2001, B 29.1 Nr. 6, a.
- 89 BGer, Urteil vom 15.5.2000, StE 2001 B 29.1 Nr. 6, b (ebenfalls abgedruckt in ASA Nr. 70, 575 ff.); BGE 121 II 257 ff., 266; BGer, Urteil vom 15.9.1961, ASA Nr. 62, 720 ff., 720.
- 90 StHG-ZWAHLEN (FN 6), N 19 zu Art. 6 StHG, m.w.H.
- 91 BGer, Urteil vom 15.9.1961, ASA Nr. 30, 366 ff., 368 f. (BGE 87 I 376 ff.).
- 92 LOCHER, PETER: Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, Bern 2005, 418. Zustimmend StHG-ZWAHLEN (FN 6), N 19 zu Art. 6 StHG. A.A. BERNASCONI (FN 3), 12, der den Standpunkt vertritt, dass Schriftstellern oder Wissenschaftlern, welche den "intellektuellen Teil" ihrer Arbeit in der Schweiz vollbringen, diese dann aber im Ausland verwerten lassen, die Aufwandbesteuerung gewährt werden sollte; dies unter der Voraussetzung, dass sie in der Schweiz weder eine Betriebsstätte unterhalten noch über Angestellte verfügen. M.E. kann dem, entsprechend der dargelegten Überlegungen, nicht gefolgt werden. Massgebend ist der Ort der physischen Arbeitsleistung.
- 93 BERNASCONI (FN 3), 10; BGer, Urteil vom 15.5.2000, StE 2001 B 29.1 Nr. 6 (ebenfalls abgedruckt in ASA Nr. 70, 575 ff.). Entsprechend kann etwa ein Handelsreisender, der ausschliesslich das Ausland bereist, zu seinem Schweizer Wohnsitz aber keinerlei geschäftliche, sondern nur persönliche Beziehungen aufweist, nach dem Aufwand besteuert werden; KÄNZIG (FN 8), N 3 zu Art. 18^{bis} BdBSt. A.A., jedoch ohne Begründung, ESTV-Aufwandbesteuerung (FN 2), 5; ebenso BERNASCONI (FN 3), 10.
- 94 So aber ESTV-Kreis Schreiben (FN 68), 1; ebenso RICHTER/FREI/KAUFMANN (FN 4), N 7 zu Art. 14 DBG; LOCHER (FN 3), N 6 zu Art. 14 DBG.
- 95 Aus diesem Grunde vermag auch der Verweis bei RICHTER/FREI/KAUFMANN (FN 4), N 7 zu Art. 14 DBG, auf BGE 87 I 376 ff. (ASA Nr. 30, 366 ff.) nicht zu überzeugen, da diesem Entscheid die Bestimmung des Art. 18^{bis} BdBSt zu Grunde lag.
- 96 Vgl. Art. 3 Abs. 3 DBG.
- 97 Zum Begriff der Landesabwesenheit oben 3.2.3 Aufnahme des Wohnsitzes oder Aufenthaltes.
- 98 Art. 34 BVO; siehe auch LOCHER (FN 3), N 7 zu Art. 14 DBG. Andernfalls bleibt nur der Ausnahmetatbestand von Art. 36 BVO, welcher vorsieht, dass anderen nichterwerbstätigen Ausländern Aufenthaltsbewilligungen erteilt werden, wenn wichtige Gründe es gebieten. Als solche werden in gewissen Kantonen auch fiskalische Interessen betrachtet. In diesem Fall sind jedoch zusätzliche Voraussetzungen zu erfüllen. Gemäss dem BUNDESAMT FÜR MIGRATION, Weisungen und Erläuterungen über Einreise, Aufenthalt und Arbeitsmarkt (ANAG-Weisungen), Bern, Mai 2006, Ziff. 555, muss der gesuchstellende Ausländer in diesem Fall nachweisen, dass er Beziehungen zur Schweiz besitzt (schweizerische Vorfahren, Schule, Studium oder Ausbildung in der Schweiz, frühere lange oder wiederholte Aufenthalte), den Lebensmittelpunkt in die Schweiz verlegt und sich während insgesamt mindestens sechs Monaten pro

einem gewissen Widerspruch zu den Voraussetzungen für die Besteuerung nach dem Aufwand⁹⁹. Die Praxis¹⁰⁰ behilft sich mit einer Anstellung in der Schweiz, beispielsweise bei einer neu gegründeten Gesellschaft, bei welcher Aktivitäten allein im Ausland ausgeführt werden¹⁰¹. Eine solche Erwerbstätigkeit, welche sich physisch in der Schweiz nicht verwirklicht, steht der Aufwandbesteuerung nicht entgegen¹⁰².

Aus dem oben Dargelegten ergibt sich e contrario, dass Personen, deren Erwerbstätigkeit sich einzig im Ausland auswirkt, aber in der Schweiz erbracht wird, nicht der Besteuerung nach dem Aufwand unterstellt werden können¹⁰³. Wenn also Verwaltungsräte¹⁰⁴, Sportler¹⁰⁵, Musiker, Komponisten, Künstler¹⁰⁶, Erfinder usw. ihre Arbeit auf dem Landesgebiet der Schweiz erbringen, ist eine Besteuerung nach ihrem Lebensaufwand ausgeschlossen, selbst wenn sich die "Resultate" ihrer Arbeit einzig im Ausland manifestieren¹⁰⁷.

3.2.5 Schweizer Bürger und Ausländer; Doppelbürger

Grundsätzlich können sowohl Schweizer Bürger als auch Ausländer für die Besteuerung nach dem Aufwand optieren. Unterschiede bestehen jedoch in der Dauer, für welche diese Besteuerungsart gewählt werden kann¹⁰⁸.

Eine Person, die das Schweizer Bürgerrecht innehat, kann – sofern sie die übrigen Voraussetzungen erfüllt – nur, aber immerhin, beim Zuzug in die Schweiz bis zum Ende der laufenden Steuerperiode für die Besteuerung nach dem Aufwand optieren¹⁰⁹. Für ausländische Staatsangehörige gilt folgendes: Im Bereich der direkten Bundessteuer sieht Art. 14 Abs. 2 DBG zwingend vor, dass die Aufwandbesteuerung nicht nur für die laufende Periode, sondern auch weiterhin – zeitlich grundsätzlich unbeschränkt¹¹⁰ – mög-

tender Komplementär – einer Erwerbstätigkeit nachgegangen wird, ist die Besteuerung nach dem Aufwand nicht mehr möglich. Zum Ganzen BERNASCONI (FN 3), 11.

105 Vgl. STEPHAN HÜRLIMANN, Professioneller Sport und Steuern, Grundsätzliches aus nationaler und internationaler Sicht, CaS 2004, 199 ff., 207 f.

106 BERNASCONI (FN 3) plädiert dafür, dass Künstler, welche vereinzelt in der Schweiz auftreten und ihre Einkünfte wohltätigen Organisationen zukommen lassen, ebenfalls als nicht erwerbstätig zu gelten haben. Dies trifft zu, weil diese Konstellation mit der erwähnten ehrenamtlichen Tätigkeit vergleichbar ist. Es dürfte aber nicht unproblematisch sein, im Einzelfall jeweils zu überprüfen oder festzulegen, wie oft jemand in der Schweiz in solchen Fällen tätig sein darf und eine Kontrolle darüber zu haben, ob ein Einkommen tatsächlich an wohltätige Organisationen fließt. Abhilfe könnte in solchen Fällen eine dahingehende Lösung schaffen, dass ein Künstler (o.ä.), der in genannter Weise in der Schweiz auftreten möchte, den Nachweis dafür erbringen muss, dass sich a) seine Tätigkeit in einem gewissen Rahmen hält und dass b) sämtliche Einkünfte daraus an wohltätige Organisationen gespendet werden. Siehe zum Ganzen BERNASCONI (FN 3), 11. Ähnlich auch PETER AGNER/ANGELO DIGERONIMO/HANS-JÜRGEN NEUHAUS/GOTTHARD STEINMANN, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Ergänzungsband, Zürich 2000, N 5 zu Art. 14 DBG.

107 ESTV-Kreisschreiben (FN 68), 2; StHG-ZWAHLEN (FN 6), N 22 zu Art. 6 StHG.

108 ESTV-Kreisschreiben (FN 68), 1; ESTV-Aufwandbesteuerung (FN 2), 4 f.; LOCHER (FN 3), N 6 zu Art. 14 DBG. Mit RICHTNER/FREI/KAUFMANN (FN 4), N 15 zu Art. 14 DBG, ist darauf aufmerksam zu machen, dass diese Differenzierung unter dem Blickwinkel der Rechtsgleichheit Bedenken weckt. Eine Begründung für diese Ungleichbehandlung kann jedenfalls nicht darin liegen, dass die Einkommens- und Vermögensverhältnisse bei Ausländern schwieriger zu ermitteln seien; es wäre nicht einzusehen, weshalb diese Schwierigkeiten bei einem zuziehenden Schweizer nach Ablauf einer Steuerperiode bereits wegfallen, bei ausländischen Staatsangehörigen aber fortauern. S. zum Ganzen oben Ziff. 1.3, insb. aber auch oben FN 32 sowie BGE 129 II 249 ff. zur Zulässigkeit von durch den Gesetzgeber bewusst geschaffener Inländerdiskriminierung.

109 ESTV-Kreisschreiben (FN 68), 2; LOCHER (FN 3), N 8 zu Art. 14 DBG; StHG-ZWAHLEN (FN 6), N 12 zu Art. 6 StHG.

110 Zum Ende des Rechts auf Besteuerung nach dem Aufwand unten Ziff. 4.2. HINNY (FN 9) weist auf das Verhältnis dieser Regelung zu den bilateralen Verträgen mit der EU, namentlich zum Personenfreizügigkeitsabkommen, hin. An sich ist nach diesen Abkommen die hier vorliegende Schlechterstellung von Inländern gegenüber EU-Ausländern (sog. Inländerdiskriminierung) unzulässig. Auf dieses Verbot der Inländerdiskriminierung können sich jedoch grundsätzlich nur Erwerbstätige berufen, gerade also dieser Personenkreis, der von einer Besteuerung nach dem Aufwand ausgeschlossen ist. Einzig diejenigen Personen, die sich ausnahmsweise ohne Erwerbstätigkeit auf die Inländergleichbehandlung berufen können (nichterwerbstätige Familienangehörige einer freizügigkeitsberechtigten Person) hätten damit die Möglichkeit, gestützt auf das Verbot der Inländerdiskriminierung die Aufwandbesteuerung zu verlangen. Darunter fallen aber lediglich unter 21-jährige Kinder von Erwerbstätigen oder von solchen Erwerbstätigen unterhaltene Personen. Siehe zum Ganzen HINNY (FN 9), 1152 ff.

Kalenderjahr in der Schweiz aufhalten und eine allfällige Erwerbstätigkeit nur im Ausland und lediglich in beschränktem Umfang ausüben wird.

99 Vgl. GRÜNINGER (FN 24), 28.

100 Siehe etwa BGer, Urteil vom 15.5.2000, StE 2001 B 29.1 Nr. 6 (ebenfalls abgedruckt in ASA Nr. 70, 575 ff.).

101 StHG-ZWAHLEN (FN 6), N 20 zu Art. 6 StHG. Gerade diese Konstellation lag dem oben zitierten Urteil des Bundesgerichtes zu Grunde (BGer, Urteil vom 15.5.2000, StE 2001 B 29.1 Nr. 6 [ebenfalls abgedruckt in ASA Nr. 70, 575 ff.]).

102 BGer, Urteil vom 15.5.2000, StE 2001 B 29.1 Nr. 6 (ebenfalls abgedruckt in ASA Nr. 70, 575 ff.); StHG-ZWAHLEN (FN 6), N 20 zu Art. 6 StHG.

