

11.043

**Botschaft
zum Bundesgesetz über die Besteuerung
nach dem Aufwand**

vom 29. Juni 2011

Sehr geehrter Herr Nationalratspräsident
Sehr geehrter Herr Ständeratspräsident
Sehr geehrte Damen und Herren

Wir unterbreiten Ihnen mit dieser Botschaft den Entwurf zu einem Bundesgesetz über die Besteuerung nach dem Aufwand mit dem Antrag auf Zustimmung.

Wir versichern Sie, sehr geehrter Herr Nationalratspräsident, sehr geehrter Herr Ständeratspräsident, sehr geehrte Damen und Herren, unserer vorzüglichen Hochachtung.

29. Juni 2011

Im Namen des Schweizerischen Bundesrates

Die Bundespräsidentin: Micheline Calmy-Rey

Die Bundeskanzlerin: Corina Casanova

Übersicht

Die Besteuerung nach dem Aufwand ist ein standortpolitisches Instrument mit 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 weiter gehend 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 daher folgende Änderungen vor:

1. Klarstellung, dass der weltweite Aufwand massgeblich ist.
2. Als Mindestlimite für den weltweiten Aufwand sollen bei der direkten Bundessteuer und bei der kantonalen Steuer das Siebenfache des Mietzinses bzw. des Mietwerts oder das Dreifache des Pensionspreises für Unterkunft und Verpflegung festgelegt werden.
3. Bei der direkten Bundessteuer soll eine minimale Bemessungsgrundlage von 400 000 Franken festgelegt werden, die jährlich dem Landesindex der Konsumentenpreise angepasst wird; die Kantone sollen ebenfalls eine minimale Bemessungsgrundlage festlegen, sind bei der Festlegung von deren Höhe aber frei.
4. Ehegatten, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, müssen beide alle Voraussetzungen erfüllen, damit eine Besteuerung nach dem Aufwand möglich ist.
5. Keine Aufwandbesteuerung mehr für Schweizerinnen und Schweizer im Zuzugsjahr.
6. Die Kantone sollen explizit verpflichtet werden, bei der Aufwandbesteuerung die Vermögenssteuer zu berücksichtigen.
7. Für Altfälle soll eine Übergangsfrist von fünf Jahren festgelegt werden.

Diese Anpassungen hätten für die überwiegende Mehrheit der 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 Millionen auf 255,7 Millionen Franken erhöhen (Stand 2007). Zwar ist davon auszugehen, dass ein Teil der Steuerpflichtigen aufgrund der Steuererhöhung emigrieren wird. Realistische, vorsichtige Szenarien lassen dennoch vermuten, dass die Steuereinnahmen des Bundes aus der Aufwandbesteuerung steigen werden.

Die Aufwandbesteuerung soll auch in Zukunft für vermögende Ausländerinnen und 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.

Botschaft

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 Ausländerinnen und 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

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

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 der steuerpflichtigen Person, der Ehegattin oder des Ehegatten, der Kinder unter elterlicher Sorge sowie weiterer von ihr unterhaltenen 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 Bundessteuer 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 einzig bei der Kontrollrechnung für die Unterhaltskosten von Liegenschaften und für die Kosten der Verwaltung von beweglichem Vermögen, soweit die daraus fliessenden Einkünfte besteuert werden, geltend gemacht werden (vgl. Art. 1 und 2 der Verordnung vom 15. März 1993 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 (sogenannte Kontrollrechnung). Das heisst, die nach dem Aufwand berechnete Steuer wird mit dem Steuerbetrag, der sich aus der Kontrollrechnung ergibt, verglichen. Die steuerpflichtige Person schuldet den höheren Betrag.

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.

Ferner ist noch zu erwähnen, dass die Doppelbesteuerungsabkommen mit Belgien, Deutschland, Italien, Kanada, Norwegen, Österreich und den USA eine modifizierte Besteuerung nach dem Aufwand vorsehen: 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 (vgl. Art. 5 der Verordnung vom 15. März 1993 über die Besteuerung nach dem Aufwand bei der direkten Bundessteuer; SR 642.123).

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

1.1.3 Volkswirtschaftliche und fiskalische Bedeutung

Die Aufwandbesteuerung stärkt die Standortattraktivität der Schweiz im internationalen Steuerwettbewerb und international sehr mobile Haushalte, die durch ihre hohe Nachfrage nach Immobilien und Konsumgütern einen positiven Beschäftigungseffekt ausüben. In einem Bericht der Eidgenössischen Steuerverwaltung³ wird geschätzt, dass im Durchschnitt eine neu zuziehende nach dem Aufwand besteuerte Person bereit ist, etwa 2,3 Millionen Franken für eine Immobilie zu bezahlen. Bei einem angenommenen jährlichen Zuzug von 400 Aufwandbesteuerten werden somit Umsätze in Höhe von 0,9 Milliarden Franken generiert, bzw. Wertschöpfung in Höhe von 0,6 Milliarden Franken (dies entspricht 5467 Vollzeitstellen in der Bau- und Immobilienbranche). Durch den Konsum der Aufwandbesteuerten wird weitere Wertschöpfung in Höhe von 1,4 Milliarden Franken generiert (11 030 Vollzeitstellen). Ausserdem stellen die Aufwandbesteuerten für Haushalt, Garten und andere Bereiche direkt Personal an. Die damit verbundenen Stellen werden auf etwa 6000 Vollzeitstellen geschätzt⁴. 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 2010 rund 668 Millionen Franken betragen (FDK 2011)⁵. Dabei entfielen auf die Kantone mit 300 Millionen Franken 45 Prozent der Steuereinnahmen; 204 Millionen fielen auf den Bund, 165 Millionen auf die Gemeinden. Diese Steuereinnahmen sind für einige Kantone und Gemeinden von relativ hoher Bedeutung: So sind beispielsweise 73,9 Prozent der nach dem Aufwand besteuerten Personen in den vier Kantonen Waadt, Wallis, Tessin und Genf angesiedelt. Diese vereinten 77,8 Prozent 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:

- 03.458 Pa.Iv. Leutenegger Oberholzer «Besteuerung nach dem Aufwand. Aufhebung»

³ Bericht ESTV vom 25.1.2010 «Die Besteuerung nach dem Aufwand aus ökonomischer Sicht»; www.estv.admin.ch/dokumentation/Berichte.

⁴ Verein Mehrwert Schweiz (2009), Faktenblatt zur Aufwandbesteuerung, Bern.

⁵ Vgl. Medienmitteilung der FDK vom 14.06.2011. Die publizierten Zahlen der FDK beruhen auf einer Umfrage bei den kantonalen Steuerverwaltungen und beziehen sich auf Jahr 2010. Die Berechnungen, welche unter Abschnitt 3 diskutiert werden, basieren jedoch auf der ESTV-Statistik der direkten Bundessteuer. Die Zahlen beziehen sich in Abschnitt 3 daher – im Gegensatz zu den FDK-Zahlen – auf die Steuerperiode 2007. Dies sind die neuesten verfügbaren und publizierten Zahlen. Um eine möglichst hohe Datenqualität zu erhalten (Veranlagungsstand in den Kantonen in der Regel >95 %), muss eine Verzögerung von rund 3 Jahren in Kauf genommen werden.

