



Schweizerische Eidgenossenschaft
Confédération suisse
Confederazione Svizzera
Confederaziun svizra

Eidgenössisches Finanzdepartement EFD

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV
Hauptabteilung Direkte Bundessteuer,
Verrechnungssteuer, Stempelabgaben

Stabsstelle Gesetzgebung, August 2010

Vernehmlassungsverfahren zum Bundesgesetz über die Besteuerung nach dem Aufwand

Erläuternder Bericht

Zusammenfassung

Die Besteuerung nach dem Aufwand ist ein wichtiges steuerpolitisches Instrument mit erheblicher volkswirtschaftlicher Bedeutung und langer Tradition. Der Bundesrat will dieses Institut verbessern, um dessen Akzeptanz zu stärken. Gezielte Anpassungen sollen sicherstellen, dass sowohl Standorts- als auch Gerechtigkeitsüberlegungen Rechnung getragen wird. Gleichzeitig soll die Rechtssicherheit erhöht und das Steuerrecht von Bund und Kantonen harmonisiert werden.

Sowohl das Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) wie auch das Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) sehen vor, dass ausländische Staatsangehörige, die in der Schweiz Wohnsitz haben, aber hier nicht erwerbstätig sind, auf der Grundlage ihres (Lebens)Aufwands besteuert werden können. Es handelt sich hierbei um eine besondere Art der Einkommens- und Vermögensbemessung.

Die Regelung ist in den letzten Jahren zunehmend diskutiert worden, insbesondere seit der Kanton Zürich die Aufwandbesteuerung mittels Volksentscheid abgeschafft hat. Der Bundesrat spricht sich aufgrund der volkswirtschaftlichen Bedeutung und der langen Tradition der Aufwandbesteuerung für deren Beibehaltung aus. Er hält jedoch eine Reform für notwendig. Ziel der Reform ist es, die Anwendung der Aufwandbesteuerung zu verbessern und so ihre Akzeptanz zu stärken.

Der Bundesrat schlägt in Übereinstimmung mit der Konferenz der kantonalen Finanzdirektorinnen und Finanzdirektoren (FDK) vor, die Voraussetzungen für die Anwendung der Aufwandbesteuerung im DBG und im StHG wie folgt zu modifizieren:

1. Als Mindestlimite für den weltweiten Aufwand soll bei der direkten Bundessteuer und der kantonalen Steuer das Siebenfache des Mietzinses resp. des Mietwerts oder das Dreifache des Pensionspreises für Unterkunft und Verpflegung festgelegt werden.
2. Bei der direkten Bundessteuer soll eine minimale Bemessungsgrundlage von 400'000 Franken festgelegt werden; die Kantone sollen ebenfalls einen Mindestbetrag festlegen, sind aber bei dessen Höhe frei.
3. Die Kantone sollen verpflichtet werden, bei der Aufwandbesteuerung die Vermögenssteuer zu berücksichtigen.
4. Für Altfälle soll eine Übergangsfrist von 5 Jahren festgelegt werden.

Diese Anpassungen hätten für die überwiegende Mehrheit der im Jahre 2007 nach dem Aufwand besteuerten Personen eine Steuererhöhung zur Folge. Bei einer statischen Betrachtungsweise (d.h. davon ausgehend, dass die Aufwandbesteuerten die Schweiz nicht verlassen) werden sich die Steuereinnahmen des Bundes aufgrund der Revision von 131,6 Mio. im Jahre 2007 auf 255,7 Mio. Franken erhöhen.

Die Aufwandbesteuerung soll auch in Zukunft für vermögende Ausländer attraktiv bleiben. Es ist daher anzunehmen, dass die Reform nur geringe negative volkswirtschaftliche Auswirkungen mit sich bringen wird. Die Aufwandbesteuerung bleibt damit ein Instrument zur Stärkung der Standortattraktivität der Schweiz im internationalen Wettbewerb um vermögende und international sehr mobile Privatpersonen. Die mit dieser Besteuerungsform verbundenen Arbeitsplätze dürften weitgehend erhalten bleiben.

1. Grundzüge der Vorlage

1.1 Ausgangslage

1.1.1 Entstehungsgeschichte

Die Besteuerung nach dem Aufwand gehört seit vielen Jahren zum föderalistisch geprägten Steuersystem der Schweiz. 1862 hat der Kanton Waadt als erster Kanton aufgrund von touristischen und wirtschaftlichen Interessen nichterwerbstätigen Ausländern eine besondere Besteuerungsart angeboten. Genf kennt seit 1928 eine Aufwandbesteuerung, der Bund seit 1934.¹ Die „Geburtsstunde“ der Aufwandbesteuerung war jedoch der 10. Dezember 1948, als sich die Kantone mit dem Abschluss des „interkantonalen Konkordats über den Ausschluss von Steuerabkommen“ über einheitliche Regelungen in der Anwendung der Aufwandbesteuerung einigten, denen der Bund ein knappes Jahr später folgte. Das Konkordat hatte vor allem das Ziel, den stärker gewordenen Konkurrenzkampf zwischen den Kantonen und Gemeinden zu reduzieren, denn eine Vielfalt von kantonalen Regelungen führte in der ersten Hälfte des 20. Jahrhunderts zu sehr unterschiedlichen gesetzlichen Bestimmungen. Gleichzeitig enthielt das Konkordat auch eine Regelung, die den Konkordatskantonen die Kompetenz gesetzlich geregelter Steuererleichterungen für bestimmte Gruppen von Steuerpflichtigen zusprach. Dazu gehörte auch die Aufwandbesteuerung. Die meisten Kantone führten im Anschluss an den Konkordatsbeitritt Bestimmungen zur Aufwandbesteuerung ein. Am 14. Dezember 1990 wurde schliesslich die Aufwandbesteuerung im Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) und im Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) verankert.

1.1.2 Geltendes Recht

Die gesetzlichen Grundlagen zur Aufwandbesteuerung finden sich in Artikel 14 DBG und in Artikel 6 StHG. Der Inhalt der zwei Bestimmungen ist in den wesentlichen Punkten identisch. Nach Artikel 14 DBG haben natürliche Personen, die erstmals oder nach mindestens zehnjähriger Landesabwesenheit in der Schweiz steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt nehmen und hier keine Erwerbstätigkeit ausüben, das Recht, bis zum Ende der laufenden Steuerperiode anstelle der Einkommenssteuer eine Steuer nach dem Aufwand zu entrichten. In den Kantonen ersetzt die Aufwandbesteuerung zusätzlich zur Einkommens- auch die Vermögenssteuer. Bei der direkten Bundessteuer steht ausländischen Staatsangehörigen - sofern sie die übrigen Bedingungen erfüllen - die Aufwandbesteuerung über das Zuzugsjahr hinaus weiterhin zu. Den Kantonen ist es freigestellt, ob sie die Aufwandbesteuerung über das Zuzugsjahr hinaus gewähren oder nicht. Mit Ausnahme des Kantons Zürich² sehen alle kantonalen Steuergesetze die Aufwandbesteuerung für ausländische Staatsangehörige über das Zuzugsjahr hinaus vor.

