

## Direkte Bundessteuer

Steuerperiode 1995/96

EIDG. STEUERVERWALTUNG  
Hauptabteilung  
Direkte Bundessteuer

Bern, 3. Dezember 1993

An die kantonalen Verwaltungen  
für die direkte Bundessteuer

### Kreisschreiben Nr. 9<sup>1</sup>

#### Verordnung über die Besteuerung nach dem Aufwand bei der direkten Bundessteuer

Die gesetzliche Regelung für die Besteuerung nach dem Aufwand (in Art. 18bis BdBSt noch "Pauschalsteuer" genannt) ist in Artikel 14 DBG enthalten. Gestützt darauf hat der Bundesrat am 15. März 1993 eine Ausführungsverordnung erlassen (vgl. Beilage). Das vorliegende Kreisschreiben erläutert diese Rechtsgrundlagen.

#### 1. Subjektive Voraussetzungen für die Besteuerung nach dem Aufwand

##### 1.1 Zuzug in die Schweiz ohne Erwerbstätigkeit

Gemäss Artikel 14 Absatz 1 DBG können Personen, die erstmals oder nach mindestens zehnjähriger Landesabwesenheit in der Schweiz steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt nehmen, anstelle der Einkommenssteuer eine Steuer nach dem Aufwand entrichten, wenn sie hier keine Erwerbstätigkeit ausüben. Ob der Betreffende einst eine Erwerbstätigkeit in der Schweiz ausgeübt hat, spielt im DBG keine Rolle mehr, wenn er nach einer Landesabwesenheit von mindestens zehn Jahren zurückkehrt, in dieser Zeit in der Schweiz nicht mehr erwerbstätig war (auch nicht z.B. als Grenzgänger) und vom Zeitpunkt der Rückkehr an keine Erwerbstätigkeit mehr in der Schweiz ausübt.

Die Besteuerung nach dem Aufwand können sowohl Ausländer wie Schweizerbürger beanspruchen, wenn auch von unterschiedlicher Dauer:

Der Ausländer, der die subjektiven Voraussetzungen erfüllt, kann nach wie vor für jede Steuerperiode zwischen der Besteuerung nach dem Aufwand und der ordentlichen Besteuerung wählen. Diese Folge ergibt sich unmittelbar aus Artikel 14 Absatz 2 DBG. Die Begründung eines Scheinwohnsitzes in der Schweiz schliesst die Besteuerung nach dem Aufwand aus. Auch die freiwillige Entrichtung einer Steuer nach dem Aufwand, ohne dass die erforderlichen Voraussetzungen erfüllt wären, ist unzulässig.

Die gleiche Besteuerungsart können bis zum Ende der laufenden Steuerperiode diejenigen Schweizerbürger wählen, die in den letzten zehn Jahren landesabwesend waren und während dieser Zeit weder in einem schweizerischen öffentlichrechtlichen Dienstverhältnis standen noch irgend eine Erwerbstätigkeit in der Schweiz ausübten.

---

<sup>1</sup> Angepasst an das Bundesgesetz über die formelle Bereinigung der zeitlichen Bemessung der direkten Steuern bei den natürlichen Personen vom 22. März 2013 (in Kraft seit 1. Januar 2014).

Schweizerbürger, die zusätzlich das Bürgerrecht eines andern Staates besitzen, gelten nicht als Ausländer; sie können die Besteuerung nach dem Aufwand nur nach den für schweizerische Rückwanderer geltenden Bestimmungen beanspruchen.

Besitzt nur einer der Ehegatten (Art. 9 Abs. 1 DBG) oder besitzen ihre Kinder (Art. 9 Abs. 2 DBG) das Schweizerbürgerrecht, so haben beide Ehegatten Anspruch auf die Besteuerung nach dem Aufwand. Dies setzt selbstverständlich voraus, dass beide Ehegatten alle übrigen Bedingungen zur Erlangung der Besteuerung nach dem Aufwand erfüllen, insbesondere keine Erwerbstätigkeit in der Schweiz ausüben.

