

# Steuer Revue

# Revue fiscale

## INHALT · SOMMAIRE

## Nr. 9 | 2018

### ABHANDLUNGEN · ARTICLES DE FOND

Pauschalbesteuerungssysteme für Privatpersonen in Europa – Ein Vergleich  
Grundsätzliches und ausgewählte Fragestellungen aus der Praxis

*Dieter Weber | Carol Gregor Lüthi | Stephanie Eichenberger, Zürich | Alexander Altmann | Robert Salter, London | Robert Frei, Mailand*

Liechtenstein: Protected Cell Company als Instrument für nachhaltige Investitionsstrukturen?

*Martin Meyer | Mato Bubalovic, Liechtenstein*

### BLICKPUNKT BUNDESHAUS

Sommersession 2018 der eidgenössischen Räte  
*Fabian Baumer, Bern*

### BLICKPUNKT DEUTSCHLAND

*Heiko Kubaile | Florian Zepf, Zürich*

### RECHTSPRECHUNG · JURISPRUDENCE

Entscheidübersicht 2018-4  
*Heinrich Jud, Zumikon*

**3.6** Déductions / frais d'acquisition du revenu  
Succession; report de pertes liées à l'activité indépendante du défunt (LIFD; GE)

**4.3** Privilegierte Gesellschaften  
Steuerbefreiung von Kirchgemeinden;  
Liegenschaft Handel (StHG; LU)

**10** Verfahrensrecht  
Ermessensveranlagung; Unrichtigkeitsnachweis;  
Teilnachweis (StHG; DBG; SO)

**13** Impôt à la source  
Barème « double gain »; barème pour enfants mineurs à charge (ALCP; Cst.; LIFD; LHID; OIS; VD)

### FACHLITERATUR · LITTÉRATURE

### VERANSTALTUNGEN · COURS ET SÉMINAIRES

---

# Pauschalbesteuerungssysteme für Privatpersonen in Europa – Ein Vergleich<sup>1</sup>

## Grundsätzliches und ausgewählte Fragestellungen aus der Praxis

Natürliche Personen entrichten gemäss dem Welteinkommensprinzip – unabhängig davon, aus welcher Quelle das Einkommen stammt – bei persönlicher Zugehörigkeit ihre Steuern auf dem gesamten weltweiten Einkommen und Vermögen.<sup>2</sup> Dieser Grundsatz bildet in der Schweiz und in anderen Ländern die Regel. Als Ausnahme zur Regel kennen verschiedene Länder davon abweichende Bestimmungen. Mit den folgenden Ausführungen sollen am Beispiel von Grossbritannien<sup>3</sup>, Italien<sup>4</sup> und der Schweiz<sup>5</sup> die pauschalen Besteuerungssysteme skizziert und anschliessend anhand von ausgewählten Fragestellungen aus der Praxis verglichen werden.



**Dieter Weber**

lic. iur. HSG, Rechtsanwalt und  
dipl. Steuerexperte, Partner,  
Tax Partner AG, Zürich



**Carol Gregor Lüthi**

Betriebsökonom FH, LL.M. Swiss and  
International Taxation, Steuerberater,  
Tax Partner AG, Zürich

---

Die Basis für diesen Artikel bildet ein im Rahmen des internationalen Steuerseminars in St. Moritz abgehaltenes Podiumsgespräch.<sup>6</sup>

### 1 Einleitung

Das Augenmerk besonderer steuerlicher Ausnahmeregelungen gilt vielfach der Mobilität der Steuerpflichtigen.<sup>7</sup> Die Besteuerung nach dem Aufwand in der Schweiz, die Besteuerung als «Resident but not domiciled» bzw. «Taxation on Remittance Basis» in Grossbritannien und die neue italienische Pauschalsteuer für ausländische Einkünfte sind praxisrelevante Besteue-



**Stephanie Eichenberger**

lic. iur., Rechtsanwältin und dipl. Steuerexpertin,  
Partnerin, Tax Partner AG, Zürich



**Robert Salter**

MA/MBA, Expatriate Tax Practice,  
Blick Rothenberg Limited, London



**Alexander Altmann**

LL.M. (Tax) ACCA, Partner, Blick Rothenberg  
Global Services Limited, London



**Dr. Robert Frei**

Steuerberater, Mayr Fort Frei –  
Studio Tributario Associato, Mailand

---

rungsformen, die untereinander in gewisser Konkurrenz stehen. Auch andere Länder<sup>8</sup> verfügen über mehr oder weniger verwandte Besteuerungsformen, sollen aber im Rahmen des vorliegenden Vergleichs nicht weiter in Betracht gezogen werden.

## 2 Überblick zur Besteuerung nach dem Aufwand in der Schweiz

Im Gegensatz zum erwähnten Grundsatz des Welteinkommensprinzips kennt die Schweiz ge-

<sup>1</sup> Die Autoren danken den Co-Autoren Stephanie Eichenberger (Schweiz), Alexander Altmann und Robert Salter (Vereinigtes Königreich) sowie Dr. Robert Frei (Italien) für ihre länderspezifischen Beiträge.

<sup>2</sup> Art. 6 Abs. 1 erster Satz DBG. Die Steuerpflicht erstreckt sich nicht auf Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke im Ausland, Art. 6 Abs. 1 zweiter Satz DBG.

<sup>3</sup> Vereinigtes Königreich von Grossbritannien und Nordirland.

<sup>4</sup> Italienische Republik.

<sup>5</sup> Schweizerische Eidgenossenschaft.

<sup>6</sup> Internationales Steuerseminar Schweiz (ISIS), 55. Winter-tagung in St. Moritz vom 14.–17. Januar 2018. Podiums-gespräch unter dem Titel: «Die neuen Pauschalbe-steuerungssysteme für Privatpersonen in Europa».

<sup>7</sup> REICH, in MÄUSLI-ALLENSPACH/BEUSCH (Hrsg.), Steuern und Recht – Steuerrecht!, Liber amicorum für MARTIN ZWEIFEL, 12; SCHÖN, ASA 71 (2002/03) 361.

<sup>8</sup> LÜTHI, Die Besteuerung nach dem Aufwand in der Schweiz, Norderstedt 2017, 28.

## Inhaltsverzeichnis

### 1 Einleitung

### 2 Überblick zur Besteuerung nach dem Aufwand in der Schweiz

- 2.1 Allgemeine Bemerkungen
- 2.2 Ökonomische Bedeutung
- 2.3 Gesetzliche Grundlage und Verwaltungsverordnung
- 2.4 Steuersubjekt und Voraussetzungen
- 2.5 Steuerobjekt
- 2.6 Doppelbesteuerungsabkommen – Modifizierte Besteuerung nach dem Aufwand
- 2.7 Verfahren
- 2.8 Erbschafts- und Schenkungssteuern
- 2.9 Sozialversicherungsbeiträge
- 2.10 Aufenthaltsbewilligung

### 3 Grossbritanniens «Taxation on Remittance Basis» bzw. Besteuerung als «Resident but not domiciled»

- 3.1 Allgemeine Bemerkungen – Hintergrund des «Non-Domicile»-Systems
- 3.2 Ökonomische Bedeutung
- 3.3 Gesetzliche Grundlage
- 3.4 Steuersubjekt und Voraussetzungen
- 3.5 Steuerobjekt

- 3.6 Auswirkungen und Anwendbarkeit von Doppelbesteuerungsabkommen
- 3.7 Verfahren
- 3.8 Erbschafts- und Schenkungssteuern
- 3.9 Sozialversicherungsbeiträge
- 3.10 Aufenthaltsbewilligung

### 4 Überblick zur italienischen Pauschalsteuer für ausländische Einkünfte und Befreiung des ausländischen Vermögens von der Erbschafts- und Schenkungssteuer

- 4.1 Allgemeine Bemerkungen
- 4.2 Ökonomische Bedeutung
- 4.3 Gesetzliche Grundlage
- 4.4 Steuersubjekte und Voraussetzungen
- 4.5 Objektiver Anwendungsbereich
- 4.6 Auswirkungen von Doppelbesteuerungsabkommen
- 4.7 Verfahren
- 4.8 Erbschafts- und Schenkungssteuern
- 4.9 Sozialversicherungsbeiträge
- 4.10 Aufenthaltsbewilligung

### 5 Praxisrelevante Fragestellungen anhand eines konkreten Falles

### 6 Zusammenfassung der Erkenntnisse

stützt auf Art. 14 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG)<sup>9</sup> und Art. 6 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG)<sup>10</sup> für natürliche Personen, die nicht das Schweizer Bürgerrecht haben<sup>11</sup>, erstmals oder nach mindestens zehnjähriger Unterbrechung unbeschränkt steuerpflichtig sind<sup>12</sup> und in der Schweiz keine Erwerbstätigkeit ausüben<sup>13</sup>, ein konsumorientiertes Besteuerungssystem auf Antrag<sup>14</sup>: Die Besteuerung nach dem Aufwand. Die Aufwandbesteuerung tritt an die Stelle der

ordentlichen Einkommenssteuer, indem das Einkommen der steuerpflichtigen Person auf Basis ihrer jährlichen Lebenshaltungskosten pauschal ermittelt wird.<sup>15</sup> Die Wahlmöglichkeit, in der Schweiz nach dem Aufwand besteuert zu werden, ist kein Steuerabkommen zwischen der Steuerbehörde und der steuerpflichtigen Person, sondern eine gesetzlich vorgesehene Bestimmung der Bemessungsgrundlagen aufgrund des Lebensaufwandes. Mittels einer Kontrollrechnung wird sichergestellt, dass gewisse Mindestbemessungsgrundlagen nicht un-

terschritten werden. Die Einkommenssteuer wird aufgrund des objektiv feststellbaren Aufwandes bemessen und unter Anwendung des ordentlichen Steuertarifes besteuert.

## 2.1 Allgemeine Bemerkungen

Die Besteuerung nach dem Aufwand (auch Aufwandsteuer, Pauschalbesteuerung oder früher Pauschalierung genannt)<sup>16</sup> ist ein historisch verankertes Rechtsinstitut und gehört seit vielen Jahren zum föderalistisch geprägten Steuersystem der Schweiz. Als erster Kanton der Schweiz bot der Kanton Waadt im Jahre 1862 aufgrund von touristischen und wirtschaftlichen Interessen eine besondere Besteuerungsart für nicht erwerbstätige Ausländer an.<sup>17</sup> Reiche, adelige Ausländer kamen aus Grossbritannien in den Kanton Waadt und installierten sich in der «Waadtländer Riviera», weil es ihnen dort gefiel. Der Kanton Genf führte 1929 eine Aufwandbesteuerung ein, um reiche Ausländer in der Region des Genfersees anzuziehen.

In 21 Kantonen ist heute die Besteuerung nach dem Aufwand möglich, fünf Kantone – Zürich (2010), Schaffhausen (2012), Appenzell Auser-

rhoden (2013), Basel-Landschaft (2013) und Basel-Stadt (2014) – haben sie abgeschafft.<sup>18</sup> Ausgehend von politischen Diskussionen und Vorstössen wurde in den vergangenen Jahren eine Verschärfung der Bestimmungen eingeleitet. Per 1. Januar 2014 trat der revidierte Art. 6 StHG und per 1. Januar 2016 der revidierte Art. 14 DBG in Kraft. Gemäss Art. 205d DBG bzw. Art. 78e StHG gilt für natürliche Personen, die im Zeitpunkt des Inkrafttretens der Änderung vom 28. September 2012 nach dem Aufwand besteuert wurden, eine fünfjährige Übergangsfrist.<sup>19</sup>

## 2.2 Ökonomische Bedeutung

Die ökonomische Bedeutung der Besteuerung nach dem Aufwand, gemessen an den gesamten Steuereinnahmen, ist in den Kantonen seit jeher unterschiedlich gross.<sup>20</sup> Im Jahr 2016 wurden 5046 Personen (2014: 5634 Personen) nach dem Aufwand besteuert und bezahlten auf Gemeinde-, Kantons- und Bundesebene direkte Steuern von insgesamt CHF 767 Mio. (2014: CHF 740 Mio.; +3.65%), was im Durchschnitt einem Steuerbetrag von CHF 152'002.– (2014: CHF 137'495.–; +10.55%) entspricht.<sup>21</sup> Im Vergleich zu den ge-

<sup>9</sup> SR 642.11 vom 14. Dezember 1990 (Stand 1. Januar 2018).