- 06.421 Pa.Iv. Leutenegger Oberholzer «Besteuerung nach dem Aufwand. Mehr Steuergerechtigkeit»
- 07.3491 Motion Leutenegger Oberholzer «Besteuerung nach dem Aufwand. Aufhebung»
- 09.3064 Motion Leutenegger Oberholzer. «Pauschalsteuer. Trockenlegung aller Steueroasen»
- 08.309 Kt.Iv. SG: Abschaffung der Pauschalbesteuerung für Ausländer. Gleichbehandlung mit Schweizer Steuerpflichtigen
- 09.455 Pa.Iv. Leutenegger Oberholzer. Pauschalbesteuerung. Ermessen einschränken.

1.1.5 Kantonale Bestrebungen zur Abschaffung der Aufwandbesteuerung

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.

Im Kanton Glarus wurde die Abschaffung der Aufwandbesteuerung in der Landsgemeinde vom 1. Mai 2011 abgelehnt. Im Kanton Thurgau lehnten die Stimmbürger und Stimmbürgerinnen die Abschaffung der Aufwandbesteuerung am 15. Mai 2011 ab, nahmen aber einen Gegenvorschlag der Regierung an, der folgende Mindestlimiten vorsieht: entweder einen Steuerbetrag von 150 000 Franken oder – falls dieser Betrag höher ausfällt – das Zehnfache des Mietzinses resp. des Eigenmietwerts oder das Vierfache der Pensionskosten als Bemessungsgrundlage.

In den Kantonen St. Gallen, Luzern, Basel-Stadt, Bern und Basel-Land sind Volksinitiativen zur Abschaffung der Aufwandbesteuerung zustande gekommen. Die Abstimmung im Kanton Sankt Gallen ist am 27. November 2011 vorgesehen. Die übrigen Abstimmungstermine stehen noch nicht fest.

In den Kantonen Zug, Aargau und Schaffhausen sind Unterschriftensammlungen für Volksinitiativen zur Abschaffung der Aufwandbesteuerung lanciert worden. Im Kanton Waadt wurde die notwendige Anzahl Unterschriften nicht erreicht.

1.1.6 Vorschläge der Konferenz der kantonalen Finanzdirektorinnen und Finanzdirektoren

Auch die Konferenz der kantonalen Finanzdirektorinnen und Finanzdirektoren (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.

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 zuhanden 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 sei (Arbeitsplätze schaffe) und Steuererträge bringe. Die FDK empfiehlt jedoch, die Voraussetzungen für die Anwendung der Aufwandbesteuerung zu verschärfen und ersuchte gleichentags das EFD, dem Bundesrat eine entsprechende Gesetzesrevision zu unterbreiten.

1.1.7 Vernehmlassungsverfahren

Am 8. September 2010 hat der Bundesrat das Eidgenössische Finanzdepartement beauftragt, bei den Kantonen, den politischen Parteien und den Dachverbänden der Wirtschaft ein Vernehmlassungsverfahren zum Vorentwurf eines Bundesgesetz über die Besteuerung nach dem Aufwand durchzuführen.

Das Vernehmlassungsverfahren dauerte vom 8. September bis zum 17. Dezember 2010. Insgesamt gingen 58 Stellungnahmen ein. Die Einzelheiten können dem Ergebnisbericht vom Januar 2011 entnommen werden (www.efd.admin.ch/aktuell).

1.2 Die beantragte Neuregelung

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

- Klarstellung, dass der weltweite Aufwand massgeblich ist.
- Als Mindestlimite für den weltweiten Aufwand sollen bei der direkten Bundessteuer und bei der kantonalen Steuer das Siebenfache des Mietzinses resp. des Mietwerts oder das Dreifache des Pensionspreises für Unterkunft und Verpflegung festgelegt werden.
- Bei der direkten Bundessteuer soll eine minimale Bemessungsgrundlage von 400 000 Franken festgelegt werden, die jährlich dem Landesindex der Konsumentenpreise angepasst wird; die Kantone sollen ebenfalls eine minimale Bemessungsgrundlage festlegen, sind aber bei deren Höhe frei.
- Ehegatten, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, müssen beide alle Voraussetzungen erfüllen, damit eine Besteuerung nach dem Aufwand möglich ist.

- Keine Aufwandbesteuerung mehr für Schweizerinnen und Schweizer im Zuzugsjahr.
- Die Kantone sollen verpflichtet werden, bei der Aufwandbesteuerung die Vermögenssteuer explizit zu berücksichtigen.
- Für Altfälle soll eine Übergangsfrist von fünf Jahren festgelegt werden.

1.3 **Begründung und Bewertung der vorgeschlagenen Lösung**

1.3.1 **Ergebnis der Vernehmlassung**

Die Vernehmlassung zur Revision der Aufwandbesteuerung dauerte vom 8. September bis zum 17. Dezember 2010.

Eine *Mehrheit* der Vernehmlassungsteilnehmer bejaht den Handlungsbedarf und hält eine Verschärfung und eine Vereinheitlichung der Bestimmungen zur Aufwandbesteuerung für notwendig (24 Kantone, die FDK, die CVP, die FDP sowie 18 Verbände und Organisationen).

Während jedoch alle Kantone (ausser JU) den vorgeschlagenen Verschärfungen zustimmen und einige Kantone (AG, BS, GE, LU, OW, SG, UR, ZG) und die CVP noch weitergehende Bestimmungen als der Bundesrat fordern wie höhere Mindestlimiten oder die gleiche (verbindliche) Regelung bezüglich der Mindestlimiten auch für die Kantone, verlangen die FDP und zahlreiche Verbände und Organisationen (economiesuisse, SBVg, SBV, SGemV, sgv, Treuhand Suisse, Treuhand-Kammer, FRI, SAB, ZVDS/SVDS, FER, CCiG, CVCI, Info Chambres, Berner KMU, MW) eine Abschwächung der vorgeschlagenen Änderungen und/oder zusätzliche Massnahmen, die die Schlechterstellung der Schweiz im internationalen Standortwettbewerb abfedern.

Eine *Minderheit* lehnt eine Änderung der Bestimmungen zur Aufwandbesteuerung ab (JU, SVP, CP, Association vaudoise des Banques, FIABCI). Begründet wird dies damit, dass die vorgesehenen Änderungen negative Effekte auf die aktuelle und zukünftige Beschäftigungslage sowie die lokale Wirtschaft, insbesondere die KMU, sowie Steuererhöhungen zur Folge hätten. Mit der Berücksichtigung des weltweiten Lebensaufwands würde der zentrale Vorteil der Aufwandbesteuerung – das vereinfachte Verfahren – zunichte gemacht und der administrative Aufwand erheblich gesteigert. Gesamthaft betrachtet und im Lichte des deutlichen Volksverdictes zur Steuerinitiative sei diese Vorlage als völlig verfehlt und unnötig zu betrachten. Es solle den Kantonen überlassen bleiben, ob sie eine Aufwandbesteuerung anbieten wollen und wie sie diese ausgestalten.