103 StHG-ZWAHLEN (FN 6), N 22 zu Art. 6 StHG.

104 Nach BERNASCONI (FN 3) sollten Kommanditäre einer Schweizer Kommanditgesellschaft, die nur die Zinsen, die ihrer Quote entsprechen, sowie ihren Anteil am Gewinn beziehen, nicht als erwerbstätig gelten. Dem ist zuzustimmen, bringt doch die Stellung als Kommanditär per se noch kein berufliches Tätigwerden mit sich; sobald jedoch – etwa als unbeschränkt haf-

lich ist¹¹¹. In diesem Punkt unterscheidet sich die Regelung des StHG von derjenigen des DBG: Art. 6 Abs. 2 StHG ist als "Kann-Vorschrift" formuliert¹¹². Dies bedeutet, dass es den Kantonen offen gelassen ist, ob sie die Aufwandbesteuerung ausländischen Staatsangehörigen auch über die Zugsperiode hinweg zugestehen wollen¹¹³. Allerdings ist dies insofern nicht von Belang, als mittlerweile alle Kantone in ihren Steuergesetzen die zeitlich unbeschränkte Möglichkeit der Besteuerung nach dem Aufwand für ausländische Staatsangehörige vorsehen¹¹⁴.

Personen, die neben der schweizerischen zusätzlich eine weitere Staatsbürgerschaft besitzen, gelten nach der Formulierung von Art. 14 DBG und Art. 6 StHG nicht als Ausländer¹¹⁵. Sie können die Besteuerung nach dem Aufwand lediglich wie in die Schweiz zurückgekehrte Schweizer Bürger in Anspruch nehmen¹¹⁶.

3.2.6 Ehepaare und Kinder

Eingehender zu erläutern ist die Frage, ob bei Ehepaaren beide Ehegatten die Voraussetzungen für die Entrichtung der Steuer nach dem Aufwand erfüllen müssen, um für diese Besteuerungsart optieren zu können¹¹⁷. Grundsätzlich hat jede Person für sich selbst die subjektiven Voraussetzungen zu erfüllen, um unter die schweizerische Steuerhoheit zu fallen¹¹⁸. Entsprechend sind die Voraussetzungen, etwa bezüglich des Wohnsitzes oder Aufenthaltes¹¹⁹, bei einem Ehepaar von beiden Ehegatten¹²⁰ zu erfüllen. Falls ein Ehegatte die subjektiven Voraussetzungen für die Besteuerung in der Schweiz nicht erfüllt, so können nicht beide in der Schweiz besteuert werden¹²¹.

Im Hinblick auf die einzelnen subjektiven Voraussetzungen für die Entrichtung der Steuer nach dem Aufwand gilt es anschliessend zu prüfen, ob bei einem Ehepaar, bei welchem nur ein Ehegatte sämtliche Voraussetzungen erfüllt, auch der andere die Aufwandbesteuerung wählen kann¹²². Der Grundsatz der Familienbesteuerung¹²³, welcher sicherstellt, dass eine Familie nach ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit besteuert wird¹²⁴, erfordert im Grundsatz eine Faktorenaddition¹²⁵. Trotz der gemeinsamen Veranlagung bleiben Ehegatten "selbständige" Steuerpflichtige¹²⁶, die gleichermassen am Veranlagungsverfahren teilnehmen¹²⁷. Da die Besteuerung nach dem Aufwand nichts anderes darstellt als eine besondere Art der Bestimmung der Bemessungsgrundlage und die Ermittlung dieser Grundlage auch bei der Familienbesteuerung für jeden Ehegatten zunächst gesondert erfolgt, muss jeder Ehegatte für sich alleine die entsprechenden Voraussetzungen erfüllen¹²⁸. Wenn die Bemessungsgrundlage für jeden Ehegatten je einzeln bestimmt wird, so muss sich auch die Methode für diese Bestimmung je einzeln definieren; entsprechend ist je einzeln zu prüfen, ob die Voraussetzungen für die Bestimmung dieser Grundlage nach dem Lebensaufwand vorliegen. Im Resultat bedeutet dies, dass es ausreicht, wenn ein Ehegatte die Voraussetzungen erfüllt. Er oder sie kann dann für die Aufwandbesteuerung optieren. Dies bedeutet aber nur, dass seine eigene Bemessungsgrundlage nach dem Lebens-

aufwand zu bestimmen ist. Die Bemessungsgrundlage des anderen Ehegatten wird separat bestimmt¹²⁹. Entsprechend genügt es für die Besteuerung nach dem Lebensaufwand für beide Ehegatten nicht, wenn nur einer sämtliche Voraussetzungen erfüllt.

Sinngemäss gleiches gilt für ein Kind, dessen Ertrags-einkommen nach Art. 3 Abs. 3 StHG bzw. Art. 9 Abs. 2 DBG unter gewissen Voraussetzungen dem Inhaber der elterlichen Sorge zugerechnet wird¹³⁰. Wenn das Kind alle Voraussetzungen für die Besteuerung nach dem Aufwand erfüllt, kann es diese Besteuerungsart wählen, was bewirkt, dass dieses Element der Bemessungsgrundlage entsprechend den Grundsätzen der Aufwandbesteuerung zum Bemessungsobjekt der Eltern hinzugerechnet wird¹³¹.

111 Nach der Formulierung von Art. 14 DBG und Art. 6 StHG ("Sind diese Personen nicht Schweizer Bürger [...]") müssen die Ausführungen für ausländische Staatsangehörige gleichermassen für Personen ohne Staatsbürgerschaft gelten. Ebenso HÖHN/WALDBURGER (FN 6), § 14 N 173.

112 Art. 6 Abs. 2 StHG: "Sind diese Personen nicht Schweizer Bürger, so kann ihnen das Recht auf Entrichtung der Steuer nach dem Aufwand auch weiterhin zugestanden werden."

113 ESTV-Aufwandbesteuerung (FN 2), 6; RICHNER (FN 2), 3.

114 ESTV-Aufwandbesteuerung (FN 2), 6; GRÜNINGER (FN 24), 25.

115 StHG-ZWAHLEN (FN 6), N 14 zu Art. 6 StHG.

116 BERNASCONI (FN 3), 10; LOCHER (FN 3), N 8 zu Art. 14 DBG.

117 StHG-ZWAHLEN (FN 6), N 8 zu Art. 6 StHG.

118 Vgl. Art. 3 DBG.

119 StHG-ZWAHLEN (FN 6), N 16 zu Art. 6 StHG.

120 Dasselbe gilt auch für Kinder, die unter elterlicher Sorge stehen; StHG-ZWAHLEN (FN 6), N 16 zu Art. 6 StHG.

121 StHG-ZWAHLEN (FN 6), N 8 zu Art. 6 StHG.

122 StHG-ZWAHLEN (FN 6), N 8 zu Art. 6 StHG.

123 Art. 9 DBG sowie Art. 3 Abs. 3 StHG; siehe dazu, statt vieler MARTIN ZWEIFEL/PETER ATHANAS, (Hrsg.) (DBG-BEARBEITER), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, Basel 2000; DBG-GREMINGER, N 1 ff. zu Art. 9 DBG.

124 Durch Zusammenrechnung resp. Zusammenlegung der Einkommen der in ungetrennter Ehe lebenden Ehegatten; vgl. DBG-GREMINGER (FN 123), N 2 zu Art. 9 DBG.

125 StHG-ZWAHLEN (FN 6), N 9 zu Art. 6 StHG.

126 DBG-GREMINGER (FN 123), N 3 zu Art. 9 DBG, m.w.H.

127 Mit diesem Modell der Faktorenaddition wird nach ZWAHLEN (FN 6) dem Grundgedanken Rechnung getragen, dass beide Ehegatten je selbständig die Voraussetzungen subjektiver und objektiver Steuerpflicht erfüllen müssen, um überhaupt unter die Steuerpflicht eines schweizerischen Steuergesetzes zu fallen; StHG-ZWAHLEN (FN 6), N 9 zu Art. 6 StHG.

128 LOCHER (FN 3), N 6 zu Art. 14 DBG.

129 StHG-ZWAHLEN (FN 6), N 9 zu Art. 6 StHG; DBG-ZWAHLEN (FN 123), N 8 zu Art. 14 DBG; ähnlich auch BERNASCONI (FN 3), 12; a.M. LOCHER (FN 3), N 6 zu Art. 14 DBG; RICHNER/FREI/KAUFMANN (FN 4), N 8 zu Art. 14 DBG.

130 StHG-ZWAHLEN (FN 6), N 10 zu Art. 6 StHG.

131 StHG-ZWAHLEN (FN 6), N 10 zu Art. 6 StHG.

Gemäss dem Kreisschreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung zur Besteuerung nach dem Aufwand¹³² ist aber folgende Konstellation als Ausnahme von den eben genannten, für Ehepaare geltenden Grundsätzen zu beachten: Sofern nur einer der Ehegatten oder bloss die Kinder das Schweizer Bürgerrecht innehaben, so haben beide Ehegatten bei Erfüllung aller übrigen Voraussetzungen Anspruch auf Aufwandbesteuerung wie ausländische Staatsangehörige¹³³. Meines Erachtens lässt sich diese Ausnahme sachlich nur schwer rechtfertigen.

3.3 Objektive Voraussetzungen

3.3.1 Vorbemerkungen

Im DBG und im StHG sind nicht nur die subjektiven Voraussetzungen für die Besteuerung nach dem Aufwand, mithin der Begünstigtenkreis, geregelt, sondern auch das zulässige Mass der Steuererleichterung. Die Aufwandbesteuerung muss gewissen Mindestanforderungen genügen¹³⁴. Insbesondere darf die Steuerleistung einer Person, die nach ihrem Lebensaufwand besteuert wird, nicht geringer sein als der Betrag, welchen sie für ihre in der Schweiz gelegenen beweglichen und unbeweglichen Vermögenswerte¹³⁵ und die daraus fliessenden Einkünfte im Rahmen der ordentlichen Einkommens- bzw. Vermögensbesteuerung entrichten müsste¹³⁶.

3.3.2 Bemessungsgrundlagen

3.3.2.1 Einleitende Bemerkungen

Die Bemessungsgrundlage für die Aufwandbesteuerung setzt sich aus dem Aufwand des Steuerpflichtigen und seiner Familie zusammen¹³⁷. Für die Zugehörigkeit zur Familie sind im Hinblick auf die Besteuerung nach dem Aufwand nicht die verwandtschaftlichen Beziehungen ausschlaggebend. Entscheidend ist, dass eine Person vom Steuerpflichtigen unterhalten wird¹³⁸ und in der Schweiz lebt¹³⁹. Zur Familie gehören folglich nicht nur Ehegatten und Kinder, sondern alle Personen, die sich im Familienkreis des Steuerpflichtigen aufhalten¹⁴⁰.

Als steuerbarer Aufwand gilt der Gesamtbetrag der jährlichen Kosten der Lebenshaltung, welche der Steuerpflichtige für sich und die erwähnten Personen einsetzt¹⁴¹. Nicht unumstritten ist, ob dazu nur die in der Schweiz aufgewendeten finanziellen Mittel zählen oder ob auch Aufwendungen im Ausland hinzuzuziehen sind¹⁴². Hierauf geben weder das StHG, das DBG oder die Verordnung des Bundesrates über die Besteuerung nach dem Aufwand eine Antwort. Das Bundesgericht hat in einem Entscheid aus dem Jahre 1971 entschieden, dass sich der Aufwand aus sämtlichen Ausgaben in der Schweiz und im Ausland zusammensetzt¹⁴³.

3.3.2.2 Elemente der Lebenshaltungskosten im Einzelnen

Die Gesamtheit der Lebenshaltungskosten setzt sich gemäss dem Kreisschreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung

sowie der Verordnung über die Besteuerung nach dem Aufwand aus den folgenden Elementen zusammen¹⁴⁴:

- den Kosten für Verpflegung und Bekleidung;
- den Kosten für Unterkunft, einschliesslich Ausgaben für Heizung, Reinigung, Gartenunterhalt usw.;
- den gesamten Aufwendungen (Bar- und Naturalleistungen) für das Personal, das dem Steuerpflichtigen dient;
- den Ausgaben für Bildung, Unterhaltung, Sport usw.;
- den Aufwendungen für Reisen, Ferien, Kuraufenthalte usw.;
- den Kosten der Haltung von aufwändigen Haustieren (Reitpferde usw.);
- den Kosten des Unterhalts und des Betriebes von Automobilen, Motorbooten, Jachten, Flugzeugen usw.;
- allen anderen Kosten der Lebenshaltung, einschliesslich der direkten Steuern¹⁴⁵.