<sup>10</sup> SR 642.14 vom 14. Dezember 1990 (Stand 1. Januar 2018).

<sup>11</sup> Art. 14 Abs. 1 lit. a DBG und Art. 6 Abs. 1 lit. a StHG.

<sup>12</sup> Art. 14 Abs. 1 lit. b DBG und Art. 6 Abs. 1 lit. b StHG.

<sup>13</sup> Art. 14 Abs. 1 lit. c DBG und Art. 6 Abs. 1 lit. c StHG.

<sup>14</sup> Anstelle vieler ZWAHLEN/NYFFENEGGER, in ZWEIFEL/BEUSCH (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Art. 14 DBG N 44 resp. ZWAHLEN/NYFFENEGGER, in ZWEIFEL/BEUSCH (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Art. 6 StHG N 45 und BERNASCONI, in YERSIN/NOËL (Hrsg.), Impôt fédéral direct, Art. 14 LIFD N 6.

<sup>15</sup> Vgl. ZWAHLEN/NYFFENEGGER, a. a. O., Art. 14 DBG N 1 resp. ZWAHLEN/NYFFENEGGER, a. a. O., Art. 6 StHG N 1, auch zum Folgenden.

<sup>16</sup> Französisch: L'imposition d'après la dépense, l'impôt spécial, l'impôt à forfait oder forfait fiscal; Italienisch: Imposizione globale secondo il dispendio; Englisch: Lump-sum taxation oder seltener auch expenditure based taxation.

<sup>17</sup> RENTSCH, in SCHWARZ/SALVI (Hrsg.), Steuerpolitische Baustellen, Fiskalische Irrwege und Herausforderungen, 222, spricht von der «Lex Chaplin»; vgl. zum Ganzen LÜTHI, a. a. O., 15 ff., m. w. Verw.

<sup>18</sup> Abschaffungsjahr in Klammern; vgl. LÜTHI, a. a. O., 143 ff., m. w. Verw.

<sup>19</sup> Vgl. LÜTHI, a. a. O., 71 ff., m. w. Verw. für einen Überblick zu den wichtigsten Änderungen.

<sup>20</sup> Anstatt vieler vgl. JEITZINER/MORGER, Die Volkswirtschaft 10–2011, 62; LÜTHI, a. a. O., 13 ff., m. w. Verw.

<sup>21</sup> Vgl. zum Ganzen Finanzdirektorenkonferenz (FDK), Weniger Fälle, trotzdem höhere Erträge, 1, vom 02.06.2017; vgl. auch LÜTHI, a. a. O., 143 ff., m. w. Verw.

samten Fiskaleinnahmen des Bundes von rund CHF 66 Mia. gemäss Staatsrechnung 2016 sind die direkten Steuereinnahmen aus der Besteuerung nach dem Aufwand relativ gering. Nicht berücksichtigt in diesen Zahlen ist die volkswirtschaftliche Komponente beispielsweise in Bezug auf Beschäftigung und Spenden.<sup>22</sup>

Eine beträchtliche Bedeutung hat die Besteuerung nach dem Aufwand seit jeher in weiten Teilen der romanischen Schweiz. Betrachtet man die Fallzahlen, so lebten 24% der nach dem Aufwand besteuerten Personen im Kanton Waadt, 22% im Kanton Wallis, 18% im Kanton Tessin und 13% im Kanton Genf. Die restlichen 1155 Personen (23%) verteilen sich – mit Schwergewicht Graubünden (5%) und Bern (4%) – auf die übrigen Kantone.

### 2.3 Gesetzliche Grundlage und Verwaltungsverordnung

Die Besteuerung nach dem Aufwand bestimmt sich nach Art. 14 DBG bzw. nach Art. 6 StHG sowie nach der Verordnung über die Besteuerung nach dem Aufwand bei der direkten Bundessteuer.<sup>23</sup> Die eidgenössische Steuerverwaltung hat am 24. Juli 2018 das neue Kreisschreiben Nr. 44 zur Besteuerung nach dem Aufwand bei der direkten Bundessteuer publiziert und damit das Kreisschreiben Nr. 9 vom 3. Dezember 1993 ersetzt. Eine detaillierte Wiedergabe dessen Inhalts würde den Zweck und Rahmen dieses Artikels sprengen und muss daher ausserhalb dieses Artikels erfolgen.

### 2.4 Steuersubjekt und Voraussetzungen

Natürliche Personen<sup>24</sup> haben das Recht, auf Antrag<sup>25</sup> und zeitlich unbeschränkt<sup>26</sup> anstelle der Einkommenssteuer eine Steuer nach dem Aufwand zu entrichten, wenn sie nicht das Schweizer Bürgerrecht<sup>27</sup> haben, erstmals oder nach mindestens zehnjähriger Unterbrechung unbeschränkt steuerpflichtig<sup>28</sup> sind (Art. 3 DBG) und

in der Schweiz keine Erwerbstätigkeit<sup>29</sup> ausüben. Bei der Frage der fehlenden Erwerbstätigkeit handelt es sich um eine der zentralen Voraussetzungen der Besteuerung nach dem Aufwand.

### 2.5 Steuerobjekt

Die Steuer wird nach den jährlichen, in der Bemessungsperiode im In- und Ausland entstandenen Lebenshaltungskosten der steuerpflichtigen Person und der von ihr unterhaltenen Personen bemessen. Zu den Lebenshaltungskosten gehören auch die Steuern.

Es gelten folgende Mindestbemessungsgrundlagen:

- CHF 400 000.– (direkte Bundessteuer, teilweise abweichende kantonale Mindestbemessungsgrundlagen<sup>30</sup>);
- Siebenfache jährliche Wohnkosten (Miete oder Mietwert) oder dreifacher jährlicher Pensionspreis;
- Summe der Einkünfte aus Schweizer Quellen und allfällige Einkünfte aus ausländischer Quelle, für die ein Doppelbesteuerungsabkommen zur Entlastung von ausländischen Steuern in Anspruch genommen wird (Kontrollrechnung<sup>31</sup>).

Die Kantone bestimmen, wie die Besteuerung nach dem Aufwand die Vermögenssteuer abgilt.<sup>32</sup> Je nach Kanton erfolgt dies mit einem Zuschlag, der bereits in der Einkommenssteuer enthalten ist, es wird lediglich eine Vermögenssteuer auf die im Kanton belegenen Liegenschaften<sup>33</sup> erhoben oder es wird das bis zu 20-fache des steuerbaren Einkommens als Bemessungsgrundlage genommen.<sup>34</sup>

### 2.6 Doppelbesteuerungsabkommen – Modifizierte Besteuerung nach dem Aufwand

Werden Einkünfte (Dividenden, Zinsen, Lizenzgebühren, Kapitalgewinne, Erwerbseinkünfte, Renten) aus einem Staat nur dann von dessen Steuern entlastet, wenn die Schweiz diese Einkünfte allein oder mit anderen Einkünften zum

Satz des Gesamteinkommens besteuert, so wird die Steuer nicht nur nach den in Art. 14 Abs. 3 lit. d DBG bzw. Art. 6 Abs. 6 StHG bezeichneten Einkünften, sondern auch nach allen aufgrund des betreffenden DBA der Schweiz zugewiesenen Einkommensbestandteilen aus dem Quellenstaat bemessen. Einkünfte, für die die steuerpflichtige Person aufgrund eines von der Schweiz abgeschlossenen DBA gänzliche oder teilweise Entlastung von ausländischen Steuern beansprucht, müssen in die Kontrollrechnung aufgenommen werden. Eine Spezialbestimmung bildet die modifizierte Besteuerung nach dem Aufwand.<sup>35</sup>

Natürliche Personen sind gemäss DBA der Schweiz mit Belgien<sup>36</sup>, Deutschland<sup>37</sup>, Italien<sup>38</sup>, Kanada<sup>39</sup>, Norwegen<sup>40</sup>, Österreich<sup>41</sup> und den USA<sup>42</sup> nur dann abkommensberechtigt, wenn sie alle nach den DBA der Schweiz zugewiesenen Einkommens- (und Vermögens-)bestandteile

aus dem jeweiligen Vertragsstaat – soweit sie nach dem innerstaatlichen schweizerischen Steuerrecht steuerbar und nicht aufgrund des jeweiligen DBA von der Schweizer Besteuerung befreit sind – in der Kontrollrechnung offenlegen.<sup>43</sup> Als Sonderfall ist die Besteuerung nach dem Aufwand im Verhältnis zu Frankreich zu bezeichnen, was hier nur als Randbemerkung erscheinen soll.<sup>44</sup>

Im Unterschied zur normalen Besteuerung nach dem Aufwand wird die Einkommenssteuer bei der modifizierten Besteuerung nach dem Aufwand nach dem gesamten Welteinkommen (unter Progressionsvorbehalt) erhoben. Wahlweise kann der Maximalsatz zur Anwendung kommen.<sup>45</sup>

## 2.7 Verfahren

Die steuerpflichtige Person, die Anspruch auf die Besteuerung nach dem Aufwand erhebt, hat die

<sup>22</sup> Vgl. LÜTHI, a. a. O., 14 ff., m. w. Verw.

<sup>23</sup> SR 642.123 vom 20. Februar 2013 (Stand 1. Januar 2016).

<sup>24</sup> ZWAHLEN/NYFFENEGGER, a. a. O., Art. 14 DBG N 7 resp. ZWAHLEN/NYFFENEGGER, a. a. O., Art. 6 StHG N 7.

<sup>25</sup> IDEM, Art. 14 DBG N 44 resp. Art. 6 StHG N 45.

<sup>26</sup> BAUER-BALMELLI/MAAS, Steuerrecht 2007, Best of zsis), 336.

<sup>27</sup> ZWAHLEN/NYFFENEGGER, a. a. O., Art. 14 DBG N 12 resp. ZWAHLEN/NYFFENEGGER, a. a. O., Art. 6 StHG N 12.

<sup>28</sup> IDEM, Art. 14 DBG N 15 ff. resp. Art. 6 StHG N 15 ff.

<sup>29</sup> IDEM, Art. 14 DBG N 19 ff. resp. Art. 6 StHG N 19 ff.; LÜTHI, a. a. O., 85 ff., m. w. Verw.

<sup>30</sup> Vgl. LÜTHI, a. a. O., 173 f., m. w. Verw.

<sup>31</sup> Vgl. ZWAHLEN/NYFFENEGGER, a. a. O., Art. 14 DBG N 31 resp. ZWAHLEN/NYFFENEGGER, a. a. O., Art. 6 StHG N 32; LÜTHI, a. a. O., 101 ff., m. w. Verw.

<sup>32</sup> Art. 6 Abs. 5 StHG.

<sup>33</sup> Am Beispiel des Kantons Bern, vgl. KÄSTLI/TEUSCHER, in LEUCH/KÄSTLI/LANGENEGGER (Hrsg.), Praxis-Kommentar zum Berner Steuergesetz, Band 1, Art. 1 bis 125, Art. 16 StG BE N 73.

<sup>34</sup> Vgl. für eine tabellarische Übersicht zu den unterschiedlichen kantonalen Mindestbemessungsgrundlagen LÜTHI, a. a. O., 173 f., m. w. Verw.

<sup>35</sup> Art. 6 Abs. 7 StHG bzw. Art. 14 Abs. 5 DBG; vgl. ZWAHLEN/NYFFENEGGER, a. a. O., Art. 14 DBG N 42 resp. ZWAHLEN/NYFFENEGGER, a. a. O., Art. 6 StHG N 43.

<sup>36</sup> Art. 4 Abs. 4 Ziff. 2 DBA B.

<sup>37</sup> Art. 4 Abs. 6 lit. a DBA D.

<sup>38</sup> Art. 4 Abs. 5 lit. b DBA I.

<sup>39</sup> Art. 4 Abs. 5 DBA CDN.

<sup>40</sup> Art. 4 Abs. 4 DBA N.

<sup>41</sup> Art. 4 Abs. 4 DBA A.

<sup>42</sup> Art. 4 Abs. 5 DBA USA.