Eine *weitere Minderheit* fordert die Abschaffung der Aufwandbesteuerung (SPS, die CSP, die Grünen, EVP, SGB, Travail.Suisse). Wird dennoch an diesem Institut festgehalten, verlangen sie weiter gehende Verschärfungen als der Bundesrat in der Vernehmlassungsvorlage. Die Abschaffung der Besteuerung nach dem Aufwand wird hauptsächlich damit begründet, dass diese ungerecht sei und gegen den verfassungsrechtlichen Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verstosse. Sie entlaste durch gezielte Inländerdiskriminierung eine kleine Gruppe auf Kosten der Gesellschaft. Die volkswirtschaftliche Bedeutung der Aufwandbesteuerung werde völlig überschätzt. Die Schweiz sei auch ohne die Möglich-

keit der Aufwandbesteuerung ein für hohe Einkommen und Vermögen sehr attraktives Land. Selbst wenn die Aufwandbesteuerung abgeschafft würde, könne mit zusätzlichen Steuereinnahmen gerechnet werden.

1.3.2 Bewertung des Vernehmlassungsergebnisses

Eine Mehrheit der Vernehmlasser bejaht den Handlungsbedarf und hält eine Revision der Aufwandbesteuerung für notwendig. Die FDK und mit ihr die Mehrheit der Kantone unterstützen die Vorlage vollumfänglich. Die grundsätzlichen Befürworter bringen unterschiedliche Vorbehalte an (vgl. Ziff. 1.3.1). Die Forderungen nach höheren Mindestlimiten oder verbindlichen Limiten (z. T. analog der Bundesregelung) für die Kantone hält der Bundesrat aus folgenden Gründen nicht für mehrheitsfähig: Die Mindestbemessungsgrundlage von 400 000 Franken bei der direkten Bundessteuer stellt seitens der kantonalen Finanzdirektorinnen und Finanzdirektoren einen Kompromiss dar. Bei einer Erhöhung dieser Limite ist es fraglich, ob die Mehrheit der Kantone weiterhin hinter der Revision stünde. Je höher die Mindestlimiten ausfallen, desto unattraktiver ist die Aufwandbesteuerung. Im Hinblick darauf, dass die Aufwandbesteuerung beibehalten werden soll, dürfen die Voraussetzungen nicht so hoch angesetzt werden, dass kein oder nur noch ein geringes Interesse an der Anwendung dieses Instituts besteht. Verbindliche Limiten für die Kantone würden die Tarifautonomie der Kantone tangieren und auf kantonalen Widerstand stossen. Die Forderungen nach weniger weit gehenden Verschärfungen oder Kompensation dieser Massnahmen laufen ins Leere. Mit gegenüber der Vernehmlassungsvorlage abgeschwächten Massnahmen könnte das Ziel der Revision nicht erreicht werden.

Die Abschaffung der Aufwandbesteuerung ist aufgrund der volkswirtschaftlichen Bedeutung und der langen Tradition in einigen Kantonen ebenfalls keine Option.

Eine Minderheit (SVP, JU sowie drei Verbände) lehnen die Revision ab. Auch dies ist keine Option. Der Revisionsbedarf ist nach Ansicht des Bundesrates klar ausgewiesen. Auch die FDK hat sich deutlich für eine Revision der Aufwandbesteuerung ausgesprochen (vgl. Ziff. 1.1.6).

So kontrovers dieses Ergebnis in einzelnen Punkten auch sein mag, ist doch festzuhalten, dass eine Mehrheit der Vernehmlasser die Aufwandbesteuerung beibehalten will, aber eine Verschärfung und Harmonisierung der gesetzlichen Regelung für notwendig erachtet, um die Akzeptanz dieses Instituts zu verbessern. Der Bundesrat sieht damit seine Vorschläge bestätigt. Sie stellen einen Kompromiss zu den verschiedenen Forderungen nach weitergehenden bzw. weniger weit gehenden Änderungen dar. In diesem Sinne hält der Bundesrat an seinen Vorschlägen aus der Vernehmlassung fest. Neben einigen redaktionellen Verbesserungen am Gesetzestext schlägt der Bundesrat mit der vorliegenden Botschaft gegenüber der Vernehmlassungsvorlage zwei inhaltliche Neuerungen vor. Es handelt sich einerseits um die Behandlung der Ehegatten. Die bisherige Praxis soll verschärft werden, indem im Gesetz festgehalten wird, dass beide Ehegatten alle Voraussetzungen, d.h. auch bezüglich der Staatsangehörigkeit, erfüllen müssen, um nach dem Aufwand besteuert zu werden (vgl. dazu Ziff. 2.1). Zum anderen wurde Artikel 6 StHG umformuliert, so dass dem Umstand Rechnung getragen wird, dass die Besteuerung nach dem Aufwand im Kanton sowohl die Einkommens- wie auch die Vermögenssteuer ersetzt.

1.4

Rechtsvergleich und Verhältnis zum europäischen Recht

Bei den natürlichen Personen bestehen verschiedene Formen einer speziellen Besteuerung ausländischer Staatsangehöriger:

- Die Besteuerung erfolgt nach bestimmten ausgewählten Kriterien, wie dem vermuteten Aufwand des Steuerpflichtigen (Schweiz, Liechtenstein). Das Fürstentum Liechtenstein sieht eine ähnliche Regelung vor wie die Schweiz: ausländische Rentnerinnen und Rentner ohne Einkommen aus Erwerbstätigkeit aus dem Fürstentum Liechtenstein können sich für eine Steuer von 5 Prozent auf ihrem Aufwand entscheiden. Dazu kommen noch Gemeindesteuern.
- Ein Teil des Einkommens von grundsätzlich unbeschränkt steuerpflichtigen Personen (z.B. die ausländischen Einkünfte und Vermögenserträge) wird bei bestimmten Personen nur besteuert, wenn sie physisch ins Aufenthaltsland überwiesen werden (Grossbritannien, Irland).
- Ausländischen Fachkräften (Expatriates) werden Rabatte (z.B. 30 %) auf dem steuerbaren Lohn (Niederlande, Belgien) oder besondere Abzüge (Schweiz) gewährt.

Diese speziellen Regelungen sind auf verschiedene Profile von Steuerpflichtigen zugeschnitten. Bei den Aufwandbesteuerten handelt es sich grundsätzlich um vermögende, nicht mehr erwerbstätige Personen, die sich an einem Ort niederlassen, der eine moderate Besteuerung und eine gute Infrastruktur (Unterkunft, Pflege, Transport) bietet. Das System der Überweisungen ist für erwerbstätige Personen günstig, die darüber hinaus über ein Vermögen mit beträchtlichen Erträgen verfügen, auf die sie für ihren Lebensunterhalt nicht angewiesen sind und die sie daher nicht in den fraglichen Staat überweisen lassen.