## 1.2 Beginn des Rechts auf die Besteuerung nach dem Aufwand

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

## 1.3 Ende des Rechtes auf die Besteuerung nach dem Aufwand

### 1.3.1 Erwerb des Schweizerbürgerrechts

Das Recht auf die Besteuerung nach dem Aufwand erlischt, wenn der betreffende Steuerpflichtige das Schweizerbürgerrecht erwirbt; in diesem Fall ist die ordentliche Steuer vom Einkommen zu entrichten. Schweizerische Rückwanderer und neu Eingebürgerte verlieren das Recht auf die Besteuerung nach dem Aufwand spätestens am Ende der bei ihrer Einreise bzw. Einbürgerung laufenden Steuerperiode.

### 1.3.2 Aufnahme einer Erwerbstätigkeit in der Schweiz

Eine die Besteuerung nach dem Aufwand ausschliessende Erwerbstätigkeit in der Schweiz übt aus, wer hier einem irgendwie gearteten Haupt- oder Nebenberuf nachgeht und daraus im In- oder Ausland Einkünfte im Sinne der Artikel 17 oder 18 DBG erzielt. Dies trifft insbesondere zu auf Künstler, Wissenschaftler, Erfinder, Sportler und Verwaltungsräte, 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.

Die in der Schweiz tätig gewesenen Diplomaten und Konsularbeamten sowie die Beamten internationaler Organisationen, die nach ihrer Pensionierung in der Schweiz verbleiben, können nicht die Besteuerung nach dem Aufwand beanspruchen, sofern sie während den zehn ihrem Ruhestand vorausgegangenen Jahren in der Schweiz eine Erwerbstätigkeit ausgeübt haben, selbst wenn das daraus resultierende Erwerbseinkommen aufgrund völkerrechtlicher Verträge von der direkten Bundessteuer befreit war.

## 2. Objektive Voraussetzungen der Besteuerung nach dem Aufwand

Die Steuer nach dem Aufwand wird nach den jährlichen, in der Bemessungsperiode entstandenen Lebenshaltungskosten des Steuerpflichtigen und der von ihm unterhaltenen, in der Schweiz lebenden Personen berechnet.

### 2.1 Bemessungsgrundlagen

Als steuerbarer Aufwand gilt der Gesamtbetrag der jährlichen Kosten der Lebenshaltung, die der Steuerpflichtige im In- und Ausland für sich und die von ihm unterhaltenen, in der Schweiz lebenden Personen aufwendet; massgeblich ist der Aufwand der jeweiligen Bemessungsperiode. Darunter fallen:

- Die Kosten für Verpflegung und Bekleidung,
- die Kosten für Unterkunft, einschliesslich Ausgaben für Heizung, Reinigung, Gartenunterhalt usw.,
- die gesamten Aufwendungen (Bar- und Naturalleistungen) für das Personal, das dem Steuerpflichtigen dient,
- die Ausgaben für Bildung, Unterhaltung, Sport usw.,
- die Aufwendungen für Reisen, Ferien, Kuraufenthalte usw.,
- die Kosten der Haltung von aufwendigen Haustieren (Reitpferde usw.),
- die Kosten des Unterhalts und des Betriebes von Automobilen, Motorbooten, Jachten, Flugzeugen usw.,
- alle andern Kosten der Lebenshaltung.

Zum steuerbaren Aufwand sind auch die Lebenshaltungskosten zu rechnen, die der Ehegatte und die Kinder unter elterlicher Gewalt aus eigenen Mitteln bestreiten (Art. 9 DBG), sofern sie in der Schweiz leben.

Die Summe dieser tatsächlichen jährlichen Lebenshaltungskosten muss für die einen eigenen Haushalt führenden Steuerpflichtigen mindestens das Fünffache des Mietzinses oder des Mietwertes der Wohnung im eigenen Haus und für die übrigen Steuerpflichtigen das Doppelte des Pensionspreises für Unterkunft und Verpflegung betragen (Art. 1 der Verordnung). 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 dem Steuerpflichtigen nahestehenden natürlichen oder juristischen Person, so ist der Betrag in Anrechnung zu bringen, den ein unabhängiger Dritter bezahlen müsste. Hat der Steuerpflichtige in der Schweiz mehrere Liegenschaften zu seiner Verfügung, so ist dieser Berechnung der höchste Mietzins bzw. Mietwert zugrunde zu legen. Zur Festsetzung des Lebensaufwandes sind die Mietzinsen bzw. die Mietwerte der übrigen Liegenschaften zu berücksichtigen.
- Als Mietwert des eigenen Hauses oder der eigenen Wohnung ist der Betrag einzusetzen, den der Steuerpflichtige als jährlichen Mietzins für ein gleichartiges Objekt in gleicher Wohnlage zu bezahlen hätte. Ein Abschlag bei allfälliger Unternutzung ist ausgeschlossen.
- Als jährlicher Pensionspreis gelten die gesamten Auslagen für Unterkunft und Verpflegung in Hotels, Pensionen und dergleichen, einschliesslich der Kosten für Getränke, Heizung, Bedienung usw.