<sup>43</sup> LOCHER, Internationales Steuerrecht, 230, spricht von bestimmten Minimalanforderungen, die aufgrund der Sonderbestimmungen in den DBA erfüllt werden müssen.

<sup>44</sup> Vgl. KÄSTLI/TEUSCHER, a. a. O., Art. 1 bis 125, Art. 16 StG BE N 60; vgl. LÜTHI, a. a. O., 118 f., m. w. Verw.

<sup>45</sup> Vgl. LÜTHI, a. a. O., 117, m. w. Verw.

hierfür vorgesehene besondere Steuererklärung<sup>46</sup> und ein Wertschriftenverzeichnis einzureichen sowie den Nachweis zu erbringen, dass sie die Voraussetzungen erfüllt.<sup>47</sup> Die Praxis, sich vor Zuzug mit den Steuerbehörden – unter Darlegung der persönlichen und finanziellen Verhältnisse, vorzugsweise im Rahmen eines Rulings – zu verständigen, mag ein wichtiger Grund dafür sein, dass gerichtliche Auseinandersetzungen im Bereich der Besteuerung nach dem Aufwand Seltenheitswert haben.<sup>48</sup> Ein Wechsel von der Besteuerung nach dem Aufwand zur ordentlichen Besteuerung ist vor der rechtskräftigen Veranlagung möglich.<sup>49</sup> Ein Wechsel von der ordentlichen Besteuerung zur Besteuerung nach dem Aufwand wird i. d. R. eher nicht, bzw. nur unter besonderen Voraussetzungen, gewährt.<sup>50</sup>

### 2.8 Erbschafts- und Schenkungssteuern

Die Pauschalierung umfasst nicht die Erbschafts- und Schenkungssteuern. In fast allen Kantonen sind Ehegatten von der Erbschafts- und Schenkungssteuer befreit. Nachkommen in gerader Linie, d. h. Kinder, Enkelkinder etc., sind, ausser in den Kantonen Appenzell-Innerrhoden, Neuenburg und Waadt, ebenfalls befreit. Die Kantone Schwyz und Obwalden erheben überhaupt keine Erbschafts- und Schenkungssteuern.

Es gelten die ordentlichen kantonalen Regelungen, mit Ausnahme der Kantone Genf und Jura, die eine Sonderregelung für aufwandbesteuerte Personen vorsehen. Im Kanton Genf gilt die Befreiung der Nachkommen nur, sofern der Erblasser für die letzten drei definitiven Veranlagungen vor seinem Tod nicht nach dem Aufwand besteuert wurde.<sup>51</sup> Eine ähnliche Bestimmung kennt der Kanton Jura. War der Erblasser nach dem Aufwand besteuert, werden die Steuersätze nach Art. 22 Abs. 1 Ziff. 1 des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes des Kan-

tons Jura halbiert (Reduktion des Steuersatzes von 7% auf 3,5%).<sup>52</sup> Die Kantone Genf und Jura wenden ähnliche Steuersätze an. Mit diesen Regelungen ist die Schweiz im globalen Vergleich nach wie vor attraktiv.

### 2.9 Sozialversicherungsbeiträge

Die Pauschalierung umfasst nicht die Sozialversicherungsbeiträge.<sup>53</sup> Die natürlichen Personen mit Wohnsitz in der Schweiz sind obligatorisch in der Alters- und Hinterlassenversicherung versichert.<sup>54</sup> Sind diese Personen nicht erwerbstätig, beginnt ihre Beitragspflicht am 1. Januar nach Vollendung des 20. Altersjahres und dauert bis zum Ende des Monats, in welchem Frauen das 64. und Männer das 65. Altersjahr vollendet haben.<sup>55</sup> Die Beiträge für nichterwerbstätige Personen bemessen sich aufgrund des Vermögens und des Renteneinkommens.<sup>56</sup> Der aktuelle Maximalbeitrag wird ab einem Vermögen von CHF 8,4 Mio. erreicht und liegt zur Zeit bei CHF 23 900.– pro Person.<sup>57</sup>

### 2.10 Aufenthaltsbewilligung

Nichterwerbstätige Personen aus EU-/EFTA-Staaten können seit dem 1. Januar 2002, ungeachtet ihres Alters, in der Schweiz Wohnsitz nehmen, soweit sie über ausreichende finanzielle Mittel<sup>58</sup> verfügen. EU-/EFTA-Staatsangehörige haben Anspruch auf eine Aufenthaltsbewilligung. Die fehlende Erwerbstätigkeit ist Voraussetzung für die Besteuerung nach dem Aufwand. Antragstellende müssen über eine Kranken- und Unfallversicherung verfügen. Die Aufenthaltsbewilligung ist 5 Jahre gültig und erneuerbar.<sup>59</sup> Drittstaatsangehörige haben keinen Anspruch auf eine Aufenthaltsbewilligung. Die fehlende Erwerbstätigkeit ist auch hier Voraussetzung für die Besteuerung nach dem Aufwand. Es müssen besondere persönliche Beziehungen zur Schweiz oder alternativ gewichtige fiskalische, kulturelle oder staatspolitische Interessen vorliegen. Weiter müssen ausreichende finanzielle Mittel (keine

Abhängigkeit von staatlichen Leistungen bis zum Lebensende) vorhanden sein. Antragstellende müssen über eine Kranken- und Unfallversicherung verfügen. Die Aufenthaltsbewilligung ist 1 Jahr gültig und erneuerbar. Die Bewilligung des Antrags liegt im Ermessen der zuständigen Migrations- bzw. Steuerbehörde. Das Überschreiten der «Altersbarriere» von 55 Jahren<sup>60</sup> wie auch die Darlegung eines engen Bezuges zur Schweiz<sup>61</sup> sind hingegen bei Nicht-EU-Bürgern für den Erhalt einer fremdenpolizeilichen Aufenthaltsbewilligung noch immer vorausgesetzt.<sup>62</sup>

### 3 Grossbritanniens «Taxation on Remittance Basis» bzw. Besteuerung als «Resident but not domiciled»<sup>63</sup>

Das Konzept der britischen Besteuerung auf Grundlage der steuerlichen Domizilierung (sog. tax resident but non-domiciled) hat im britischen Fallrecht (sog. «Common Law») eine lange Tradition. Dieser Grundsatz erlaubt es be-

rechtigten natürlichen Personen ihre Besteuerung im Vereinigten Königreich zu beschränken auf:

- Einkünfte aus britischen Quellen und Veräusserungsgewinnen (z. B. britische Arbeitseinkünfte, britische Kapitaleinkünfte); und
- nicht-britische Einkünfte und Veräusserungsgewinne, aber nur jene Einkünfte und Gewinne, welche auch in das Vereinigte Königreich «überwiesen» (eingeführt/transferiert) werden.

Einkünfte und Veräusserungsgewinne, die eine natürliche Person ausserhalb des Vereinigten Königreichs erzielt, sind nicht steuerpflichtig – oder genauer gesagt, der Besteuerungszeitpunkt wird auf den Zeitpunkt verschoben, zu dem die Einkünfte oder Gewinne in das Vereinigte Königreich gebracht werden (falls überhaupt). Die folgende Analyse konzentriert sich auf die steuerlichen Fragen und Probleme im Zusammenhang mit der Besteuerung von natürlichen Personen. Themen wie Trusts werden im Rahmen dieses Beitrages nicht behandelt.

<sup>46</sup> Vgl. Wegleitung Besteuerung nach dem Aufwand DBSt 2017, 1 f.

<sup>47</sup> Vgl. ZWAHLEN/NYFFENEGGER, a. a. O., Art. 14 DBG N 43 resp. ZWAHLEN/NYFFENEGGER, a. a. O., Art. 6 StHG N 44; vgl. LÜTHI, a. a. O., 101 ff., m. w. Verw.

<sup>48</sup> Vgl. GRÜNINGER, SZW 2008, 77; vgl. LÜTHI, a. a. O., 67 ff., m. w. Verw.

<sup>49</sup> Vgl. ZWAHLEN/NYFFENEGGER, a. a. O., Art. 14 DBG N 44 resp. ZWAHLEN/NYFFENEGGER, a. a. O., Art. 6 StHG N 45.

<sup>50</sup> Vgl. KUBAILE/SUTER, PISStB (2008) 79 und KUBAILE/SUTER, Der Steuer- und Investitionsstandort Schweiz, 3. A., Herne 2015, 285; vgl. LÜTHI, a. a. O., 131, m. w. Verw.; KS ESTV Nr. 44 vom 24.07.2018, Ziff. 2.5, in fine.

<sup>51</sup> Art. 6A alinéa 2 Loi sur les droits de succession du 26 novembre 1960 (LDS, D 3 25); vgl. zum Ganzen MÄUSLI-ALLENSPACH, successio 2010, 182, m. w. H.

<sup>52</sup> Art. 6A alinéa 2 Loi sur les droits de succession du 26 novembre 1960 (LDS, D 3 25); vgl. zum Ganzen MÄUSLI-ALLENSPACH, successio 2010, 182, m. w. H.

<sup>53</sup> IDEM, a. a. O., 132 ff., m. w. Verw.

<sup>54</sup> Art. 1a Abs. 1 lit. a AHVG.

<sup>55</sup> Art. 3 Abs. 1 AHVG.

<sup>56</sup> Art. 10 Abs. 1 AHVG, auch zum Folgenden.

<sup>57</sup> Art. 10 Abs. 1 AHVG i. V. m. Art. 2 Abs. 2 VO AHV 15; Beiträge Nichterwerbstätige AHV, IV, EO, Stand 1.1.2018, 7, abrufbar unter (besucht am 03.08.2018): <https://www.ahv-iv.ch/p/2.03.d>.

<sup>58</sup> Art. 28 Abs. 1 lit. c AUG, i. V. m. Art. 25 Abs. 4 VZAE: Keine Sozialhilfeabhängigkeit.

<sup>59</sup> Vgl. GRÜNINGER, SZW 2008, 77.

<sup>60</sup> Art. 28 Abs. 1 lit. a AuG i. V. m. Art. 25 Abs. 1 VZAE.

<sup>61</sup> Art. 28 Abs. 1 lit. b AUG i. V. m. Art. 25 Abs. 2 VZAE.

<sup>62</sup> Vgl. zum Ganzen LÜTHI, a. a. O., 134 f., m. w. Verw.

<sup>63</sup> Verfasst von Alexander Altmann und Robert Salter.

### 3.1 Allgemeine Bemerkungen – Hintergrund des «Non-Domicile»-Systems

Das Wohnsitz- oder «Domicile»-Konzept hat im Vereinigten Königreich eine lange Geschichte. Wichtige Punkte in Bezug auf das «Domicile»-Konzept (etwa: Wohnsitzrechtsgebiet) sind:

- Es ist unabhängig von der Staatsangehörigkeit<sup>64</sup> – z.B. könnte jemand die britische Staatsangehörigkeit besitzen und trotzdem als nicht im Vereinigten Königreich domiziliert angesehen werden (oder sie bzw. er könnte eine ausländische Staatsangehörigkeit besitzen und als im Vereinigten Königreich domiziliert angesehen werden);
- Das Wohnsitzrechtsgebiet bzw. das Domizil («domicile») ist von der steuerlichen Ansässigkeit getrennt und eine natürliche Person kann immer nur ein Domizil zu einem bestimmten Zeitpunkt haben (anders als es z.B. bei der Steueransässigkeit der Fall ist, die eine natürliche Person an zwei oder mehr Orten gleichzeitig haben kann);
- Natürliche Personen haben bei der Geburt ein «Herkunftsdomizil» («domicile of origin»), das in der Regel auf dem «domicile» des Vaters basiert. Sie können aber ein «Wahl-domizil» («domicile of choice») in einem anderen Rechtsgebiet erwerben (z.B. indem sie an diesen Ort auswandern und durch ihre Handlungen deutlich machen, dass sie ihren Lebensmittelpunkt in das neue Rechtsgebiet verlegen werden). In der Praxis ist es jedoch oft schwierig, ein neues Herkunftsdomizil zu erwerben.<sup>65</sup>
- Das Domizil («domicile») einer minderjährigen Person (in diesem Sinne meist bis zum vollendeten 15. Lebensjahr) folgt normalerweise der Person, von der sie rechtlich abhängig ist.<sup>66</sup>

Während es einige politische Herausforderungen im Zusammenhang mit dem Konzept des «Domicile» (und den damit verbundenen

Steuervorteilen) im Vereinigten Königreich gab und in den letzten zehn Jahren eine Reihe von Änderungen (Einschränkungen) an diesem System vorgenommen wurden, sehen Parteien aller politischen Richtungen das System traditionell als einen wichtigen Teil des britischen Steuerrechts an und haben dazu beigetragen, dass das Vereinigte Königreich für internationale Unternehmen und Personen ein attraktiver Standort bleibt.