Im Folgenden wird das in *Grossbritannien* bestehende System näher beschrieben⁶, das von seiner Bedeutung, wenn auch nicht der Ausgestaltung her, am ehesten mit dem Schweizer System vergleichbar ist. Im Übrigen kennt auch Irland ein weitgehend identisches Steuerregime wie Grossbritannien.

Begriff und aktuelle Regelung

In Grossbritannien gibt es einen speziellen Steuerstatus für Personen, die als *«resident but not domiciled»* bezeichnet werden. Eine Person gilt als *«resident but not domiciled»*, wenn sie sich über längere Zeit in Grossbritannien aufhält, aber nicht die Absicht hat, sich dort dauerhaft niederzulassen und dort den Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen zu haben⁷. Diese Personen werden aufgrund ihrer britischen Einkünfte und der nach Grossbritannien überwiesenen Einkünfte aus ausländischen Quellen besteuert.

⁶ Die Informationen sind das Ergebnis von Recherchen der ESTV und der Schweizer Botschaft in London.

⁷ Maja Baur-Balmelli/Saan Maas: Aufwandbesteuerung und englisches Konzept des Steuerstatus *«Resident but not domiciled»* ein Vergleich, in zsis 2006, monatsflash N. 6.

Seit dem 6. April 2008 gilt folgende Änderung: Personen mit dem Steuerstatus «resident, but not domiciled», die diesen Status beibehalten wollen und die sich in den neun vorangegangenen Jahren während mindestens sieben Jahren in Grossbritannien aufgehalten hatten, müssen zusätzlich eine jährliche Pauschale von 30 000 Pfund zahlen. Tun sie dies nicht, werden sie nach ihrem weltweiten Einkommen besteuert.

Änderungen, die mit dem Budget 2011 vorgeschlagen wurden

Anlässlich der Annahme des Budgets für das Jahr 2011 hat die Regierung von Grossbritannien angekündigt, die Besteuerung der Personen mit dem Steuerstatus «resident but not domiciled» zu ändern. Im Budget vom 23. März 2011 hält die Regierung fest, dass der Umstand, dass die nach Grossbritannien überwiesenen Einkommen aus ausländischen Quellen besteuert werden, direkte Investitionen beschränkt («inward investment»). Sie beschloss, dies im Rahmen des auf Wachstum ausgerichteten Budgets 2011 zu verbessern und schlägt folgende Reformen vor:

- Nach Grossbritannien überwiesenes Einkommen oder Vermögen aus ausländischen Quellen, das in britische Unternehmen investiert werden soll, wird von der Besteuerung befreit.
- Das bestehende System soll administrativ vereinfacht werden.
- Die aktuelle zusätzliche Pauschale soll von 30 000 auf 50 000 Pfund erhöht werden für die Personen mit dem Steuerstatus «resident but not domiciled», die seit mindestens 12 oder mehr Jahren in Grossbritannien leben und die das System beibehalten wollen. Die Pauschale von 30 000 Pfund wird beibehalten für diejenigen Personen, die während der letzten neun Jahren mindestens sieben Jahre und weniger als 12 Jahre «resident but not domiciled» waren.

Die Regierung wird im Juni 2011 eine Vernehmlassung zu diesen Vorschlägen eröffnen mit dem Ziel, die Reform ab April 2012 in Kraft zu setzen. Zudem sichert die Regierung zu, bis zum Ende der Legislaturperiode keine weiteren substanziellen Änderungen vorzunehmen.

Statistische Angaben

Es bestehen wenige aktuelle statistische Daten. Auf eine parlamentarische Anfrage hin hat der für die Steuern zuständige Minister David Gauke am 14. Februar 2011 zu Personen mit dem Steuerstatus «resident, but not domiciled» folgende Auskunft erteilt:

	Anzahl Personen	Steuerertrag in Mrd. Pfund
2004/05	110 000	3,3
2005/06	111 000	4
2006/07	117 000	5
2007/08	140 000	6,9
2008/09	123 000	5,9

2008/09 haben 5400 Personen die Zahlung von 30 000 Pfund entrichtet.

Eine Studie von *Stonehage* vom März 2010⁸ untersuchte detailliert die Auswirkungen des Steuerstatus «resident, but not domiciled» auf die britische Wirtschaft. Die Studie zeigt auf, dass die Personen mit diesem Steuerstatus neben den Steuererträgen ungefähr 19 Milliarden Pfund pro Jahr ausgeben und im Durchschnitt mehr als 8,3 Milliarden Pfund Steuern zahlen (Einkommen, Kapitalerträge, Stempelsteuern, Mehrwertsteuern). Die Studie zeigt eine sinkende Tendenz während der letzten zwei Jahre (Wegfall von 17 000 Personen nach den Änderungen von 2008). Es wird sich zeigen, ob die von der Regierung angekündigte Reform diese Tendenz umkehren und zu einer Steigerung der Attraktivität dieses Steuerstatus führen wird.

Die erwähnten speziellen Regelungen für bestimmte Personengruppen sind typisch für Länder, die im Hinblick auf den internationalen Steuerwettbewerb für Steuerpflichtige aus dem Ausland attraktiv sein wollen. Das Prinzip der «Überweisung» und die Systeme für Expatriates eröffnen beträchtliche steuerliche Vorteile. Keines dieser Systeme ist jedoch mit der schweizerischen (und liechtensteinischen) Besteuerung nach dem Aufwand direkt vergleichbar. Es ist daher schwierig, aus diesem Rechtsvergleich Schlussfolgerungen zu ziehen; insbesondere kann nicht gesagt werden, welches System günstiger oder weniger günstig (für die Steuerpflichtigen) ist. Die Vorteilhaftigkeit hängt von der jeweiligen Situation der steuerpflichtigen Person ab (Erwerbs-, sowie Einkommens- und Vermögenssituation).

1.5 Umsetzung

Beim Bund sind sowohl die Verordnung vom 15. März 1993 über die Besteuerung nach dem Aufwand bei der direkten Bundessteuer (SR 642.123) wie auch das aus dem Jahre 1999 stammende Kreisschreiben der ESTV Nr.9 anzupassen.

Die Kantone, die die Aufwandbesteuerung in ihrem Recht vorsehen, müssen ihre Steuergesetze und gegebenenfalls die ausführenden Verordnungen, Merkblätter etc. an die neuen Regelungen des StHG anpassen.

2 Erläuterungen zu einzelnen Artikeln

2.1 Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer

Art. 14 Besteuerung nach dem Aufwand

Artikel 14 erfährt im Vergleich zum geltenden Recht drei inhaltliche Änderungen: die Beschränkung des Geltungsbereichs auf ausländische Staatsangehörige (Abs. 1), die Regelung für Ehegatten (Abs. 2) und die Anpassungen bei der Festlegung der Bemessungsgrundlage (Abs. 3).