132 ESTV-Kreisschreiben (FN 68), 2. Eine entsprechende Regelung kennen auch verschiedene Kantone, so etwa Aargau, Basel-Stadt, St. Gallen, Schwyz oder Zürich; diverse andere Kantone erwähnen in ihren Steuerordnungen oder Wegleitungen das ESTV-Kreisschreiben als "sinngemäss anwendbar".

133 AGNER/DIGERONIMO/NEUHAUS/STEINMANN (FN 106), N 5 zu Art. 14 DBG; ESTV-Kreisschreiben (FN 68), 2; LOCHER (FN 3), N 8 zu Art. 14 DBG.

134 ESTV-Aufwandbesteuerung (FN 2), 8.

135 Vermögenswerte sind nur für die Kontrollrechnung im Hinblick auf die kantonalen Steuern von Bedeutung, da der Bund keine Vermögenssteuer kennt; dazu unten Ziff. 3.3.3.3.

136 ESTV-Aufwandbesteuerung (FN 2), 8.

137 Art. 14 Abs. 3 DBG; Art. 6 Abs. 3 StHG; BERNASCONI (FN 3), 13; HÖHN/WALDBURGER (FN 6), § 14 N 174; LOCHER (FN 3), N 15 zu Art. 14 DBG; RICHNER (FN 2), 10; WILHELM (FN 1), 77; StHG-ZWAHLEN (FN 6), N 24 zu Art. 6 StHG.

138 BERNASCONI (FN 3), 13; LOCHER (FN 3), N 15 zu Art. 14 DBG; RICHNER (FN 2), 10; StHG-ZWAHLEN (FN 6), N 24 zu Art. 6 StHG.

139 Vgl. Art. 1 der Verordnung des Bundes über die Besteuerung nach dem Aufwand.

140 StHG-ZWAHLEN (FN 6), N 24 zu Art. 6 StHG.

141 LOCHER (FN 3), N 16 zu Art. 14 DBG.

142 LOCHER (FN 3), N 16 zu Art. 14 DBG, rechnet die Aufwendungen im In- und Ausland hinzu, (ebenso PETER AGNER/BEAT JUNG/GOTTHARD STEINMANN, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zürich 1995, N 3 zu Art. 14 DBG; BERNASCONI (FN 3), 15; ESTV-Kreisschreiben (FN 68), 3; KÄNZIG (FN 8), N 7 zu Art. 18^{bis} BdBSt, wogegen ZWAHLEN (FN 6) die Ausgaben im Ausland explizit ausnimmt; StHG-ZWAHLEN (FN 6), N 24 zu Art. 6 StHG; ebenso RICHNER/FREI/KAUFMANN (FN 4), N 26 zu Art. 14 DBG.

143 BGer, unveröffentlichtes Urteil vom 15.10.1971 (A 117/71), zit. nach BERNASCONI (FN 3), 14.

144 ESTV-Kreisschreiben (FN 68), 3; s. auch ESTV-Aufwandbesteuerung (FN 2), 8.

145 AGNER/JUNG/STEINMANN (FN 142), N 3 zu Art. 14 DBG; ESTV-Aufwandbesteuerung (FN 2), 8.

Ebenfalls zu den steuerbaren Aufwendungen hinzuzurechnen sind die Lebenshaltungskosten, welche der Ehegatte und die unter elterlicher Sorge stehenden Kinder aus eigenen Mitteln bestreiten, vorausgesetzt, sie leben in der Schweiz.

Im Bereich der direkten Bundessteuer stellt die Verordnung des Bundesrates über die Besteuerung nach dem Aufwand eine weitere Voraussetzung auf: Das Resultat der Aufwandsberechnung muss einem Mindestaufwand entsprechen¹⁴⁶. Nach Art. 1 Abs. 1 dieser Verordnung muss der Betrag für die Lebenshaltungskosten mindestens dem Fünffachen¹⁴⁷ des Mietzinses¹⁴⁸ oder des Mietwertes der Wohnung im eigenen Haus¹⁴⁹ entsprechen, wenn der Steuerpflichtige selbst einen Haushalt führt¹⁵⁰. In allen anderen Fällen müssen die Lebenshaltungskosten mindestens das Doppelte des Pensionspreises für Unterkunft und Verpflegung betragen¹⁵¹. Auf kantonaler Ebene bestehen teilweise unterschiedliche Regelungen bezüglich dieser Minimalanforderung – die Mehrheit der Kantone folgt den Anforderungen, die für die direkte Bundessteuer bestehen¹⁵².

hingegen vertritt die Ansicht, dass dieser "rein fiskalistische Ansatz" verkenne, dass auch im Rahmen der Besteuerung nach dem Aufwand von den ordentlichen subjektiven Anknüpfungspunkten auszugehen sei. Dies bedeute, dass der steuerrechtliche Wohnsitz massgebend sein müsse; folglich wäre der Mietzins für dasjenige Wohnobjekt ausschlaggebend, in dem die Mehrheit der Zeit verbracht wird. Der Vollständigkeit halber sei angemerkt, dass für die Ermittlung der Lebenshaltungskosten stets die Mietzinse sämtlicher Wohngelegenheiten zu berücksichtigen sind; BERNASCONI (FN 3), 15; ESTV-Kreisschreiben (FN 68), 4.

146 RICHNER (FN 2), 11; StHG-ZWAHLEN (FN 6), N 27 zu Art. 6 StHG.

147 HÖHN/WALDBURGER (FN 6), § 14 N 174, weisen darauf hin, dass dieser "Hilfsgrösse" die Annahme zu Grunde liegt, dass die Aufwendungen für das Wohnen rund 20 Prozent des gesamten Lebensaufwandes betragen würden. Vgl. auch BERNASCONI (FN 3), 15.

148 Als jährlicher Mietzins hat die jährlich entrichtete Miete ohne Nebenkosten zu gelten. Falls die gemietete Wohnung oder das gemietete Haus im Eigentum einer (natürlichen oder juristischen) Person steht, die dem Steuerpflichtigen nahe steht, so muss derjenige objektivierte Betrag in Anrechnung gebracht werden, welcher ein unabhängiger Dritter zu entrichten hätte; BERNASCONI (FN 3), 19; RICHNER/FREI/KAUFMANN (FN 4), N 29 f. zu Art. 14 DBG; StHG-ZWAHLEN (FN 6), N 28 zu Art. 6 StHG. S. auch ESTV-Kreisschreiben (FN 68), 4, sowie RICHNER (FN 2), 11, welche je nur die Heizkosten von der jährlich bezahlten Miete in Abzug bringen wollen.

149 Wohnt der Steuerpflichtige im eigenen Haus bzw. in der eigenen Wohnung, so muss als Mietwert der Betrag eingesetzt werden, den der Steuerpflichtige als jährlichen Mietzins für ein gleichartiges Objekt in gleicher Wohnlage zu bezahlen hätte. Abzüge bei allfälliger Unternutzung sind nach Ansicht der Eidgenössischen Steuerverwaltung ausgeschlossen; ESTV-Kreisschreiben (FN 68), 4. A.A. aber StHG-ZWAHLEN (FN 6), N 29 zu Art. 6 StHG, welcher den Standpunkt vertritt, auch die Bemessungsgrundlagen der nach dem Aufwand besteuerten Personen seien nach den gleichen Grundsätzen, wie sie für die übrigen Steuerpflichtigen gelten, festzulegen (was einen Unternutzungsabzug ermöglichen müsste). S. auch RICHNER (FN 2), 11 f.

150 Falls eine steuerpflichtige Person in der Schweiz mehrere Liegenschaften zur Verfügung hat, so stellt sich die Frage, welcher der verschiedenen Mietzinse für die Errechnung des Minimalbetrages hinzuzuziehen ist. Die eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV-Kreisschreiben [FN 68], 4) fordert, dass dieser Berechnung stets der höchste Mietzins zugrunde zu legen sei. ZWAHLEN (StHG-ZWAHLEN [FN 6], N 28 zu Art. 6 StHG)

151 Als jährlicher Pensionspreis gelten die gesamten Auslagen, welche die steuerpflichtige Person für Unterkunft und Verpflegung in Hotels, Pensionen usw. tätigt, einschliesslich der Kosten für Getränke, Heizung, Bedienung, usw.; ESTV-Kreisschreiben (FN 68), 4. Siehe zum Ganzen auch WILHELM (FN 1), 77.

152 Kanton Aargau: Verlangt ist, wie auf Bundesebene, das Fünffache von Mietzins oder Mietwert resp. das Doppelte des Pensionspreises; Kanton Appenzell-Ausserrhoden: Verlangt wird (unter Verweis auf die bundesrätliche Verordnung zur Besteuerung nach dem Aufwand) das Fünffache von Mietzins oder Mietwert resp. das Doppelte des Pensionspreises; Kanton Appenzell-Innerrhoden: Verlangt wird (unter Verweis auf die bundesrätliche Verordnung zur Besteuerung nach dem Aufwand) das Fünffache von Mietzins oder Mietwert resp. das Doppelte des Pensionspreises; Kanton Basel-Land: Verlangt wird (unter Verweis auf die bundesrätliche Verordnung zur Besteuerung nach dem Aufwand) das Fünffache von Mietzins oder Mietwert resp. das Doppelte des Pensionspreises; Kanton Basel-Stadt: Verlangt ist, wie auf Bundesebene, das Fünffache von Mietzins oder Mietwert resp. das Doppelte des Pensionspreises; Kanton Bern: Die Steuer nach dem Aufwand muss mindestens auf dem Fünffachen des Mietzinses oder Mietwertes, dem Doppelten des Pensionspreises oder auf der Vermögenssteuer auf der Basis der amtlichen Werte der bernischen Grundstücke (Art. 1 lit. a-c der Verordnung über die Besteuerung nach dem Aufwand [VBA, BSG 661.312.21]) beruhen; Kanton Fribourg: Verlangt wird (unter Verweis auf das ESTV-Kreisschreiben) das Fünffache von Mietzins oder Mietwert resp. das Doppelte des Pensionspreises (gemäss Auskunft des kantonalen Steueramtes); Kanton Genf: Verlangt ist grundsätzlich ein Minimalbetrag von CHF 300 000.– (OBERSON [FN 3], § 6 N 61; Art. 1 Abs. 3 RALIPP I); massgebend kann aber auch das Fünffache des Mietzinses oder Mietwertes sein (falls dieser Betrag höher ist) sowie in den Fällen, in denen kein eigener Haushalt geführt wird, der zweifachen Pensionspreis sowie drei Viertel eines Pensionspreises für die so genannten "Familienlasten" (Art. 1 Abs. 2 lit. b RALIPP I); Kanton Glarus: Gemäss Auskunft der kantonalen Steuerverwaltung ist als minimale Steuerleistung ein Betrag von CHF 80 000.– verlangt; Kanton Graubünden: Als unterste Limite gilt, wie auf Bundesebene, der fünffache Mietzins oder Eigenmietwert; darüber hinaus liegt aber der Mindestbetrag der Steuerleistung bei CHF 75 000.– für Bund, Kantone und Gemeinden resp. CHF 80 000.– bei Kirchengemeinschaft (gemäss Auskunft des Vorstehers der Steuerverwaltung des Kantons Graubünden); Kanton Jura: Verlangt ist das sechs- bis achtfache des Mietzinses bzw. Mietwertes oder das zwei- bis dreifache des Pensionspreises (Art. 2 der ordonnance concernant l'évaluation de la dépense pour l'imposition à forfait de contribuables étrangers, RSJ 641.312.21); Kanton Luzern: Verlangt wird, wie auf Bundesebene, das Fünffache des Mietzinses resp. Mietwertes oder das Doppelte des Pensionspreises (Merkblatt der Steuerverwaltung des Kantons Luzern

Im Resultat sind für jede Steuerperiode zwecks Erstellung der Bemessungsgrundlage zwei Beträge zu ermitteln¹⁵³: der tatsächliche jährliche Lebensaufwand sowie der Mietzins, Mietwert oder Pensionspreis für ein Jahr, multipliziert mit dem massgeblichen Faktor. Unter dem Vorbehalt, dass die sog. Kontrollrechnung nicht zu einem höheren Steuerbetrag führt, stellt der so ermittelte Betrag die Bemessungsgrundlage dar.

