
Aufwandbesteuerung

1. Rechtsgrundlagen

Gemäss Art. 26 Abs. 1 StG haben natürliche Personen, die nicht das Schweizer Bürgerrecht haben, erstmals oder nach wenigstens zehnjähriger Landesabwesenheit steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz bzw. im Kanton St. Gallen nehmen und hier keine Erwerbstätigkeit ausüben, das Recht, anstelle der Einkommens- und Vermögenssteuer eine Steuer nach dem Aufwand zu entrichten. Ehegatten, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, müssen beide die vorgenannten Voraussetzungen erfüllen (Art. 26 Abs. 2 StG). Die Steuerbemessung und -berechnung ist in Art. 27 StG geregelt.

Diese Bestimmungen lehnen sich an Art. 6 StHG und Art. 14 DBG an. Art. 9 StV bestimmt sodann, dass die Verordnung über die Besteuerung nach dem Aufwand bei der direkten Bundessteuer vom 20. Februar 2013 (SR 642.123) sachgemäss angewendet wird und die Sozialabzüge nach Art 48 und 64 StG nicht zulässig sind.

Die Voraussetzungen der Aufwandbesteuerung werden im Kreisschreiben Nr. 44 der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) vom 24. Juli 2018 konkretisiert.

2. Subjektive Voraussetzungen der Besteuerung nach dem Aufwand**2.1 Kein Schweizer Bürgerrecht**

Seit dem 1. Januar 2016 haben ausschliesslich Personen ohne Schweizer Bürgerrecht Anspruch auf die Besteuerung nach dem Aufwand.

2.2 Zuzug in die Schweiz / Kanton St. Gallen

Um die Aufwandbesteuerung in Anspruch nehmen zu können, muss die entsprechende Person in der Schweiz bzw. im Kanton St. Gallen unbeschränkt steuerpflichtig sein, d.h. hier steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt haben.

Auch natürliche Personen, die bisher zwar keinen steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz hatten, aber aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit in der Schweiz schon beschränkt steuerpflichtig waren, können nach ihrem Aufwand besteuert werden, wenn sie eine persönliche Zugehörigkeit begründen.

Die unbeschränkte Steuerpflicht in der Schweiz muss nach dem Gesetzeswortlaut entweder erstmalig begründet werden oder zwischen der erneuten Begründung und dem früheren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt muss ein Zeitraum von mindestens 10 Jahren liegen. Das Kriterium der 10-jährigen Landesabwesenheit, das nur bei einer nicht erstmaligen persönlichen Zugehörigkeit in der Schweiz Bedeutung hat, ist indessen nicht so zu verstehen, dass jede unbeschränkte Steuerpflicht in der Schweiz in den letzten 10 Jahren vor dem Zuzug die Besteuerung nach dem Aufwand ausschliesst. Es ist vielmehr in Kombination mit dem Kriterium der Erwerbstätigkeit zu sehen. Nur wer in den letzten 10 Jahren auf dem Gebiet der Schweiz einer Erwerbstätigkeit nachging und hier erneut eine unbeschränkte Steuerpflicht begründet, kann die Aufwandbesteuerung nicht in Anspruch nehmen, und zwar selbst dann nicht, wenn in dieser Zeit bloss eine wirtschaftliche Zugehörigkeit bestand (z.B. Grenzgänger). Hingegen ist eine kürzere Landesabwesenheit unter der Voraussetzung nicht schädlich, dass während mindestens 10 Jahren vor dem Zuzug keine Erwerbstätigkeit auf dem Gebiet der Schweiz ausgeübt wurde. Das entspricht Sinn und Zweck der Aufwandbesteuerung, deren Fokus auf dem Einkommen liegt, das in der

Schweiz realisiert wird, was sich namentlich am Prüfinstrument der Kontrollrechnung (vgl. unten Ziff. 4.4) zeigt.

Das Recht auf Besteuerung nach dem Aufwand steht auch Steuerpflichtigen zu, die aus anderen Kantonen zuziehen, wenn sie dort entweder bereits nach dem Aufwand oder für die Kantons- und Gemeindesteuern zwar ordentlich, jedoch bei der direkten Bundessteuer nach Aufwand besteuert wurden. Art. 19 StG wird sinngemäss angewendet.

2.3 Ausschluss der Erwerbstätigkeit

Anspruch auf Besteuerung nach dem Aufwand haben lediglich Steuerpflichtige, die in der Schweiz keine Erwerbstätigkeit ausüben.

Eine die Besteuerung nach dem Aufwand ausschliessende Erwerbstätigkeit übt aus, wer in der Schweiz einem Haupt- oder Nebenberuf nachgeht. Dies trifft insbesondere zu auf Künstler, Wissenschaftler, Erfinder, Sportler und Verwaltungsräte, die in der Schweiz persönlich zu Erwerbszwecken tätig sind und dabei Lohn, Spesen oder Honorare beziehen.