Abs. 1

Absatz 1 enthält wie bisher die Voraussetzungen, die erfüllt sein müssen, damit die Besteuerung nach dem Aufwand möglich ist. Nach dem Aufwand besteuert werden können demnach ausländische Staatsangehörige, die erstmals oder nach mindestens

⁸ <http://www.stonehage.com/opinions/all>

zehnjähriger Unterbrechung in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtig (Art. 3) sind und hier keine Erwerbstätigkeit ausüben.

Im geltenden Recht haben auch Schweizer Bürgerinnen und 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. Aufgrund dieser Änderung ist der bisherige Absatz 2 zu streichen, bzw. erhält einen anderen Inhalt.

Nach der bestehenden Praxis kann eine Ausländerin oder ein Ausländer, die oder der die subjektiven Voraussetzungen für die Aufwandbesteuerung erfüllt, für jede Steuerperiode zwischen der Besteuerung nach dem Aufwand und der ordentlichen Besteuerung wählen (Kreisschreiben der ESTV Nr. 9, Ziff. 1.1). Diese Wahlmöglichkeit besteht, bis die Veranlagung rechtskräftig ist. Diese Praxis soll beibehalten werden. Sie erfährt unter Umständen neue Bedeutung dadurch, dass die Aufwandbesteuerung nicht mehr in allen Kantonen möglich ist. Zieht ein ausländischer Staatsangehöriger erstmals in die Schweiz und zwar in den Kanton Zürich, kann er für die kantonalen Steuern nicht nach dem Aufwand besteuert werden. Zieht er später in einen anderen Kanton um, in dem die Aufwandbesteuerung möglich ist, muss es dieser Person möglich sein, sich am neuen Wohnort für die Aufwandbesteuerung zu entscheiden, sofern sie die übrigen Voraussetzungen (ausländische Staatsangehörigkeit und keine Erwerbstätigkeit) bereits im Zeitpunkt des Zuzugs erfüllte.

Abs. 2

Absatz 2 ist neu, sowohl gegenüber dem geltenden Recht wie auch gegenüber der Vernehmlassungsvorlage. Die Frage, wie bei Ehegatten vorzugehen ist, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, ist bisher im DBG nicht explizit geregelt. Die Frage stellt sich vor allem bei der Staatsangehörigkeit. Besitzt nur einer der Ehegatten das schweizerische Bürgerrecht, so haben heute nach der Praxis der ESTV beide Ehegatten Anspruch auf die Besteuerung nach dem Aufwand. Die übrigen Bedingungen zur Erlangung der Besteuerung nach dem Aufwand, insbesondere die fehlende Erwerbstätigkeit, sind von beiden Ehegatten zu erfüllen (Kreisschreiben der ESTV Nr. 9). Diese Praxis ist umstritten. Die Kritik der Lehre geht dahin, dass mit dieser Praxis das Legalitätsprinzip verletzt wird, da Artikel 14 Absatz 2 DBG klar ausschliesse, dass Schweizer Bürgerinnen und Bürger über das Zuzugsjahr hinaus nach dem Aufwand besteuert werden dürfen.⁹ Der Bundesrat ist der Ansicht, dass diese wichtige Frage nicht der Praxis überlassen, sondern vom Gesetzgeber geregelt werden sollte. Er schlägt daher vor, folgende Regelung in Artikel 14 DBG aufzunehmen: Nur wenn beide Ehegatten sämtliche Bedingungen erfüllen, ist die Besteuerung nach dem Aufwand möglich. Diese Regelung stellt klar eine weitere Verschärfung dar. Sie erlaubt es, stossende Ergebnisse zu vermeiden, z.B. dass eine Schweizer Bürgerin oder ein Schweizer Bürger, die oder der nach über zehnjähriger Abwesenheit zurückkommt und mit einem oder einer ausländischen Staatsangehörigen verheiratet ist, nach dem Aufwand besteuert werden kann.

⁹ CR LIFD-Bernasconi Marco, Art. 14 DBG N 7

Abs. 3

Die Aufwandbesteuerung bemisst sich nach den jährlichen, im In- und Ausland entstandenen Lebenshaltungskosten der steuerpflichtigen Person und der von ihr unterhaltenen Personen. Darunter fallen z.B. die Kosten für Verpflegung und Bekleidung, für Unterkunft, für Steuern, für Bildung, inkl. Schulkosten im Ausland, für Unterhaltung, Sport, Reisen oder für die Haltung aufwendiger Haustiere.

Neu ist zudem die Klarstellung, dass es um den *weltweiten* Aufwand geht. Dies entspricht der Praxis der ESTV¹⁰. Da es in der Lehre¹¹ 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.

Der so bemessene Aufwand soll aber eine gewisse Grenze nicht unterschreiten. Um dies sicherzustellen, sieht bereits das geltende Recht in der Verordnung vom 15. März 1993 über die Besteuerung nach dem Aufwand bei der direkten Bundessteuer (SR 642.123) einen Mindestwert für die Bemessungsgrundlage vor, nämlich das Fünffache der Wohnkosten bzw. das Doppelte des Pensionspreises. Zudem muss die Bemessungsgrundlage mindestens der Summe der Bruttoerträge der schweizerischen Einkünfte entsprechen (sogenannte Kontrollrechnung, Art. 14 Abs. 3 DBG). Die Mindestlimiten sollen nun erhöht werden. Dazu wird neu vorgesehen, dass die Bemessungsgrundlage für die Steuererhebung mindestens 400 000 Franken betragen muss. Eine weitere Limite stellen wie bisher die Wohnkosten dar. Diese Limite wird erhöht und auch für die Kantone verbindlich festgeschrieben (vgl. Art. 6 Abs. 3 Bst. b und c E-StHG): für Personen mit eigenem Haushalt auf das Siebenfache des Mietwerts (bei Liegenschaften oder Liegenschaftsteilen, die der steuerpflichtigen Person 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]). Bei Personen ohne eigenen Haushalt gilt neu das Dreifache des Pensionspreises für Unterkunft und Verpflegung. Ferner gilt wie bisher, dass die Bemessungsgrundlage mindestens der Summe der Bruttoerträge der schweizerischen Einkünfte entsprechen muss (sogenannte Kontrollrechnung). Von den auf diese Weise eruierten vier Beträgen – dem weltweiten Aufwand, dem Mindestbetrag von 400 000 Franken, dem Siebenfachen der Wohnkosten in der Schweiz und der Summe der Bruttoerträge aus schweizerischen Einkünften – ist dann als Bemessungsgrundlage der höchste Betrag heranzuziehen.