Für jede Steuerperiode sind sowohl der tatsächliche jährliche Aufwand des Steuerpflichtigen als auch der massgebende Mietzins bzw. Mietwert oder der Pensionspreis für ein Jahr zu ermitteln. Vom steuerbaren Betrag (Kosten der Lebenshaltung oder Mehrfaches des Mietzinses bzw. Mietwertes oder Pensionspreises) können keine Abzüge zugelassen werden. Der solcherart ermittelte Betrag gilt als

Bemessungsgrundlage unter dem Vorbehalt, dass die sogenannte Kontrollrechnung, wie sie in der folgenden Ziffer dargestellt wird, nicht zu einem höheren Steuerbetrag führt.

## 2.2 Kontrollrechnung anhand bestimmter Einkünfte

Für die Kontrollrechnung (Art. 14 Abs. 3 DBG und Art. 2 der Verordnung), die ebenfalls als Besteuerung nach dem Aufwand zu qualifizieren ist, werden die Bruttobeträge der folgenden Einkünfte des Steuerpflichtigen, seiner Ehegattin und seiner Kinder unter elterlicher Gewalt (Art. 9 DBG) herangezogen:

Aus inländischen Quellen:

- Aus dem in der Schweiz gelegenen unbeweglichen Vermögen,
- aus der in der Schweiz gelegenen Fahrnis,
- aus dem in der Schweiz angelegten beweglichen Kapitalvermögen mit Einschluss der grundpfändlich gesicherten Forderungen,
- aus den in der Schweiz ausgebeuteten Urheberrechten, Patenten und ähnlichen Rechten,

- die aus schweizerischen Quellen fliessenden Ruhegehälter, Renten und Pensionen.

#### Aus ausländischen Quellen:

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

Diesbezüglich ist auf folgendes hinzuweisen:

Für den Einbezug ausländischer Einkünfte genügt es inskünftig, dass dafür irgendwelche Steuern des Quellenstaates (sowohl solche, die an der Quelle, wie 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 z.B. auf die Besteuerung eines Ruhehaltes im Veranlagungsverfahren verzichtet.

Als Einkünfte, für die der Steuerpflichtige kraft eines Doppelbesteuerungsabkommens gänzliche oder teilweise Befreiung 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 bisher 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 und Österreich.

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 oder für die Benutzung oder das Recht auf Benutzung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Ausrüstungen oder für die Mitteilung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Erfahrungen gezahlt werden.

Über das bestehende Abkommensnetz sowie darüber, ob Einkünfte tatsächlich an der Quelle besteuert werden, gibt die Eidg. Steuerverwaltung, Abteilung für internationales Steuerrecht, Auskunft.

Von diesen Bruttoeinkünften sind lediglich folgende Abzüge zulässig:

- Die Kosten für den Unterhalt und die Verwaltung von in der Schweiz gelegenen unbeweglichem Vermögen (nach Massgabe der bundesrätlichen Verordnung vom 24.8.1992 über den Abzug der Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer).
- Die Kosten für die allgemein übliche Verwaltung von Wertschriften und Guthaben, deren Erträge besteuert werden.

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

### 3. Sozialabzüge: anwendbarer Tarif; Satzbestimmung

Die Sozialabzüge (Art. 35 DBG) bleiben bei der Besteuerung nach dem Aufwand ausgeschlossen. Anwendbar ist der ordentliche Einkommenssteuertarif nach Artikel 36 DBG. Der massgebende Aufwand ist stets zum Satze zu versteuern, der ausschliesslich

einem steuerbaren Einkommen dieser Höhe entspricht. Das bei der Kontrollrechnung nicht unter die "bestimmten Einkünfte" fallende Einkommen des Steuerpflichtigen bleibt deshalb in Abweichung von Artikel 7 Absatz 1 DBG auch für die Festsetzung des Steuersatzes ausser Betracht (vgl. aber unter Ziff. 4.2).