Mit der Aufnahme oder Weiterführung einer Tätigkeit ausserhalb der Schweiz verliert der Steuerpflichtige hingegen das Recht auf Besteuerung nach dem Aufwand nicht.

2.4 Gemeinsam steuerpflichtige Ehegatten

Ehegatten, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, müssen seit dem 1. Januar 2016 beide sämtliche subjektive Voraussetzungen erfüllen.

2.5 Übergangsfrist

Seit dem 1. Januar 2016 ist die Aufwandbesteuerung für Personen mit Schweizer Bürgerrecht nicht mehr möglich, und es müssen in ungetrennter Ehe lebende Ehegatten beide alle Voraussetzungen erfüllen, damit eine Aufwandbesteuerung möglich ist. Gemäss der Übergangsbestimmung von Art. 321 Abs. 2 StG gilt jedoch für Personen, die bei Vollzugsbeginn dieser Änderung nach dem Aufwand besteuert werden, während fünf Jahren - d.h. bis Ende 2020 - das bisherige Recht weiter.

3. Beginn und Ende des Rechtes auf die Besteuerung nach dem Aufwand

Das Recht auf die Besteuerung nach dem Aufwand entsteht, sofern auch die übrigen Voraussetzungen hierfür erfüllt sind, bei Beginn der Steuerpflicht aufgrund persönlicher Zugehörigkeit (Wohnsitz oder qualifizierter Aufenthalt im Kanton).

Das Recht auf die Besteuerung nach dem Aufwand erlischt, wenn der Steuerpflichtige die subjektiven Voraussetzungen nicht mehr erfüllt. Bei Erwerb des Schweizer Bürgerrechts oder Aufnahme einer Erwerbstätigkeit in der Schweiz erlischt das Recht auf Besteuerung nach dem Aufwand auf den Beginn der betroffenen Steuerperiode.

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.

4. Objektive Voraussetzungen der Besteuerung nach dem Aufwand

4.1 Allgemeines

Die Steuer nach dem Aufwand wird nach den jährlichen, in der Bemessungsperiode im In- und Ausland entstandenen effektiven Lebenshaltungskosten des Steuerpflichtigen und der von ihm unterhaltenen, in der Schweiz lebenden Personen bemessen. Der massgebliche Aufwand für die Lebenshaltungskosten entspricht wenigstens dem gemäss Vergleichsrechnung festgelegten Betrag (vgl. Ziff. 4.2).

Im Sinn einer Kontrollrechnung und zur Gewährleistung einer Minimalbesteuerung bestimmt Art. 27 Abs. 4 StG, dass die auf der Grundlage des Lebensaufwandes berechnete Steuer vom Einkommen und Vermögen gewisse Mindestwerte nicht unterschreiten darf.

Zur Ermittlung des für die Steuereinschätzung massgeblichen Einkommens und Vermögens ist daher für jede Steuerperiode die Einkommens- und Vermögenssteuer nach den Lebenshaltungskosten mit der sich aus der Kontrollrechnung (Ziff. 4.4) ergebenden Einkommens- und Vermögenssteuer zu vergleichen. Für die Steuerfestsetzung ist sodann der höhere Gesamtbetrag massgebend.

Sozialabzüge gemäss Art. 48 StG werden nicht gewährt (Art. 9 StV). Bei der Festlegung der Steuer nach dem Aufwand gelangen die ordentlichen Steuertarife zur Anwendung (Art. 27 Abs. 1 und 3 StG).

Der massgebende Aufwand wird zum Satz besteuert, der einem steuerbaren Einkommen in der Höhe des Lebensaufwandes entspricht. Ausländische Einkünfte inkl. Erwerbseinkünfte für Tätigkeiten ausserhalb der Schweiz werden für die Satzbestimmung berücksichtigt, wenn sie in der Kontrollrechnung als Bemessungsgrundlage dienen.

4.2 Lebenshaltungskosten

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

- Verpflegung und Kleidung;
- Unterkunft, einschliesslich Ausgaben für Heizung, Reinigung, Gartenunterhalt usw.;
- Bar- und Naturalleistungen an das Personal im Haushalt des Steuerpflichtigen;
- Bildung, Unterhaltung, Sport, usw.;
- Reisen, Ferien, Kuraufenthalte, usw.;
- die Haltung von aufwendigen Haustieren (Reitpferde usw.);
- den Unterhalt von Autos, Booten, Flugzeugen, usw.;
- Steuern, AHV, usw.

