



Direkte Bundessteuer

Bern, 24. Juli 2018

Kreisschreiben Nr. 44

Besteuerung nach dem Aufwand bei der direkten Bundessteuer

Inhaltsverzeichnis

1	Allgemeines	2
2	Subjektive Voraussetzungen für die Aufwandbesteuerung	2
2.1	Rechtsgrundlage	2
2.2	Kein Schweizer Bürgerrecht	2
2.3	Zuzug in die Schweiz ohne Erwerbstätigkeit	2
2.4	Erfüllung der Voraussetzungen durch beide Ehegatten	3
2.5	Beginn des Rechts auf Aufwandbesteuerung	3
3	Objektive Voraussetzungen für die Aufwandbesteuerung	3
3.1	Rechtsgrundlage	3
3.2	Weltweiter Aufwand	4
3.3	Mindestwerte und Kontrollrechnung	4
3.3.1	Artikel 14 Absatz 3 Buchstabe a DBG	5
3.3.2	Artikel 14 Absatz 3 Buchstabe b DBG	5
3.3.3	Artikel 14 Absatz 3 Buchstabe c DBG	5
3.3.4	Artikel 14 Absatz 3 Buchstabe d DBG (Kontrollrechnung)	5
4	Sozialabzüge, anwendbarer Tarif, Satzbestimmung	6
5	Verfahren bei der Aufwandbesteuerung	7
5.1	Ordentliche Aufwandbesteuerung	7
5.2	Modifizierte Aufwandbesteuerung	7
6	Verschiedenes	8
7	Inkrafttreten und Übergangsregelung	8

1 Allgemeines

Am 29. Juni 2011 unterbreitete der Bundesrat dem Parlament die Botschaft über die Besteuerung nach dem Aufwand (nachfolgend: Botschaft; BBI 2011 6021, abrufbar unter folgendem Link: <https://www.admin.ch/opc/de/federal-gazette/2011/6021.pdf>).

Am 28. September 2012 verabschiedeten die Eidgenössischen Räte das Bundesgesetz über die Besteuerung nach dem Aufwand (BBI 2012 8251) mit den entsprechenden Änderungen des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) sowie des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14). Die Referendumsfrist lief am 17. Januar 2013 unbenutzt ab. Die Änderung des DBG ist per 1. Januar 2016 in Kraft getreten.

Neben den obgenannten Gesetzesbestimmungen bedingte diese Gesetzesänderung auch den Ersatz der bisherigen Verordnung vom 15. März 1993 durch die neue Verordnung vom 20. Februar 2013 über die Besteuerung nach dem Aufwand bei der direkten Bundessteuer (VO Aufwandbesteuerung; SR 642.123), die am 1. Januar 2016 in Kraft trat.

2 Subjektive Voraussetzungen für die Aufwandbesteuerung

2.1 Rechtsgrundlage

Nach Artikel 14 Absatz 1 DBG in der Fassung vom 28. September 2012 haben natürliche Personen das Recht, anstelle der Einkommenssteuer eine Steuer nach dem Aufwand zu entrichten, wenn sie:

- a. nicht das Schweizer Bürgerrecht haben;
- b. erstmals oder nach mindestens zehnjähriger Unterbrechung unbeschränkt steuerpflichtig sind; und
- c. in der Schweiz keine Erwerbstätigkeit ausüben.

Ehegatten, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, müssen beide die Voraussetzungen nach Artikel 14 Absatz 1 DBG erfüllen (vgl. Art. 14 Abs. 2 DBG).

Nach Artikel 205d DBG gilt für natürliche Personen, die am 1. Januar 2016 nach dem Aufwand besteuert wurden, während fünf Jahren, das heisst bis am 31. Dezember 2020, weiterhin das alte Recht, mithin Artikel 14 DBG in der Fassung vom 14. Dezember 1990. Ab 1. Januar 2021 ist der Artikel 14 DBG in der Fassung vom 28. September 2012 ausnahmslos gültig.

2.2 Kein Schweizer Bürgerrecht

Nur ausländische Staatsangehörige können die Aufwandbesteuerung beantragen.

Schweizerische Staatsangehörige, die ein weiteres Bürgerrecht besitzen, gelten nicht als Ausländer und erfüllen die Voraussetzungen für eine Aufwandbesteuerung somit nicht.