Abs. 4

Die Steuer für die nach Absatz 3 ermittelte Bemessungsgrundlage wird nach dem ordentlichen Tarif gemäss Artikel 214 DBG berechnet. Neu ist der Verweis auf den einjährigen Steuertarif nach Artikel 214 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. Zudem soll ausgeschlossen werden, dass der seit dem 1. Januar 2011 bestehende Elterntarif (Art. 214 Abs. 2^{bis} DBG) zur Anwendung kommt. Da bei der Besteuerung nach dem Aufwand die Kinderlasten, die bei einer ordentlichen Veranlagung zu Abzügen berechtigen, nicht berücksichtigt werden, ist

¹⁰ Kreisschreiben Nr. 9, Ziff. 2.1

¹¹ Zählen in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, Art. 14 DBG N 23, mit weiteren Hinweisen

mit dem zweiten Satz von Absatz 4 klargestellt, dass der Elterntarif bei der Aufwandbesteuerung nicht zur Anwendung gelangt.

Abs. 5

Nach Artikel 14 Absatz 4 des geltenden Rechts kann der Bundesrat eine von Absatz 3 abweichende Steuerbemessung und Steuerberechnung vorsehen, wenn dies erforderlich ist, um den in Absatz 1 und 2 erwähnten Steuerpflichtigen die Entlastung von den Steuern eines ausländischen Staates zu ermöglichen, mit dem die Schweiz ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung abgeschlossen hat (modifizierte Aufwandbesteuerung). Die entsprechende Regelung findet sich in Artikel 5 der Verordnung vom 15. März 1993 über die Besteuerung nach dem Aufwand bei der direkten Bundessteuer (SR 642.123). Der Grundsatz der modifizierten Aufwandbesteuerung wird nun aus Gründen der Transparenz als neuer Absatz 5 direkt ins Gesetz übernommen.

In der anzupassenden Verordnung über die Aufwandbesteuerung werden dazu weiterhin die nötigen Ausführungsbestimmungen wie z.B. die zulässigen Abzüge, geregelt werden. Da es sich dabei um allgemeine Vollzugsbestimmungen handelt, ist keine Delegationsnorm an den Bundesrat nötig.

Abs. 6

Der Betrag von 400 000 Franken nach Absatz 3 Buchstabe a ist vom Eidgenössischen Finanzdepartement an den Landesindex der Konsumentenpreise anzupassen. Artikel 215 Absatz 2 DBG gilt sinngemäss, d.h. die Anpassung erfolgt jährlich; massgebend ist der Indexstand am 30. Juni vor Beginn der Steuerperiode.

Art. 205d (neu)

In Artikel 205d wird eine Übergangsfrist von fünf Jahren vorgesehen für diejenigen Personen, die beim Inkrafttreten der vorliegenden Bestimmungen bereits nach dem Aufwand besteuert werden. Für diese Personen soll während fünf 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 Bürgerinnen und Bürger können schon nach bisherigem Recht nur im Zuzugsjahr nach dem Aufwand besteuert werden.

Koordinationsbestimmung

Am 6. April 2011 hat der Bundesrat den Eidgenössischen Räten die Botschaft zum Bundesgesetz über die formelle Bereinigung der zeitlichen Bemessung der direkten Steuern bei den natürlichen Personen überwiesen (BBl 2011 3593). Ziel dieser formellen Revision ist es, die überfällig gewordenen Bestimmungen zur Praenummerando-Besteuerung mit den bereits heute geltenden Bestimmungen zur Postnummerando-Besteuerung zu ersetzen.

Wird das Bundesgesetz über die formelle Bereinigung der zeitlichen Bemessung der direkten Steuern bei den natürlichen Personen vorgängig oder gleichzeitig mit der vorliegenden Gesetzesrevision verabschiedet, müssen die Verweise in Artikel 14 Absätze 4 und 6 angepasst werden.

2.2

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

Art. 6 Beststeuerung nach dem Aufwand

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:

Abs. 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 StHG gebunden. Heute sehen alle Kantone – mit Ausnahme des Kantons Zürich¹² – die Besteuerung nach dem Aufwand vor.

Abs. 2

Absatz 2 entspricht der gleichlautenden Regelung in Artikel 14 Absatz 2 DBG.

Abs. 3 und 4

Im geltenden Recht sind die Kantone bei der Bestimmung des Aufwands (Bemessungsgrundlage) frei. Die meisten Kantone richten sich dabei nach der eidgenössischen Verordnung vom 15. März 1993 über die Besteuerung nach dem Aufwand bei der direkten Bundessteuer (SR 642.123) und legen als Mindestlimite das Fünffache des Mietwerts bzw. 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 vor (Art. 6 Abs. 3).

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 Absätze 3 und 6 legt analog zu Artikel 14 Absatz 3 DBG bestimmte Minima für die Bemessung des Aufwands bzw. der Bemessungsgrundlage für die Steuererhebung fest. Vorab sollen auch die Kantone einen frankenmässigen Mindestbetrag für die Bemessungsgrundlage festlegen. Die Festlegung der Höhe dieses Mindestbetrags ist den Kantonen freigestellt. Damit kann den unterschiedlichen kantonalen Verhältnissen, insbesondere bezüglich der Wohnkosten, Rechnung getragen werden. Sodann soll wie beim Bund als weitere Limite das Siebenfache des Mietwerts oder des Mietzinses, bzw. das Dreifache des Pensionspreises für Unterkunft und Verpflegung gelten. Schliesslich stellt die Summe bestimmter Bruttoerträge aus dem Einkommen und dem Vermögen ein weiteres Minimum dar (Abs. 6). Es wird im Übrigen auf die Erläuterungen zu Artikel 14 Abs. 3 E-DBG verwiesen.

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

¹² Im Kanton Zürich wurde die Besteuerung nach dem Aufwand auf den 1. Dez. 2010 abgeschafft.

Abs. 5

Der Einbezug der Vermögenssteuer in die Aufwandbesteuerung ist in den Kantonen unterschiedlich geregelt. In den Kantonen Appenzell Innerrhoden, Luzern, Nidwalden, Schaffhausen, Schwyz und St. Gallen wird z.B. das steuerbare Vermögen unter Berücksichtigung des massgebenden steuerbaren Einkommens festgelegt und muss mindestens den in Artikel 6 Absatz 3 StHG erwähnten Vermögenswerten entsprechen. Im Kanton Basel-Stadt wird bei der Festlegung des dem Aufwand entsprechenden Vermögens der für die Einkommenssteuer zugrunde gelegte Aufwand angemessen kapitalisiert. Das steuerbare Vermögen muss ebenfalls mindestens dem gesamten Bruttobetrag, der sich aus den in Artikel 6 Absatz 3 StHG erwähnten Vermögenswerten ergibt, entsprechen. Im Kanton Bern wird die Vermögenssteuer auf der Basis der amtlichen Werte der bernischen Grundstücke in die Bemessungsgrundlage einbezogen.

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 3 ergibt, angemessen zu erhöhen oder basierend auf dem Aufwand ein Vermögen zu errechnen, das dann dem ordentlichen Vermögenssteuertarif unterliegt.