Die Steuer nach dem Aufwand wird nach den jährlichen, in der Bemessungsperiode entstandenen Lebenshaltungskosten des Steuerpflichtigen, des Ehegatten, der Kinder unter elterlicher Sorge sowie weiterer von ihm unterhaltenen, in der Schweiz lebenden Personen berechnet. Dabei sind sämtliche Kosten zu berücksichtigen, unabhängig davon, ob sie im In- oder Ausland anfallen. Die Summe dieser tatsächlichen Aufwendungen muss aber bei der direkten Bundessteuer³ mindestens dem Fünffachen des Mietzinses oder des Mietwertes der Wohnung im eigenen Haus für Steuerpflichtige, die einen eigenen Haushalt führen, oder dem doppelten Pensionspreis für Unterkunft und Verpflegung für die übrigen Steuerpflichtigen entsprechen. Abzüge können keine geltend gemacht werden.

¹ Vgl. Bernasconi, Marco (1983) Die Pauschalbesteuerung. Zürich: Schulthess Polygraphischer Verlag

² Im Kanton Zürich wurde die Besteuerung nach dem Aufwand auf den 1.1.2010 abgeschafft.

³ Verordnung über die Besteuerung nach dem Aufwand bei der direkten Bundessteuer; SR 642.123

Etliche kantonale Steuergesetze verweisen für den Mindestaufwand auf die Bundesratsverordnung oder wiederholen deren Wortlaut. Bei einigen Kantonen wird zusätzlich eine Untergrenze in Form eines Frankenbetrages gesetzt.

Gemäss DBG und StHG muss die nach dem Aufwand berechnete Steuer aber mindestens gleich hoch angesetzt werden wie der Steuerbetrag, der sich bei ordentlicher Besteuerung der Bruttoeinkünfte in der Schweiz und weiteren Einkünften nach Artikel 14 Absatz 3 DBG ergibt. Ist die nach dem Aufwand berechnete Steuer höher als dieser Steuerbetrag, so schuldet der Steuerpflichtige den höheren Betrag. In der Praxis wird der Vergleich der beiden Steuerbeträge als Kontrollrechnung bezeichnet.

Das Recht auf die Besteuerung nach dem Aufwand erlischt, wenn die betreffende steuerpflichtige Person das Schweizer Bürgerrecht erwirbt. In diesem Fall ist die ordentliche Steuer zu entrichten. Das gleiche trifft bei Aufnahme einer Erwerbstätigkeit in der Schweiz zu.

1.1.3 Volkswirtschaftliche und fiskalische Bedeutung

Die Aufwandbesteuerung stärkt die Standortattraktivität der Schweiz im internationalen Steuerwettbewerb um vermögende und international sehr mobile Haushalte, die durch ihre hohe Nachfrage nach Immobilien und Konsumgütern einen positiven Beschäftigungseffekt ausüben. In einem Bericht der Eidgenössischen Steuerverwaltung⁴ wird geschätzt, dass im Durchschnitt ein neu zuziehender Aufwandbesteuerte bereit ist, etwa 2.3 Mio. Franken für eine Immobilie zu bezahlen. Bei einem angenommenen jährlichen Zuzug von 400 Aufwandbesteuerten werden somit Umsätze in Höhe von 0.9 Mrd. Franken generiert, bzw. Wertschöpfung in Höhe von 0.6 Mrd. Franken (dies entspricht 5'467 Vollzeitstellen in der Bau- und Immobilienbranche). Durch den Konsum der Aufwandbesteuerten wird weitere Wertschöpfung in Höhe von 1.4 Mrd. Franken generiert (11'030 Vollzeitstellen). Ausserdem stellen die Aufwandbesteuerten für Haushalt, Garten und andere Bereiche direkt Personal an. Die damit verbundenen Stellen werden in einer Studie⁵ auf etwa 6'000 Vollzeitstellen geschätzt. Gesamthaft sind somit mit der Aufwandbesteuerung bis zu 22'497 Arbeitsplätze verbunden. Allerdings ist die Schätzung über die Höhe der Beschäftigungseffekte mit erheblichen Unsicherheiten verbunden; die in dem Bericht genannten Beschäftigungseffekte sind als Maximalwerte zu verstehen.

Neben der volkswirtschaftlichen Bedeutung der Aufwandbesteuerung führt der steuerliche Standortvorteil auch zu Steuereinnahmen, welche 2008 rund 577 Mio. Franken betragen (FDK 2009)⁶. Dabei entfielen auf die Kantone mit 271 Mio. Franken 47% der Steuereinnahmen und der andere Teil ungefähr hälftig auf den Bund (154 Mio.) und die Gemeinden (152 Mio.). Diese Steuereinnahmen sind für einige Kantone und Gemeinden von relativ hoher Bedeutung: So sind beispielsweise 71,1% der nach dem Aufwand besteuerten Personen in den vier Kantonen Waadt, Wallis, Tessin und Genf angesiedelt. Diese vereinten 74,4% der Kantons- und Gemeindeeinnahmen aus der Aufwandbesteuerung.

1.1.4 Parlamentarische Vorstösse

In den letzten Jahren wurde mit verschiedenen parlamentarischen Vorstössen die Verschärfung oder die Abschaffung der Aufwandbesteuerung gefordert. Diese Vorstösse wurden entweder abgelehnt oder ihnen wurde keine Folge gegeben:

⁴ Bericht ESTV vom 25.1.2010 "Die Besteuerung nach dem Aufwand aus ökonomischer Sicht";

www.estv.admin.ch/dokumentation/Berichte

⁵ Blankart, Charles / Margraf, Simon (2009), Die volkswirtschaftlichen Auswirkungen der Besteuerung nach dem Aufwand in der Schweiz. Humboldt Universität zu Berlin und Universität Luzern: mimeo.

⁶ vgl. Medienmitteilung der FDK vom 29.05.2009. Die publizierten Zahlen der FDK beruhen auf einer Umfrage bei den kantonalen Steuerverwaltungen. Die Berechnungen, welche unter Abschnitt 3 diskutiert werden, basieren jedoch auf der ESTV-Statistik der direkten Bundessteuer. Die aktuellsten Zahlen beziehen sich in Abschnitt 3 daher – im Gegensatz zu den FDK-Zahlen – auf die Steuerperiode 2007.

- 03.458 Pa.Iv. Leutenegger Oberholzer "Besteuerung nach dem Aufwand. Aufhebung"
- 06.421 Pa.Iv. Leutenegger Oberholzer "Besteuerung nach dem Aufwand. Mehr Steuerrechtlichkeit",
- 07.3491 Motion Leutenegger Oberholzer "Besteuerung nach dem Aufwand. Aufhebung"

Zurzeit sind folgende Vorstösse hängig (Stand Juli 2010):

- **08.309 Kt.Iv. SG: Abschaffung der Pauschalbesteuerung für Ausländer. Gleichbehandlung mit Schweizer Steuerpflichtigen**
 Der Kanton St. Gallen fordert mit seiner Initiative, dass die Pauschalbesteuerung beim Bund und in den Kantonen abgeschafft wird. Die Bundesgesetze über die direkte Bundessteuer (DBG) und über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) sollen dahingehend angepasst werden.
 Der Ständerat (als Erstrat) hat am 16. März 2010 beschlossen, der Standesinitiative keine Folge zu geben. Die Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrates (WAK-N) hat am 26. April 2010 ihrem Rat den Antrag gestellt, der Initiative keine Folge zu geben.