3.3.3 Die Kontrollrechnung

3.3.3.1 Einleitende Bemerkungen

Kraft expliziter gesetzlicher Grundlage¹⁵⁴ muss die nach der eben dargelegten Methode errechnete Bemessungsgrundlage – ob als Summe aller Lebensaufwendungen oder als Multiplikation von Mietzins, Mietwert oder Pensionspreis – anhand einer so genannten Kontrollrechnung¹⁵⁵ überprüft werden¹⁵⁶. Dabei wird die nach dem Aufwand berechnete Steuer demjenigen Steuerbetrag gegenübergestellt, welcher sich bei ordentlicher Besteuerung der inländischen Einkommens- und, auf kantonaler Ebene, Vermögenswerte ergeben würde. Im Falle der Inanspruchnahme von Vorteilen aus Doppelbesteuerungsabkommen werden auch die entsprechenden ausländischen Einkünfte und Vermögen in diese Rechnung miteinbezogen¹⁵⁷. Im Resultat darf die Steuer nach dem Aufwand nicht geringer sein als die nach dem ordentlichen Tarif errechneten Steuern vom gesamten Bruttobetrag dieser Elemente¹⁵⁸, andernfalls wird

Doppelte des Pensionspreises (Art. 9 der Steuerverordnung des Kantons St. Gallen); Kanton Solothurn: Verlangt wird (unter Verweis auf die bundesrätliche Verordnung zur Besteuerung nach dem Aufwand) das Fünffache von Mietzins oder Mietwert resp. das Doppelte des Pensionspreises (§ 2 der Steuerverordnung Nr. 18, Besteuerung nach dem Aufwand, BGS 614.159.18); Kanton Tessin: Verlangt ist grundsätzlich das Fünffache des Mietzinses bzw. Mietwertes oder das Doppelte des Pensionspreises, wobei aber der Staatsrat ("Consiglio Di Stato") betragsmässige Minimalanforderungen festlegen kann (Art. 1 Regolamento della legge tributaria, RL 10.2.1.1.1); Kanton Thurgau: Verlangt ist das Fünffache des Mietzinses oder Mietwertes bzw. das Doppelte des Pensionspreises (§ 1a der Verordnung des Regierungsrates zum Gesetz über die Staats- und Gemeindesteuern, TGS 640.11); Kanton Uri: Verlangt ist das Fünffache des Mietzinses oder Mietwertes bzw. das Doppelte des Pensionspreises (Art. 2 des Reglementes über die Besteuerung nach dem Aufwand, RB 3.2213); Kanton Waadt: Art. 18 Abs. 1 LI-VD verlangt das Fünffache des Mietzinses bzw. Mietwertes; siehe Tribunal administratif Vaud, Urteil vom 20.12.1999, StE 2000 B 29.1 Nr. 4: "le revenu soumis à l'impôt spécial et déterminé selon le train de vie doit s'élever au moins à cinq fois la valeur locative du logement du contribuable." Auch der Kanton Obwalden verlangt den Faktor fünf: Art. 1 Abs. 1 lit. a der Ausführungsbestimmungen über die Besteuerung nach dem Aufwand. Kanton Wallis: Verlangt ist das Fünffache des Mietzinses oder Mietwertes bzw. das Doppelte des Pensionspreises, wobei in einem Beschluss des Staatsrates ein besonderer Tarif vorgesehen ist (Beschluss vom 30.9.1992 über die Pauschalsteuer, 642.105); Kanton Zug: Verlangt ist das Fünffache des Mietzinses oder Mietwertes bzw. das Doppelte des Pensionspreises (§ 4 der Verordnung zum Steuergesetz, BGS 632.11); Kanton Zürich: Wenn die nach dem Aufwand besteuerte Person einen eigenen Haushalt führt, ist als Minimalbetrag das Fünffache des bei Fremdvermietung erzielbaren Mietzinses und zusätzlich ein steuerbares Einkommen von CHF 350'000.– sowie ein Vermögen von CHF 7'000'000.– als unterste Limite für eine Besteuerung nach dem Aufwand verlangt (GRÜNINGER [FN 24], 25).

Schliesslich sei erwähnt, dass sich aus der Praxis der einzelnen Steuerverwaltungen noch bestimmte betragsmässige Mindestanforderungen ergeben können, welche sich aus den jeweiligen Steuerordnungen nicht eruieren lassen.

153 ESTV-Kreisschreiben (FN 68), 4; LOCHER (FN 3), N 19 zu Art. 14 DBG.

154 Art. 14 Abs. 3 DBG, Art. 6 Abs. 3 StHG; vgl. auch Art. 1 Abs. 2 und Art. 2 der Verordnung des Bundesrates über die Besteuerung nach dem Aufwand.

155 Zum Ganzen BERNASCONI (FN 3), 19 ff.; ESTV-Kreisschreiben (FN 68), 4 f.; ESTV-Aufwandbesteuerung (FN 2), 10 f.; LOCHER (FN 3), N 20 ff. zu Art. 14 DBG; OBERSON (FN 3), § 6 N 59; RICHNER (FN 2), 12 ff.; RICHNER/FREI/KAUFMANN (FN 4), N 34 ff. zu Art. 14 DBG; WILHELM (FN 1), 77 f.; DBG-ZWAHLEN (FN 123), N 31 ff. zu Art. 14 DBG; StHG-ZWAHLEN (FN 6), N 32 ff. zu Art. 6 StHG. Siehe auch Steuer-Rekurskommission I Zürich, Urteil vom 16.12.1991, StE 1992, B 29.1 Nr. 3.

156 StHG-ZWAHLEN (FN 6), N 32 zu Art. 6 StHG.

157 ESTV-Aufwandbesteuerung (FN 2), 10. Siehe auch unten Ziff. 3.3.2.

158 Dies bedeutet, dass (nur, aber immerhin) die übrigen im Ausland gelegenen Vermögenswerte sowie die daraus fliessenden Einkünfte eine "Vorzugsbehandlung" geniessen; ESTV-Aufwandbesteuerung (FN 2), 10.

zur Besteuerung nach dem Aufwand, abrufbar unter <http://www.steuern.lu.ch>); Kanton Neuenburg: Verlangt ist das Fünffache des Mietzinses resp. Mietwertes oder das Doppelte des Pensionspreises (Art. 5 des Règlement général d'application de la loi sur les contributions directes [RELCdir, RSN 631.01]); Kanton Nidwalden: Verlangt wird (unter Verweis auf die bundesrätliche Verordnung zur Besteuerung nach dem Aufwand) das Fünffache von Mietzins oder Mietwert resp. das Doppelte des Pensionspreises; Kanton Obwalden: Verlangt wird (unter Verweis auf die bundesrätliche Verordnung zur Besteuerung nach dem Aufwand) das Fünffache von Mietzins oder Mietwert resp. das Doppelte des Pensionspreises; Kanton Schaffhausen: Verlangt wird (unter Verweis auf die bundesrätliche Verordnung zur Besteuerung nach dem Aufwand) das Fünffache von Mietzins oder Mietwert resp. das Doppelte des Pensionspreises (§ 9 der Verordnung über die direkten Steuern, SHR 641.111); Kanton Schwyz: Verlangt ist ein minimaler Steuerbetrag von CHF 90'000.–, welcher sämtliche kantonalen Einkommens- und Vermögenssteuern sowie die direkte Bundessteuer beinhaltet; ergibt die Steuer nach dem Fünffachen des Mietzinses oder Mietwertes resp. nach dem Doppelten des Pensionspreises hingegen einen höheren Steuerbetrag, so geht dieser vor. Vgl. das Merkblatt des kantonalen Steueramtes, einsehbar unter <http://www.sz.ch/steuern/Aktuell/Pauschalbesteuerung.html>. Zudem ist es nach § 15 Abs. 2 StG-SZ dem Regierungsrat vorbehalten, erhöhte Mindestanforderungen festzulegen; Kanton St. Gallen: Verlangt wird (unter Verweis auf die bundesrätliche Verordnung zur Besteuerung nach dem Aufwand) das Fünffache von Mietzins oder Mietwert resp. das

die Aufwandbesteuerung gestützt auf die Ergebnisse dieser Kontrollrechnung vorgenommen¹⁵⁹.

Nachfolgend wird erläutert, wie diese Kontrollrechnung vorzunehmen ist¹⁶⁰.

3.3.3.2 Elemente der Kontrollrechnung für die direkte Bundessteuer

Alle nachfolgend aufgelisteten Einkommenselemente bilden Bestandteile der Kontrollrechnung – dies unabhängig davon, ob sie dem Steuerpflichtigen direkt oder einer von ihm unterhaltenen und nicht selbständig besteuerten Person zuzurechnen sind¹⁶¹.

3.3.3.2.1 Einkünfte aus in der Schweiz gelegenen unbeweglichen Vermögen

Als erstes Element sind gemäss Art. 14 Abs. 3 lit. a DBG die Einkünfte aus in der Schweiz¹⁶² gelegenen unbeweglichen Vermögen¹⁶³ erwähnt. Für die direkte Bundessteuer kann hierfür auf Art. 21 Abs. 1 DBG¹⁶⁴ verwiesen werden¹⁶⁵. Für die kantonale Einkommenssteuer sind nur jene Einkommenselemente zu berücksichtigen, die aus Vermögen im Wohnsitzkanton herrühren – andernfalls würde dies zu einer echten Doppelbesteuerung im Verhältnis zum Belegheitskanton führen¹⁶⁶.

3.3.3.2.2 Einkünfte aus der in der Schweiz gelegenen Fahrnis

Unter Fahrnis¹⁶⁷ ist sämtliches bewegliches Vermögen zu verstehen¹⁶⁸. Als steuerbarer Vermögensertrag aus Fahrnis gelten prinzipiell nur Wertzuflüsse, die dem Steuerpflichtigen von einer Drittperson im Rahmen von echter Fremdvermietung zukommen¹⁶⁹. Im Weiteren muss das bewegliche Vermögen in der Schweiz zur Drittnutzung weitergegeben werden¹⁷⁰. Der Ertrag von Fahrnis, welche beispielsweise im Ausland vermietet wird, wird nicht in die Kontrollrechnung miteinbezogen¹⁷¹.

3.3.3.2.3 Einkünfte aus dem in der Schweiz angelegten beweglichen Kapitalvermögen, mit Einschluss der Erträge aus grundpfändlich gesicherten Forderungen

Welche Einkünfte nach Art. 14 Abs. 3 lit. c DBG genau erfasst sind, ist nicht restlos geklärt¹⁷². Zentral ist die Frage, wann Kapitalvermögen als "in der Schweiz angelegt" zu betrachten ist. Meines Erachtens kann hierfür, auch im Hinblick auf eine anzustrebende Systemkongruenz innerhalb des Steuerrechts, auf das Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer¹⁷³ zurückgegriffen werden. Gegenstand der Verrechnungssteuer sind u.a. Erträge des beweglichen Kapitalvermögens, wobei jeweils ausschlaggebend ist, dass diese Kapitalanlagen bei einem "Inländer" getätigt worden sind. Entsprechend kann für die Kontrollrechnung insofern auf diese Begriffsbestimmung Bezug genommen werden, als zum "in der Schweiz angelegten" Kapitalvermögen dasjenige zu zählen ist, welches bei einem "Inländer" gemäss Art. 9 VStG angelegt ist¹⁷⁴. Im Resultat bedeutet dies, dass bei der Kontrollrechnung sämtliche Zinsen, Erträge, Ge-

winnanteile und sonstigen Erträge¹⁷⁵ aus folgenden Kapitalanlagen zu berücksichtigen sind:

159 Art. 14 Abs. 3 DBG, Art. 6 Abs. 3 StHG; siehe auch RICHNER/FREI/KAUFMANN (FN 4), N 34 zu Art. 14 DBG; StHG-ZWAHLEN (FN 6), N 32 zu Art. 6 StHG.