### 3.2 Ökonomische Bedeutung

Für das Vereinigte Königreich ist es schwierig, die Zahl der Personen, die für eine Besteuerung auf der Grundlage der Domizilierung im Vereinigten Königreich in Frage kommen, eindeutig zu ermitteln, da nicht alle berechtigten Steuerpflichtigen diese Besteuerungsgrundlage jedes Jahr in Anspruch nehmen. Darüber hinaus können Personen, welche nicht im Vereinigten Königreich domiziliert sind und nicht-britische Einkünfte von weniger als GBP 2000.– haben, die nicht in das Vereinigte Königreich überwiesen werden, eine «automatische» Besteuerung auf Überweisungsbasis beanspruchen und müssen möglicherweise keine Steuererklärung oder ähnliche Erklärung im Vereinigten Königreich abgeben.

Betrachtet man jedoch das britische Steuerjahr 2014/15 (das letzte Jahr, für das Statistiken verfügbar sind), so hat die britische Regierung folgende Statistiken vorgelegt:<sup>67</sup>

- a) Etwa 85 000 im Vereinigten Königreich ansässige Steuerpflichtige beanspruchten im Laufe des Jahres formgerecht (z.B. durch eine persönliche Steuererklärung) den «Non-Domiciled»-Status; und
- b) nicht im Vereinigten Königreich domizilierte Steuerpflichtige zahlten 2014/15 geschätzte GBP 9,252 Mrd. an Steuern (Einkommensteuer, Kapitalertragssteuer und Sozialversicherungsbeiträge); und
- c) von den insgesamt GBP 9,252 Mrd. Steuern,

die von nicht im Vereinigten Königreich domizilierten Steuerpflichtigen gezahlt wurden, wurden etwa GBP 6.7 Mrd. auf der Grundlage von Überweisungen gezahlt (d. h., dies waren Offshore-Einkünfte und Veräusserungsgewinne, die in das Vereinigte Königreich überwiesen wurden und nicht direkt im Vereinigten Königreich entstandene Einkünfte).

Darüber hinaus zeigen die Zahlen der Regierung, dass für das britische Steuerjahr 2014/15 nicht-domizilierte Steuerpflichtige, die eine Besteuerung auf Überweisungsbasis beanspruchten, im Vereinigten Königreich etwa doppelt so viele Steuern (pro Kopf) zahlten als nicht-domizilierte Steuerpflichtige, die sich für eine Besteuerung auf der Grundlage ihres Welteinkommens entschieden.<sup>68</sup>

Vor allem im Grossraum London kommt den nicht-domizilierten Steuerpflichtigen eine erhebliche Bedeutung zu. Von den ca. 85 000 nicht im Vereinigten Königreich domizilierten Steuerpflichtigen lebten 2014/15 über 63 % (ca. 54 000) in London. Der nächstgrösste Anteil (ca. 14 %) fand sich in Südostengland, während die übrigen nicht-domizilierten Ansässigen im Vereinigten Königreich relativ gleichmässig über das Land verteilt waren.<sup>69</sup>

### 3.3 Gesetzliche Grundlage

Die Grundprinzipien des britischen «Domicile»-Systems basieren auf dem traditionellen britischen Fallrecht und den allgemeinen Rechts-

konzepten und stammen nicht spezifisch aus dem Steuerrecht. In den letzten Jahren wurden die Regeln jedoch von der Regierung formalisiert und verschärft und fallen nunmehr unter das spezifische Steuerrecht.

Zu den wichtigsten Änderungen, die in den letzten Jahren im britischen «Non-Domicile»-System eingeführt wurden, gehören:

- a) die Einführung des Konzepts des «vermuteten Domizils» («deemed domicile») ab April 2017<sup>70</sup> beinhaltet zwei wesentliche Aspekte;
  - 15-von-20 Jahren-Verprobung – d. h., dass eine natürliche Person, die 15 innerhalb von 20 Jahren vor der derzeitigen Steuerge-  
setzgebung im Vereinigten Königreich steueransässig war, automatisch als im Vereinigten Königreich «domiziliert» gilt und in den folgenden britischen Steuerjahren der Besteuerung auf der Grundlage ihres Welteinkommens unterliegt (wenn sie im Vereinigten Königreich ansässig ist);
  - Herkunftsdomizil im Vereinigten Königreich – d. h., natürliche Personen, die im Vereinigten Königreich mit einem Herkunftsdomizil [z. B. aufgrund eines Vaters (oder gelegentlich der Mutter) mit Domizil im Vereinigten Königreich] geboren wurden, kommen im Vereinigten Königreich nicht mehr für die Besteuerung auf Überweisungsbasis in Betracht, wenn sie dort steueransässig sind.

Personen, von denen nach der 15-Jahres-Regel

<sup>64</sup> Earl of Iveagh vs. Revenue Commissioners Supreme Court, (1930) IR 431.

<sup>65</sup> CIR vs. Cohen KB 1937, 21 TC 301.

<sup>66</sup> Domicile and Matrimonial Proceedings Act [Gesetz zu Wohnsitzrecht und Eheverfahren] 1973.

<sup>67</sup> Statistics on Non-Domiciled Taxpayers in the UK [Statistik zu nicht im Vereinigten Königreich domizilierten Steuerpflichtigen], abrufbar unter: <https://www.gov.uk/government/statistics/statistics-on-non-domiciled-taxpayers-in-the-uk>, besucht am 03.08.2018.

<sup>68</sup> Abb. 2.3, Seite 18, Statistics on Non-Domiciled Taxpayers in the UK [Statistik zu nicht im Vereinigten Königreich domizilierten Steuerpflichtigen], August 2017.

<sup>69</sup> Tabelle 5, Seite 12, Statistics on Non-Domiciled Taxpayers in the UK [Statistik zu nicht im Vereinigten Königreich domizilierten Steuerpflichtigen], August 2017.

<sup>70</sup> ITA 2007, s835BA; F(No 2) A, 2017, s29.

vermutet wird, dass sie im Vereinigten Königreich domiziliert sind, müssen mindestens für sechs britische Steuerjahre ihren steuerlichen Wohnsitz ausserhalb des Vereinigten Königreiches haben, um den Non-Domiciled Steuer-Status wieder gewinnen zu können.

b) Einführung der Remittance Basis Charge (RBC) – d. h., dass anspruchsberechtigte natürliche Personen, die sich seit mindestens acht Steuerjahren im Vereinigten Königreich aufhalten, eine feste Gebühr zahlen müssen, um in einem bestimmten Steuerjahr in den Genuss der Besteuerung auf Überweisungsbasis zu kommen. Die RBC beträgt:

- GBP 30000.–, wenn der Steuerpflichtige in sieben der letzten neun britischen Steuerjahre im Vereinigten Königreich steueransässig war, bzw.
- GBP 60000.–, wenn der Steuerpflichtige in 12 der letzten 14 britischen Steuerjahre im Vereinigten Königreich steueransässig war.

Die oben genannten Gebühren würden zusätzlich zu Steuern anfallen, die auf britische und ausländische Einkünfte und Veräußerungsgewinne, die in das Vereinigte Königreich überwiesen werden, erhoben werden.

### 3.4 Steuersubjekt und Voraussetzungen

Die Besteuerung auf «Non-Domiciled»-Grundlage steht für berechtigte natürliche Personen nach den allgemeinen Rechtsgrundsätzen des Vereinigten Königreichs zur Verfügung, die nicht unter eine der oben genannten steuerlichen Bedingungen der «Domizilvermutung» fallen (z. B. die Bedingung der 15 von 20 Jahren). Bei der Erwägung einer «Besteuerung auf Überweisungsbasis» sind die folgenden allgemeinen Punkte zu beachten:

a) Die Besteuerung auf Überweisungsbasis führt lediglich zu einem «Aufschub» des britischen Besteuerungszeitpunkts für ausländische Einkünfte und Veräußerungsgewinne, sie eli-

miniert jedoch nicht vollständig die potenzielle britische Steuerlast. Wenn beispielsweise ausländische Einkünfte aus 2018/19, die unter einen Besteuerungsanspruch auf Überweisungsbasis fallen, im Steuerjahr 2019/20 nachträglich in das Vereinigte Königreich überwiesen würden, wären sie im Vereinigten Königreich zu dem Zeitpunkt steuerpflichtig, zu dem das Geld dorthin transferiert (überwiesen) wird.

b) Bei der Ausstellung von Überweisungen in das Vereinigte Königreich ist also Vorsicht geboten. Der Begriff «Überweisungen» bezieht sich nicht nur auf Geld, das in das Vereinigte Königreich überwiesen wird. Überweisungen können auch z. B. in folgenden Situationen auftreten:

- beim Abheben von Bargeld (z. B. an einem Geldautomaten) von einem ausländischen Bankkonto im Vereinigten Königreich;
- bei der Nutzung von ausländischen Geldmitteln:
  - zur Begleichung einer britischen Kreditkartenschuld;
  - zur Begleichung von im Vereinigten Königreich eingegangenen Verbindlichkeiten;
  - zur Rückzahlung eines im Vereinigten Königreich gewährten Darlehens;
  - zur Rückzahlung eines im Ausland gewährten, aber in das Vereinigte Königreich gelangten Darlehens;
  - zur Zahlung von Zinsen für ein im Vereinigten Königreich aufgenommenes Darlehen;
  - zur Begleichung einer ausländischen Kreditkartenschuld für Ausgaben im Vereinigten Königreich.
- beim Transfer von Vermögenswerten, die im Ausland erworben wurden, in das Vereinigte Königreich;
- im Allgemeinen bei der Nutzung ausländischer Gelder zur Zahlung einer Dienstleistung im Vereinigten Königreich;

- bei der Verwendung von Auslandsgeldern zur Bedienung von Zinsen für ein Darlehen, das im Vereinigten Königreich in Anspruch genommen wird (mit Ausnahme bestimmter Zahlungen von Hypothekenzinsen im Rahmen von Bestimmungen zur Besitzstandswahrung);
- Darlehen, die durch ausländische Gelder/Vermögenswerte (die nicht-britische Einkünfte und/oder Veräußerungsgewinne enthalten) besichert und in das Vereinigte Königreich gebracht werden, können zu einer steuerpflichtigen Überweisung führen (abhängig davon, wann das Darlehen aufgenommen wird, und falls bestimmte Bedingungen nicht erfüllt sind).

Es gibt einige begrenzte Ausnahmen von den Regeln zum Überweisungsprinzip, die im Großen und Ganzen folgendes umfassen:

- persönliche Gegenstände (Kleidung, Schuhe, Schmuck und Uhren);
- Vermögenswerte mit einem Anschaffungswert von weniger als GBP 1000.– (und nicht Teil eines Sets sind);
- Vermögenswerte, die für insgesamt weniger als 275 Tage in das Vereinigte Königreich gebracht wurden;
- Vermögenswerte, die zur Reparatur oder Restaurierung in das Vereinigte Königreich gebracht werden.
- Vermögenswerte, die zur öffentlichen Auslage in das Vereinigte Königreich gebracht werden, können ebenfalls eine Ausnahme von den normalen Regeln zum Überweisungsprinzip darstellen.

### 3.5 Steuerobjekt

Die Besteuerung auf Remittance- bzw. Non-Domiciled-Grundlage im Vereinigten Königreich unterliegt einer potenziellen Prüfung durch die Steuerbehörde HM Revenue & Customs (HMRC) und kann einen «Risikofaktor» darstellen, wenn HMRC beispielsweise festlegt,

welche Steuererklärungen jedes Jahr geprüft werden sollten. Daher wird den im Vereinigten Königreich steueransässigen, aber nicht domizilierten Steuerpflichtigen, die von der Besteuerung auf Überweisungsbasis profitieren möchten, dringend empfohlen, sich rechtzeitig (im Voraus) zur Strukturierung ihrer nicht-britischen Kapitalerträge und Veräußerungsgewinne (und der damit verbundenen Bankkontostrukturen) beraten zu lassen, um sicherzustellen, dass sie die Quelle (und die damit verbundenen Steuergutschriften usw.) für alle Überweisungen ausländischer Einkünfte oder Veräußerungsgewinne, die in das Vereinigte Königreich überwiesen werden, genau kennen.