- **09.455 Pa.Iv. Leutenegger Oberholzer. Pauschalbesteuerung. Ermessen einschränken.**
 Die parlamentarische Initiative fordert, dass das Ermessen der Steuerbehörden zu verringern ist, indem die Voraussetzungen für die Gewährung der Aufwandbesteuerung im DBG und StHG wie folgt zu ergänzen sind:
 1. Festlegung unterer Alterslimiten
 2. keine Erwerbstätigkeit im In- und Ausland
 3. Einführung eines minimalen Steuerbetrags
 4. Kriterien zur Bemessung des Aufwands werden im DBG + StHG verankert
 5. periodische Kontrollrechnung durch ESTV über Anwendung in den Kantonen + jährlicher Bericht an Parlament.
 Die WAK-N hat am 26. April 2010 ihrem Rat den Antrag gestellt, der Initiative keine Folge zu geben

- **09.3064 Motion Leutenegger Oberholzer. Pauschalsteuer. Trockenlegung aller Steueroasen**
 Die Motion von Frau Leutenegger Oberholzer fordert, dass der Bund die Abschaffung der Pauschalbesteuerung in ein internationales Verhandlungspaket zur Trockenlegung aller Steueroasen aufnimmt.
 Der Bundesrat beantragt die Ablehnung der Motion.

1.1.5 Bestrebungen auf Abschaffung der Aufwandbesteuerung in den Kantonen

Im Kanton **Zürich** ist am 7. Februar 2009 eine Volksinitiative zur Abschaffung der Besteuerung nach dem Aufwand angenommen worden.

Ferner sind in verschiedenen **Kantonen** in den letzten Monaten parlamentarische Vorstösse zur Abschaffung der Aufwandbesteuerung eingereicht worden. Diese wurden teilweise durch die Regierung und/oder das Parlament bereits abgelehnt, andere sind noch hängig. In SG, LU, TG und BS sind Volksinitiativen zur Abschaffung der Aufwandbesteuerung zustande gekommen. Die Abstimmungen finden vermutlich 2011 oder 2012 statt. In GL stimmte das Parlament einem Antrag zur Abschaffung der Aufwandbesteuerung zu. Die Abstimmung findet an der Landsgemeinde vom Mai 2011 statt. In BE, ZG, AR, SH und BL sind Unterschriftensammlungen für Volksinitiativen zur Abschaffung der Aufwandbesteuerung lanciert worden. Im Kanton VD wurde die notwendige Anzahl Unterschriften nicht erreicht.

1.1.6 Vorschläge der Konferenz der kantonalen Finanzdirektorinnen und Finanzdirektoren (FDK)

Auch die FDK hat sich in den letzten Jahren mit dem Thema befasst. 2007 erliess sie Empfehlungen an die Kantone, wonach als unterste Grenze für die Festlegung der Aufwandbesteuerung analog der Bundesregelung auf den fünffachen Mietwert abzustellen und zudem eine Kontrollrechnung zum in der Schweiz generierten Bruttoeinkommen durchzuführen sei. Massgebend für die Besteuerung ist der höhere Betrag.

Am 29. Mai 2009 hat sich die FDK erneut mit der Aufwandbesteuerung auseinandergesetzt. Sie hat sich für deren Beibehaltung ausgesprochen, jedoch einen Handlungsbedarf erkannt und daher die Kommission für die Harmonisierung der direkten Steuern des Bundes, der Kantone und der Gemeinden (KHSt) damit beauftragt, ihr Vorschläge zur verbesserten Anwendung der Aufwandbesteuerung zu unterbreiten, mit dem Ziel die Akzeptanz der Aufwandbesteuerung in der Bevölkerung zu erhöhen. Die KHSt hat ihren Bericht zu Händen der FDK am 14. Januar 2010 verabschiedet.

Am 29. Januar 2010 hat die FDK mitgeteilt, dass sie an der Aufwandbesteuerung festhalte, da diese volkswirtschaftlich von Nutzen (Arbeitsplätze) sei und Steuererträge schaffe. Die FDK empfiehlt jedoch, die Voraussetzungen für die Anwendung der Aufwandbesteuerung zu verschärfen (siehe Ziff. 1.2.2 Neuregelung [Ziff. 1-4]) und ersucht gleichentags das EFD, dem Bundesrat eine entsprechende Gesetzesrevision zu unterbreiten.

1.2 Die beantragte Neuregelung

1.2.1 Handlungsbedarf

Der Bundesrat hat sich stets für die Beibehaltung der Aufwandbesteuerung ausgesprochen. Der Bund und auch die Kantone haben ein berechtigtes Interesse an dieser Form der Besteuerung ausländischer Personen. Insbesondere muss berücksichtigt werden, dass reiche oder einkommensstarke Personen in der Regel hochmobil sind und ein entsprechend intensiver internationaler Standortwettbewerb herrscht. Dies zeigt sich daran, dass auch verschiedene andere Länder besondere Besteuerungsregeln für Ausländer kennen (vgl. Ziff. 1.3).

Es ist unbestreitbar, dass die Aufwandbesteuerung die Standortattraktivität der Schweiz im internationalen Steuerwettbewerb stärkt und dass die nach dem Aufwand besteuerten Personen durch ihre hohe Nachfrage nach Immobilien und Konsumgütern einen positiven Beschäftigungseffekt ausüben. Die Attraktivität des Instituts rührt namentlich daher, dass ein vereinfachtes Veranlagungsverfahren statt findet, in welchem darauf verzichtet wird, die weltweiten Einkommens- und Vermögensverhältnisse der betreffenden Person in sämtlichen Details abzuklären.

Der Bundesrat verkennt jedoch nicht, dass in Teilen der Bevölkerung ein Unbehagen gegenüber der Aufwandbesteuerung besteht. Dieses Unbehagen dürfte in erster Linie darauf zurückzuführen sein, dass die Besteuerung nach dem Aufwand in diesen Kreisen als eine ungerechtfertigte Privilegierung ausländischer Personen betrachtet wird.

Ob die Besteuerung nach dem Aufwand tatsächlich zu einer vorteilhafteren Besteuerung führt als das ordentliche Verfahren, hängt von den Umständen des konkreten Einzelfalls ab. Da die tatsächlichen Einkommens- und Vermögensverhältnisse der betreffenden Personen den Steuerbehörden nur teilweise bekannt sind, kann ein entsprechender Vergleich jedoch gar nicht vorgenommen werden. Dabei gilt es zu beachten, dass diese Personen in aller Regel Einkünfte aus ausländischer Quelle erzielen, die der Besteuerung im Ausland unterliegen, weshalb sich die Betrachtung nicht auf die Steuerlast in der Schweiz beschränken darf.