160 Siehe unten Ziff. 3.3.3.2 und Ziff. 3.3.3.3.

161 Es werden also sämtliche Bruttoeinkünfte des Steuerpflichtigen sowie seiner in der Schweiz lebenden Ehefrau und der unterhaltenen Kinder zusammengezählt; RICHNER/FREI/KAUFMANN (FN 4), N 35 zu Art. 14 DBG; StHG-ZWAHLEN (FN 6), N 32 zu Art. 6 StHG.

162 Zum Einen sehen die einschlägigen gesetzlichen Grundlagen explizit vor, dass nur Einkünfte aus in der Schweiz gelegenen Vermögen für die Kontrollrechnung zu berücksichtigen sind, zum Andern ergibt sich dies auch schon aus den Grundsätzen des internationalen Steuerrechts; DBG-ZWAHLEN (FN 123), N 32 zu Art. 14 DBG; StHG-ZWAHLEN (FN 6), N 33 zu Art. 6 StHG.

163 Art. 14 Abs. 3 lit. a DBG.

164 Art. 21 Abs. 1 DBG:

¹Steuerbar sind die Erträge aus unbeweglichem Vermögen, insbesondere:

- alle Einkünfte aus Vermietung, Verpachtung, Nutzniessung oder sonstiger Nutzung;
- der Mietwert von Liegenschaften oder Liegenschaftsteilen, die dem Steuerpflichtigen aufgrund von Eigentum oder eines unentgeltlichen Nutzungsrechts für den Eigengebrauch zur Verfügung stehen;
- Einkünfte aus Baurechtsverträgen;
- Einkünfte aus der Ausbeutung von Kies, Sand und anderen Bestandteilen des Bodens.

165 RICHNER/FREI/KAUFMANN (FN 4), N 38 zu Art. 14 DBG.

166 Einkünfte aus Vermögen, welches in einem anderen Kanton als dem Wohnsitzkanton liegt, untersteht der ordentlichen Besteuerung jenes Kantons; StHG-ZWAHLEN (FN 6), N 33 zu Art. 6 StHG.

167 Art. 14 Abs. 3 lit. b DBG.

168 Art. 713 ZGB. Dies sind primär sämtliche beweglichen körperlichen Sachen, doch nennt das Gesetz auch die der Herrschaft unterworfenen, nicht zu Grundstücken gehörenden Naturkräfte; HEINRICH HONSELL/NEDIM PETER VOGT/THOMAS GEISER (Hrsg.) (BasK-BEARBEITER), Basler Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht, Zivilgesetzbuch II, Art. 457–977 ZGB, Art. 1–61 SchlT ZGB, Basel/Genf/München 2003; BasK-SCHWANDER, N 2 zu Art. 713 ZGB.

169 StHG-REICH (FN 6), N 39 zu Art. 7 StHG; StHG-ZWAHLEN (FN 6), N 34 zu Art. 6 StHG.

170 RICHNER/FREI/KAUFMANN (FN 4), N 39 zu Art. 14 DBG; StHG-ZWAHLEN (FN 6), N 34 zu Art. 6 StHG.

171 RICHNER/FREI/KAUFMANN (FN 4), N 39 zu Art. 14 DBG; StHG-ZWAHLEN (FN 6), N 34 zu Art. 6 StHG.

172 RICHNER/FREI/KAUFMANN (FN 4), N 40 zu Art. 14 DBG.

173 Bundesgesetz vom 13.10.1965 über die Verrechnungssteuer (VStG, SR 642.21).

174 Ähnlich ESTV-Aufwandbesteuerung (FN 2), 10 Fn 9; DBG-ZWAHLEN (FN 123), N 35 zu Art. 14 DBG; StHG-ZWAHLEN (FN 6), N 34 zu Art. 6 StHG. M.E. (im Resultat) ähnlich auch RICHNER (FN 2), 13; RICHNER/FREI/KAUFMANN (FN 4), N 40 zu Art. 14 DBG.

175 Vgl. Art. 4 Abs. 1 VStG.

- Die von einem Inländer ausgegebenen Obligationen, Serienschuldbriefe, Seriengülte und Schuldbuchguthaben¹⁷⁶;
- die von einem Inländer ausgegebenen Aktien, Anteile an Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Genossenschaftsanteile, Partizipationsscheine und Genuss-scheine¹⁷⁷;
- die von einem Inländer oder von einem Ausländer in Verbindung mit einem Inländer ausgegebenen Anteile an einem Anlagefonds oder an einem Vermögen ähnlicher Art¹⁷⁸;
- die Kundenguthaben bei inländischen Banken und Sparkassen¹⁷⁹.

Unter einem Inländer sind all jene natürlichen oder juristischen Personen zu verstehen, welche im Inland Wohnsitz, dauernden Aufenthalt oder ihren statutarischen Sitz haben oder als Unternehmen im inländischen Handelsregister eingetragen sind. Ebenso als Inländer gelten juristische Personen oder Handelsgesellschaften ohne juristische Persönlichkeit, welche ihren statutarischen Sitz im Ausland haben, jedoch tatsächlich im Inland geleitet werden und hier eine Geschäftstätigkeit ausüben¹⁸⁰.

Im Weiteren sind Erträge aus Forderungen oder Guthaben in die Kontrollrechnung aufzunehmen, welche durch schweizerische Grundstücke oder durch Verpfändung schweizerischer Grundpfandtitel sichergestellt sind¹⁸¹.

Wertpapiere könnten auch als Fahrnis in der Schweiz gegen Entgelt an Dritte weitergegeben werden. In einem solchen Fall würden Einkünfte aus Fahrnis gemäss Art. 14 Abs. 3 lit. b DBG¹⁸² vorliegen, welche von der Kontrollrechnung zu erfassen sind¹⁸³. Kapitalgewinne hingegen fallen nicht in die Kontrollrechnung, da es sich hierbei nicht um steuerbare Vermögenserträge handelt¹⁸⁴.

3.3.3.2.4 Einkünfte aus den in der Schweiz verwerteten Urheberrechten, Patenten und ähnlichen Rechten

Immaterielle Rechte¹⁸⁵ gelten als in der Schweiz "verwertet", wenn entweder der Leistungsschuldner für die Benutzung der Rechte seinen Sitz bzw. Wohnsitz in der Schweiz hat¹⁸⁶ oder wenn ein entsprechendes Immaterialgut im Schweizer Markt benutzt wird¹⁸⁷.

3.3.3.2.5 Ruhegehälter, Renten und Pensionen, die aus schweizerischen Quellen fliessen

Ruhegehälter, Renten und Pensionen aus "schweizerischer Quelle"¹⁸⁸ liegen vor, wenn von einem Schuldner mit Sitz in der Schweiz¹⁸⁹ dauernd Leistungen erbracht werden¹⁹⁰. Darunter fallen Renten aus Privatversicherungen¹⁹¹ sowie sämtliche Alimente, Renten oder andere derartige Leistungen, deren Schuldner in der Schweiz domiziliert ist¹⁹².

3.3.3.2.6 Einkünfte, für die der Steuerpflichtige aufgrund eines von der Schweiz abgeschlossenen Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung gänzliche oder teilweise Entlastung von ausländischen Steuern beansprucht

Erträge aus ausländischen Quellen¹⁹³ werden grundsätzlich lediglich dann in die Kontrollrechnung miteinbezogen, wenn der Steuerpflichtige für diese auf der Grundlage eines von der Schweiz abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommens gänzliche oder teilweise Entlastung von ausländischen Steuern beansprucht¹⁹⁴. Diese Regelung beruht

176 Vgl. Art. 4 Abs. 1 lit. a VStG.

177 Vgl. Art. 4 Abs. 1 lit. b VStG. Nicht von Belang ist der Belegsort von Wertpapieren, welche entsprechende Forderungen, Anteile oder Guthaben verkörpern; StHG-ZWAHLEN (FN 6), N 36 zu Art. 6 StHG.

178 Vgl. Art. 4 Abs. 1 lit. c VStG.

179 Vgl. Art. 4 Abs. 1 lit. d VStG.

180 Siehe zum Ganzen Art. 9 VStG.

181 ESTV-Aufwandbesteuerung (FN 2), 10 Fn 9; StHG-ZWAHLEN (FN 6), N 37 zu Art. 6 StHG.

182 Oben Ziff. 3.3.3.2.2.

183 Vgl. DBG-ZWAHLEN (FN 123), N 34 zu Art. 14 DBG, und StHG-ZWAHLEN (FN 6), N 34 zu Art. 6 StHG, welcher darauf hinweist, dass die "Basisrechte" einer solchen Weitergabe im Ausland liegen müssten, wollte man die entsprechenden Erträge von der Kontrollrechnung ausnehmen.

184 RICHNER/FREI/KAUFMANN (FN 4), N 40 zu Art. 14 DBG.

185 Art. 14 Abs. 3 lit. d DBG.

186 Oder wenn dieser eine Schweizer Betriebsstätte unterhält, von welcher aus die Leistung ausgerichtet wird; RICHNER/FREI/KAUFMANN (FN 4), N 41 zu Art. 14 DBG; DBG-ZWAHLEN (FN 123), N 38 zu Art. 14 DBG; StHG-ZWAHLEN (FN 6), N 39 zu Art. 6 StHG.

187 Entsprechend sind die Einkünfte von auf ausländischen Märkten verwerteten immateriellen Gütern nicht in die Kontrollrechnung aufzunehmen; DBG-ZWAHLEN (FN 123), N 38 zu Art. 14 DBG; StHG-ZWAHLEN (FN 6), N 39 zu Art. 6 StHG.

188 Art. 14 Abs. 3 lit. e DBG

189 Oder von einem Schuldner mit einer schweizerischen Betriebsstätte, von der aus die Leistungen erbracht werden; RICHNER/FREI/KAUFMANN (FN 4), N 41 zu Art. 14 DBG.

190 DBG-ZWAHLEN (FN 123), N 39 zu Art. 14 DBG; StHG-ZWAHLEN (FN 6), N 40 zu Art. 6 StHG.

191 RICHNER/FREI/KAUFMANN (FN 4), N 41 zu Art. 14 DBG.

192 DBG-ZWAHLEN (FN 123), N 39 zu Art. 14 DBG; StHG-ZWAHLEN (FN 6), N 40 zu Art. 6 StHG.

193 Art. 14 Abs. 3 lit. f DBG. Ausführlich dazu ESTV-Kreisschreiben (FN 68), 5 f.; RICHNER/FREI/KAUFMANN (FN 4), N 45 ff. zu Art. 14 DBG. Siehe auch KÄNZIG (FN 8), N 9 ff. zu Art. 18^{bis} BdBSt.

194 ESTV-Kreisschreiben (FN 68), 5; HÖHN/WALDBURGER (FN 6), § 14 N 175; LOCHER (FN 3), N 27 ff. zu Art. 14 DBG; RICHNER (FN 2), 13; RICHNER/FREI/KAUFMANN (FN 4), N 45 zu Art. 14 DBG; WILHELM (FN 1), 78; DBG-ZWAHLEN (FN 123), N 40 zu Art. 14 DBG; StHG-ZWAHLEN (FN 6), N 41 zu Art. 6 StHG.

auf dem Gedanken, dass der Steuerpflichtige durch diese Entlastung – verbunden mit der Aufwandbesteuerung in der Schweiz – keine unangemessenen Vorteile erlangen soll¹⁹⁵. Prinzipiell genügt es, dass für ausländische Einkünfte, gestützt auf ein Abkommen, irgendwelche Steuern des Quellenstaates gänzlich oder teilweise entfallen – seien es solche, die an der Quelle, oder solche, die im ordentlichen Verfahren erhoben werden¹⁹⁶.

Als Einkünfte, für welche Befreiung oder Rückerstattung von ausländischen Steuern beansprucht werden kann, kommen Erwerbseinkünfte, Pensionen, Renten, Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren¹⁹⁷ aus allen Staaten in Betracht, mit welchen die Schweiz ein Doppelbesteuerungsabkommen geschlossen hat¹⁹⁸. Da für die Kontrollrechnung jeweils von Bruttobeträgen auszugehen ist, ist zu klären, was bei ausländischen Einkünften unter Bruttobetrag zu verstehen ist. Gemeint ist mit diesem Begriff der um den nicht rückforderbaren Teil der ausländischen Steuer gekürzte (Netto)Ertrag¹⁹⁹.