### Gefahr von detaillierten, kostspieligen Analysen

Wenn ein nicht-domizilierter Steuerpflichtiger mit Bankkonten «gemischter Einkunftsarten» oder Mittel im Ausland (z. B. ein Bankkonto, das aus einer Mischung aus Kernkapital, Dividenden, Bankzinsen, Mieteinnahmen, Veräußerungsgewinnen und dergleichen besteht), eine Überweisung von Geldern von einem solchen Konto gemischter Einkunftsarten in das Vereinigte Königreich vornehmen sollte, muss der Steuerpflichtige (oder sein Berater) möglicherweise eine detaillierte Analyse aller Transaktionen vornehmen, die das Konto durchlaufen haben (z. B. ab dem Tag der Eröffnung oder dem Tag, an dem der Steuerpflichtige im Vereinigten Königreich steueransässig wurde), um zu verstehen, welche Einkünfte (oder Gewinne oder Kernkapital) in das Vereinigte Königreich überwiesen werden und welche genaue Steuerbelastung sich aus dieser Überweisung ergibt. Dies kann ein komplexer, zeitaufwendiger und kostspieliger Prozess sein, wenn berechnete Steuerpflichtige über Bankkonten im Ausland verfügen, die mit komplexen Unternehmensstrukturen verbunden sind und ein erhebliches Transaktionsvolumen enthalten.

### Einmalige Möglichkeit zur Bereinigung gemischter Einkunftsarten

Die britische Regierung hat jedoch eine einmalige Möglichkeit eingeführt, solche Bankkonten gemischter Einkunftsarten<sup>71</sup> zu «bereinigen», d. h., die Struktur solcher Bankkonten formal zu überprüfen und die verschiedenen Einkünfte (oder Kapital-/Gewinnquellen) in ihre Bestandteile zu zerlegen. Diese einmalige Möglichkeit besteht nur bis zum 5. April 2019 und unterliegt genauen Regelungen. Sie ermöglicht es den berechtigten Steuerpflichtigen jedoch, gegebenenfalls sicherzustellen, dass alle nachfolgenden Überweisungen von ausländischen Bankkonten in das Vereinigte Königreich potenziell steuer-effizient sind.

### 3.6 Auswirkungen und Anwendbarkeit von Doppelbesteuerungsabkommen

Im Vereinigten Königreich steueransässige, aber nicht domizilierte natürliche Personen müssen nicht im Ausland besteuert werden, damit das Vereinigte Königreich ihre nicht-britischen Einkünfte für eine Besteuerung auf Überweisungsbasis zulässt. Sollten die ausländischen Einkünfte nachträglich in das Vereinigte Königreich überwiesen (und somit zum Zeitpunkt der Überweisung steuerpflichtig) werden, würde die britische Steuerverwaltung HMRC es ermöglichen, die ausländischen Steuern im Vereinigten Königreich als ausländische Steuerforderung geltend zu machen (vorbehaltlich der Bestimmungen des entsprechenden Doppelbesteuerungsabkommens und des anwendbaren britischen Steuersatzes, der für die jeweiligen Einkünfte gilt).

### 3.7 Verfahren

Grundsätzlich unterliegt jede im Vereinigten Königreich steueransässige natürliche Person der Besteuerung auf der Grundlage ihres «Welt-einkommens». Natürliche Personen, die nicht

im Vereinigten Königreich domiziliert sind und zur Besteuerung auf «Remittance»-Basis berechtigt sind, können sich jedoch einfach registrieren lassen, um eine britische Steuererklärung einzureichen und die Besteuerung auf «Remittance»-Basis in ihrer jährlichen Steuererklärung geltend zu machen. Ebenso können berechnete natürliche Personen jährlich wählen, ob sie eine Besteuerung auf Basis ihres Welt-einkommens oder eine Besteuerung auf «Remittance»-Basis möchten, je nachdem, wie hoch ihre Einkünfte innerhalb bzw. ausserhalb des Vereinigten Königreichs für das jeweilige Jahr sind.

### 3.8 Erbschafts- und Schenkungssteuern

Das Vereinigte Königreich verfügt nicht über ein System der «Schenkungssteuer» als solches, unabhängig davon, ob man einen Wohnsitz («domicile») im Vereinigten Königreich (einschliesslich der Domizilvermutung) oder ausserhalb des Vereinigten Königreichs hat. Dies bedeutet, dass Schenkungen von Vermögenswerten, Geld usw. an Familienmitglieder zum Zeitpunkt der Übertragung nicht direkt steuerbar sind. Vermögensübertragungen an Kinder usw. können jedoch möglicherweise der britischen Erbschaftssteuer (IHT<sup>72</sup>) unterliegen – z. B. wenn die Person, die das Vermögen überträgt, nach der Übertragung nicht noch mindestens 7 Jahre lebt. Diese potenzielle IHT-Verpflichtung kann von einer Reihe von Faktoren abhängen, u. a. vom Standort des Vermögenswertes (z. B. bei Fehlen des «Domicile») und von bestimmten Erleichterungen in Bezug auf solche Schenkungen – z. B. können jährlich bestimmte Beträge freigestellt werden, oder die Schenkung wird nicht als aus dem «Kapital», sondern aus den Erträgen stammend betrachtet.

Die IHT kann im Vereinigten Königreich von natürlichen Personen, die dort domiziliert sind (einschliesslich derjenigen, bei denen die Domi-

zilvermutung zutrifft) oder nicht domiziliert sind, anfallen. Wenn jedoch jemand zum Zeitpunkt des Todes als nicht im Vereinigten Königreich domiziliert betrachtet wird, unterliegt er oder sie (oder besser gesagt, ihr bzw. sein Nachlass) nur für die im Vereinigten Königreich erworbenen Vermögenswerte der IHT.

### 3.9 Sozialversicherungsbeiträge

Die Besteuerung auf der Grundlage der Steueransässigkeit bei fehlendem «Domicile» ist ein Steuerkonzept und kein Sozialversicherungskonzept. Deshalb müssen auch Personen, die berechtigt sind, für ihre ausländischen Arbeitseinkünfte oder Veräußerungsgewinne die Besteuerung auf der «Non-Domiciled»-Grundlage zu beanspruchen, in der Regel für ihre Einkünfte aus nichtselbständiger oder selbständiger Tätigkeit britische Sozialversicherungsbeiträge (National Insurance Contributions, NIC) zahlen.

#### Ausnahme von der Sozialversicherungsbeitragspflicht und freiwillige Versicherung

NICs fallen jedoch nicht auf kapitalbezogenen Einkünften oder Veräußerungsgewinnen an, unabhängig davon, ob diese innerhalb oder ausserhalb des Vereinigten Königreichs erzielt wurden. Im Vereinigten Königreich steueransässige, jedoch nicht domizilierte natürliche Personen, die nur über Kapitalerträge oder Veräußerungsgewinne verfügen (unabhängig davon, ob diese aus dem Vereinigten Königreich stammen oder nicht), sind im Vereinigten Königreich nicht sozialversicherungspflichtig. Sie könnten sich natürlich für den Abschluss einer privaten Versicherung entscheiden, aber dies wäre eine rein persönliche Entscheidung und ist nicht gesetzlich vorgeschrieben. Sie könnten sich auch dafür entscheiden, im Vereinigten Königreich freiwillige Sozialversicherungsbeiträge zu bezahlen, wenn sie dies wünschen. Diese freiwilligen Sozialversicherungsbeiträge können beispielsweise helfen, bei Erreichen des Rentenalters eine staatliche Rente zu erhalten.

**Internationale Sozialversicherungsrichtlinien**  
Beschäftigungsbezogene Einkünfte, die als ausländische Einkünfte betrachtet werden (z.B. Einkünfte aus einer nicht geschäftsführenden Vorstands- oder Geschäftsführungstätigkeit in einer nicht-britischen Gesellschaft), können ausserhalb des nationalen Sozialversicherungsnetzes liegen. Diese würden jedoch z.B. internationalen Sozialversicherungsrichtlinien unterliegen – z.B. dem EU-Abkommen über die Internationale Soziale Sicherheit.

### 3.10 Aufenthaltsbewilligung

Das Vereinigte Königreich hat kein Konzept für Aufenthaltsbewilligungen für EU- bzw. EWR-Bürger. Gegenwärtig könnte jede Person mit Wohnsitz in einem EU- bzw. EWR-Staat (und mit der Staatsangehörigkeit dieses Staates) in das Vereinigte Königreich umziehen und vom «Non-Domiciled»-Steuerstatus profitieren. Dieser Status stünde für einen Zeitraum von maximal 15 Jahren zur Verfügung (wobei die 15 Jahre innerhalb eines Gesamtzeitraums von 21 Jahren gezählt werden). Personen, die sich 15 Jahre im Vereinigten Königreich aufhalten, dann aber beispielsweise für einen Zeitraum von 6 Jahren ins Ausland gehen, wären dann wieder für die Besteuerung als steueransässige, aber nicht domizilierte Person qualifiziert.

Nicht-EU- bzw. EWR-Staatsangehörige müssten zunächst ein Visum oder eine Arbeitserlaubnis für das Vereinigte Königreich beantragen. Diese natürlichen Personen könnten jedoch später die britische Staatsbürgerschaft erwerben (d.h., indem sie für mehr als 5 Jahre im Vereinigten

<sup>71</sup> Bereinigung gemischter Mittel, abrufbar unter: <https://www.gov.uk/guidance/cleansing-mixed-funds>, besucht am 03.08.2018.

<sup>72</sup> Grundsätzlich sind die ersten GBP 325.000.– steuerfrei, darüber kommt ein Steuersatz von 40% zur Anwendung.

Königreich leben) und möglicherweise ihren Status als «steueransässig, aber nicht domiziliert» im Vereinigten Königreich behalten (vorbehaltlich der oben genannten 15 Jahre in einem 21-jährigen Test). Ebenso können natürliche Personen, die die britische Staatsbürgerschaft durch Erbschaft erwerben, weiterhin für die Besteuerungsgrundlage «ansässig, aber nicht domiziliert» in Betracht kommen, sofern sie kein Herkunftsdomizil im Vereinigten Königreich besitzen (z. B., weil sie nicht im Vereinigten Königreich geboren sind).

#### **4 Überblick zur italienischen Pauschalsteuer für ausländische Einkünfte und Befreiung des ausländischen Vermögens von der Erbschafts- und Schenkungssteuer<sup>73</sup>**

Diese Pauschalbesteuerung stellt ein absolutes Novum im italienischen Steuerrecht dar. Sie wurde als Massnahme zur Verbesserung der Attraktivität Italiens für Wohlhabende Ende 2016<sup>74</sup> eingeführt. Die Pauschalsteuer betrifft nur natürliche Personen – unabhängig von ihrer Staatsbürgerschaft – die ihren steuerlichen Wohnsitz nach Italien verlegen. Unter die Pauschalsteuer fallen nur die Einkünfte aus ausländischen Quellen, während die Einkünfte aus italienischen Quellen immer der normalen Besteuerung unterliegen. Für ausländisches Vermögen gibt es für die gesamte Dauer der Pauschalbesteuerung eine Befreiung von der Erbschafts- und Schenkungssteuer.