Der Bundesrat nimmt die genannten Bedenken hinsichtlich der Steuergerechtigkeit aber ernst und will sicherstellen, dass die Besteuerung nach dem Aufwand nicht zu einer unangemessenen Besserstellung der betreffenden Personen führt. Soweit eine unterschiedliche Behandlung erfolgt, muss diese verhältnismässig sein und sich auf sachliche Gründe stützen können, wobei diesbezüglich volkswirtschaftliche Überlegungen im Vordergrund stehen. Die Besteuerungsmodalitäten müssen überdies transparent und verständlich sein. Vor diesem Hintergrund sieht der Bundesrat in zweierlei Hinsicht Handlungsbedarf:

- die Mindestlimiten sind zu erhöhen;
- im Sinne der Harmonisierung ist auf Gesetzesstufe zu präzisieren, dass bei der Besteuerung nach dem Aufwand der weltweite Aufwand und in den Kantonen auch die Vermögenssteuer in Betracht zu ziehen sind.

1.2.2 Neuregelung

Der Bundesrat hält es für notwendig, dass Reformvorschläge von den Kantonen mitgetragen werden. Nachdem die FDK sich über entsprechende, konkrete Vorschläge einigen konnte, ist davon auszugehen, dass eine entsprechende Reform gute Chancen auf Erfolg hat. Ziel der Reform ist es, die Akzeptanz der Aufwandbesteuerung zu erhöhen und das Instrument damit zu stärken.

Der Bundesrat schlägt daher vor, die Voraussetzungen für die Anwendung der Aufwandbesteuerung im Sinne der Vorschläge der FDK wie folgt zu modifizieren:

1. Als Mindestlimite für den weltweiten Aufwand soll bei der direkten Bundessteuer und der kantonalen Steuer das Siebenfache des Mietwerts resp. des Eigenmietwerts (Verkehrswert) oder das Dreifache des Pensionspreises für Unterkunft und Verpflegung festgelegt werden.
2. Bei der direkten Bundessteuer soll zudem eine minimale Bemessungsgrundlage von 400'000 Franken festgelegt werden; die Kantone sollen ebenfalls einen Mindestbetrag festlegen, sind aber bei dessen Höhe frei.
3. Die Kantone sollen verpflichtet werden, bei der Aufwandbesteuerung auch die Vermögenssteuer abzugelten. Die Umsetzung wird den Kantonen überlassen.
4. Für Altfälle soll eine Übergangsfrist von 5 Jahren festgelegt werden.

Weiter schlägt der Bundesrat vor, den Geltungsbereich der Aufwandbesteuerung auf ausländische Staatsangehörige zu beschränken. Die heutige Regelung, wonach auch Schweizer Bürger, die erstmals oder nach zehnjähriger Landesabwesenheit in der Schweiz Wohnsitz nehmen, im Zuzugsjahr auf Antrag hin nach dem Aufwand besteuert werden, ist in der Praxis von geringer Bedeutung. Dies deshalb, weil im Folgejahr zwingend ordentlich veranlagt werden muss.

1.3 Rechtsvergleich

Im EU-/EWR-Raum kennen verschiedene Staaten vereinfachte Bemessungsregeln im Bereich der Einkommenssteuer, insbesondere Grossbritannien, die Niederlande, Belgien, Luxemburg, Österreich und Liechtenstein. Teilweise gehen diese Regelungen weiter als in der Schweiz. So kennt Grossbritannien eine spezielle Besteuerung von Personen, die in Grossbritannien *resident*, aber nicht *domiciled* sind (d.h. länger anwesend, aber ohne dass der Mittelpunkt des Lebensinteresses in Grossbritannien liegt). Diese Personen bezahlen auf ausländischen Einkommen und Gewinnen lediglich Steuern, falls diese Einkünfte nach Grossbritannien weitergeleitet bzw. überwiesen werden (vgl. Bauer-Balmelli, Sanna Maas in zsis, 2006 - Aufwandbesteuerung und englisches Konzept des Steuerstatus "Resident but

not domiciled" ein Vergleich).⁷ Österreich kennt eine Art Meistbegünstigung, wonach eine zugezogene ausländische Person keine höhere Steuerbelastung tragen muss als im letzten Wohnsitzstaat. So kann z.B. durch einen Umweg über Monaco eine Besteuerung erreicht werden, die wesentlich tiefer als im EU-Raum ist. Auch ausserhalb der EU sind entsprechende Regelungen bekannt, z.B. in Singapur, Thailand und China.

Die Besteuerung nach dem Aufwand wird in ausländischen Medien hin und wieder mit Verwunderung und Unverständnis registriert, sie ist in jüngster Zeit aber weder Gegenstand von offizieller Kritik aus dem Ausland noch ein Thema in multilateralen Gremien.⁸ Angesichts des Umstandes, dass, wie oben erwähnt, auch andere Staaten ähnliche Regelungen kennen und mit der vorliegenden Gesetzesrevision zudem eine Verschärfung der Bestimmungen angestrebt wird, ist das Konfliktpotenzial der Aufwandbesteuerung eher gering.

2. Erläuterung zu den einzelnen Artikeln

2.1 Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG)

Artikel 14 *Besteuerung nach dem Aufwand*

Artikel 14 erfährt im Vergleich zum geltenden Recht zwei inhaltliche Änderungen: die Anpassungen bei der Bemessungsgrundlage und die Beschränkung des Geltungsbereichs auf ausländische Staatsangehörige. Zudem wird die Bestimmung auch formell (gesetzestechnisch) anders gegliedert.

Absatz 1

Absatz 1 enthält wie bisher die Voraussetzungen, die erfüllt sein müssen, damit die Besteuerung nach dem Aufwand möglich ist. Im geltenden Recht haben auch Schweizer Bürger - unter den gleichen Voraussetzungen wie ausländische Staatsangehörige - Anspruch auf Besteuerung nach dem Aufwand. Dies gilt aber nur für das Zuzugsjahr, d.h. bis zum Ende der laufenden Steuerperiode. Diese Regelung ist von sehr geringer praktischer Bedeutung. Aus diesem Grund und im Sinne der Vereinfachung des Steuerrechts wird sie daher aufgehoben. Die Besteuerung nach dem Aufwand betrifft somit nur noch ausländische Staatsangehörige.

Absatz 2

Die Aufwandbesteuerung bemisst sich nach den jährlichen, im In- und Ausland entstandenen Lebenshaltungskosten der steuerpflichtigen Person und der von ihr unterhaltenen, in der Schweiz lebenden Personen..

Dabei sind drei Mindestlimiten zu beachten. Als erstes wird ein Mindestbetrag von 400'000 Franken vorgesehen. Sodann werden die Wohnkosten beigezogen: für Personen mit eigenem Haushalt wird entweder das Siebenfache des Mietwerts (bei Liegenschaften oder Liegenschaftsteilen, die dem Steuerpflichtigen aufgrund von Eigentum oder eines unentgeltlichen Nutzungsrechts für den Eigengebrauch zur Verfügung stehen [Art. 21 Abs. 1 Bst. b DBG] oder des Mietzinses (bei Mietobjekten) als Mindestlimite festgelegt. Bei Personen ohne eigenen Haushalt gilt das Dreifache des Pensionspreises für Unterkunft und Verpflegung. Schliesslich stellt die Summe bestimmter Bruttoerträge eine weitere Mindestlimite dar. Als

⁷ Allerdings müssen seit April 2008 diese freigestellten Vermögenserträge mit einer jährlichen Pauschale von £30'000 versteuert werden (sofern sich der „non-dom“ in den letzten 10 Jahren mindestens 7 Jahre in Grossbritannien aufgehalten hat und das Auslandvermögen eine bestimmte Höhe oder Ertrag übersteigt).