Das Recht auf Aufwandbesteuerung erlischt, wenn die steuerpflichtige Person das Schweizer Bürgerrecht erwirbt. In diesem Fall ist für die ganze Steuerperiode, in der die Einbürgerung erfolgt, die ordentliche Einkommenssteuer zu entrichten.

Ehegatten, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, können die Aufwandbesteuerung nicht beanspruchen, wenn einer von ihnen das Schweizer Bürgerrecht besitzt (siehe dazu Botschaft S. 6034 zu Art. 14 Abs. 2 DBG).

2.3 Zuzug in die Schweiz ohne Erwerbstätigkeit

Ausländische Staatsangehörige, die erstmals oder nach mindestens zehnjähriger Landesabwesenheit in der Schweiz steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt nach Artikel 3 DBG nehmen,

können anstelle der Einkommenssteuer eine Steuer nach dem Aufwand entrichten, wenn sie hier keine Erwerbstätigkeit ausüben.

Wer früher nach dem Aufwand besteuert wurde und nach einer Landesabwesenheit wieder in die Schweiz zurückkehrt, kann ungeachtet der 10-Jahresfrist wieder nach dem Aufwand besteuert werden.

Eine die Besteuerung nach dem Aufwand ausschliessende Erwerbstätigkeit in der Schweiz liegt vor, wenn eine Person hier einem irgendwie gearteten Haupt- oder Nebenberuf nachgeht und daraus im In- oder Ausland Einkünfte erzielt. Dies trifft insbesondere auf Künstler, Wissenschaftler, Erfinder, Sportler und Verwaltungsräte zu, die in der Schweiz *persönlich* zu Erwerbszwecken tätig sind. In diesen Fällen besteht kein Anspruch auf die Besteuerung nach dem Aufwand; vielmehr ist die ordentliche Steuer vom Einkommen zu entrichten.

Diplomaten, Konsularbeamte und Beamte internationaler Organisationen mit einstigem Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz, die nach ihrer Pensionierung in der Schweiz bleiben, können keine Besteuerung nach dem Aufwand beanspruchen. Es liegt keine erstmalige Steuerpflicht, beziehungsweise keine Steuerpflicht nach mindestens zehnjähriger Unterbrechung gemäss Artikel 14 Absatz 1 Buchstabe b DBG vor, selbst wenn das bislang resultierende Erwerbseinkommen aufgrund völkerrechtlicher Verträge von der direkten Bundessteuer befreit war.

2.4 Erfüllung der Voraussetzungen durch beide Ehegatten

Ehegatten, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, müssen beide die Voraussetzungen nach Artikel 14 Absatz 1 DBG erfüllen.

Hat einer der beiden in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe lebenden Ehegatten das Schweizer Bürgerrecht oder erwirbt dieses, übt einer der beiden Ehegatten eine Erwerbstätigkeit in der Schweiz aus oder nimmt eine Erwerbstätigkeit in der Schweiz auf, so hat dies den Verlust des Rechts auf Aufwandbesteuerung für beide Ehegatten zur Folge. In diesem Fall ist für die ganze Steuerperiode die ordentliche Steuer vom Einkommen zu entrichten.

2.5 Beginn des Rechts auf Aufwandbesteuerung

Das Recht auf die Besteuerung nach dem Aufwand entsteht – sofern die obgenannten Voraussetzungen dafür erfüllt sind – bei Beginn der Steuerpflicht. Das gilt sowohl für Personen, die in der Schweiz Wohnsitz begründen, als auch für solche, die hier Aufenthalt nehmen (vgl. Art. 8 DBG). Die der Steuerperiode vorangehende Aufenthaltsdauer zählt bei der Berechnung dieser Frist mit. Auch wird ein Aufenthalt an verschiedenen Orten zusammengerechnet, und ein vorübergehendes Verlassen des Landes wird nicht als Unterbrechung des Aufenthalts gewertet (vgl. Art. 3 Abs. 3 DBG).

Wer nach einer Besteuerung nach dem Aufwand auf diese Besteuerungsart verzichtet und ordentlich besteuert wird, kann in der Regel nicht wieder nach dem Aufwand besteuert werden.