##### **4.1 Allgemeine Bemerkungen**

Die Pauschalsteuer wurde von der Mittellinksregierung unter dem Ministerpräsidenten Gentiloni eingeführt und zwar mit dem Zweck, das Land für «HNWI» («high net worth individuals») attraktiv zu machen. Die Option für die Pauschalbesteuerung ist erstmals ab der Steuer-

periode 2017<sup>75</sup> anwendbar. Vor allem soll durch diese Massnahme der Wettbewerbsnachteil Italiens gegenüber anderen Ländern, die Sonderbegünstigungen gewähren, beseitigt werden. In den Genuss der Begünstigung gelangen sowohl italienische als auch ausländische Staatsbürger, unter der Voraussetzung, dass diese den steuerlichen Wohnsitz nach Italien verlegen. Die Begünstigung können nur jene Personen in Anspruch nehmen, die in den letzten zehn Jahren neun Jahre nicht in Italien steuerlich ansässig waren. Um dem Fiskus die Möglichkeit zu geben, diese Voraussetzung zu überprüfen, ist die Beantwortung eines umfangreichen Fragebogens (Checkliste) zwingend erforderlich. Die Pauschalsteuer, die pro Kalenderjahr EUR 100 000.– beträgt, kann auf Option auch auf die Familienangehörigen ausgedehnt werden, sofern diese die Voraussetzungen erfüllen. Dabei beträgt die Pauschalsteuer allerdings nur EUR 25 000.– pro Jahr. Die maximale Dauer beträgt 15 Jahre. Während der Anwendungsdauer der Pauschalsteuer muss das ausländische Vermögen, mit einer Ausnahme<sup>76</sup>, nicht gemeldet werden. Gleichzeitig mit der Einführung der Pauschalbesteuerung wurden auch Massnahmen zu Erleichterungen für den Erhalt der Aufenthaltsbewilligung für nicht EU-EWR-Bürger eingeführt<sup>77</sup>.

##### **4.2 Ökonomische Bedeutung**

Über die wirtschaftliche Bedeutung der Pauschalbesteuerung kann derzeit noch keine definitive Aussage gemacht werden. Die Steuererklärungen für das Jahr 2017 sind noch nicht abgegeben worden und die Frist für die Zahlung der Pauschalsteuer für das Jahr 2017 ist erst am 31. Juli 2018 ausgelaufen. Der Finanzverwaltung werden die Zahlen sehr bald vorliegen, da die Ersatzsteuer mittels Verwendung eines besonderen Überweisungscodez eingezahlt werden musste.

### 4.3 Gesetzliche Grundlage

Die Pauschalsteuer wurde mit Gesetz Nr. 232 vom 11. Dezember 2016 eingeführt und ist jetzt in Artikel 24-bis des Einheitstextes für Ertragsteuern (D.P.R. 917/1986) enthalten. Die Durchführungsbestimmungen sind mit der Verordnung Nr. 0047060 vom 8. März 2017 ergangen. Ausführlich erläutert wurde das neue System mit Rundschreiben der Finanzverwaltung Nr. 17/E vom 23. Mai 2017.

### 4.4 Steuersubjekte und Voraussetzungen

Die Option für die Pauschalbesteuerung können nur natürliche Personen ausüben, die:

- a) in den letzten zehn Jahren vor der erstmaligen Anwendung der Pauschalbesteuerung in mindestens neun Jahren nicht in Italien steuerlich ansässig waren und
- b) ihren steuerlichen Wohnsitz vom Ausland nach Italien verlegen.

Die Staatsbürgerschaft spielt dabei keine Rolle. Um dem Fiskus die Möglichkeit zur Überprüfung dieser Voraussetzung zu ermöglichen, ist ein sehr umfangreicher Fragebogen auszufüllen, mit welchem die persönlichen und materiellen Beziehungen zum italienischen Staatsgebiet im Beobachtungszeitraum abgefragt werden (z. B. Verfügbarkeit von Immobilien in Italien, wesentliche Beteiligungen an italienischen Gesellschaften oder an Gesellschaften mit einer Betriebsstätte in Italien, Organträger in italienischen Gesellschaften, Wohnsitz oder Aufenthaltsort in Italien von Familienmitgliedern

usw.). Sofern Zweifel über die steuerliche Nichtansässigkeit im genannten Zeitraum bestehen, kann nur über die Stellung eines Antrages beim Zentralfinanzamt in Rom Sicherheit erlangt werden. Besonders wichtig ist dieser Punkt für italienische Staatsbürger, die von Italien weg in ein Niedrigsteuerland gezogen sind und für die nach nationalem Recht – obwohl sie sich in das Verzeichnis der «Italiener im Ausland» (sog. «AIRE») haben eintragen lassen – die widerlegbare Vermutung gilt, dass sie auch nach dem Wegzug weiterhin in Italien steuerlich ansässig sind. Die Option für die Pauschalbesteuerung kann auch auf Familienangehörige (Eltern, Kinder, Enkel, Schwiegereltern, Schwiegersohn und Schwiegertochter, Brüder und Schwestern) ausgedehnt werden, sofern auch diese die Voraussetzung der Nichtansässigkeit in den neun der letzten zehn Jahre erfüllen und auch sie den Wohnsitz nach Italien verlegen.

### 4.5 Objektiver Anwendungsbereich

Mit der Ersatzsteuer werden nur die Ertragsteuern auf den ausländischen Einkünften abgegolten. Es ist daher wesentlich zu verstehen, welche Einkünfte als ausländische Einkünfte definiert werden. Grundsätzlich wird dabei auf eine spiegelbildliche Lektüre des Artikels 23 des Einkommensteuergesetzes verwiesen, der die Einkünfte aus italienischen Quellen definiert. Zum Beispiel gelten als ausländische Einkünfte die Einkünfte aus einer freiberuflichen Tätigkeit, die im Ausland erbracht wird, Einkünfte aus unselbständiger Arbeit, die im Ausland er-

---

<sup>73</sup> Verfasst von Dr. Robert Frei.

<sup>74</sup> Gesetz Nr. 232 vom 11.12.2016, Einführung mit Wirkung ab 1.1.2017.

<sup>75</sup> Bei natürlichen Personen entspricht die Steuerperiode dem Kalenderjahr.

<sup>76</sup> Qualifizierte Beteiligungen, weil Veräußerungsgewinne aus dem Verkauf von qualifizierten Beteiligungen, die

in den ersten fünf Jahren nach dem Zuzug realisiert werden, normal besteuert werden, vgl. Ziff. 4.5.

<sup>77</sup> Die Durchführungsbestimmungen sind mit Dekret vom 08.03.2017 ergangen. Erläutert wurde das neue Gesetz mit Rundschreiben der Finanzverwaltung Nr. 17 vom 23.05.2017.

bracht wird, die Einkünfte aus einer im Ausland mittels einer Betriebsstätte ausgeübten unternehmerischen Tätigkeit, Einkünfte aus Kapitalanlagen im Ausland, Dividenden aus der Beteiligung an ausländischen Gesellschaften, Veräußerungsgewinne aus dem Verkauf von ausländischen Beteiligungen usw. Eine Ausnahme besteht jedoch in Bezug auf «qualifizierte Beteiligungen». Die Veräußerungsgewinne aus dem Verkauf von qualifizierten Beteiligungen, die in den ersten fünf Jahren nach dem Zuzug realisiert werden, unterliegen der normalen Besteuerung. Erst nach dem fünften Jahr sind auch diese mit der Pauschalsteuer abgegolten.

### Anrechnung von im Ausland erhobenen Steuern

Bei Anwendung der Pauschalbesteuerung können die im Ausland erhobenen Steuern in Italien nicht angerechnet werden. Es besteht jedoch die Möglichkeit, Einkünfte bezogen auf einzelne Staaten von der Pauschalbesteuerung auszunehmen («opt out»). Die Einkünfte aus diesen Staaten werden nach den normalen Regeln besteuert und die ausländischen Steuern werden in Italien nach den allgemeinen Regeln angerechnet, sofern es sich um Einkünfte handelt, die in Italien als Teil des steuerpflichtigen Gesamteinkommens der progressiven Einkommensteuer unterliegen. Bei Einkünften aus Kapitalanlagen ist das in der Regel nicht der Fall. Wird ein Staat von der Pauschalbesteuerung ausgeschlossen, werden auch alle anderen Begünstigungen in Bezug auf diesen Staat aufgehoben (z. B. die Befreiung von der Erbschafts- und Schenkungssteuer).

### Ausländische «interposta persona»

Sofern der Steuerpflichtige über eine ausländische «interposta persona» (zwischen geschaltete Person), z. B. über eine Stiftung oder einen Trust, Einkünfte aus italienischen Quellen bezieht, werden diese Einkünfte als italienische

Einkünfte der normalen Besteuerung unterworfen, wenn es sich um eine fiktive Zwischenschaltung handelt. In Bezug auf die Betrachtung einer ausländischen Person oder Struktur als «fiktive Zwischenschaltung», verweist das Rundschreiben auf Artikel 37, Abs. 3, der italienischen Abgabenordnung.

### Keine Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung

Bei Beteiligungen an Gesellschaften mit Sitz in Niedrigsteuerländern kommt laut Erlass der Finanzverwaltung die Hinzurechnungsbesteuerung nicht zur Anwendung. Sowohl die Dividenden aus den CFC<sup>78</sup>-Gesellschaften als auch die Veräußerungsgewinne aus dem Verkauf der Beteiligungen fallen in den Anwendungsbereich der Pauschalbesteuerung (mit Ausnahme der qualifizierten Beteiligungen in den ersten fünf Jahren).

### Problem eventueller Doppelbesteuerung

Hält der Steuerpflichtige im Zeitpunkt des Zuzuges nach Italien eine qualifizierte Beteiligung an einer ausländischen Gesellschaft, die bei Verkauf in den ersten fünf Jahren der Ansässigkeit in Italien der normalen Besteuerung unterworfen wird, ergibt sich das Problem einer eventuellen Doppelbesteuerung, sofern der Wegzugsstaat eine «exit tax» erhebt. Um die Doppelbesteuerung zu vermeiden, erkennt Italien laut Rundschreiben der Finanzverwaltung den im Ausland besteuerten Verkehrswert an, vorausgesetzt dass mit dem Wegzugsstaat ein Informationsaustausch gewährleistet ist. Es obliegt dem Steuerpflichtigen, den Nachweis über die Besteuerung im Ausland vorzulegen, sowie über die Angemessenheit des ermittelten Verkehrswertes.

### Keine Pflicht zur Meldung des ausländischen Vermögens

Während der Gültigkeit der Pauschalbesteuerung besteht keine Pflicht zur Meldung des ausländischen Vermögens (mit Ausnahme der qua-

lizierten Beteiligungen in den ersten 5 Jahren). Auch ist das ausländische Vermögen von der Vermögenssteuer auf Immobilienvermögen (IVIE 0,76%) und Finanzvermögen (IVAFE 0,2%) befreit.

### 4.6 Auswirkungen von Doppelbesteuerungsabkommen

Die «HNWI» müssen ihren Wohnsitz nach Italien verlegen und in Italien steuerlich ansässig werden. Dies erfolgt in der Regel mit der Verlegung des Lebensmittelpunktes nach Italien. Mit dem Erwerb der steuerlichen Ansässigkeit unterliegt der Steuerpflichtige grundsätzlich der Pflicht zur Besteuerung des Welteinkommens, weil Italien als Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nicht die Freistellungsmethode, sondern die Anrechnungsmethode anwendet. Wie sich die Pauschalbesteuerung zu den Doppelbesteuerungsabkommen aus Sicht der italienischen Finanzverwaltung verhält, wurde im Rundschreiben 17/E geklärt<sup>79</sup>. Die Finanzverwaltung führt aus, dass die Personen, die die Pauschalbesteuerung wählen, mit dem gesamten Einkommen in Italien der Besteuerung unterliegen («full liability to tax»). Es werden nicht nur die inländischen Einkünfte der Besteuerung unterworfen, sondern auch die ausländischen, wenn gleich die Besteuerung der Einkünfte mit einer pauschalen Ersatzsteuer erfolgt. Der normalen Besteuerung unterliegen zudem auch die ausländischen Einkünfte aus Staaten, die von der Anwendung der Pauschalbesteuerung nach Wahl des Steuerpflichtigen ausgeschlossen worden sind. Die Anwendbarkeit der Doppelbesteuerungsabkommen sei daher im Einklang mit Artikel 4, Abs. 1, Satz 2 und dem Kommentar gemäss den Punkten 8.1 und 8.3 zu Artikel 4 des OECD-Musterabkommens. Die Finanzverwaltung weist im Rundschreiben jedoch zutreffend darauf hin, dass in Bezug auf die Begründung der steuerlichen Ansässigkeit für Zwecke der Doppelbesteuerungsabkommen mit Ita-

lien die spezifische Bestimmung des jeweiligen DBA überprüft werden muss, da dieses auch eine anderslautende Regelung vorsehen könnte. So z.B. das DBA Italien-Schweiz, das in Artikel 4, Ziffer 5, Buchstabe b) eine vom OECD Musterabkommen abweichende Regelung enthält.