Soweit sich ein Steuerpflichtiger auf den Schutz eines Doppelbesteuerungsabkommens beruft – wozu er berechtigt, nicht aber verpflichtet ist²⁰⁰ –, werden die entsprechenden Einkünfte aus ausländischer Quelle in die Kontrollrechnung miteinbezogen²⁰¹. Wird auf den Abkommenschutz verzichtet, werden diese Einkünfte dagegen nicht erfasst²⁰². Dies bedeutet, dass der Steuerpflichtige zum Einen wählen kann, ob er die Einkünfte aus Staat A oder Staat B miteinbeziehen will, zum Andern aber auch, ob er aus einem Staat beispielsweise für die Dividenden der Gesellschaft X Abkommenschutz beansprucht, für die Dividenden der Gesellschaft Y hingegen nicht²⁰³.

Mit der eingereichten Steuererklärung muss der Steuerpflichtige jeweils bekannt geben, ob er in der laufenden Steuerperiode einen Anspruch auf Entlastung geltend gemacht hat. Ist dem so, hat der Steuerpflichtige sämtliche aus dem jeweiligen Staat fliessenden, in der Schweiz prinzipiell steuerbaren Erträge zu Kontrollzwecken in der Steuererklärung zu deklarieren²⁰⁴.

3.3.3.3 Elemente der Kontrollrechnung für die kantonalen und kommunalen Steuern

Auf kantonaler bzw. kommunaler Ebene ist eine Kontrollrechnung zu erstellen, welche nicht nur die Einkünfte, sondern auch das Vermögen berücksichtigt²⁰⁵. Die Kantons- und Gemeindesteuer ist mindestens gleich hoch anzusetzen wie die nach ordentlichem Tarif berechnete Steuer vom gesamten Bruttobetrag²⁰⁶:

- des in der Schweiz (bzw. im jeweiligen Kanton) gelegenen unbeweglichen Vermögens und von dessen Einkünften²⁰⁷;
- der in der Schweiz (bzw. im jeweiligen Kanton) gelegenen Fahrnis und von deren Einkünften²⁰⁸;
- des in der Schweiz angelegten beweglichen Kapitalvermögens, mit Einschluss der grundpfändlich gesicherten Forderungen, und von deren Einkünften²⁰⁹;

195 Anzumerken ist, dass in gewissen Kantonen die Steuer auf denjenigen Einkommen, für welche ein Steuerpflichtiger Abkommensvorteile beansprucht, nach einem proportionalen Sondersatz berechnet wird; ESTV-Aufwandbesteuerung (FN 2), 11.

196 Dies ist beispielsweise dann der Fall, wenn ein ausländischer Staat bei beschränkter Steuerpflicht kraft eines mit der Schweiz geschlossenen Abkommens auf die Besteuerung eines Ruhehaltes im Veranlagungsverfahren verzichtet; ESTV-Kreisschreiben (FN 68), 5.

197 Laut dem Kreisschreiben der eidgenössischen Steuerverwaltung zur Besteuerung nach dem Aufwand gelten als Lizenzgebühren (Royalties) "Vergütungen jeder Art, welche für die Benutzung oder für das Recht auf Benutzung von Urheberrechten an literarischen, künstlerischen oder wissenschaftlichen Werken, einschliesslich kinematographischer Filme sowie Filme oder Aufzeichnungen für Radio und Fernsehen, von Patenten, Marken, Mustern oder Modellen, Plänen, Formeln oder Verfahren oder für die Benutzung oder das Recht auf Benutzung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Ausrüstungen oder für die Mitteilung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Erfahrungen gezahlt werden". ESTV-Kreisschreiben (FN 68), 5.

198 ESTV-Kreisschreiben (FN 68), 5; ESTV-Aufwandbesteuerung (FN 2), 11; s. auch RICHNER (FN 2), 14.

199 Folgendes Beispiel (nach RICHNER [FN 2], 14) mag dies veranschaulichen: Niederländische Aktien unterliegen einer Quellensteuer von 25%. Steuerpflichtige, die in der Schweiz nach dem Aufwand besteuert werden, können mittels eines Rückerstattungsantrags die niederländische Quellensteuer gestützt auf das DBA-Niederlande im Rahmen eines Erstattungsverfahrens von 25% auf 15% (10% Erstattung) reduzieren. Aufgrund der Inanspruchnahme des DBA sind die Einkünfte aus den niederländischen Aktien in der Kontrollrechnung noch mit 85% anzusetzen.

Zum Ganzen ESTV-Kreisschreiben (FN 68), 5; ESTV-Aufwandbesteuerung (FN 2), 11; RICHNER (FN 2), 14; RICHNER/FREI/KAUFMANN (FN 4), N 46 zu Art. 14 DBG. Siehe zudem unten Ziff. 3.3.5.

200 RICHNER (FN 2), 14.

201 RICHNER (FN 2), 14.

202 RICHNER/FREI/KAUFMANN (FN 4), N 47 zu Art. 14 DBG.

203 RICHNER (FN 2), 14; RICHNER/FREI/KAUFMANN (FN 4), N 47 zu Art. 14 DBG.

204 DBG-ZWAHLEN (FN 123), N 40 zu Art. 14 DBG; StHG-ZWAHLEN (FN 6), N 41 zu Art. 6 StHG.

205 Vgl. etwa das Merkblatt "Besteuerung nach dem Aufwand" des Steueramtes des Kantons Aargau (abrufbar unter <http://www.steuern.ag.ch>), 2.

206 Vgl. Art. 6 Abs. 3 StHG.

207 Art. 6 Abs. 3 lit. a StHG. Vgl. oben Ziff. 3.3.3.2.1. Von Bedeutung für die kantonalen und kommunalen Steuern ist, dass nur jene Vermögensteile in die Kontrollrechnung miteinbezogen werden, welche sich im Wohnsitzkanton befinden; StHG-ZWAHLEN (FN 6), N 33 zu Art. 6 StHG. Grundlegender Unterschied zur Kontrollrechnung hinsichtlich der direkten Bundessteuer ist aber (wie allgemein bei der Kontrollrechnung für die kantonalen und kommunalen Steuern), dass nicht nur die Erträge aus den jeweiligen Vermögenswerten zu berücksichtigen sind, sondern auch der Vermögenswert selbst (zu seinem Bruttobetrag, was einen Abzug allfälliger darauf lastender Schulden ausschliesst).

208 Art. 6 Abs. 3 lit. b StHG. Vgl. oben Ziff. 3.3.3.2.2.

209 Art. 6 Abs. 3 lit. c StHG. Zu dieser Thematik ausführlich oben Ziff. 3.3.3.2.3.

- der in der Schweiz verwerteten immateriellen Rechte und von deren Einkünften²¹⁰;
- der Ruhegehälter, Renten und Pensionen, die aus schweizerischen Quellen fliessen²¹¹;
- der Einkünfte, für die der Steuerpflichtige aufgrund eines von der Schweiz abgeschlossenen Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung gänzliche oder teilweise Entlastung von ausländischen Steuern beansprucht²¹².

3.3.4 Abzüge

Bei der direkten Bundessteuer²¹³ und – aller Regel nach – auch im Rahmen der kantonalen Besteuerung können keine Sozialabzüge vorgenommen werden²¹⁴. Bei der Kontrollrechnung können nur Kosten für den Unterhalt von Liegenschaften²¹⁵ gemäss Art. 32 DBG und zugehöriger Verordnung²¹⁶ sowie die Kosten für die allgemein übliche Verwaltung von Wertschriften und Guthaben, deren Erträge besteuert werden²¹⁷, als Abzüge geltend gemacht werden²¹⁸. Ausgeschlossen ist der Abzug übriger Gewinnungskosten sowie anderer Abzüge, insbesondere solche für Schuldzinsen, Renten und dauernde Lasten²¹⁹.

3.3.5 Die modifizierte Besteuerung nach dem Aufwand als Sonderproblem

Gewisse von der Schweiz abgeschlossene Doppelbesteuerungsabkommen werfen bezüglich der Besteuerung nach dem Aufwand Sonderprobleme²²⁰ auf. In etwa seit den Siebziger Jahren anerkennen gewisse Abkommenspartner keine "Ansässigkeit" in der Schweiz mehr, wenn ein Steuerpflichtiger nach dem Aufwand besteuert wird²²¹. Unter den Abkommen mit Belgien²²², Deutschland²²³, Frankreich²²⁴, Italien²²⁵, Norwegen²²⁶, Österreich²²⁷, Kanada²²⁸ und den USA²²⁹ können daher in der Schweiz ansässige Personen die Vorteile des jeweiligen Abkommens nur beanspruchen, wenn sie für alle nach schweizerischem Recht steuerbaren Einkünfte aus diesen Vertragsstaaten den direkten Steuern des Bundes, der Kantone und der Gemeinden unterstehen²³⁰. Andernfalls gelten sie nicht als in der Schweiz ansässig²³¹. Damit entfielen aufgrund dieser Abkommensbestimmungen sämtliche DBA-Schutzwirkungen und der Steuerpflichtige könnte weder ganz noch teilweise Entlastung von den ausländischen Quellensteuern beanspruchen²³².

Ein Steuerpflichtiger, der nach seinem Lebensaufwand besteuert wird und aufgrund eines der erwähnten Doppelbesteuerungsabkommen einen Entlastungsanspruch geltend macht, muss deshalb bezüglich aller aus dem jeweiligen Staat stammenden Einkünfte so behandelt werden, als wür-

214 Art. 3 der Verordnung des Bundesrates über die Besteuerung nach dem Aufwand; HÖHN/WALDBURGER (FN 6), § 14 N 175. S. auch ESTV-Kreisschreiben (FN 68), 4; KÄNZIG (FN 8), N 7 zu Art. 18^{bis} BdBS; LOCHER (FN 3), N 19 zu Art. 14 DBG; RICHTNER/FREI/KAUFMANN (FN 4), N 27 zu Art. 14 DBG.

215 S. Art. 2 Abs. 1 lit. a der Verordnung des Bundesrates über die Besteuerung nach dem Aufwand.

216 Verordnung über den Abzug der Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer vom 24.8.1992, SR 642.116.

217 S. Art. 2 Abs. 1 lit. b der Verordnung des Bundesrates über die Besteuerung nach dem Aufwand.

218 LOCHER (FN 3), N 22 zu Art. 14 DBG; HÖHN/WALDBURGER (FN 6), § 14 N 175; RICHTNER (FN 2), 13. Siehe auch Steuer-Rekurskommission I Zürich, Urteil vom 16.12.1991, StE 1992, B 29.1 Nr. 3. Siehe für den Kanton Genf Art. 2 RALIPP I.

219 HÖHN/WALDBURGER (FN 6), § 14 N 175; LOCHER (FN 3), N 23 f. zu Art. 14 DBG. Siehe auch Art. 2 Abs. 2 der Verordnung des Bundesrates über die Besteuerung nach dem Aufwand.

220 Art. 14 Abs. 4 Satz 2 DBG resp. Art. 5 der Verordnung des Bundesrates über die Besteuerung nach dem Aufwand. Zum Ganzen ESTV-Kreisschreiben (FN 68), 7 f.; ESTV-Aufwandbesteuerung (FN 2), 12; HÖHN/WALDBURGER (FN 6), § 14 N 176 ff.; LOCHER (FN 3), N 34 ff. zu Art. 14 DBG; OBERSON (FN 3), § 6 N 60; RICHTNER/FREI/KAUFMANN (FN 4), N 49 f. zu Art. 14 DBG; WILHELM (FN 1), 76 f. DBG-ZWAHLEN (FN 123), N 42 ff. zu Art. 14 DBG; StHG-ZWAHLEN (FN 6), N 43 ff. zu Art. 6 StHG.