Zum steuerbaren Aufwand gehören auch die Lebenshaltungskosten, die der Ehegatte und die Kinder unter elterlicher Sorge aus eigenen Mitteln bestreiten, sofern sie in der Schweiz leben.

Vergleichsrechnung

Die Summe dieser tatsächlichen jährlichen Lebenshaltungskosten muss für die einen eigenen Haushalt führenden Steuerpflichtigen mindestens das Siebenfache des Mietzinses oder des Mietwertes des Eigenheimes und für die übrigen Steuerpflichtigen ohne Mietwohnung oder Eigenheim das Dreifache des Pensionspreises für Unterkunft und Verpflegung betragen, mindestens jedoch Fr. 600'000.--.

Dabei ist folgendes zu beachten:

- Als jährlicher Mietzins gilt die tatsächliche, für ein Jahr bezahlte Miete ohne Heizkosten. Steht die gemietete Wohnung oder das gemietete Haus im Eigentum einer dem Steuerpflichtigen nahestehenden natürlichen oder juristischen Person, ist jener Betrag anzurechnen, den ein aussenstehender Dritter für die Miete bezahlen müsste, mindestens aber der Mietwert gemäss Art. 34 Abs. 2 StG.
- Als Mietwert des Eigenheims (Haus oder Eigentumswohnung) gilt der Betrag, den der Steuerpflichtige bei dessen Vermietung als Miete erzielen könnte. Art. 34 Abs. 2 StG wird sachgemäss angewendet. Die Ermässigungen gemäss Art. 34 Abs. 3 StG können nicht geltend gemacht werden. Ist der Steuerpflichtige Eigentümer mehrerer Liegenschaften im Kanton, gilt der höchste Mietwert als Bemessungsgrundlage.
- Als jährlicher Pensionspreis sind die gesamten Auslagen für Unterkunft und Verpflegung in Hotels, Pensionen und dergleichen, einschliesslich der Kosten für Getränke, Heizung, Bedienung usw. zu berücksichtigen.

4.3 Steuerbares Vermögen

Die Steuer vom Vermögen bemisst sich nach dem zwanzigfachen Aufwand für die Lebenshaltungskosten (Ziff. 4.2), mindestens jedoch auf Fr. 12 Mio., und wird nach dem ordentlichen Vermögenssteuersatz berechnet. Die Sozialabzüge nach Art. 64 StG werden nicht gewährt (Art. 9 StV).

4.4 Kontrollrechnung anhand bestimmter Einkünfte und Vermögenswerte

Die Steuer wird nach dem effektiven oder pauschalen (gemäss Vergleichsrechnung) Aufwand des Steuerpflichtigen und seiner Familie bemessen und zusammen mit dem massgeblichen Vermögen nach den ordentlichen Steuersätzen berechnet. Diese Steuer wird gemäss Art. 27 Abs. 4 StG und Art. 9 StV wenigstens gleich hoch angesetzt wie die nach den ordentlichen Steuersätzen berechneten Steuern auf der Gesamtheit folgender Bruttobeträge sämtlicher Familienmitglieder:

Aus inländischen Quellen:

- des in der Schweiz gelegenen unbeweglichen Vermögens und dessen Einkünfte;
- der in der Schweiz gelegenen Fahrnis und deren Einkünfte;
- des in der Schweiz angelegten beweglichen Kapitalvermögens, mit Einschluss der grundpfändlich gesicherten Forderungen, und deren Einkünfte;
- der in der Schweiz verwerteten Urheberrechte, Patente und ähnlichen Rechte und deren Einkünfte;
- der Ruhegehälter, Renten und Pensionen, die aus schweizerischen Quellen fliessen.

Die Kosten für den Unterhalt und die Verwaltung des in der Schweiz gelegenen unbeweglichen Vermögens sowie die Kosten für die allgemein übliche Verwaltung von Wertschriften und Guthaben können, soweit deren Einkünfte in der Kontrollrechnung berücksichtigt werden, abgezogen werden.

Aus ausländischen Quellen:

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

Für die Berücksichtigung ausländischer Einkünfte genügt es, 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 auf die Besteuerung (z.B. eines Ruhegehaltes oder von Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit eines Grenzgängers) verzichtet. Entscheidend ist somit nicht, ob sich ein Steuerpflichtiger aktiv um die Erlangung von Abkommensvorteilen bemüht hat, sondern lediglich die Tatsache, dass er kraft DBA von ausländischen Steuern entlastet worden ist. Im Übrigen wird auf die Ausführungen im KS EStV Nr. 44 verwiesen.