3 Objektive Voraussetzungen für die Aufwandbesteuerung

3.1 Rechtsgrundlage

Die Steuer nach dem Aufwand wird gemäss Artikel 14 Absatz 3 DBG nach den jährlichen, in der Bemessungsperiode im In- und Ausland entstandenen Lebenshaltungskosten der steuerpflichtigen Person und der von ihr unterhaltenen Personen, mindestens aber nach dem höchsten der folgenden Beträge bemessen:

- a. 400 000 Franken;
- b. für steuerpflichtige Personen mit eigenem Haushalt: dem Siebenfachen des jährlichen Mietzinses oder des Mietwerts nach Artikel 21 Absatz 1 Buchstabe b DBG;

- c. für die übrigen steuerpflichtigen Personen: dem Dreifachen des jährlichen Pensionspreises für Unterkunft und Verpflegung am Ort des Aufenthalts nach Artikel 3 DBG;
- d. der Summe der Bruttoerträge:
 1. der Einkünfte aus dem in der Schweiz gelegenen unbeweglichen Vermögen,
 2. der Einkünfte aus der in der Schweiz gelegenen Fahrnis,
 3. der Einkünfte aus dem in der Schweiz angelegten beweglichen Kapitalvermögen, einschliesslich der grundpfändlich gesicherten Forderungen,
 4. der Einkünfte aus den in der Schweiz verwerteten Urheberrechten, Patenten und ähnlichen Rechten,
 5. der Ruhegehälter, Renten und Pensionen, die aus schweizerischen Quellen fliessen,
 6. der Einkünfte, für die die steuerpflichtige Person aufgrund eines von der Schweiz abgeschlossenen Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung gänzlich oder teilweise Entlastung von ausländischen Steuern beansprucht.

3.2 Weltweiter Aufwand

Die Steuer nach dem Aufwand wird nach den jährlichen, in der Bemessungsperiode im In- und Ausland entstandenen Lebenshaltungskosten der steuerpflichtigen Person und der von ihr unterhaltenen, im In- und Ausland lebenden Personen berechnet (Prinzip des weltweiten Aufwands). Die ausserordentlichen und nichtperiodischen Kosten, wie zum Beispiel die Schenkung eines bedeutenden Teils des Vermögens der steuerpflichtigen Person, gelten in der Regel nicht als Unterhaltskosten der steuerpflichtigen Person oder derer Familie.

Unter die Lebenshaltungskosten der steuerpflichtigen Person fallen insbesondere (siehe dazu Botschaft S. 6035 zu Art. 14 Abs. 3 DBG):

- die Kosten für Verpflegung und Bekleidung,
- die Kosten für Unterkunft inkl. Heizung, Reinigung, Gartenunterhalt usw.,
- die Steuern und Sozialversicherungsabgaben,
- die gesamten Aufwendungen (Geld- und Naturalleistungen) für Personal im Dienste der steuerpflichtigen Person,
- Unterhaltsbeiträge,
- die Ausgaben für Bildung inkl. Schulkosten der Kinder im Ausland, Freizeit, Sport usw.,
- die Ausgaben für Reisen, Ferien, sportliche Aktivitäten und andere Unterhaltung, Kuren usw.,
- die Kosten für die Haltung aufwändiger Haustiere (Reitpferde usw.),
- die Unterhalts- und Betriebskosten von Automobilen, Motorbooten, Jachten, Flugzeugen usw.

Ebenfalls zum steuerbaren Aufwand sind die Lebenshaltungskosten zu rechnen, die der Ehegatte der steuerpflichtigen Person und die Kinder unter elterlicher Sorge aus eigenen Mitteln bestreiten (vgl. Art. 9 DBG).

Der so ermittelte weltweite Aufwand entspricht dem Betrag, der nach dem ordentlichen Tarif besteuert wird, wenn er nicht niedriger ist als einer der in Artikel 14 Absatz 3 Buchstaben a-d DBG genannten Beträge.

