**Jüngste Entwicklungen im Bereich der Besteuerung nach dem Aufwand**

von

Philippe Kenel, Doktor der Rechtswissenschaften und Rechtsanwalt in Lausanne und Genf, und Daniel Gatenby,

Rechtsanwalt in Lausanne und Genf, PYTHON

Einführung

Die Besteuerung nach dem Aufwand, auch Pauschalbesteuerung genannt, ermöglicht es ausländischen Staatsangehörigen, in der Schweiz nicht nach ihrem Einkommen und Vermögen, sondern nach ihren Ausgaben besteuert zu werden. Um von diesem System zu profitieren, darf der Steuerpflichtige nicht das Schweizer Bürgerrecht haben, muss erstmals oder nach mindestens zehnjähriger Unterbrechung unbeschränkt in der Schweiz steuerpflichtig sein und darf in der Schweiz keine Erwerbstätigkeit ausüben.

Die letzten Jahre waren geprägt von der Stabilisierung und Aufrechterhaltung dieser Form der Besteuerung auf politischer Ebene, da das Schweizer Volk am 30. November 2014 eine Initiative zu ihrer Abschaffung ablehnte, sowie auf rechtlicher Ebene durch ihre am 28. September 2012 von den Bundeskammern beschlossene Reform. Am 24. Juli 2018 hat die Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) das Kreisschreiben Nr. 44 «Besteuerung nach dem Aufwand bei der direkten Bundessteuer» (Kreisschreiben 44) erlassen, welches das Kreisschreiben Nr. 9 vom 3. Dezember 1993 (Kreisschreiben 9) ersetzt. Ziel dieses Beitrags ist es, die Hauptelemente dieses neuen Kreisschreibens vorzustellen, das die Reform der Pauschalbesteuerung vervollständigt.

Die Reform vom 28. September 2012 kann wie folgt zusammengefasst werden: Erstens müssen beide Ehegatten, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, die gesetzlichen Voraussetzungen für die Pauschalbesteuerung erfüllen. Dies schliesst die Möglichkeit aus, dass einer der Ehegatten eine Erwerbstätigkeit in der Schweiz ausübt. Ehepaare, bei denen einer der Ehegatten das Schweizer Bürgerrecht hat, haben keinen Anspruch auf dieses Steuersystem. Zweitens sind die Kantone verpflichtet, in ihrer Gesetzgebung für die Berechnung der direkten Bundessteuer einen Mindestaufwand von CHF 400 000 festzulegen. Weiter muss der Mindestbetrag des Aufwands des Steuerpflichtigen nicht mehr dem Fünffachen des Mietwerts der von der pauschalbesteuerten Person bewohnten Immobilie entsprechen, sondern dem Siebenfachen. Während nach altem Recht der Betrag, der als Steuer nach dem Aufwand gezahlt wurde, sowohl die Vermögens- als auch die Einkommenssteuer abdeckte, ist es nun Sache der Kantone, das Vermögen des Steuerzahlers in einer Form zu besteuern, die sie frei bestimmen können. Es sei darauf hingewiesen, dass diese neuen Vorschriften für Personen, die neu in der Schweiz wohnhaft sind, am 1. Januar 2016 in Kraft getreten sind. Für Steuerpflichtige, die bereits vor diesem Datum in der Schweiz wohnhaft waren, gelten sie jedoch erst ab 1. Januar 2021.

Voraussetzungen, um nach dem Aufwand besteuert zu werden

Obwohl Artikel 14 Absatz 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) vom 14. Dezember 1990 und Artikel 6 Absatz 2 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) vom 14. Dezember 1990 diesen Punkt sehr klar regeln, betont die ESTV in den Ziffern 2.1 und 2.2 des Kreisschreibens 44, dass bei Ehegatten, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, beide sämtliche unten aufgeführten Voraussetzungen erfüllen müssen, um Anrecht auf die Besteuerung nach dem Aufwand zu haben. Weiter präzisiert sie ausdrücklich, dass diese Regel ab 1. Januar 2021 ausnahmslos gültig ist.

Eine der politisch heikelsten und für die Praxis wichtigsten Fragen ist diejenige nach der genauen Bedeutung der Voraussetzung, dass pauschalbesteuerte Personen in der Schweiz keine Erwerbstätigkeit ausüben dürfen. Das Kreisschreiben 44 hält in Ziffer 2.3 Folgendes fest: «Eine die Besteuerung nach dem Aufwand ausschliessende Erwerbstätigkeit in der Schweiz liegt vor, wenn eine Person hier einem irgendwie gearteten Haupt- oder Nebenberuf nachgeht und daraus im In- oder Ausland Einkünfte erzielt. Dies trifft insbesondere auf Künstler, Wissenschaftler, Erfinder, Sportler und Verwaltungsräte zu, die in der Schweiz *persönlich* zu Erwerbszwecken tätig sind.» Theoretisch bedeutet das, dass eine pauschalbesteuerte Person in der Schweiz weder bei einem Schweizer oder einem ausländischen Unternehmen angestellt sein noch selbstständig erwerbstätig sein darf. Hingegen kann sie jeder unentgeltlichen Tätigkeit in der Schweiz und im Ausland nachgehen und im Ausland auf Angestelltenbasis oder selbstständig erwerbstätig sein. Auch darf eine nach dem Aufwand besteuerte Person in der Schweiz oder im Ausland Investitionen tätigen. Diese Investitionen können beispielsweise in Form von Zinsen, Dividenden oder Kapitalerträgen vergütet werden. Erfolgt die Investition in der Schweiz, muss sich die Rolle des Steuerpflichtigen auf die des Anlegers beschränken und darf nicht in Wahrheit eine lukrative Tätigkeit sein. Der Wert der schweizerischen Investitionen und die damit erzielten Erträge fliessen in die weiter unten beschriebene Kontrollrechnung ein. Ein besonderes Augenmerk muss der Möglichkeit gelten, dass eine pauschalbesteuerte Person im Ausland eine Erwerbstätigkeit ausüben kann. Tatsächlich sind einige kantonale Steuerbehörden strenger als das Gesetz und die ESTV und akzeptieren nicht, dass eine pauschalbesteuerte Person als Arbeitnehmer im Ausland eine Exekutivfunktion ausübt. Sie begründen ihre Position damit, dass entweder ein Teil ihrer Tätigkeit in der Schweiz ausgeübt wird oder, wenn dies nicht der Fall ist, der Wohnsitz in der Schweiz fiktiv ist. Bei einer selbstständigen Erwerbstätigkeit im Ausland achten die Behörden ausserdem vermehrt darauf, dass nicht ein Teil der Erwerbstätigkeit in der Schweiz ausgeübt wird und dass der geforderte Schweizer Wohnsitz der steuerpflichtigen Person nicht den Charakter einer Betriebsstätte hat. Immer wieder taucht die Frage auf, ob eine pauschalbesteuerte Person Verwaltungsrat einer Schweizer Gesellschaft sein darf. Gemäss Ziffer 2.3 des Kreisschreibens 44 schliesst die ESTV diese Möglichkeit nicht aus, sofern der Steuerpflichtige in der Schweiz nicht persönlich oder zu Erwerbszwecken tätig ist. Es gilt zu beachten, dass einige Kantone restriktiver sind.