⁸ Allerdings sehen schon seit geraumer Zeit die Doppelbesteuerungsabkommen mit Belgien, Deutschland, Italien, Kanada, Norwegen, Österreich und den USA eine modifizierte Besteuerung nach dem Aufwand vor: Danach können die Abkommensvorteile nur dann in Anspruch genommen werden, wenn sämtliche nach schweizerischem Recht (und gemäss Doppelbesteuerungsabkommen in der Schweiz) steuerbaren Einkünfte, die aus diesen Vertragsstaaten stammen, so behandelt werden, wie wenn sie in der Schweiz der ordentlichen Besteuerung und den allgemeinen Einkommenssteuersätzen des Bundes, der Kantone und der Gemeinden unterständen.

Bemessungsgrundlage wird der höchste dieser drei Beträge herangezogen. In der Regel wird das Siebenfache des Mietwertes oder das Dreifache des Pensionspreises für Unterkunft und Verpflegung die Mindestlimite von 400'000 Franken nicht übersteigen. In der Praxis werden daher mehrheitlich der weltweite Aufwand, der Mindestbetrag von 400'000 Franken oder die Summe der Bruttoerträge in Betracht fallen.

Absatz 3

Die Steuer für die nach Absatz 2 ermittelte Bemessungsgrundlage wird nach dem ordentlichen Tarif gemäss Artikel 214 Absatz 1 und 2 berechnet. Neu ist der Verweis auf den einjährigen Steuertarif nach Artikel 214 Absatz 1 und 2 DBG (Postnumerando-Tarif), statt auf den zweijährigen Steuertarif nach Artikel 36 DBG (Praenumerando-Tarif). Seit der Steuerperiode 2003 kommt nur noch der einjährige Steuertarif mit Gegenwartsbemessung zur Anwendung.

Die Präzisierung des Verweises auf Absatz 1 und 2 von Artikel 214 ergibt sich aufgrund der am 1. Januar 2011 in Kraft tretenden Änderung bei der Familienbesteuerung, wonach neu auch ein Elterntarif (Art. 214^{2bis} DBG) zur Anwendung kommt. Da bei der Besteuerung nach dem Aufwand die persönlichen Verhältnisse, die bei einer ordentlichen Veranlagung zu Abzügen berechtigen, nicht berücksichtigt werden, ist mit dem Verweis auf Artikel 214 Absatz 1 und 2 klarzustellen, dass der Elterntarif bei der Aufwandsbesteuerung nicht zur Anwendung gelangt.

Neu ist zudem die Klarstellung, dass es um den *weltweiten* Aufwand geht. Dies entspricht der Praxis der ESTV⁹. Da es in der Lehre¹⁰ auch Stimmen gibt, die dafür plädieren, dass nur der Aufwand in der Schweiz zu berücksichtigen sei, wird mit der expliziten Erwähnung des weltweiten Aufwands die nötige Klarheit geschaffen.

Absatz 4

Absatz 4 entspricht inhaltlich unverändert dem geltenden Absatz 4.

Artikel 205d

In Artikel 205d wird eine Übergangsfrist von 5 Jahren vorgesehen für diejenigen Personen, die beim Inkrafttreten der vorliegenden Bestimmungen bereits nach dem Aufwand besteuert werden. Für diese Personen soll während 5 Jahren noch die bisherige Regelung gelten. Damit wird einerseits der Vertrauensschutz gewährleistet und den Betroffenen andererseits genügend Zeit eingeräumt, sich auf die neue Situation einzustellen.

Diese Regelung gilt nur für ausländische Staatsangehörige, denn Schweizer Bürger können schon nach bisherigem Recht nur im Zuzugsjahr nach dem Aufwand besteuert werden.

2.2 Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG)

Artikel 6

Die Regelung zur Besteuerung nach dem Aufwand im StHG deckt sich grundsätzlich mit der Regelung im DBG. Es kann daher auf die Bemerkungen zu Artikel 14 DBG verwiesen werden. Nachstehend wird nur auf die Unterschiede eingegangen:

⁹ Kreisschreiben Nr. 9, Ziff. 2.1

¹⁰ Zwahlen in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, Art. 14 DBG N 23, mit weiteren Hinweisen

Absatz 1

Wie bisher, steht es im Ermessen jedes Kantons, ob er die Besteuerung nach dem Aufwand zulassen will oder nicht. Tut er es, ist der Kanton aber an Artikel 6 gebunden. Heute sehen alle Kantone - mit Ausnahme des Kantons Zürich¹¹ - die Besteuerung nach dem Aufwand vor.

Absatz 2 und 3

Im geltenden Recht sind die Kantone bei der Bestimmung des Aufwands (Bemessungsgrundlage) frei. Die meisten Kantone richten sich dabei nach der Verordnung des Bundesrates über die Besteuerung nach dem Aufwand bei der direkten Bundessteuer und legen als Mindestlimite das Fünffache des Mietwerts resp. des Mietzinses fest. In einigen Kantonen wird zusätzlich eine Untergrenze in Form eines Frankenbetrages gesetzt. Das geltende Recht sieht jedoch auch hier eine Minimalbesteuerung auf der Grundlage bestimmter Bruttoerträge analog Artikel 14 Absatz 3 DBG (neu Abs. 2) vor.

Neu ist, dass den Kantonen nun die Berücksichtigung von bestimmten Mindestlimiten vorgeschrieben wird. In diesem zentralen Punkt der Aufwandbesteuerung soll eine Vereinheitlichung stattfinden.

Artikel 6 Absatz 2 legt analog zu Artikel 14 Absatz 2 DBG bestimmte Minima fest. Vorab sollen auch die Kantone einen frankemässigen Mindestbetrag festlegen. Damit kann den unterschiedlichen kantonalen Verhältnissen, insbesondere bezüglich der Wohnkosten, Rechnung getragen werden. Sodann soll der weltweite Aufwand mindestens dem Siebenfachen des Mietwerts oder des Mietzinses, resp. dem Dreifachen des Pensionspreises für Unterkunft und Verpflegung entsprechen. Schliesslich stellt die Summe bestimmter Bruttoerträge ein weiteres Minimum dar. Vgl. im übrigen Bemerkungen zu Art. 14 Abs. 2 DBG.

Aus formellen Gründen wird neu in einem eigenen Absatz festgehalten, dass die Steuer nach dem ordentlichen Tarif berechnet wird.

Absatz 4

Der Einbezug der Vermögenssteuer in die Aufwandbesteuerung ist in den Kantonen sehr unterschiedlich geregelt. Die Kantone sollen die Art des Einbezugs der Vermögenssteuer weiterhin frei bestimmen können. Sie werden aber verpflichtet, im kantonalen Recht explizit zu regeln, wie die Vermögenssteuer (zusätzlich zur Einkommenssteuer) durch die Aufwandbesteuerung abgegolten werden soll. Die Methode, wie sie dies tun, ist ihnen überlassen. Eine Möglichkeit wäre, den Betrag, der sich nach Absatz 2 ergibt, angemessen zu erhöhen oder basierend auf dem Aufwand ein Vermögen zu errechnen, das dem ordentlichen Vermögenssteuertarif unterliegt.