Abs. 6

Absatz 6 entspricht inhaltlich Absatz 3 des geltenden Rechts. Das heisst, es wird weiterhin eine sogenannte Kontrollrechnung gemacht. Die Aufwandrechnung gemäss den Absätzen 3 und 5 wird überprüft, indem der Steuerbetrag berechnet wird, der sich ergibt, wenn die in Absatz 6 aufgezählten Vermögens- und Einkommensbestandteile aus schweizerischen Quellen als Bemessungsgrundlage verwendet werden.

Abs. 7

Diese Regelung entspricht der gleich lautenden Bestimmung in Artikel 14 Absatz 5 E-DBG.

Art. 72m

Die Änderungen zur Aufwandbesteuerung sollen für die direkte Bundessteuer und für die kantonale Steuer gleichzeitig in Kraft treten. Die Kantone werden für die Anpassung ihres Rechts an die Änderungen des StHG Zeit brauchen. Eine Frist von zwei Jahren sollte erfahrungsgemäss genügen.

Art. 78e

Es wird auf die Erläuterungen zu Artikel 205d E-DBG verwiesen.

3

Auswirkungen

3.1

Auswirkungen auf den Bund

Die Steuereinnahmen des Bundes aus der Aufwandbesteuerung betragen im Jahr 2007 131,6 Millionen Franken (vgl. Tabelle 1)¹³. 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 Reform annähernd auf 255,7 Millionen Franken (Stand 2007). Die Mehreinnahmen gegenüber dem Status Quo würden damit 124,1 Millionen Franken betragen.

Allerdings ist davon auszugehen, dass insbesondere ein Teil der Steuerpflichtigen mit einem steuerbaren Einkommen unter 400 000 Franken emigrieren wird. Wenn alle Aufwandbesteuerten mit einem steuerbaren Einkommen unter 200 000 emigrieren, beziffern sich die Mehreinnahmen durch die Steuerreform noch auf 48,9 Millionen 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 vom Fünffachen auf das Siebenfache, was einer Erhöhung um 40 Prozent entspricht, 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 Millionen Franken. Aber selbst bei einer Emigrationsrate von 50 Prozent würden die Mehreinnahmen die Steuerausfälle um 82,4 Millionen Franken übertreffen.

Durch eine kombinierte Szenariobetrachtung lässt sich zeigen, dass selbst unter sehr konservativen Annahmen (Kombination der Szenarien 2 und 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 Millionen Franken betragen. Realistischere, immer noch vorsichtige Szenarien (z.B. Kombination der Szenarien 1 und 3), lassen vermuten, dass die Steuereinnahmen durch die Reform der Aufwandbesteuerung für den Bund steigen werden.

Es ist zu erwarten, dass sich einige Steuerpflichtige nach der Reform für die ordentliche Veranlagung entscheiden, wenn diese gegenüber der Aufwandbesteuerung vorteilhaft wird. Die Szenarien in Tabelle 1 berücksichtigen diese Effekte nicht, da die dann zur Anwendung kommende Bemessungsgrundlage unbekannt ist. Die statischen Mehreinnahmen in Höhe von 255,7 Millionen (Stand 2007) dürften dadurch etwas überschätzt sein. Andererseits dürfte gerade in steuergünstigen Kantonen die ordentliche Veranlagung gegenüber dem Wegzug eine überlegenswerte Option darstellen, weshalb es eher unwahrscheinlich ist, dass die ungünstigen Szenarien 2 und 4 eintreten.

¹³ Dies sind die neuesten verfügbaren und publizierten Zahlen. Um eine möglichst hohe Datenqualität zu erhalten (Veranlagungsstand in den Kantonen in der Regel >95 %), muss eine Verzögerung von rund 3 Jahren in Kauf genommen werden.

Zu einem mit den Szenarien vergleichbaren Ergebnis kommt Brühlhart (2011) für den Kanton Zürich,¹⁴ wonach in diesem Kanton die Steuereinnahmen steigen würden, falls weniger als zwei Drittel der Aufwandbesteuerten infolge der Abschaffung der Aufwandbesteuerung den Kanton verlassen. Bis zum 31. Dezember 2010 sind 92 der 201 im Jahr 2008 aufwandbesteuerten Haushalte aus dem Kanton weggezogen. Dies entspricht einer Abwanderungsquote von 46 Prozent.

Der Wegzug von Haushalten infolge der Reform der Aufwandbesteuerung betrifft neben der Einkommenssteuer auch weitere Steuerarten. Beim Bund ist insbesondere die Mehrwertsteuer zu nennen. Quantitativ dürften die Effekte jedoch von geringer Bedeutung sein.

¹⁴ Vgl. Marius Brühlhart: «Könnte sich eine schweizweite Abschaffung der Pauschalsteuer lohnen?» BATZ.ch Das Forum für Wirtschaftspolitik, 14. Jan. 2011 und Marius Brühlhart: «Abschaffung der Pauschalsteuer: Ein Eigentor?» BATZ.ch das Forum für Wirtschaftspolitik, 20. Jan. 2011.

Szenarien über die Auswirkungen der Reform der Aufwandbesteuerung auf die direkte Bundessteuer

Kanton	Anzahl Aufwandbesteuerte			Szenarien: Mehreinnahmen gegenüber Status Quo in Mio. Fr., Abwanderung von ...						
	Steuereinnahmen Bund 2007, in Mio. Fr. (Status Quo)	Mehreinnahmen gegenüber Status Quo in Mio. Fr. (ohne Anpassungseffekte)		Szenario 1 100 % der Besteueren mit Eink. <200 000 Fr.	Szenario 2 100 % der Besteueren mit Eink. <300 000 Fr.	Szenario 3 25 % der Besteueren mit Eink. >400 000 Fr.	Szenario 4 50 % der Besteueren mit Eink. >400 000 Fr.	Szenarien 1+3	Szenarien 2+4	
AR	14	0,3	0,3	0,2	-0,1	0,3	0,3	0,2	-0,1	
BE	166	4,9	5,1	1,5	0,3	4,1	3,2	0,6	-1,5	
FR	52	0,4	1,7	0,1	-0,4	1,7	1,7	0,1	-0,4	
GE	645	40,3	17,6	12,1	9,4	10,0	2,5	4,6	-5,7	
GR	248	7,2	6,3	3,7	-0,9	5,4	4,6	2,8	-2,6	
LU	106	2,9	2,8	1,5	0,2	2,3	1,8	1,0	-0,8	
NE	8	0,2	0,2	0,1	0,0	0,2	0,2	0,0	-0,1	
NW	82	1,8	2,4	0,3	-0,3	2,1	1,8	0,0	-0,9	
OW	11	0,3	0,2	0,2	-0,1	0,2	0,2	0,2	-0,2	
SZ	45	4,1	1,4	1,3	1,3	0,4	-0,5	0,4	-0,6	
SG	97	1,4	2,9	0,3	-0,5	2,9	2,8	0,3	-0,6	
TG	61	1,0	1,5	0,7	-0,7	1,5	1,4	0,7	-0,8	
TI	593	12,9	16,3	3,6	-2,3	14,7	13,2	2,0	-5,4	
VS	992	12,1	30,0	2,2	-5,8	29,2	28,4	1,5	-7,4	
VD	1 171	33,7	29,1	16,7	1,9	23,3	17,5	10,9	-9,6	
ZG	88	3,0	2,1	1,7	-0,2	1,8	1,4	1,4	-0,9	
ZH ¹	141	5,0	4,0	2,5	1,4	2,8	1,7	1,3	-0,9	
BL & UR ²	8	0,1	0,2	0,1	-0,1	0,2	0,2	0,1	-0,1	
Total	4 528	131,6	124,1	48,9	3,2	103,2	82,4	28,0	-38,5	