### 4.7 Verfahren

Jede Person, die vom Ausland nach Italien umzieht und in den letzten neun von zehn Jahren in Italien nicht steuerlich ansässig war, hat das Recht die Option für die Pauschalbesteuerung auszuüben. Die Option wird in der Steuererklärung für das erste Jahr der Anwendung der Pauschalbesteuerung ausgeübt. In der Steuererklärung ist die umfangreiche Checkliste zu den persönlichen und materiellen Beziehungen zum italienischen Territorium zwingend auszufüllen. Zudem ist die Zahlung der Ersatzsteuer innerhalb der gesetzlichen Frist unerlässlich, wobei darauf hingewiesen werden muss, dass die Frist für die Zahlung der Steuer (31. Juli) vor jener der Abgabe der Steuererklärung (31. Oktober) liegt.

### Einholung Ruling zur Anwendbarkeit des Sonderregimes empfohlen

Es ist jedoch möglich vorab, d. h. bevor die Option für die Pauschalsteuer ausgeübt wird und auch bevor der Zuzug nach Italien erfolgt, mit der Finanzbehörde im Rahmen einer verbindlichen Auskunft die Voraussetzung der Nichtansässigkeit in Italien im Beobachtungszeitraum der 9 Jahre überprüfen zu lassen, um Rechtssicherheit über die Anwendbarkeit des Sonderregimes zu erlangen. Im Rahmen des Rulings muss vom Antragsteller der Nachweis über die

<sup>78</sup> Controlled Foreign Company-Rules (Hinzurechnungsbesteuerung).

<sup>79</sup> Weder im Gesetz noch in den Durchführungsbestimmungen gibt es dazu eine Regelung.

Ansässigkeit im Ausland, bzw. die Nichtansässigkeit im Inland erbracht werden. Dieselben Unterlagen müssen jedoch auch von der steuerpflichtigen Person für den Fall einer Kontrolle bereitgehalten werden, wenn diese die Pauschalbesteuerung ohne verbindliche Auskunft in Anspruch nimmt. Das Ruling-Verfahren dauert in der Regel 120 Tage, es kann aber um weitere 60 verlängert werden. Antwortet das Finanzamt auf den Antrag innerhalb von 120 Tagen nicht, gilt der Antrag als angenommen.

### 4.8 Erbschafts- und Schenkungssteuern

Die Option für die Pauschalbesteuerung hat auch Wirkung im Bereich der Erbschafts- und Schenkungssteuer. Durch eine spezifische Regelung, die durch Artikel 1, Abs. 158 des Gesetzes 232/2016 eingeführt wurde, ist während der Gültigkeit der Pauschalbesteuerung die Anwendung der Erbschafts- und Schenkungssteuer nur auf das Vermögen und die Rechte, die sich im Zeitpunkt der Erbschaft bzw. der Schenkung im italienischen Staatsgebiet befinden, beschränkt. Das Vermögen im Ausland und die Rechte im Ausland sind daher von der Erbschafts- und Schenkungssteuer befreit. In den Genuss der Befreiung gelangt daher z. B. auch die Übertragung des ausländischen Vermögens und ausländischer Rechte an Trusts. Laut Finanzverwaltung findet die Begünstigung auch für Familienmitglieder Anwendung, die für die Pauschalsteuer optiert haben.

### 4.9 Sozialversicherungsbeiträge

Im Rahmen der Einführung des Sonderregimes für ausländische Einkünfte ist keine besondere Regelung in Bezug auf die Sozialversicherungsbeiträge eingeführt worden. Sofern die nach Italien umgezogenen Personen Einkünfte aus italienischen Quellen erzielen, unterliegen sie mit diesen Einkünften den allgemeinen Vorschriften der Sozialversicherung. Auf Einkünfte aus Kapi-

talvermögen sind in Italien in der Regel keine Sozialversicherungsbeiträge geschuldet.

### 4.10 Aufenthaltsbewilligung

Um die Zuwanderung der Zielgruppe zu erleichtern, sind besondere Bestimmungen zur Erlangung der Aufenthaltsbewilligung mit Gesetz Nr. 232 vom 11/12/2016, Artikel 1, Abs. 148 eingeführt worden. Die Erlangung der Aufenthaltsgenehmigung für eine Dauer von über 3 Monaten wird gewährt, wenn die Person:

- a) in italienische Staatsschuldverschreibungen für einen Betrag von EUR 2 000 000.– investiert und diese Investition für mindestens zwei Jahre behält;
- b) Risikokapital für EUR 1 000 000.– in eine italienische Gesellschaft oder EUR 500 000.– in eine italienische «Start-up» Gesellschaft investiert und diese Investition für mindestens zwei Jahre hält;
- c) Eine Schenkung mit philanthropischem Charakter von mindestens EUR 1 000 000.– zur Unterstützung eines Projektes des öffentlichen Interesses leistet.

Durchführungsbestimmungen zur konkreten Anwendung der Bestimmungen sind mit Dekret des Wirtschaftsförderungsministeriums (Ministero dello Sviluppo economico) vom 21. Juli 2017 ergangen. Die genauen Informationen können auf der Internetseite des Ministeriums<sup>80</sup> abgerufen werden.

## 5 Praxisrelevante Fragestellungen anhand eines konkreten Falles

Anhand des folgenden Ausgangsfalls werden Fragestellungen aus dem Blickwinkel von Grossbritannien<sup>81</sup>, Italien und der Schweiz beantwortet:

Herr und Frau P.<sup>82</sup> sind russische Staatsangehörige und in Russland wohnhaft. Sie haben zwei erwachsene Kinder. Herr P. ist zu 50% an der russischen Erdgas AG beteiligt. Daneben ist er im Aufsichtsgremium verschiedener europäischer Gesellschaften. Frau P. war bisher nicht erwerbstätig. Sie besitzen eine Villa an der Côte d'Azur inkl. Yacht. Das Ehepaar überlegt sich einen Umzug nach UK/Italien/Schweiz, um vom Pauschalbesteuerungsregime zu profitieren.

Dazu haben Herr und Frau P. folgende Fragestellungen:

### Frage 1

Bestehen Vorschriften zur Staatsbürgerschaft für die Inanspruchnahme der Pauschalbesteuerung?

**Vereinigtes Königreich:** Die Nationalität spielt bei der sog. «Resident but non-domiciled-Besteuerung» keine direkte Rolle.<sup>83</sup>

**Italien:** Nein, die Staatsbürgerschaft spielt keine Rolle.

**Schweiz:** Ja. Es darf bei beiden Ehegatten keine schweizerische Staatsangehörigkeit bestehen.

### Frage 2

Herr und Frau P. hielten sich bereits früher im Vereinigten Königreich / in Italien / in der Schweiz auf. Ist dies ein Hindernis?

**Vereinigtes Königreich:** Nein, insofern sie nicht in 15 während der letzten 20 Jahre im Vereinigten Königreich gelebt haben.

**Italien:** Nein; wenn sie in den letzten 10 Jahren 9 Jahre nicht in Italien (nach nationalem Recht) steuerlich ansässig waren.

**Schweiz:** Nein, falls sie in den letzten 10 Jahren in der Schweiz nicht unbeschränkt steuerpflichtig waren.

### Frage 3

Erhalten Herr und Frau P. eine Aufenthaltsbewilligung? Welches sind die Voraussetzungen? Sind die Kinder miteinbezogen?

**Vereinigtes Königreich:** Personen aus der EU, dem EWR oder der Schweiz brauchen keine Aufenthaltsbewilligung um im Vereinigten Königreich zu leben oder von der Pauschalbesteuerung zu profitieren. Die minderjährigen Kinder der Familien können auch im Vereinigten Königreich leben.

**Italien:** Zum Erhalt der Aufenthaltsbewilligung sind Begünstigungen vorgesehen. Sie sind an bestimmte Investitionen in Italien gekoppelt.

**Schweiz:** Als Drittstaatsangehörige, d. h. nicht EU-/EWR-Staatsangehörige, haben Herr und Frau P. keinen Anspruch auf eine Aufenthaltsbewilligung. Herr und Frau P. dürfen keine Erwerbstätigkeit ausüben, müssen mindestens 55 Jahre alt sein und eine besondere persönliche Beziehung zur Schweiz aufweisen (z. B. frühere

<sup>80</sup> <https://investorvisa.mise.gov.it/index.php/it/>, besucht am 03.08.2018.

<sup>81</sup> Vereinigtes Königreich von Grossbritannien und Nordirland. Nachstehend wird die Kurzform Vereinigtes Königreich verwendet.

<sup>82</sup> Namenswahl beispielhaft.

<sup>83</sup> Vgl. weitere Präzisierung unter der Antwort zur Frage 5.12 (Vereinigtes Königreich).

## PAUSCHALBESTEUERUNGSSYSTEME

Aufenthalte). Die Erteilung einer Aufenthaltsbewilligung aus gewichtigen fiskalischen Interessen ist möglich. Die Kinder sind grundsätzlich nicht miteinbezogen, ein Familiennachzug ist jedoch möglich, sofern die Kinder noch in der Ausbildung sind.

### Frage 4

Können Herr und Frau P. im Vereinigten Königreich / in Italien / in der Schweiz Immobilien erwerben?

**Vereinigtes Königreich:** Ja.

**Italien:** Ja, der Erwerb von Immobilien ist möglich.

**Schweiz:** Ja, der Erwerb eines selbstbewohnten Eigenheimes ist möglich. Der Erwerb von selbst genutzten Ferienliegenschaften ist beschränkt zulässig (Kontingent). Der Erwerb von Gewerbeimmobilien ist unbeschränkt zulässig. Inhaber einer Niederlassungsbewilligung (normalerweise nach 10 Jahren Aufenthalt) unterliegen keinerlei Beschränkungen mehr.

### Frage 5

Bestehen im DBA mit Russland (oder mit anderen Ländern) Einschränkungen im Falle der Pauschalbesteuerung?

**Vereinigtes Königreich:** Nein.

**Italien:** DBA mit Russland nein; DBA Schweiz, ja (Art. 5); DBA Deutschland ja (Art.17).

**Schweiz:** Nein. Die DBA mit Belgien, Deutschland, Italien, Kanada, Norwegen, Österreich, USA und Frankreich enthalten Einschränkungen.

### Frage 6

Gibt es ein steuerbares Mindesteinkommen / Mindestvermögen? Gibt es eine minimal zu entrichtende Steuer? Müssen ausländische Vermögenswerte deklariert werden?

**Vereinigtes Königreich:** Es besteht kein Mindesteinkommen. Insofern man für die sog. «Resident but non-domiciled»-Besteuerungsbasis qualifiziert ist, bestehen keine Anforderung ausländische Vermögenswerte zu deklarieren, wenn dieses Vermögen ausserhalb des Vereinigten Königreichs bleibt.

**Italien:** Mindeststeuer EUR 100 000.-; Familienmitglieder EUR 25 000.-.

Grundsätzlich muss das ausländische Vermögen nicht deklariert werden. Ausnahme für qualifizierte ausländische Beteiligungen, die in den ersten fünf Jahren deklariert werden müssen.

**Schweiz:** Mindesteinkommen als höchster Betrag von: a) CHF 400 000.-, b) weltweiter Lebensaufwand der Familie, inkl. bspw. Haus und Yacht in Südfrankreich, c) Summe aller Einkünfte aus Schweizer Quelle und allfälliger DBA-Staaten. Die Bemessungsgrundlagen sind in den Kantonen teilweise unterschiedlich.

### Frage 7

a Herr P. erhält Dividenden aus der Erdgas AG. Fallen diese in die Bemessungsgrundlage?

**Vereinigtes Königreich:** Die Dividenden werden im Vereinigten Königreich nur besteuert insofern diese in das Vereinigte Königreich überwiesen werden.