#### 4. Zum Verfahren bei der Besteuerung nach dem Aufwand

##### 4.1 Ordentliche Besteuerung nach dem Aufwand

Der Steuerpflichtige, der Anspruch auf die Besteuerung nach dem Aufwand erhebt, hat die hierfür vorgesehene besondere Steuererklärung und ein Wertschriftenverzeichnis einzureichen sowie den Nachweis zu erbringen, dass er die Voraussetzungen erfüllt. Es steht ihm, wenn er Ausländer ist, für jede Steuerperiode bis zur rechtskräftigen Veranlagung das Recht zu, anstelle der Steuer nach dem Aufwand die ordentliche Steuer vom Einkommen zu entrichten.

Die Veranlagungsbehörde hat sich bei der Besteuerung nach dem Aufwand vor jeder Veranlagung davon zu überzeugen, dass der Steuerpflichtige die Voraussetzungen hierfür erfüllt und die von ihm verlangten Angaben und Nachweise vollständig erbracht hat. Eine unvollständig ausgefüllte oder nicht unterzeichnete Steuererklärung ist zur Ergänzung zurückzusenden (Art. 124 Abs. 3 DBG); von vertraglichen Vertretern ist eine unterzeichnete Vollmacht einzufordern. In jedem Fall ist zu verlangen, dass die Angaben sowohl für die Steuer vom Aufwand als auch für die Steuer auf bestimmten Einkünften (Kontrollrechnung) gemacht werden. Insbesondere sind die Einkünfte aus ausländischen Quellen mit ergänzenden Belegen nachzuweisen, sofern diese Informationen nicht bereits aus den Entlastungsanträgen hervorgehen.

Ansprüche auf Verrechnung oder Rückerstattung der Verrechnungssteuer richten sich nach den Bestimmungen der Vollziehungsverordnung vom 19. Dezember 1966 zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer (SR 642.211).

Steuerpflichtige, welche die Steuer nach dem Aufwand entrichten, können die Vorteile der von der Schweiz abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen, insbesondere die darin vorgesehenen Entlastungen von ausländischen Quellensteuern grundsätzlich beanspruchen. Zu diesem Zweck haben sie bis zur rechtskräftigen Einschätzung zu erklären, ob und allenfalls in welchem Umfang sie Abkommensvorteile geltend gemacht haben oder geltend machen wollen. Der Steuerpflichtige darf nur für solche Einkünfte in den Genuss der Abkommensvorteile kommen, die während der Zeit seiner unbeschränkten Steuerpflicht in der Schweiz fällig geworden sind. Im Verhältnis zu *Frankreich* ist darauf zu achten, dass eine nach dem Aufwand besteuerte Person nicht als in der Schweiz ansässig gilt und daher die Abkommensvorteile nicht beanspruchen darf, wenn sie auf einer pauschalen Grundlage besteuert wird, die nach dem Mietwert der Wohnstätte oder der Wohnstätten bemessen wird, über die sie in der Schweiz verfügt. Ferner gelten besondere Voraussetzungen unter den Abkommen mit Belgien, Deutschland, Italien, Norwegen und Österreich (s. Ziff. 4.2).

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 der Begünstigte sich um die Erlangung von Abkommensvorteilen bemüht habe, sondern lediglich die Tatsache, dass er kraft eines Doppelbesteuerungsabkommens von ausländischen Steuern entlastet worden ist. Verzichtet ein Steuerpflichtiger nachträglich auf Abkommensvorteile, die ihm bereits zugekommen sind, so hat er 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.