Für jede Steuerperiode ist der steuerbare Betrag zu ermitteln. Vom steuerbaren Betrag (Kosten der Lebenshaltung oder Mehrfaches des Mietzinses bzw. Mietwerts oder Pensionspreises) können keine Abzüge gemacht werden. Der auf diese Weise ermittelte Betrag gilt unter dem Vorbehalt, dass die Kontrollrechnung, wie sie in der folgenden Ziffer dargestellt wird, nicht zu einem höheren Steuerbetrag führt, als Bemessungsgrundlage.

3.3 Mindestwerte und Kontrollrechnung

Als Bemessungsgrundlage ist der höchste der Beträge nach den Buchstaben a-d von Artikel 14 Absatz 3 DBG heranzuziehen, wenn dieser Betrag höher ist als der nach Ziffer 3.2 hiervoor ermittelte weltweite Aufwand.

3.3.1 Artikel 14 Absatz 3 Buchstabe a DBG

Der weltweite Aufwand nach Ziffer 3.2 hiervor ist mindestens auf 400 000 Franken festzulegen.

Nach Artikel 14 Absatz 6 DBG passt das Eidgenössische Finanzdepartement diesen Betrag jeweils an den Landesindex der Konsumentenpreise an.

3.3.2 Artikel 14 Absatz 3 Buchstabe b DBG

Die Summe dieser tatsächlichen jährlichen Aufwendungen beträgt für steuerpflichtige Personen mit eigenem Haushalt mindestens das Siebenfache des Mietzinses oder des Mietwerts. Dabei ist zu beachten:

Als jährlicher Mietzins gilt die wirkliche, für ein volles Jahr bezahlte Miete ohne Heizungskosten. Steht die gemietete Wohnung oder das gemietete Haus im Eigentum einer der steuerpflichtigen Person nahestehenden natürlichen oder juristischen Person, so ist der Betrag in Anrechnung zu bringen, den ein unabhängiger Dritter bezahlen müsste. Hat die steuerpflichtige Person in der Schweiz mehrere Liegenschaften zu ihrer Verfügung, so ist dieser Berechnung der höchste Mietzins bzw. Mietwert zugrunde zu legen. Zur Festsetzung des Lebensaufwandes sind auch die Mietzinsen bzw. die Mietwerte der übrigen Liegenschaften zu berücksichtigen.

3.3.3 Artikel 14 Absatz 3 Buchstabe c DBG

Für die übrigen steuerpflichtigen Personen ohne eigenen Haushalt beträgt die Summe der tatsächlichen jährlichen Lebenshaltungskosten mindestens das Dreifache des jährlichen Pensionspreises für Unterkunft und Verpflegung. Als jährlicher Pensionspreis gelten die Gesamtausgaben für die entsprechende Unterkunft und Verpflegung in Hotels, Pensionen und dergleichen, einschliesslich Ausgaben für Getränke, Heizung, Bedienung usw.

3.3.4 Artikel 14 Absatz 3 Buchstabe d DBG (Kontrollrechnung)

Herangezogen wird die Summe der Bruttoerträge

Aus schweizerischen Quellen:

- der Einkünfte aus dem in der Schweiz gelegenen unbeweglichen Vermögen;
- der Einkünfte aus der in der Schweiz gelegenen Fahrnis;
- der Einkünfte aus dem in der Schweiz angelegten beweglichen Kapitalvermögen, einschliesslich der grundpfändlich gesicherten Forderungen;
- der Einkünfte aus den in der Schweiz verwerteten Urheberrechten, Patenten und ähnlichen Rechten;
- der Ruhegehälter, Renten und Pensionen, die aus schweizerischen Quellen fliessen.

Als Einkünfte aus in der Schweiz angelegtem beweglichem Kapitalvermögen gelten diejenigen Einkünfte der nach dem Aufwand besteuerten steuerpflichtigen Person, bei denen sich die Quelle des Einkommens in der Schweiz befindet. Als aus schweizerischer Quelle stammende Einkünfte gelten dabei:

- Forderungspapiere, bei denen der Schuldner seinen Wohnsitz oder Sitz in der Schweiz hat;
- Beteiligungsrechte, bei denen die entsprechende Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft ihren Sitz in der Schweiz hat.

Der Ort, an welchem die jeweiligen Forderungspapiere oder Beteiligungsrechte verwahrt werden oder die entsprechende Währung sind in diesem Zusammenhang nicht entscheidend.