5. Modifizierte Besteuerung nach dem Aufwand

5.1 Beanspruchung von Abkommensvorteilen

Aufgrund der Doppelbesteuerungsabkommen mit Belgien, Deutschland, Italien, Kanada, Norwegen, Österreich und den USA können in der Schweiz ansässige natürliche Personen die Abkommensvorteile, insbesondere die darin vorgesehenen Entlastungen von ausländischen Quellensteuern, nur beanspruchen, wenn sie für alle nach schweizerischem bzw. st. gallischem Recht steuerbaren Einkünfte aus diesen Vertragsstaaten den direkten Steuern des Bundes und des Kantons unterliegen. Eine der Besteuerung nach dem Aufwand unterworfenen natürliche Person, die aufgrund der erwähnten Doppelbesteuerungsabkommen eine Entlastung von den Steuern dieser Vertragsstaaten beansprucht, wird bezüglich aller aus diesen Staaten stammenden Einkünfte so behandelt, wie wenn sie ordentlich besteuert würde (sog. modifizierte Besteuerung nach dem Aufwand, vgl. Art. 27 Abs. 5 StG). Als für die Besteuerung massgebende Einkünfte sind deshalb nicht nur jene aus inländischen Quellen, sondern auch alle andern aus den angeführten Vertragsstaaten stammenden Einkünfte zu berücksichtigen, soweit sie nach dem internen schweizerischen bzw. st. gallischen Recht steuerbar und nicht aufgrund von Doppelbesteuerungsabkommen von den schweizerischen Steuern befreit sind.

Die Steuern auf allen aus diesen Vertragsstaaten stammenden Einkünften sind zusammen mit den Einkünften gemäss Art. 27 Abs. 4 StG (Kontrollrechnung; Ziff. 4.4) zum Satz für das gesamte Einkommen zu erheben. Dies bedeutet, dass für die Satzbestimmung z.B. auch Schuldzinsen in Abzug gebracht werden können, obschon diese die Bemessungsgrundlage nicht vermindern. Verzichtet der Steuerpflichtige auf die ordnungsgemässe Angabe der Gesamtfaktoren, so wird die modifizierte Besteuerung nach dem Aufwand zum Maximalsatz vorgenommen.

5.2 Anrechnung ausländischer Quellensteuern

Personen, die anstelle der ordentlichen Einkommenssteuern eine Steuer nach dem Aufwand entrichten, haben grundsätzlich keinen Anspruch auf die Anrechnung der ausländischen Quellensteuern (Art. 4 Abs. 1 der Verordnung vom 22. August 1967 über die Anrechnung ausländischer Quellensteuern [SR 672.201], bis Ende 2019 trug diese den Namen Verordnung über die Pauschale Steueranrechnung). Eine Ausnahme von diesem Grundsatz besteht hinsichtlich der sieben oberwähnten Doppelbesteuerungsabkommen. Natürliche Personen, die im Genuss einer Pauschalsteuer stehen, aber auf allen Einkünften aus diesen Vertragsstaaten die vollen Steuern zum Satz des Gesamteinkommens entrichten, können für die aus diesen Staaten stammenden Erträge die Anrechnung ausländischer Quellensteuern beanspruchen (Art. 4 Abs. 2 der Verordnung über die Anrechnung ausländischer Quellensteuern bzw. Art. 4 Abs. 3 in der bis Ende 2019 gültigen Fassung [Verordnung über die Pauschale Steueranrechnung]).

Wer die Anrechnung ausländischer Quellensteuern nicht beantragt oder darauf keinen Anspruch hat, kann verlangen, dass bei der Veranlagung zu den schweizerischen Steuern vom Einkommen die im Vertragsstaat in Übereinstimmung mit dem Doppelbesteuerungsabkommen erhobenen nicht rückforderbaren Steuern vom Bruttobetrag der Erträge abgezogen werden.

6. Direkte Bundessteuer

Die Besteuerung nach Aufwand ist in Art. 14 DBG geregelt. Er stimmt inhaltlich im Wesentlichen mit der kantonalen Regelung nach Art. 26 f. StG sowie Art. 6 StHG überein. Es kann daher sinngemäss auf die vorangehenden Ausführungen verwiesen werden.

7. Verfahrensfragen und Auskünfte

Steuerpflichtige, die Anspruch auf die Besteuerung nach dem Aufwand erheben, haben beim Kantonalen Steueramt, Hauptabteilung Natürliche Personen, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen, ein entsprechendes Gesuch zu stellen sowie die für die direkte Bundessteuer vorgesehene Steuererklärung (Form. 605.040.12d) ausgefüllt einzureichen, einschliesslich einer Aufstellung über die in der Schweiz gelegenen Vermögenswerte gemäss Ziff. 4.4.

Nähere Auskünfte erteilt der stellvertretende Leiter der Hauptabteilung Natürliche Personen (Tel. 058 229 02 80).