#### 4.2 Modifizierte Besteuerung nach dem Aufwand

Unter den Doppelbesteuerungsabkommen mit Belgien, Deutschland, Italien, Norwegen und Österreich können in der Schweiz ansässige natürliche Personen die Abkommensvorteile nur beanspruchen, wenn sie für alle nach schweizerischem Recht steuerbaren Einkünfte aus diesen fünf Vertragsstaaten den direkten Steuern des Bundes, der Kantone und der Gemeinden unterliegen. Im Ergebnis muss daher eine der Aufwandbesteuerung unterworfenen natürlichen Person, die aufgrund der erwähnten Doppelbesteuerungsabkommen eine Entlastung von den Steuern dieser Vertragsstaaten beansprucht, bezüglich aller aus diesen Staaten stammenden Einkünfte so behandelt werden, wie wenn sie ordentlich besteuert würde (= sog. modifizierte Besteuerung nach dem Aufwand; vgl. Art. 5 der Verordnung). In die Bemessungsgrundlage sind daher neben den in Artikel 14 Absatz 3 DBG bezeichneten Einkünften alle anderen aus diesen fünf Vertragsstaaten stammenden Einkünfte einzuschliessen, soweit sie nach dem internen schweizerischen Recht steuerbar und nicht aufgrund der betreffenden 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 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 der Steuerpflichtige 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 (Art. 4 Abs. 1 der Verordnung vom 22.8.1967/7.12.1981 über die pauschale Steueranrechnung, SR 672.201). Eine Ausnahme von diesem Grundsatz besteht wiederum unter den fünf genannten Doppelbesteuerungsabkommen. Nach Artikel 4 Absatz 3 der Verordnung über die pauschale Steueranrechnung können natürliche Personen, die im Genuss einer Pauschalsteuer stehen, aber auf allen Einkünften aus diesen Vertragsstaaten die vollen Steuern zum Satze des Gesamteinkommens entrichten, für die aus diesen Staaten stammenden Erträge die pauschale Steueranrechnung beanspruchen. Allerdings sind die betreffenden Bruttobeträge einschliesslich der nicht rückforderbaren ausländischen Quellensteuern zu deklarieren.

Wenn der Steuerpflichtige trotz modifizierter Besteuerung nach dem Aufwand von vornherein auf jegliche Steueranrechnung verzichtet, darf er die Bruttobeträge der Einkünfte aus den genannten fünf Staaten abzüglich der im Ausland verbleibenden Sockelsteuern deklarieren (Art. 2 Abs. 3 der Verordnung über die pauschale Steueranrechnung).

#### 5. Eröffnung der Veranlagung

Bei modifizierter Pauschalbesteuerung gemäss Artikel 5 der Verordnung haben die Steuerpflichtigen Anspruch auf pauschale Anrechnung der nicht rückforderbaren Kapitalertragssteuern für Einkünfte aus den genannten fünf 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 der Artikel 1, 2 oder 5 der Verordnung über die Besteuerung nach dem Aufwand resultierende Veranlagungsergebnis. Wenn allerdings ein Veranlagungsergebnis nach Artikel 5, d.h. im Sinn der modifizierten Besteuerung nach dem Aufwand, zu eröffnen ist, muss dem Steuerpflichtigen in der Regel auch das höhere der beiden Veranlagungsergebnisse nach den Artikeln 1 oder 2, d.h. aufgrund der ordentlichen Besteuerung nach dem Aufwand mitgeteilt werden.

## 6. Verschiedenes

Amtliche Steuerbescheinigungen, die auf Wunsch der Steuerpflichtigen abgegeben werden, haben stets die Feststellung zu enthalten, dass anstelle der ordentlichen Einkommenssteuer die Steuer nach dem Aufwand gemäss Artikel 14 DBG entrichtet worden ist.

Hat der Steuerpflichtige falsche Angaben gemacht, so ist gegen ihn gleich wie bei der ordentlichen Einkommenssteuer ein Verfahren wegen vollendeter oder versuchter Hinterziehung einzuleiten. Er kann ferner wegen Ordnungsdelikten bestraft werden.

Das vorliegende Kreisschreiben ersetzt dasjenige vom 16. Dezember 1988. Wir ersuchen Sie, diese Richtlinien bei allen Veranlagungen zur direkten Bundessteuer von der Steuerperiode 1995/96 an zu befolgen.

Der Hauptabteilungschef

Vizedirektor B. Jung

### Beilage:

Verordnung vom 15. März 1993 über die Besteuerung nach dem Aufwand bei der direkten Bundessteuer