221 WILHELM (FN 1), 76.

222 Art. 4 § 4 Ziff. 2 DBA-B.

223 Art. 4 Ziff. 6 DBA-D.

224 Art. 4 Ziff. 6 lit. b DBA-F.

225 Art. 4 Ziff. 5 lit. b DBA-I.

226 Art. 4 Ziff. 4 DBA-N.

227 Art. 4 Ziff. 4 DBA-A.

228 Art. 4 Ziff. 5 DBA-CDN.

229 Art. 4 Ziff. 5 DBA-USA.

230 Die Regelung nach dem Doppelbesteuerungsabkommen mit Frankreich ist noch etwas differenzierter: Nach diesem Abkommen gilt eine steuerpflichtige Person als nicht in der Schweiz ansässig, wenn sie auf einer pauschalen Grundlage besteuert wird, die sich nach dem Mietwert der Wohnstätte(n) richtet, welche ihr in der Schweiz zur Verfügung steht. Aufgrund eines Verständigungsverfahrens gilt jedoch eine Person, die nach ihrem Lebensaufwand besteuert wird, trotzdem als in der Schweiz ansässig, wenn (1) das für die eidgenössischen, kantonalen und Gemeinde-Steuern massgebende Einkommen den Betrag des fünffachen Mietzinses oder Mietwertes der Wohnung oder das Anderthalbfache des Pensionspreises übersteigt und (2) die für die Kantons- und Gemeindesteuern massgebende Besteuerungsgrundlage nicht wesentlich von dem der direkten Bundessteuer unterliegenden Einkommen abweicht. Dabei muss der für die kantonale Besteuerung massgebende Betrag in jedem Fall mindestens so hoch sein wie die Summe der schweizerischen Einkünfte und jener französischen Einkünfte, für die das DBA eine Entlastung von französischen Steuern vorsieht. ESTV-Aufwandbesteuerung (FN 2), 11; RICHTNER (FN 2), 15.

231 ESTV-Kreisschreiben (FN 68), 7; ESTV-Aufwandbesteuerung (FN 2), 12; RICHTNER (FN 2), 15; RICHTNER/FREI/KAUFMANN (FN 4), N 49 zu Art. 14 DBG; LOCHER (FN 3), N 34 zu Art. 14 DBG.

232 RICHTNER (FN 2), 15.

210 Art. 6 Abs. 3 lit. d StHG. Vgl. oben Ziff. 3.3.3.2.4; ebenso RICHTNER (FN 2), 16.

211 Art. 6 Abs. 3 lit. e StHG. Vgl. oben Ziff. 3.3.3.2.5.

212 Art. 6 Abs. 3 lit. f StHG. Vgl. oben Ziff. 3.3.3.2.6.

213 Für diese sind die zulässigen Abzüge in Art. 2 der Verordnung des Bundesrates zur Besteuerung nach dem Aufwand geregelt.

de er ordentlich besteuert²³³. Für die exakte Berechnung der zu entrichtenden Steuer hat dies folgende Konsequenzen: Zunächst wird, wie gehabt, auf Grundlage des Lebensaufwandes die Bemessungsgrundlage erstellt²³⁴. Danach muss die Kontrollrechnung²³⁵ um all jene Einkünfte "ergänzt"²³⁶ werden, welche aufgrund des jeweiligen DBA der Schweiz zur Besteuerung zugewiesen und nach schweizerischem Recht steuerbar²³⁷ sind²³⁸. Zwar kann ein Steuerpflichtiger auch hier zwischen Einkünften aus verschiedenen Staaten differenzieren, nicht jedoch zwischen Einkünften aus demselben Land²³⁹. Anschliessend findet wiederum die höhere der beiden Bemessungsgrundlagen Anwendung²⁴⁰. Auf diese Weise werden die aus einem DBA-Staat stammenden Einkünfte der ordentlichen Besteuerung zugeführt und der Steuerpflichtige kann sich auf die Vorteile aus den entsprechenden DBA berufen²⁴¹.

3.3.6 Steuertarif und Anrechnung ausländischer Steuern

3.3.6.1 Tarif

Auf Bundesebene richtet sich die nach dem Aufwand berechnete Steuer nach dem ordentlichen Einkommenssteuertarif²⁴². Dies gilt für die Mehrheit der kantonalen Steuern²⁴³.

Allerdings bestehen auch andere Ausgestaltungsarten²⁴⁴. Die Steuer wird unter Beizug dieser Tarife auf der jeweils massgebenden Bemessungsgrundlage kalkuliert²⁴⁵. Dies bedeutet, dass Einkünfte, die in die Kontrollrechnung Eingang finden, für die Bestimmung des Tarifes ausser Betracht gelassen werden, wenn die Steuer letztlich auf Grundlage von Mietzins, Mietwert oder Pensionspreis berechnet wird²⁴⁶. Allgemein gilt, dass Einkommen, welches nicht in die Bemessungsgrundlage Eingang findet, auch beim Steuersatz nicht berücksichtigt wird²⁴⁷.

Besonderheiten bestehen erneut bei der modifizierten Aufwandbesteuerung. Die Einkommenssteuer wird, unter der Voraussetzung, dass die Kontrollrechnung die massgebliche Bemessungsgrundlage darstellt²⁴⁸, auf alle in die Kontrollrechnung aufgenommenen Einkünfte zum Satz für das gesamte Einkommen (Welteinkommen) erhoben²⁴⁹. Wenn es der Steuerpflichtige unterlässt, das Welteinkommen ordnungsgemäss anzugeben, so wird die modifizierte

236 Mit anderen Worten müssen diese Einkünfte auch in die Kontrollrechnung miteinbezogen werden, und zwar ebenfalls zu ihrem Bruttobetrag.

237 LOCHER (FN 3), N 34 zu Art. 14 DBG.

238 ESTV-Kreisschreiben (FN 68), 7; RICHNER/FREI/KAUFMANN (FN 4), N 50 zu Art. 14 DBG; DBG-ZWAHLEN (FN 123), N 42 zu Art. 14 DBG; StHG-ZWAHLEN (FN 6), N 43 zu Art. 6 StHG.

239 RICHNER (FN 2), 16; RICHNER/FREI/KAUFMANN (FN 4), N 50 zu Art. 14 DBG.

240 DBG-ZWAHLEN (FN 123), N 42 zu Art. 14 DBG; StHG-ZWAHLEN (FN 6), N 43 zu Art. 6 StHG.

241 Zu bemerken bleibt, dass HÖHN/WALDBURGER (FN 6), § 14 N 178, die praktische Bedeutung (und häufig auch die Vorteile) der modifizierten Aufwandbesteuerung für gering halten, da in den meisten Fällen die zusätzliche Steuerbelastung, die sich aus der Hinzurechnung der Einkünfte aus ausländischer Quelle ergibt, höher ist als der betragsmässig in Aussicht stehende Abkommensvorteil und weil zudem sämtliche Einkünfte aus den Quellen des betreffenden Vertragsstaates in die Kontrollrechnung einzuschliessen sind und nicht bloss jene, für welche ein Abkommensvorteil beansprucht wird.

242 Art. 36 DBG (s. Art. 14 Abs. 3 DBG).

243 Vgl. als Beispiele für den Kanton Zürich § 35 StG-ZH; für den Kanton Obwalden Art. 4 der Ausführungsbestimmungen über die Besteuerung nach dem Aufwand; für den Kanton Thurgau § 1d der Verordnung des Regierungsrates zum Gesetz über die Staats und Gemeindesteuern; s. auch WILHELM (FN 1), 79.

244 Dies etwa im Kanton Waadt: Im kantonalen Steuergesetz ist eine Progressionsgrenze bei 10% vorgesehen, wenn die Steuer nach dem Aufwand berechnet wird. Zudem kommt den Steuerpflichtigen, welche in einem Hotel oder einer Pension wohnen, eine Steuerreduktion um einen Viertel zu Gute; verschiedene Waadtländer Gemeinden sehen weitere Privilegien vor. Auch im Kanton Wallis bestehen ähnliche Vorteile in Form von "mittleren Steuertarifen" (vgl. den Beschluss des Staatsrates über die Pauschalsteuer vom 30.9.1992). Zudem kennen kantonale Steuergesetze weitere Besonderheiten im Bezug auf Einkommen aus ausländischen Quellen, welche mit Blick auf ein Doppelbesteuerungsabkommen allenfalls zu besteuern sind. Im Kanton Wallis ist die Steuer auf solche Einkommen reduziert, verschiedene Kantone sehen fixe Steuersätze vor: Bern 2%, Jura 2%, Waadt 3%. Siehe zum Ganzen auch WILHELM (FN 1), 80, mit einem Beispiel zur Berechnung der Steuer eines in der Stadt Lausanne wohnhaften Steuerpflichtigen.

245 RICHNER (FN 2), 16; RICHNER/FREI/KAUFMANN (FN 4), N 51 zu Art. 14 DBG.

246 RICHNER (FN 2), 16; RICHNER/FREI/KAUFMANN (FN 4), N 53 zu Art. 14 DBG.

247 Dies in Abweichung zu Art. 7 Abs. 1 DBG; RICHNER/FREI/KAUFMANN (FN 4), N 53 zu Art. 14 DBG.

248 Dies bedeutet aber auch, dass für die Satzbestimmung bspw. Schuldzinsen in Abzug gebracht werden können, auch wenn sie die Bemessungsgrundlage nicht verringern; ESTV-Kreisschreiben (FN 68), 8; LOCHER (FN 3), N 34 zu Art. 14 DBG; RICHNER (FN 2), 17.

249 Art. 5 Abs. 2 der Verordnung des Bundesrates über die Besteuerung nach dem Aufwand, mit Verweis auf Art. 7 Abs. 1 DBG; ESTV-Kreisschreiben (FN 68), 8; ESTV-Aufwandbesteuerung (FN 2), 12; LOCHER (FN 3), N 34 zu Art. 14 DBG; RICHNER (FN 2), 17; RICHNER/FREI/KAUFMANN (FN 4), N 54 zu Art. 14 DBG; WILHELM (FN 1), 78.

233 Insofern ist die Aufwandbesteuerung "modifiziert"; es wird einerseits eine Aufwandbemessung vorgenommen, andererseits aber auch eine "Einkommenserzielungsbemessung", welche teilweise den ordentlichen Bemessungsregeln untersteht; ESTV-Kreisschreiben (FN 68), 7; ESTV-Aufwandbesteuerung (FN 2), 12; WILHELM (FN 1), 78; DBG-ZWAHLEN (FN 123), N 42 zu Art. 14 DBG; StHG-ZWAHLEN (FN 6), N 43 zu Art. 6 StHG. S. auch LOCHER (FN 3), N 34 zu Art. 14 DBG.

234 Art. 14 Abs. 3 Satz 1 DBG; Art. 6 Abs. 3 Satz 1 StHG; DBG-ZWAHLEN (FN 123), N 42 zu Art. 14 DBG; StHG-ZWAHLEN (FN 6), N 43 zu Art. 6 StHG.

235 Art. 14 Abs. 3 Satz 2 DBG; Art. 6 Abs. 3 Satz 2 StHG.

Besteuerung der deklarierten Einkünfte zum Maximalsatz vorgenommen²⁵⁰.

3.3.6.2 Anrechnung ausländischer Steuern

Bezüglich der Anrechnung ausländischer Steuern gilt folgendes: Ein Steuerpflichtiger, welcher nach dem Lebensaufwand besteuert wird, hat grundsätzlich keinen Anspruch auf die pauschale Anrechnung der nach Anwendung eines DBA allenfalls im Ausland verbleibenden Sockelsteuer²⁵¹. Eine Ausnahme von dieser Regel besteht wiederum unter den genannten Abkommen²⁵².

Art. 4 Abs. 3 der Verordnung über die pauschale Steueranrechnung²⁵³ hält fest, dass natürliche Personen, welche im Genuss einer Besteuerung nach dem Lebensaufwand stehen, die pauschale Steueranrechnung beantragen können, wenn sie auf allen Einkünften aus diesen Vertragsstaaten die vollen Steuern zum Satze des Gesamteinkommens entrichten²⁵⁴. Allerdings sind die betreffenden Bruttobeträge einschliesslich der nicht rückforderbaren ausländischen Quellensteuern zu deklarieren²⁵⁵. Verzichtet ein Steuerpflichtiger auf eine Anrechnung ausländischer Steuern, so werden bei der Kontrollrechnung die Bruttobeträge der Einkünfte aus dem jeweiligen Staat abzüglich der dort zu entrichtenden Steuern berücksichtigt²⁵⁶.