Aus ausländischen Quellen: Es sind die Einkünfte, für die die steuerpflichtige Person aufgrund eines von der Schweiz abgeschlossenen Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung gänzlich oder teilweise Entlastung von ausländischen Steuern beansprucht, heranzuziehen.

Dazu ist Folgendes anzumerken:

Für den Einbezug ausländischer Einkünfte genügt es, dass dafür irgendwelche Steuern des Quellenstaates (sowohl solche, die an der Quelle, als auch jene, die im ordentlichen Verfahren erhoben werden) kraft Abkommens gänzlich oder teilweise entfallen. Dies trifft auch dann zu, wenn der ausländische Staat gestützt auf ein mit der Schweiz abgeschlossenes Abkommen bei beschränkter Steuerpflicht beispielsweise auf die Besteuerung eines Ruhegehalts im Veranlagungsverfahren verzichtet.

Als Einkünfte, für die die steuerpflichtige Person kraft eines Doppelbesteuerungsabkommens gänzliche oder teilweise Befreiung, Anrechnung oder Rückerstattung von ausländischen Steuern beanspruchen kann, kommen neben Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren auch Erwerbseinkünfte, Pensionen und Renten aus allen Staaten in Betracht, mit denen die Schweiz ein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat. Unter dem Bruttobetrag dieser Einkünfte ist der um den nicht rückforderbaren Teil der ausländischen Steuer gekürzte Ertrag zu verstehen. Spezielle Regelungen gelten unter den Doppelbesteuerungsabkommen mit Belgien, Deutschland, Frankreich, Italien, Norwegen, Kanada, Österreich und den USA.

Als Lizenzgebühren (Royalties) gelten Vergütungen jeder Art, die für die Benutzung oder für das Recht auf Benutzung von Urheberrechten an literarischen, künstlerischen oder wissenschaftlichen Werken (einschliesslich kinematographischer Filme sowie Filme oder Aufzeichnungen für Radio und Fernsehen), von Patenten, Marken, Mustern oder Modellen, Plänen, Formeln oder Verfahren und für die Benutzung oder das Recht auf Benutzung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Ausrüstungen oder für die Verbreitung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Erkenntnisse gezahlt werden.

Nach Artikel 1 VO Aufwandbesteuerung in der Fassung vom 20. Februar 2013 sind bei der Steuerberechnung nach Artikel 14 Absatz 3 Buchstabe d DBG nur folgende Kosten abziehbar:

- die Unterhaltskosten gemäss der Verordnung vom 24. August 1992 über den Abzug der Kosten von Liegenschaften bei der direkten Bundessteuer (Liegenschaftskostenverordnung; SR 642.116);
- die Kosten für die gewöhnliche Verwaltung von beweglichem Vermögen, soweit die daraus fliessenden Einkünfte besteuert werden.

Alle anderen Aufwendungen, insbesondere für Schuldzinsen, Renten und dauernde Lasten, können nicht in Abzug gebracht werden.

4 Sozialabzüge, anwendbarer Tarif, Satzbestimmung

Gemäss Artikel 14 Absatz 4 DBG wird die Steuer nach dem ordentlichen Steuertarif berechnet (vgl. Art. 36 DBG). Die Ermässigung nach Artikel 36 Absatz 2^{bis} zweiter Satz DBG kommt nicht zur Anwendung.

Sozialabzüge (vgl. Art. 35 DBG) sind bei der Besteuerung nach dem Aufwand gemäss Artikel 2 VO Aufwandbesteuerung in der Fassung vom 20. Februar 2013 nicht zulässig.

Das nicht unter Artikel 14 Absatz 3 Buchstabe d DBG fallende Einkommen der steuerpflichtigen Person wird in Abweichung von Artikel 7 Absatz 1 DBG bei der Festsetzung des Steuersatzes nicht berücksichtigt.

5 Verfahren bei der Aufwandbesteuerung

5.1 Ordentliche Aufwandbesteuerung

Die steuerpflichtige Person, die Anspruch auf die Besteuerung nach dem Aufwand erhebt, hat die dafür vorgesehene besondere Steuererklärung einzureichen sowie den Nachweis zu erbringen, dass sie die Voraussetzungen erfüllt.