Artikel 72m

Die neue Regelung zur Aufwandbesteuerung muss im Bund und in den Kantonen gleichzeitig in Kraft treten. Andernfalls ergeben sich unnötige Komplikationen für die Behörden, da dann unter Umständen unterschiedliche Regeln für die Festsetzung der direkten Bundessteuer und der kantonalen Steuer gelten. Den Kantonen, welche die Aufwandbesteuerung grundsätzlich vorsehen, ist eine angemessene Frist zur Umsetzung des neuen Rechts zu gewähren. Der Bundesrat wird dies bei der Bestimmung der Inkraftsetzung der vorliegenden Gesetzesänderungen berücksichtigen.

Artikel 78e

Es wird auf die Bemerkungen zu Artikel 205d DBG verwiesen.

¹¹ seit dem 1.1.2010

3. Auswirkungen

3.1 Auswirkungen auf die Volkswirtschaft

Gemäss Statistik der direkten Bundessteuer hatten im Jahr 2007 80 Prozent der Aufwandbesteuerten ein steuerbares Einkommen von weniger als 400'000 Franken. Für den Grossteil der Aufwandbesteuerten ist die Erhöhung der Bemessungsgrundlage daher gleichbedeutend mit einer Steuererhöhung. Wie viele der Aufwandbesteuerten aufgrund der Einführung der Mindestbemessungsgrundlage in Höhe von 400'000 Franken die Schweiz verlassen werden, kann nicht abgeschätzt werden. Allerdings ist anzunehmen, dass insbesondere Aufwandbesteuerte mit einem steuerbaren Einkommen deutlich unter 400'000 Franken aufgrund der teilweise bedeutenden Steuererhöhung emigrieren werden, sofern sie sich nicht für die ordentliche Veranlagung entscheiden. Es handelt sich dabei um vergleichsweise einkommensschwache Haushalte, die im Vergleich zu anderen vermögenden Aufwandbesteuerten eine geringe Kaufkraft haben. Es kann daher angenommen werden, dass die Einführung der Mindestbemessungsgrundlage in Höhe von 400'000 Franken geringe negative volkswirtschaftliche Auswirkungen haben wird.

Knapp 20 Prozent der Aufwandbesteuerten haben ein Einkommen von über 400'000 Franken zu versteuern. Sofern sich das steuerbare Einkommen dieser Steuerpflichtigen anhand des fünffachen (Eigen-)Mietwerts bemisst (und nicht anhand der höheren Kontrollrechnung), steigt die Bemessungsgrundlage dieser Gruppe um 40 Prozent auf den siebenfachen (Eigen-)Mietwert. Aufgrund der Steuerprogression der direkten Bundessteuer erhöht sich die Steuerlast der betroffenen Aufwandbesteuerten allerdings um deutlich mehr als 40 Prozent. Es ist daher wahrscheinlich, dass auch ein Teil der vermögenden Aufwandbesteuerten die Schweiz verlassen wird. Alternativ können die Aufwandbesteuerten ihre Steuerlast vermindern, indem sie in eine Wohnimmobilie mit einem niedrigeren (Eigen-)Mietwert umziehen.

Schliesslich gibt es einige sehr vermögende Haushalte, die aufgrund sehr hoher Bruttoerträge bereits jetzt mehr als den fünffachen (Eigen-)Mietwert zu versteuern haben. Für diese Gruppe ändert sich durch die Reform der Aufwandbesteuerung nichts, sie werden auch in Zukunft die gleichen steuerlichen Bedingungen in der Schweiz vorfinden.

Gesamthaft lässt sich prognostizieren, dass die Nachfrage nach der pauschalen Veranlagungsform kurz nach der Reform zurückgehen wird. Die Aufwandbesteuerung wird allerdings auch in Zukunft für sehr vermögende Ausländer attraktiv bleiben. Es ist daher anzunehmen, dass die Reform nur geringe negative volkswirtschaftliche Auswirkungen mit sich bringen wird. Die Aufwandbesteuerung bleibt damit ein Instrument zur Stärkung der Standortattraktivität der Schweiz im internationalen Steuerwettbewerb um vermögende und international sehr mobile Haushalte. Die mit dieser Besteuerungsform indirekt verbundenen Arbeitsplätze dürften weitgehend erhalten bleiben. Möglicherweise wird die Nachfrage nach Luxusimmobilien aufgrund der Erhöhung des fünffachen (Eigen-)Mietwerts auf das Siebenfache kurzfristig etwas zurückgehen und dafür die Nachfrage nach günstigeren Immobilien steigen. Mittelfristig dürfte allerdings der Nachfragerückgang zu einem Preisdruck im Luxusimmobiliensegment führen und daher ein Teil der gesunkenen Nachfrage in diesem Bereich wieder kompensiert werden.

3.2 Auswirkungen auf den Bund

Die Steuereinnahmen des Bundes aus der Aufwandbesteuerung betragen im Jahr 2007 131.6 Mio. Franken (vgl. Tabelle 1). Durch die Steuerreform steigt die Bemessungsgrundlage fast aller Aufwandbesteuerten. In einer statischen Betrachtung (d.h. alle zurzeit in der Schweiz wohnhaften Aufwandbesteuerten verbleiben auch nach der Steuererhöhung in der Schweiz und behalten ihren Steuerstatus) verdoppeln sich diese Einnahmen nach der Re-

form annähernd auf 255.7 Mio. Franken (Stand 2007). Die Mehreinnahmen gegenüber dem Status Quo würden damit 124.1 Mio. Franken betragen.

Allerdings ist davon auszugehen, dass insbesondere ein Teil der Steuerpflichtigen mit einem steuerbaren Einkommen unter 400'000 Franken emigrieren werden. Wenn alle Aufwandbesteuerten mit einem steuerbaren Einkommen unter 200'000 emigrieren, beziffern sich die Mehreinnahmen durch die Steuerreform noch auf 48.9 Mio. Franken. Die Steuerreform wäre annähernd aufkommensneutral, wenn sämtliche Aufwandbesteuerten mit einem Einkommen unter 300'000 Franken die Schweiz verlassen würden (Mehreinnahmen von 3.2 Mio. Franken).

Durch die Erhöhung des (Eigen-)Mietwerts um 40 Prozent dürfte auch ein Teil der Aufwandbesteuerten, die zurzeit ein Einkommen über 400'000 Franken versteuern, emigrieren. Wenn 25 Prozent dieser Einkommensgruppe die Schweiz verlassen, dann betragen die Mehreinnahmen gegenüber dem Status Quo noch 103.2 Mio. Franken. Aber selbst bei einer Emigrationsrate von 50 Prozent würden die Mehreinnahmen die Steuerausfälle um 82.4 Mio. Franken übertreffen.