Interessanterweise ist der Inhalt des Kreisschreibens 44 betreffend die Ausübung einer Erwerbstätigkeit in der Schweiz nahezu identisch mit dem des Kreisschreibens 9, das es ersetzt. Ein Unterschied ist jedoch erwähnenswert: 1993 präzisierte die ESTV, dass unter Einkommen sämtliche Einkünfte aus einer unselbstständigen oder selbstständigen Erwerbstätigkeit im Sinne der Artikel 17 und 18 DBG zu verstehen sind. Diese Präzisierung fehlt in der Fassung von 2018. Unseres Erachtens ist dies als Absicht der ESTV zu verstehen, jegliche Art von Einkommen wie z. B. Rückerstattungen von Ausgaben abzudecken.

In Bezug auf die Voraussetzung, dass ein Steuerpflichtiger, der nach dem Aufwand besteuert werden will, erstmals oder nach mindestens zehnjähriger Unterbrechung in der Schweiz wohnhaft sein muss, sieht die ESTV für nach dem Aufwand besteuerte Personen, die die Schweiz verlassen, aber zurückkehren wollen, eine Ausnahme vor. Diese können in die Schweiz zurückkehren und erneut das System der Besteuerung nach dem Aufwand in Anspruch nehmen, ohne dass sie zehn Jahre im Ausland wohnhaft waren.

Die Kontrollrechnung

Viele wissen nicht, dass sich die Besteuerung nach dem Aufwand nicht auf die Berechnung der Steuern auf die Ausgaben beschränkt. Nach der Berechnung der Bundes-, Kantons- und Gemeindesteuer auf die Ausgaben des Steuerpflichtigen müssen diese Beträge nämlich jedes Jahr mit denjenigen verglichen werden, die auf den folgenden Elementen berechnet wurden, wobei nur der höchste Betrag fällig ist:

1. das in der Schweiz gelegene unbewegliche Vermögen und dessen Einkünfte;
2. die in der Schweiz gelegene Fahrnis und deren Einkünfte;
3. das in der Schweiz angelegte bewegliche Kapitalvermögen, einschliesslich der grundpfändlich gesicherten Forderungen, und dessen Einkünfte;
4. die in der Schweiz verwerteten Urheberrechte, Patente und ähnlichen Rechte und deren Einkünfte;
5. die Ruhegehälter sowie die Renten und Pensionen, die aus schweizerischen Quellen fliessen;
6. die Einkünfte, für die die steuerpflichtige Person aufgrund eines von der Schweiz abgeschlossenen Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung gänzliche oder teilweise Entlastung von ausländischen Steuern beansprucht.

In ihrem neuen Kreisschreiben hält die ESTV unter Ziffer 3.3.4 fest, dass als «Einkünfte aus in der Schweiz angelegtem beweglichem Kapitalvermögen» diejenigen Einkünfte des Steuerpflichtigen gelten, bei denen sich die Quelle des Einkommens in der Schweiz befindet. Um festzustellen, ob dies der Fall ist, ist für Forderungspapiere massgebend, dass der Schuldner seinen Wohnsitz oder Sitz in der Schweiz hat, sowie für Beteiligungsrechte, dass die Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft, an der der Steuerpflichtige beteiligt ist, ihren Sitz in der Schweiz hat. Der Ort, an dem die jeweiligen Forderungspapiere oder Beteiligungsrechte verwahrt werden oder die entsprechende Währung sind nicht entscheidend. So werden beispielsweise der Wert einer Aktie von Nestlé mit Sitz in der Schweiz und deren Ertrag bei der Kontrollberechnung berücksichtigt, unabhängig davon, ob die Aktie zu einem von einer Bank in der Schweiz oder im Ausland verwalteten Portfolio gehört.

Fazit

Obwohl das Kreisschreiben 44 einige Ergänzungen liefert, ist festzuhalten, dass sein Inhalt demjenigen des Kreisschreibens 9 ziemlich ähnlich ist. Wir möchten ausserdem darauf hinweisen, dass sich das Kreisschreiben 44 nur auf die direkte Bundessteuer bezieht. Damit haben die Kantone insbesondere bei den Kantons- und Gemeindesteuern einen gewissen Handlungsspielraum.