Die Veranlagungsbehörde hat sich bei der Besteuerung nach dem Aufwand vor jeder Veranlagung davon zu überzeugen, dass die steuerpflichtige Person die Voraussetzungen dafür erfüllt und in diesem Zusammenhang die von ihr verlangten Angaben und Nachweise erbracht hat. Die steuerpflichtige Person muss der zuständigen Steuerbehörde unaufgefordert und umgehend alle Unterlagen zustellen, die sich auf den Anspruch oder die Voraussetzungen für die Anwendung der Aufwandbesteuerung auswirken können.

Ansprüche auf Verrechnung oder Rückerstattung der Verrechnungssteuer richten sich nach den Bestimmungen der Verordnung vom 19. Dezember 1966 über die Verrechnungssteuer (Verrechnungssteuerverordnung, VStV; SR 642.211).

Steuerpflichtige Personen, welche die Steuer nach dem Aufwand entrichten, können von der Schweiz abgeschlossene Doppelbesteuerungsabkommen und insbesondere die darin vorgesehenen Entlastungen von ausländischen Quellensteuern beanspruchen. Zu diesem Zweck haben sie mit der Steuererklärung zu erklären, ob und allenfalls in welchem Umfang sie Abkommensvorteile geltend gemacht haben oder geltend machen wollen. Die steuerpflichtige Person darf nur für solche Einkünfte in den Genuss der Abkommensvorteile kommen, die während der Zeit ihrer unbeschränkten Steuerpflicht in der Schweiz fällig geworden sind. Ferner gelten besondere Voraussetzungen unter den Abkommen mit Belgien, Deutschland, Italien, Norwegen, Kanada, Österreich und den USA.

Ein Doppelbesteuerungsabkommen wird auch dann in Anspruch genommen, wenn dazu keine amtliche Bescheinigung bzw. kein besonderer Antrag, sondern nur – wie vielfach bei Bezug von Lizenzgebühren, Pensionen und Ruhegehältern, die ungekürzt zufließen – die Angabe einer schweizerischen Adresse an den ausländischen Schuldner notwendig ist. Entscheidend ist nicht die Frage, ob die begünstigte Person sich um die Erlangung von Abkommensvorteilen bemüht hat, sondern lediglich die Tatsache, dass sie kraft eines Doppelbesteuerungsabkommens von ausländischen Steuern entlastet worden ist. Verzichtet eine steuerpflichtige Person nachträglich auf Abkommensvorteile, die ihr bereits zugekommen sind, so hat sie eine im Ausland nicht abgezogene Quellensteuer spontan nachzuentrichten. Die Bestimmungen des Bundesratsbeschlusses vom 14. Dezember 1962 betreffend Massnahmen gegen die ungerechtfertigte Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen des Bundes (SR 672.202) bleiben vorbehalten.

5.2 Modifizierte Aufwandbesteuerung

Unter den Doppelbesteuerungsabkommen mit Belgien, Deutschland, Italien, Norwegen, Kanada, Österreich und den USA können in der Schweiz ansässige natürliche Personen die Abkommensvorteile nur beanspruchen, wenn sie für alle nach schweizerischem Recht steuerbaren Einkünfte aus diesen Vertragsstaaten den direkten Steuern des Bundes, der Kantone und der Gemeinden unterliegen. Im Ergebnis muss daher eine der Aufwandbesteuerung unterworfen natürliche Person, die aufgrund der erwähnten Doppelbesteuerungsabkommen eine Entlastung von den Steuern dieser Vertragsstaaten beansprucht, bezüglich aller aus diesen Staaten stammenden Einkünften so behandelt werden, wie wenn sie ordentlich besteuert würde (= sog. modifizierte Aufwandbesteuerung; vgl. Art. 14 Abs. 5 DBG). In die Bemessungsgrundlage sind daher neben den in Artikel 14 Absatz 3 DBG Buchstabe d bezeichneten Einkünften auch alle anderen aus diesen betreffenden Vertragsstaaten stammenden Einkünfte einzuschliessen, soweit sie nach dem internen schweizerischen Recht steuerbar und nicht aufgrund der anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommen von den schweizerischen Steuern befreit

sind. Die Steuern auf allen aus diesen Vertragsstaaten stammenden Einkünften sind zusammen mit jenen auf den Einkünften gemäss Artikel 14 Absatz 3 Buchstabe d DBG zum Satz für das gesamte Einkommen zu erheben. Das heisst, dass für die Satzbestimmung z. B. auch Schuldzinsen in Abzug gebracht werden können, obschon sie die Bemessungsgrundlage nicht vermindern. Verzichtet die steuerpflichtige Person auf die ordnungsgemässe Angabe der Gesamtfaktoren, so wird die modifizierte Besteuerung nach dem Aufwand zum Maximalsatz vorgenommen.