**Italien:** Ja, die Steuern auf den Dividenden werden mit der Steuerpauschale abgegolten.

**Schweiz:** Nein. Diese müssen nur in die Kontrollrechnung einbezogen werden, falls die Rückerstattung der Quellensteuer geltend gemacht wird.

b Herr P. verkauft die Beteiligung an der Erdgas AG mit Gewinn. Welches sind die Steuerfolgen?

**Vereinigtes Königreich:** Wenn die Erdgas AG eine ausländische Gesellschaft ist und wenn der

Kapitalgewinn ausserhalb des Vereinigten Königreichs bleibt, ist der Gewinn steuerfrei. Wenn Herr P. das Kapital in der Zukunft ins Vereinigte Königreich überweist, würde der Gewinn per Überweisungszeitpunkt besteuert.

**Italien:** In den ersten 5 Jahren nach dem Zuzug ist der Veräußerungsgewinn steuerpflichtig, da es sich um eine qualifizierte Beteiligung handelt. Die Anerkennung des Verkehrswertes erfolgt zum Zeitpunkt des Zuzuges. Ab dem 6. Jahr ist die Besteuerung durch die Pauschalsteuer abge-  
golten.

**Schweiz:** Es handelt sich um Einkünfte aus ausländischer Quelle. Ausserdem sind Kapitalgewinne auf Aktien im Privatvermögen in der Schweiz in der Regel steuerfrei.

### Frage 8

**a** Wie werden die Vergütungen von Herrn P. aus seinen europäischen Mandaten besteuert?

**Vereinigtes Königreich:** Wenn Herr P. seine Beschäftigung im Vereinigten Königreich ausführt, wird sein Einkommen normalerweise im Vereinigten Königreich voll besteuert. Wenn «split contracts» bestehen (zum Beispiel, ein Vertrag mit einer britischen Gesellschaft und ein zweiter Vertrag mit einer deutschen Gesellschaft, kann in begrenzten Situationen, nur das Einkommen aus dem britischen Vertrag automatisch im Vereinigten Königreich versteuert werden, wenn das ausländische Einkommen ausserhalb des Vereinigten Königreichs verbleibt und alle Aktivitäten dieses zweiten Vertrags im anderen Land ausgeführt wurden.

**Italien:** Werden Mandate in nicht italienischen Gesellschaften ausgeübt, wird die Tätigkeit im Ausland erbracht und wird die Vergütung von einer ausländischen Gesellschaft bezahlt, handelt es sich um ausländische Einkünfte, die in die Pauschalbesteuerung fallen. Wenn jedoch ein Teil der Tätigkeit in Italien erbracht wird, dann

ist dieser Teil normal steuerpflichtig.

**Schweiz:** Keine Besteuerung in der Schweiz.

**b** Kann Herr P. ein Mandat im Vereinigten Königreich / in Italien / in der Schweiz ausüben?

**Vereinigtes Königreich:** Ja. Das Einkommen, welches aus dem britischen Mandat resultiert, würde voll im Vereinigten Königreich steuerbar sein.

**Italien:** Ein Mandat in Italien unterliegt der unbeschränkten Steuerpflicht.

**Schweiz:** Eine der zentralen Voraussetzungen zur Anwendung der Aufwandbesteuerung ist das Fehlen der Erwerbstätigkeit in der Schweiz. Für allfällige entschädigungslose Mandatstätigkeiten sind kantonale Praxen und Schwellenwerte zu berücksichtigen.

### Frage 9

Kann sich Frau P. selbständig machen und eine Galerie eröffnen?

**Vereinigtes Königreich:** Ja. Das selbständige Erwerbseinkommen aus der Galerie würde im Vereinigten Königreich voll steuerbar sein, weil es aus einer britischen Quelle stammt.

**Italien:** Ja, Frau P. kann sich selbständig machen. Für die Tätigkeit in Italien unterliegt sie der unbeschränkten Steuerpflicht.

**Schweiz:** Nein. Eine selbständige Erwerbstätigkeit in der Schweiz ist nicht zulässig. Eine selbständige Erwerbstätigkeit im Ausland wäre möglich.

### Frage 10

Herr P. möchte die Anteile an der Erdgas AG seinen Kindern schenken. Welches sind die Steuerfolgen lebzeitig bzw. im Todesfall?

**Vereinigtes Königreich:** Das Vereinigte Königreich kennt keine Schenkungssteuer, sodass

## PAUSCHALBESTEUERUNGSSYSTEME

dieser Transfer am Anfang steuerfrei ist. Wenn Herr P. nach der Schenkung noch mindestens sieben Jahre lebt, resultiert keine Erbschaftssteuerlast.

**Italien:** Während der Gültigkeit der «Pauschalbesteuerung» unterliegt die Übertragung der Anteile durch Schenkung oder Erbschaft keiner Schenkungs- und Erbschaftssteuer.

**Schweiz:** In den meisten Kantonen besteht keine Sonderregelung. Entsprechend wäre die Schenkung/Vererbung an die Kinder steuerfrei (ausgenommen Kantone Neuenburg, Waadt und Appenzell-Innerrhoden). In den Kantonen Genf und Jura unterliegen Schenkungen/Erbschaften von aufwandbesteuerten Personen an ihre Kinder der Schenkungs- und Erbschaftssteuer.

### Frage 11

Wie lange können Herr und Frau P. von der Pauschalbesteuerung profitieren?

**Vereinigtes Königreich:** Die Dauer ist auf maximal 15 Jahre beschränkt. Allerdings lebt dieser Zeitraum wieder auf, insofern man für 6 Jahre ausserhalb des Vereinigten Königreichs gelebt hat.

**Italien:** Die Dauer ist auf maximal 15 Jahre beschränkt.

**Schweiz:** Es besteht keine zeitliche Beschränkung.

### Frage 12

Können Herr und Frau P. inkl. Kinder einen Pass/die Staatsbürgerschaft beantragen?

**Vereinigtes Königreich:** Die Nationalität spielt bei der sog. «Resident but non-domiciled-Besteuerung» keine direkte Rolle. Man kann, zum Beispiel, die britische Staatsbürgerschaft erwerben, sein Domizil ausserhalb des Vereinigten Königreichs halten und vom Non-domiciled-Besteuerungs-System Gebrauch machen.

**Italien:** Die Staatsbürgerschaft spielt bei der Pauschalbesteuerung keine Rolle. Sowohl italienische als auch ausländische Staatsbürger können die Pauschalbesteuerung in Anspruch nehmen, wenn die anderen Voraussetzungen erfüllt sind.

**Schweiz:** Nein. Sobald Herr und/oder Frau P. die Schweizer Staatsbürgerschaft erhalten, fällt die Aufwandbesteuerung dahin. Dies gilt nicht, wenn die Kinder die Schweizer Staatsbürgerschaft erwerben. Allerdings ist dann in Zukunft keine Aufwandbesteuerung der Kinder möglich.

### Frage 13

Unterliegen Herr und Frau P. der Sozialversicherung?

**Vereinigtes Königreich:** Wenn Herr oder Frau P. im Vereinigten Königreich einer Erwerbstätigkeit nachgehen würden, würde normalerweise eine britische Sozialversicherungspflicht resultieren.

**Italien:** Im Rahmen der Einführung des Sonderregimes für ausländische Einkünfte, ist keine besondere Regelung in Bezug auf die Sozialversicherungsbeiträge eingeführt worden. Sofern die nach Italien umgezogenen Personen Einkünfte aus italienischen Quellen erzielen, unterliegen sie mit diesen Einkünften den allgemeinen Vorschriften der Sozialversicherung. Auf Einkünfte aus Kapitalvermögen sind in Italien in der Regel keine Sozialversicherungsbeiträge geschuldet.

**Schweiz:** Ja. Herr und Frau P. müssen eine Kranken- und Unfallversicherung abschliessen. Ausserdem müssen sie als Nichterwerbstätige Beiträge an die staatliche Alters- und Hinterlassenenversicherung im Umfang von max. CHF 23 900.– pro Person leisten.

## 6 Zusammenfassung der Erkenntnisse

Die Besteuerung nach dem Aufwand in der Schweiz und die britische «Taxation on Remittance Basis» bzw. die Besteuerung als «Resident but not domiciled» haben eine lange historische Tradition. Die mit Wirkung ab 1. Januar 2017 eingeführte italienische Pauschalsteuer hingegen ist ganz neu und soll den Wettbewerbsnachteil Italiens gegenüber anderen Ländern beseitigen.

Sowohl die Besteuerung nach dem Aufwand in der Schweiz und die britische «Taxation on Remittance Basis» bzw. die Besteuerung als «Resident but not domiciled» wurden jüngst reformiert. Die Auswirkungen der Verschärfungen der Bedingungen wird die Zukunft zeigen.

Im Gegensatz zur britischen «Taxation on Remittance Basis» bzw. zur Besteuerung als «Resident but not domiciled», wo die Grundprinzipien auf dem traditionellen britischen Fallrecht und den allgemeinen Rechtskonzepten basieren und nicht spezifisch dem Steuerrecht entstammen, sowie erst jüngst von der Regierung formalisiert wurden, bestehen bei der Besteuerung nach dem Aufwand in der Schweiz und bei der italienischen Pauschalsteuer formelle gesetzliche Grundlagen.

Die Besteuerung nach dem Aufwand in der Schweiz ist lediglich für ausländische Staatsangehörige möglich. Für die britische «Taxation on Remittance Basis» bzw. für die Besteuerung als «Resident but not domiciled» und für die italienische Pauschalsteuer bietet die Frage der Staatsangehörigkeit kein Ausschlusskriterium für die Option der Pauschalbesteuerung.

Das Fehlen der Erwerbstätigkeit als Ausschlusskriterium und zentrale Voraussetzung zur Anwendung der Besteuerung nach dem Aufwand in der Schweiz macht die Aufwandbesteuerung im Vergleich zu den Regimen in Grossbritan-

nien und Italien weniger attraktiv. So werden in Grossbritannien und Italien Einkünfte aus Erwerbstätigkeiten zwar ordentlich besteuert, jedoch ist die Erwerbstätigkeit nicht ausgeschlossen.

Hinsichtlich der Auswirkungen und der Anwendbarkeit von Doppelbesteuerungsabkommen ist bei der britischen «Taxation on Remittance Basis» bzw. bei der Besteuerung als «Resident but not domiciled» die Frage der Überweisung von ausländischen Einkünften ins Vereinigte Königreich zentral. Bei der Besteuerung nach dem Aufwand in der Schweiz und bei der italienischen Pauschalsteuer sind die spezifischen Bestimmungen der anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommen zu prüfen und zu beachten. Natürliche Personen, die nicht im Vereinigten Königreich domiziliert sind und zur Besteuerung auf «Remittance-Basis» berechtigt sind, können sich einfach registrieren lassen um eine britische Steuererklärung einzureichen. Für die Besteuerung nach dem Aufwand in der Schweiz und für die italienische Pauschalsteuer wird empfehlenermassen im Rahmen eines verbindlichen Steuerrulings optiert.

Gibt es bei der italienischen Pauschalsteuer klare Fristen, so haben Steuerpflichtige bei der Besteuerung nach dem Aufwand in der Schweiz bis zur rechtskräftigen Veranlagung die Möglichkeit, vom Recht auf Pauschalbesteuerung Gebrauch zu machen.

Die Option für die italienische Pauschalbesteuerung hat auch Wirkung bei der Erbschafts- und Schenkungssteuer. Das Vereinigte Königreich verfügt nicht über ein System der Schenkungssteuer als solches. Vermögensübertragungen sind aber im Einzelfall zu prüfen. Die Besteuerung nach dem Aufwand in der Schweiz umfasst nicht die Erbschafts- und Schenkungssteuern.

Pauschalbesteuerte Personen sind in allen drei

---

## PAUSCHALBESTEUERUNGSSYSTEME

Ländern nicht grundsätzlich von der Sozialversicherungspflicht ausgenommen.  
Hinsichtlich der Aufenthaltsbewilligungen sind die länderspezifischen Bestimmungen anwendbar.

Sämtliche drei Pauschalbesteuerungsregime haben wohlhabende mobile Steuerpflichtige im Fokus. Welches Steuerregime sich im Einzelfall für eine steuerpflichtige Person eignet, ist unter Mithilfe eines Steuerspezialisten zu beurteilen.