Tabelle 1: Szenarien über die Auswirkungen der Reform der Aufwandbesteuerung auf die direkte Bundessteuer¹²

Kanton	Anzahl Aufwandbesteuerte	Steuereinnahmen Bund 2007, in Mio. Fr.	Einnahmen nach Änderung (ohne Anpassungseffekte; statische Betrachtung)		Szenarien: Mehreinnahmen geg. Status Quo in Mio. Fr., Abwanderung von...					
			Steuereinnahmen in Mio. Fr.	Mehreinnahmen geg. Status Quo in Mio. Fr.	Szenario 1 100% der Besteuer-ten mit Eink. < 200'000 Fr.	Szenario 2 100% der Besteuer-ten mit Eink. < 300'000 Fr.	Szenario 3 25% der Besteuer-ten mit Eink. >400'000 Fr.	Szenario 4 50% der Besteuer-ten mit Eink. >400'000 Fr.	Szena-rien 1+3	Szena-rien 2+4
AR	14	0.3	0.6	0.3	0.2	-0.1	0.3	0.3	0.2	-0.1
BE	166	4.9	10.0	5.1	1.5	0.3	4.1	3.2	0.6	-1.5
FR	52	0.4	2.1	1.7	0.1	-0.4	1.7	1.7	0.1	-0.4
GE	645	40.3	57.9	17.6	12.1	9.4	10.0	2.5	4.6	-5.7
GR	248	7.2	13.5	6.3	3.7	-0.9	5.4	4.6	2.8	-2.6
LU	106	2.9	5.7	2.8	1.5	0.2	2.3	1.8	1.0	-0.8
NE	8	0.2	0.4	0.2	0.1	0.0	0.2	0.2	0.0	-0.1
NW	82	1.8	4.2	2.4	0.3	-0.3	2.1	1.8	0.0	-0.9
OW	11	0.3	0.5	0.2	0.2	-0.1	0.2	0.2	0.2	-0.2
SZ	45	4.1	5.5	1.4	1.3	1.3	0.4	-0.5	0.4	-0.6
SG	97	1.4	4.4	2.9	0.3	-0.5	2.9	2.8	0.3	-0.6
TG	61	1.0	2.6	1.5	0.7	-0.7	1.5	1.4	0.7	-0.8
TI	593	12.9	29.2	16.3	3.6	-2.3	14.7	13.2	2.0	-5.4
VS	992	12.1	42.2	30.0	2.2	-5.8	29.2	28.4	1.5	-7.4
VD	1'171	33.7	62.8	29.1	16.7	1.9	23.3	17.5	10.9	-9.6
ZG	88	3.0	5.1	2.1	1.7	-0.2	1.8	1.4	1.4	-0.9
ZH 1)	141	5.0	9.0	4.0	2.5	1.4	2.8	1.7	1.3	-0.9
weitere 2)	8	0.1	0.3	0.2	0.1	-0.1	0.2	0.2	0.1	-0.1
Total	4'528	131.6	255.7	124.1	48.9	3.2	103.2	82.4	28.0	-38.5

Quelle: Eidgenössische Steuerverwaltung (2010), Statistik der direkten Bundessteuer 2007, Bern: ESTV.

1) Die Aufwandbesteuerung wurde auf den 01.01.2010 in ZH durch kantonale Volksentscheid abgeschafft. Die Szenarioanalyse für ZH scheint unter diesem Aspekt wenig plausibel. Allerdings kann angenommen werden, dass sich die Aufwandbesteuerten von ZH in einem anderen Kanton niederlassen – oder weiterhin für die direkte Bundessteuer die Aufwandbesteuerung in Anspruch nehmen – und die Repräsentativität des Szenarios auf Bundesebene damit erhalten bleibt.

2) Aus Datenschutzgründen (geringe Anzahl der Aufwandbesteuerten) wurden die beiden Kantone BL und UR zusammengefasst.

Durch eine kombinierte Szenariobetrachtung lässt sich zeigen, dass selbst unter sehr konservativen Annahmen (Kombination der Szenarien 2+4: Alle Steuerpflichtigen mit einem Einkommen <300'000 und 50% der Steuerpflichtigen mit einem Einkommen >400'000 Franken emigrieren) die Steuerausfälle für den Bund lediglich 38.5 Mio. Franken betragen. Realistischere, immer noch vorsichtige Szenarien (z.B. Kombination der Szenarien 1+3), lassen vermuten, dass die Steuereinnahmen durch die Reform der Aufwandbesteuerung für den Bund steigen werden.

¹² Die Berechnungen beziehen sich auf Steuerdaten des Erhebungsjahres 2007. Es wird in den Szenarien davon ausgegangen, dass sämtliche Aufwandbesteuerten mit einem steuerbaren Einkommen von weniger als 2.45 Mio. Franken anhand des fünffachen (Eigen-)Mietwerts veranlagt werden. Haushalte mit einem steuerbaren Einkommen von mehr als 2.45 Mio. Franken werden per Annahme anhand der Kontrollrechnung veranlagt (ein steuerbares Einkommen von 2.45 Mio. Franken würde – je nach Bewertung – einem Immobilienwert von etwa 15-20 Mio. Franken entsprechen. Noch teurere Immobilien dürften in der Schweiz kaum existieren). Haushalte, die nach der Kontrollrechnung veranlagt werden, sind keiner Steuererhöhung ausgesetzt (sofern der siebenfache Eigenmietwert niedriger ist). Es wird daher angenommen, dass Aufwandbesteuerte mit einem steuerbaren Einkommen über 2.45 Mio. Franken in der Schweiz verbleiben.

3.3 Auswirkungen auf Kantone und Gemeinden

Das neue Gesetz sieht vor, dass die Kantone eine Mindestbemessungsgrundlage festsetzen. Je nach Festlegung dieser Höhe und des sodann anzuwendenden ordentlichen Einkommensteuertarifs (der je nach Kanton und Gemeinde stark divergiert) sind die Auswirkungen der Reform daher sehr unterschiedlich. Szenarien für die Kantone und Gemeinden können insofern nicht erstellt werden.

Allerdings ist es möglich, die Auswirkungen auf das Steueraufkommen aus der direkten Bundessteuer nach der kantonalen Herkunft der Steuereinnahmen aufzugliedern (vgl. Tabelle 1). Damit ergeben sich erste Anhaltspunkte über die unterschiedlichen fiskalischen Wirkungen, welche die Reform auf die Kantone ausübt. Tabelle 2 zeigt die prozentuale Veränderung der direkten Bundessteuereinnahmen nach Kantonen auf. Die Mehreinnahmen werden unter einer statischen Betrachtung in den Kantonen am stärksten steigen, deren Aufwandbesteuerte im Durchschnitt das niedrigste steuerbare Einkommen aufweisen. Je nachdem wie hoch der Anteil der emigrierenden Aufwandbesteuerten ist, fallen jedoch auch umgekehrt Mindererinnahmen in diesen Kantonen stärker ins Gewicht. Das neue Bundesgesetz über die Aufwandbesteuerung wird diesen unterschiedlichen Voraussetzungen insofern gerecht, als es den Kantonen Handlungsspielraum in der Festsetzung der Mindestbemessungsgrundlage für die direkte Gemeinde- und Kantonssteuer und die Vermögenssteuer lässt.