Personen, die anstelle der ordentlichen Einkommenssteuern eine Steuer nach dem Aufwand entrichten, haben grundsätzlich keinen Anspruch auf die pauschale Anrechnung der im Ausland verbleibenden Sockelsteuern (vgl. Art. 4 Abs. 1 der Verordnung vom 22. August 1967 über die pauschale Steueranrechnung; SR 672.201). Eine Ausnahme von diesem Grundsatz besteht wiederum unter den sieben obgenannten Doppelbesteuerungsabkommen. Nach Artikel 4 Absatz 3 der Verordnung über die pauschale Steueranrechnung können natürliche Personen, die von einer Aufwandbesteuerung profitieren, aber auf allen Einkünften aus diesen Vertragsstaaten die vollen Steuern zum Satz des Gesamteinkommens entrichten, für die aus diesen Staaten stammenden Erträgen die pauschale Steueranrechnung beanspruchen. Allerdings sind die betreffenden Bruttobeträge einschliesslich der nicht rückforderbaren ausländischen Quellensteuern zu deklarieren.

Verzichtet die steuerpflichtige Person trotz modifizierter Besteuerung nach dem Aufwand von vornherein auf jegliche Steueranrechnung, darf sie die Bruttobeträge der Einkünfte aus den genannten sieben Staaten, abzüglich der im Ausland verbleibenden Sockelsteuern deklarieren (vgl. Art. 2 Abs. 3 der Verordnung über die pauschale Steueranrechnung).

Bei modifizierter Pauschalbesteuerung im Sinne von Artikel 14 Absatz 5 DBG hat die steuerpflichtige Person Anspruch auf pauschale Anrechnung der nicht rückforderbaren Kapitalertragssteuern für Einkünfte aus den sieben obgenannten Staaten. Da jedoch dieser Anspruch aufgrund von Artikel 4 Absatz 3 der Verordnung über die pauschale Steueranrechnung unter Umständen zu kürzen oder sogar völlig zu verweigern ist, drängt sich folgendes Vorgehen auf: Zu eröffnen nach Artikel 131 DBG ist stets das höchste aufgrund von Artikel 14 Absatz 3 und 5 DBG resultierende Veranlagungsergebnis.

6 Verschiedenes

Amtliche Steuerbescheinigungen werden auf Wunsch der steuerpflichtigen Person unter allfälliger Berücksichtigung des anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommens abgegeben.

Hat die steuerpflichtige Person falsche Angaben gemacht, so ist gegen sie gleich wie bei der ordentlichen Einkommenssteuer ein Verfahren wegen vollendeter oder versuchter Steuerhinterziehung einzuleiten. Die steuerpflichtige Person kann ferner wegen Verletzung von Ordnungsvorschriften bestraft werden.

7 Inkrafttreten und Übergangsregelung

Das vorliegende Kreisschreiben ersetzt das bisherige Kreisschreiben Nr. 9 der ESTV vom 3. Dezember 1993 und ist auf alle Veranlagungen der direkten Bundessteuer ab der Steuerperiode 2016 – vorbehältlich der nachfolgend beschriebenen Übergangsfrist – anzuwenden.

Für am 1. Januar 2016 bereits nach dem Aufwand besteuerte steuerpflichtige Personen gelten gemäss Artikel 205d DBG bis 31. Dezember 2020 das alte Recht und das alte Kreisschreiben Nr. 9 der ESTV vom 3. Dezember 1993 weiter. Ab 1. Januar 2021 gilt auch für diese Kategorie der steuerpflichtigen Personen ausnahmslos das neue Recht, welches für alle anderen steuerpflichtigen Personen seit 1. Januar 2016 anwendbar ist.