4. Beginn und Dauer des Rechts auf Aufwandbesteuerung

4.1 Beginn des Rechts auf Aufwandbesteuerung

Das Recht auf Besteuerung nach dem Lebensaufwand entsteht, sofern die oben genannten Voraussetzungen erfüllt sind, bei Beginn der Steuerpflicht²⁵⁷. Dies gilt gleichermaßen für Personen, welche in der Schweiz ihren Wohnsitz haben, wie für solche, die hier Aufenthalt nehmen²⁵⁸. Die der Steuerperiode vorangehende Aufenthaltsdauer zählt bei der Berechnung der Frist mit. Ein Aufenthalt an verschiedenen Orten wird zusammengerechnet, und ein vorübergehendes Verlassen des Landes wird nicht als Unterbrechung des Aufenthaltes gewertet²⁵⁹.

4.2 Erlöschen des Rechts auf Aufwandbesteuerung

Zunächst kann das Recht auf Besteuerung nach dem Aufwand erlöschen, wenn ein ausländischer Staatsangehöriger das Schweizer Bürgerrecht erwirbt²⁶⁰. Schweizerische Rückwanderer und neu Eingebürgerte verlieren das Recht auf Aufwandbesteuerung spätestens am Ende der bei ihrer Einreise bzw. Einbürgerung laufenden Steuerperiode²⁶¹. Das Recht auf Besteuerung nach dem Lebensaufwand erlischt auch bei der Aufnahme einer Erwerbstätigkeit²⁶² oder bei der Aufgabe von Wohnsitz oder Aufenthalt²⁶³. Di-

plomaten oder Konsularbeamte sowie Beamte internationaler Organisationen, die nach ihrer Pensionierung in der Schweiz verbleiben, können die Aufwandbesteuerung nicht beanspruchen, wenn sie in den letzten zehn Jahren ihres Verbleibens in der Schweiz eine Erwerbstätigkeit ausgeübt haben, selbst wenn das daraus entspringende Einkommen aufgrund völkerrechtlicher Verträge von der direkten Bundessteuer befreit war²⁶⁴.

5. Verfahren

Grundsätzlich richtet sich das Veranlagungsverfahren nach den allgemeinen Verfahrensvorschriften²⁶⁵. Regelmässig ist aber ein spezielles Steuererklärungsformular²⁶⁶ auszufüllen²⁶⁷, wobei der Steuerpflichtige auch ein Wertschriftenverzeichnis formeller Natur einzureichen hat, um allenfalls die

250 ESTV-Aufwandbesteuerung (FN 2), 12; LOCHER (FN 3), N 34 zu Art. 14 DBG; RICHNER (FN 2), 17; RICHNER/FREI/KAUFMANN (FN 4), N 54 zu Art. 14 DBG.

251 Art. 4 Abs. 1 der Verordnung vom 22.8.1967 über die pauschale Steueranrechnung, SR 672.201; ESTV-Kreisschreiben (FN 68), 8; LOCHER (FN 3), N 35 zu Art. 14 DBG; RICHNER (FN 2), 17; RICHNER/FREI/KAUFMANN (FN 4), N 55 zu Art. 14 DBG.

252 Vgl. ESTV-Kreisschreiben (FN 68), 8.

253 Vgl. vorne FN 251.

254 ESTV-Kreisschreiben (FN 68), 8; ESTV-Aufwandbesteuerung (FN 2), 13; RICHNER (FN 2), 17; RICHNER/FREI/KAUFMANN (FN 4), N 56 zu Art. 14 DBG.

255 ESTV-Kreisschreiben (FN 68), 8; ESTV-Aufwandbesteuerung (FN 2), 13; LOCHER (FN 3), N 35 zu Art. 14 DBG.

256 Art. 2 Abs. 3 der Verordnung über die pauschale Steueranrechnung (oben FN 251); ESTV-Aufwandbesteuerung (FN 2), 13; LOCHER (FN 3), N 36 zu Art. 14 DBG; RICHNER (FN 2), 17; RICHNER/FREI/KAUFMANN (FN 4), N 56 zu Art. 14 DBG.

257 ESTV-Kreisschreiben (FN 68), 2; RICHNER/FREI/KAUFMANN (FN 4), N 19 zu Art. 14 DBG.

258 Vgl. Art. 8 DBG; ESTV-Kreisschreiben (FN 68), 2.

259 Vgl. Art. 3 Abs. 3 DBG; ESTV-Kreisschreiben, 2.

260 ESTV-Kreisschreiben (FN 68), 2.

261 Vgl. Art. 14 Abs. 1 und 2 DBG; ESTV-Kreisschreiben (FN 68), 2.

262 Siehe vorne Ziff. 3.2.4. In solchen Fällen erlischt das Recht mit Beginn der Steuerperiode, in welcher die Erwerbstätigkeit aufgenommen wurde; RICHNER/FREI/KAUFMANN (FN 4), N 20 zu Art. 14 DBG.

263 RICHNER/FREI/KAUFMANN (FN 4), N 20 zu Art. 14 DBG.

264 ESTV-Kreisschreiben (FN 68), 3.

265 Vgl. für die direkte Bundessteuer Art. 102 ff. DBG; RICHNER/FREI/KAUFMANN (FN 4), N 23 zu Art. 14 DBG.

266 Siehe als Beispiel für den Kanton Zug (Formular für die Steuererklärung für das Jahr 2005) www.zug.ch/tax/pdf/form_03-2005.pdf.

267 ESTV-Aufwandbesteuerung (FN 2), 13; RICHNER/FREI/KAUFMANN (FN 4), N 22 zu Art. 14 DBG; DBG-ZWAHLEN (FN 123), N 43 zu Art. 14 DBG; StHG-ZWAHLEN (FN 6), N 44 zu Art. 6 StHG.

Rückerstattung der Verrechnungssteuer sicherzustellen²⁶⁸. In diesem Formular müssen grundsätzlich nur Lebenshaltungskosten und für die Kontrollrechnung die Einkünfte aus schweizerischen Quellen sowie das Vermögen in der Schweiz angegeben werden²⁶⁹. Die ausländischen Einkünfte sind nur in den oben beschriebenen Fällen anzugeben. Schliesslich hat der Steuerpflichtige den Nachweis zu erbringen, dass er sämtliche Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Aufwandbesteuerung erfüllt²⁷⁰.

Vor jeder Veranlagung muss sich die Veranlagungsbehörde davon überzeugen, dass der Steuerpflichtige einen Anspruch auf Besteuerung nach dem Aufwand hat, insbesondere, dass er die von ihm verlangten Angaben und Nachweise vollständig erbringt²⁷¹. Erforderlich ist, dass die Angaben sowohl betreffend den Lebensaufwand als auch für die Kontrollrechnung gemacht werden. Insbesondere Einkünfte aus ausländischen Quellen müssen, sofern diese anzugeben sind, mit ergänzenden Belegen nachgewiesen werden, sofern diese Informationen nicht schon aus den Entlastungsanträgen hervorgehen²⁷². Bis zur rechtskräftigen Einschätzung ist zu klären, ob und in welchem Umfang Vorteile aus Doppelbesteuerungsabkommen geltend gemacht werden bzw. werden wollen²⁷³.

Bezüglich der Eröffnung der Veranlagung ist folgendes zu berücksichtigen: Bei der modifizierten Aufwandbesteuerung besteht grundsätzlich ein Anspruch auf pauschale Steueranrechnung. Da dieser Anspruch gestützt auf Art. 4 Abs. 3 (2. Satz) der Verordnung über die pauschale Steueranrechnung²⁷⁴ unter Umständen gekürzt werden kann, drängt sich folgende Vorgehensweise auf: Zu eröffnen ist stets das höchste der nach Art. 1, 2 oder 5 der Verordnung des Bundesrates über die Besteuerung nach dem Aufwand errechneten Ergebnisse. Wenn die Bemessungsgrundlage nach Art. 5 erstellt wurde (also im Sinne der modifizierten Aufwandbesteuerung), so muss dem Steuerpflichtigen in der Regel auch das höhere der beiden Veranlagungsergebnisse nach den Artikeln 1 oder 2, also nach ordentlicher Besteuerung nach dem Aufwand, mitgeteilt werden²⁷⁵.

6. Zusammenfassende Bemerkungen

Die Besteuerung nach dem Aufwand stellt eine in der schweizerischen Steuerlandschaft seit Jahrzehnten verankerte Besteuerungsfigur dar. Sie bietet einem Steuerpflichtigen die Möglichkeit, unter gewissen Voraussetzungen nicht, wie dies bei der ordentlichen Besteuerung der Fall wäre, nach seinen Einkommens- und Vermögensverhältnissen besteuert zu werden, sondern nach den Lebenshaltungskosten, die er für sich und die von ihm in der Schweiz unterhaltenen Personen aufwendet. Als Minimalanforderung müssen diese Kosten mindestens dem Fünffachen des jährlich aufgewendeten Mietzinses bzw. Mietwertes oder – wenn kein eigener Haushalt geführt wird – dem Doppelten des geleisteten Pensionspreises entsprechen. Weiter werden die errechneten Lebenshaltungskosten im Rahmen der so genannten Kontrollrechnung den Einkünften aus schweize-

rischer Quelle und aus in der Schweiz gelegenen Vermögen gegenübergestellt. Der jeweils höhere Betrag stellt dann die massgebliche Berechnungsgrundlage dar. Besonderheiten ergeben sich, wenn ein Steuerpflichtiger für Einkommen aus ausländischen Quellen eine Entlastung nach einem Doppelbesteuerungsabkommen beansprucht.

268 ESTV-Kreisschreiben (FN 68), 6; RICHNER/FREI/KAUFMANN (FN 4), N 22 zu Art. 14 DBG; DBG-ZWAHLEN (FN 123), N 43 zu Art. 14 DBG; StHG-ZWAHLEN (FN 6), N 44 zu Art. 6 StHG.

269 WILHELM (FN 1), 75.

270 ESTV-Kreisschreiben (FN 68), 6; ESTV-Aufwandbesteuerung (FN 2), 13. Beachte aber bzgl. des Aspektes des Fehlens einer Erwerbstätigkeit vorne Ziff. 3.2.4.

271 Eine unvollständig ausgefüllte oder nicht unterzeichnete Steuererklärung ist zur Ergänzung zurückzusenden, vgl. Art. 124 Abs. 3 DBG; ESTV-Kreisschreiben (FN 68), 6; ESTV-Aufwandbesteuerung (FN 2), 13.

272 ESTV-Kreisschreiben (FN 68), 6; ESTV-Aufwandbesteuerung (FN 2), 13.

273 ESTV-Kreisschreiben (FN 68), 7.

274 Vorne FN 251.

275 So auch die Regelung im Kanton Obwalden: Art. 6 der Ausführungsbestimmungen über die Besteuerung nach dem Aufwand; ebenso die Regelung des Kantons Uri (vgl. Reglement über die Besteuerung nach dem Aufwand vom 17.5.2005); s. weiter ESTV-Kreisschreiben (FN 68), 8; LOCHER (FN 3), N 37 zu Art. 14 DBG; siehe auch DBG-ZWAHLEN (FN 123), N 43 zu Art. 14 DBG; StHG-ZWAHLEN (FN 6), N 44 zu Art. 6 StHG.

Depuis des décennies, l'imposition selon les dépenses constitue une pratique bien ancrée dans le paysage fiscal suisse. A certaines conditions, elle permet à un contribuable de ne pas être imposé sur son revenu ni sur sa fortune comme dans le cas d'une imposition ordinaire, mais d'être imposé d'après les dépenses qu'il consacre à son train de vie et à l'entretien de personnes en Suisse. La condition minimale réside dans le fait que les coûts doivent correspondre au moins au quintuple du loyer payé annuellement respectivement de la valeur locative ou – si le contribuable ne dispose pas de son propre foyer – au double du prix de la pension versée. Ensuite, dans le cadre du calcul de contrôle, les dépenses ainsi établies sont comparées aux ressources d'origine suisse respectivement provenant d'une fortune placée en Suisse. Le montant le plus élevé constitue la base de calcul déterminante. Un traitement spécial s'applique toutefois, lorsqu'un contribuable se prévaut d'une convention de double imposition afin de demander une exonération pour un revenu d'origine étrangère.

(trad. LT LAWTANK, Fribourg)