Tabelle 2: Szenarien über die Auswirkungen der Reform der Aufwandbesteuerung auf die direkte Bundessteuer, prozentuale Veränderung¹³

Kanton	Durchschn. steuerbares Eink ¹⁴ . In Fr.	Mehreinnahmen geg. Status Quo in %	Szenarien: Mehreinnahmen geg. Status Quo in %, Abwanderung von...					
			Szenario 1 100% der Besteuer-ten mit Eink. < 200'000 Fr.	Szenario 2 100% der Besteuer-ten mit Eink. < 300'000 Fr.	Szenario 3 25% der Besteuer-ten mit Eink. >400'000 Fr.	Szenario 4 50% der Besteuer-ten mit Eink. >400'000 Fr.	Szena-rien 1+3	Szena-rien 2+4
AR	235'243	127%	65%	-26%	121%	115%	59%	-39%
BE	314'572	103%	31%	7%	84%	65%	12%	-31%
FR	148'794	392%	21%	-81%	387%	383%	16%	-91%
GE	587'702	44%	30%	23%	25%	6%	11%	-14%
GR	311'875	87%	51%	-12%	75%	63%	39%	-36%
LU	303'730	95%	52%	7%	78%	60%	35%	-27%
NE	227'738	153%	45%	-8%	137%	120%	29%	-40%
NW	260'321	138%	18%	-18%	120%	103%	0%	-53%
OW	304'364	74%	74%	-45%	65%	56%	65%	-63%
SZ	827'618	33%	32%	32%	10%	-13%	9%	-14%
SG	192'025	204%	21%	-37%	201%	198%	18%	-43%
TG	221'956	146%	69%	-64%	141%	136%	64%	-74%
TI	254'718	126%	28%	-18%	114%	102%	16%	-42%
VS	177'641	248%	19%	-48%	241%	234%	12%	-61%
VD	313'735	86%	49%	6%	69%	52%	32%	-29%
ZG	352'623	71%	58%	-6%	59%	47%	46%	-30%
ZH	354'181	80%	49%	27%	57%	34%	26%	-19%
BL & UR	213'450	161%	98%	-58%	161%	161%	98%	-58%
Total	314'733	94%	37%	2%	78%	63%	21%	-29%

Quelle: Eidgenössische Steuerverwaltung (2010), Statistik der direkten Bundessteuer 2007, Bern: ESTV.

¹³ Vgl. Fussnote zu Tabelle 1

¹⁴ Diese Werte betreffen nur das Durchschnittseinkommen aus der Aufwandbesteuerung.

4. Rechtliche Aspekte

4.1 Verfassungs- und Gesetzmässigkeit

Nach Artikel 127 Absatz 2 BV sind bei der Steuererhebung insbesondere die Grundsätze der Allgemeinheit und der Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu beachten.

In der Lehre wird die Frage, ob die Aufwandbesteuerung diesen verfassungsrechtlichen Anforderungen entspricht, kontrovers beurteilt. Einerseits wird geltend gemacht, der volkswirtschaftliche Nutzen der Aufwandbesteuerung und die Praktikabilität der Besteuerung ausländischer Personen vermöchten die Abweichung von den Besteuerungsprinzipien nach Art. 127 Abs. 2 BV zu legitimieren. Dem wird entgegengehalten, die Aufwandbesteuerung führe zu einer "Inländerdiskriminierung", die jedenfalls allein mit fiskalischen Interessen nicht gerechtfertigt werden könne.¹⁵

Der Bundesrat beurteilt die Frage der Verfassungsmässigkeit wie folgt:

Zwar ist nicht zu bestreiten, dass die Aufwandbesteuerung in Kauf nimmt, dass Steuerpflichtige, deren wirtschaftliche Leistungsfähigkeit in etwa gleich ist, aufgrund der Nationalität unterschiedlich besteuert werden. Diese Abweichung von der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit lässt sich jedoch wie folgt rechtfertigen:

- Zwar können bloss fiskalische Interessen eine unterschiedliche Besteuerung nicht rechtfertigen. Der volkswirtschaftliche Nutzen der Aufwandbesteuerung (siehe vorne Ziff. 1.1.3) stellt jedoch ein öffentliches Interesse dar, das - bei verhältnismässiger Ausgestaltung der Aufwandbesteuerung - gewisse Ungleichbehandlungen zu rechtfertigen vermag. Der Bundesgesetzgeber und die Kantone sind seit jeher von dieser – allerdings je nach Region unterschiedlich grossen – volkswirtschaftlichen Bedeutung und damit einem überwiegenden öffentlichen Interesse ausgegangen. Die ausländischen Regelungen unserer Nachbarstaaten und in der EU, die teilweise wesentlich grosszügigere und weitergehende Besteuerungen von ausländischen Personen kennen, gehen von der gleichen Motivation aus.
- Die Ungleichbehandlung erscheint insofern als verhältnismässig, als jedenfalls bestimmte in der Schweiz anfallende Bruttoerträge zum ordentlichen Tarif besteuert werden und überdies im Ausland erzielte Erwerbseinkommen regelmässig einer ausländischen Quellensteuer unterliegen, weshalb sie (je nach Doppelbesteuerungsabkommen) in der Schweiz ohnehin nicht mehr besteuert werden können. Man darf daher davon ausgehen, dass sich die mit der Aufwandbesteuerung verbundene steuerliche Ungleichbehandlung schweizerischer und ausländischer Staatsangehöriger mit hohem Einkommen in vertretbaren Grenzen hält.
- Die neu postulierten Verschärfungen der gesetzlichen Regelungen für die Einräumung der Besteuerung nach dem Aufwand tragen wesentlich dazu bei, dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit besser Rechnung zu tragen und auch das Verhältnismässigkeitsprinzip im Sinne der Zumutbarkeit der unterschiedlichen Behandlung von Schweizern und Ausländern in ähnlichen wirtschaftlichen Verhältnissen zu wahren, ohne dass von einer Inländerdiskriminierung gesprochen werden kann.

4.2 Vereinbarkeit mit internationalen Verpflichtungen der Schweiz

Die internationalen Verpflichtungen der Schweiz werden durch die vorgeschlagene Neugestaltung der Aufwandbesteuerung nicht berührt. Insbesondere bleibt die modifizierte Besteuerung nach dem Aufwand, wie sie in einigen Doppelbesteuerungsabkommen vorgesehen ist (siehe Ziff. 1.3.), auch mit der vorgeschlagenen Revision anwendbar. Die Revision läuft auch dem EU-Recht nicht zuwider, da Letzteres keine Harmonisierung bei der Besteuerung der

¹⁵ Vgl. U. Cavelti, Besteuerung nach dem Aufwand, in IFF, Forum für Steuerrecht, 2010/2, S. 144 ff, mit weiteren Hinweisen

natürlichen Personen vorsieht und auch mehrere EU-Staaten ähnliche Bestimmungen kennen. Es darf im Gegenteil davon ausgegangen werden, dass die Neuregelung insbesondere im benachbarten Ausland begrüsst wird, da sie eine Verschärfung gegenüber der aktuellen Regelung darstellt.