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

Bemerkungen zu Tabelle 1:

- Die Aufwandbesteuerung wurde auf den 01. Jan. 2010 im Kanton ZH durch kantonalen Volksentscheid abgeschafft. Ein Grossteil der Aufwandbesteuerten, welche ZH in der Folge verliessen, hat sich in einem anderen Kanton niedergelassen. Die in ZH verbliebenen Haushalte können ausserdem weiterhin für die Bundessteuer nach dem Aufwand veranlagt werden. Die Repräsentativität des Szenarios auf Bundesebene sollte damit erhalten bleiben.
- Aus Datenschutzgründen (geringe Anzahl der Aufwandbesteuerten) wurden die beiden Kantone BL und UR zusammengefasst.

3.2

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 Mindereinnahmen 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.

Die in Tabelle 1 und 2 aufgezeigten Szenarien berücksichtigen allerdings nicht, dass einzelne Gemeinden oder Kantone von einer Emigration von Aufwandbesteuerten zusätzliche Steuereinnahmen verbuchen können, falls die freigewordenen Immobilien von vermögenden Haushalten, welche von anderen Gemeinden bzw. Kantonen zuziehen, übernommen werden. Diese Vorteilhaftigkeit kann jedoch immer nur für einzelne Gemeinden bzw. Kantone gelten (nicht jedoch für den Bund), da dem Zuzug von wohlhabenden Haushalten in einer Gemeinde (und den damit verbundenen Mehreinnahmen) der Wegzug aus einer anderen Gemeinde (und die dort anfallenden Steuerausfälle) gegenüber stehen.

Der Wegzug von Haushalten infolge der Reform der Aufwandbesteuerung betrifft neben der Einkommenssteuer auch weitere Steuerarten. So sind bei den Kantonen und Gemeinden Auswirkungen auf die Erbschafts- oder Schenkungssteuer möglich. Quantitativ dürften die Effekte jedoch von geringer Bedeutung sein.

Szenarien über die Auswirkungen der Reform der Aufwandbesteuerung auf die direkte Bundessteuer, prozentuale Veränderung

Kanton	Durchschnittliches steuerbares Eink. in Fr.	Mehreinnahmen gegenüber Status Quo in %	Szenarien: Mehreinnahmen gegenüber Status Quo in %, Abwanderung von ... ¹					
			Szenario 1	Szenario 2	Szenario 3	Szenario 4	Szenarien 1+3	Szenarien 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.

¹ Vgl. zur Definition der Szenarien Tabelle 1.

3.3 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 der 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 Haushalte, die im Vergleich zu anderen vermögenden Aufwandbesteuerten eine relativ geringe Kaufkraft haben. Es kann daher angenommen werden, dass die Einführung der Mindestbemessungsgrundlage in der 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. Einige Steuerpflichtige dürften sich anstelle der Aufwandbesteuerung neu für die ordentliche Steuerveranlagung entscheiden.

Ferner gibt es einige sehr vermögende Haushalte, die aufgrund sehr hoher Bruttoerträge bereits jetzt mehr als den fünf- bzw. siebenfachen (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. Diese Personen werden entweder auf Basis der weit höheren im In- und Ausland entstandenen Lebenshaltungskosten oder aufgrund der sogenannten Kontrollrechnung (Art. 14 Abs. 3 Bst. d E-DBG und Art. 6 Abs. 6 E-StHG) besteuert.

Schliesslich sind die Personengruppen zu nennen, welche künftig nicht mehr nach dem Aufwand veranlagt werden können. Es handelt sich erstens um Ehepaare, bei denen nicht beide Partner alle Voraussetzungen für eine Besteuerung nach dem Aufwand erfüllen. Es ist davon auszugehen, dass nur eine Minderheit der Haushalte davon betroffen ist und dass ausserdem bei diesen Haushalten häufig andere Gründe als die Aufwandbesteuerung für einen Umzug in die Schweiz massgeblich sind (z.B. Wunsch, zum früheren Wohnort zurückzukehren). Zweitens können Schweizerinnen und Schweizer (welche die sonstigen Anforderungen bisher erfüllten) im Zuzugsjahr künftig nicht mehr von dieser Veranlagungsoption profitieren. Diese Änderung dürfte jedoch keine finanziellen Auswirkungen mit sich bringen.

Gesamthaft ist davon auszugehen, dass die Nachfrage nach der pauschalen Veranlagungsform kurz nach der Reform zurückgehen wird. Die Aufwandbesteuerung wird allerdings auch in Zukunft für sehr vermögende Ausländerinnen und 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 günstige-

ren 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.

4 Verhältnis zur Legislaturplanung

Die Vorlage ist weder in der Botschaft vom 23. Januar 2008¹⁵ über die Legislaturplanung 2007–2011 noch im Bundesbeschluss vom 18. September 2008¹⁶ über die Legislaturplanung 2007–2011 angekündigt. Die Notwendigkeit einer Anpassung der Aufwandbesteuerung war damals nicht absehbar.

5 Rechtliche Aspekte

5.1 Verfassungsmässigkeit

Nach Artikel 127 Absatz 2 der Bundesverfassung (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 Artikel 127 Absatz 2 BV zu legitimieren. Dem wird entgegengehalten, die Aufwandbesteuerung führe zu einer «Inländerdiskriminierung», die jedenfalls allein mit fiskalischen Interessen nicht gerechtfertigt werden könne.¹⁷

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 (vgl. 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.

¹⁵ BBl 2008 753

¹⁶ BBl 2008 8543

¹⁷ Vgl. U. Cavelti, Besteuerung nach dem Aufwand, in IFF, Forum für Steuerrecht, 2010/2, S. 144 ff, mit weiteren Hinweisen

- Die Ungleichbehandlung erscheint insofern als verhältnismässig, als bestimmte in der Schweiz anfallende Bruttoerträge zum ordentlichen Tarif besteuert werden und 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.

5.2 Vereinbarkeit mit internationalen Verpflichtungen der Schweiz

Die internationalen Verpflichtungen der Schweiz werden durch die vorgeschlagene Neugestaltung der Aufwandbesteuerung nicht berührt.