

Protokoll zum
Bochumer Steuerseminar für Praktiker und Doktoranden
Vom 24. Juni 2011*

Dr. iur. Hermann Thebrath

Rechtsanwalt und Notar,
Fachanwalt für Steuerrecht,
Schalksmühle/Zürich

**„Überlegungen und Erfahrungen zum
schweizerischen Steuerrecht“**

*Dipl.-Finanzwirtin Diana Klesen, Lehrstuhl für Steuerrecht, Bochum.

1.	Einleitung	2
2.	Steuer- und Abgabenquoten im internationalen Vergleich	3
3.	Das Schweizerische Steuersystem in Grundzügen	3
4.	Steuerharmonisierung	5
5.	Höhe der Steuereinnahmen der öffentlichen Haushalte 2008	5
6.	Prinzipien der schweizerischen Steuergesetzgebung	6
6.1	Grundsatz der Rechtsgleichheit (Art. 8 BV)	6
6.2	Grundsatz der Wirtschaftsfreiheit (Art. 27 und 94-107 BV)	6
6.3	Grundsatz der Eigentumsgarantie (Art. 26 BV).....	6
6.4	Grundsatz der Glaubens- und Gewissensfreiheit (Art. 15 BV).....	6
6.5	Verbot der Doppelbesteuerung	6
6.6	Verbot ungerechtfertigter Steuervergünstigungen (Art. 129 Abs. 3 BV)	7
7.	„Pauschalbesteuerung“ - Die Besteuerung nach dem Aufwand	7
7.1	Subjektive Voraussetzungen und Dauer der Aufwandsbesteuerung	7
7.2	Bemessungsgrundlage Lebensaufwand	8
7.3	Zukunftsperspektive	10
8.	Gesetzgebungskompetenz	11
9.	Steuertarif/Steuerfuß allgemein	11
10.	Veranlagung natürlicher Personen zur Einkommen- und Vermögensteuer.....	11
11.	Steuerabzug (Steuerberechnung) und –bezug der dBSt.....	12
12.	Steuerbelastung in der Schweiz	13
13.	Die einzelnen Steuerarten in der Schweiz.....	13
13.1	Einkommensteuer natürlicher Personen.....	13
13.2	Gewinnsteuer juristischer Personen	14
13.3	Eidgenössische Verrechnungssteuer	15
13.4	Wehrpflichtersatzabgabe.....	15
13.5	Mehrwertsteuer	15
13.6	Vermögensteuer	16
13.7	Erbschaft- und Schenkungsteuer.....	17
14.	Steuerregisterauskünfte an Dritte	17
15.	Änderung rechtskräftiger Veranlagungen	18
16.	Behörden und Veranlagungsverfahren.....	18
17.	Rechtsmittelverfahren und Instanzenzug	19
18.	Sicherung der Steuer	19
19.	Steuerfahndung	19
20.	Schweizerische Sozialversicherung	20
21.	Personenfreizügigkeitsabkommen (FZA)	20
22.	„Blüten“ von Bargeldkontrollen	21

1. Einleitung

Einleitend stellt *Herr Dr. Thebrath* den Verlauf seines Vortrags dar. Ziel sei es, einen Überblick über das schweizerische Steuersystem zu geben und dabei Praxiserfahrungen einfließen zu lassen. Er weist darauf hin, dass sein Haupttätigkeitsschwerpunkt in der Praxis, die Schnittstelle zwischen deutschem und schweizerischem Steuerrecht insb. mit DBA-Recht, nicht Gegenstand seines Vortrags sei.

Herr Dr. Thebrath beginnt seinen Vortrag mit dem Beispiel eines Steuerbürgers, der von Deutschland in die Schweiz auswandert. Dabei zeigt er auf, wie im Vergleich zu Deutschland die Schweiz aktiv um Steuerbürger wirbt. Als Beispiele führt er Werbemaßnahmen des Kantons Appenzell auf, das auf einem Bonbondosendeckel mit Slogan wie: „Steuerstabil, staatschlank, streiklos, schweizerisch, (Mittel-)Stand(-ort) Appenzell“ und Steuerberechnung auf einem Bierdeckel mit dem Slogan: „Unsere Steuern passen auf einen Bierdeckel, und Sie zu Appenzell. [...] Sie sind uns willkommen.“ wirbt. *Herr Dr. Thebrath* kommentiert dies damit, dass die schweizerische Steuererklärung zwar derartig einfach nicht sei, aber jedenfalls einfacher als die deutsche.

2. Steuer- und Abgabenquoten im internationalen Vergleich

Herr Dr. Thebrath vergleicht anhand von Statistiken zunächst die Steuerbelastung in % des BIP, welche in Deutschland (2009: 22,6%) und Schweiz (2009: 23,2%) jeweils knapp über 20% liege. Sodann stellt er die Abgabenquoten Deutschlands (2009: 37,0%) und der Schweiz (30,3%) gegenüber und verdeutlicht damit, dass die Abgabenquote in der Schweiz um knapp 7% geringer sei als in Deutschland.

3. Das Schweizerische Steuersystem in Grundzügen

Herr Dr. Thebrath weist darauf hin, dass das Steuersystem dreigliedrig sei, da es die Steuern des Bundes, der Kantone und der Gemeinden umfasse. Die Schweiz bestehe aus 26 autarken Kantonen. *Herr Dr. Thebrath* wolle daher im Folgenden eine Parallele des Verhältnisses der Schweiz zu den Kantonen einerseits zu dem der EU gegenüber den Mitgliedstaaten andererseits ziehen.

Im Folgenden gibt *Herr Dr. Thebrath* einen Überblick über die Entwicklung der öffentlichen Haushalte in der Schweiz. Durch frühzeitiges Einführen einer Schuldenbremse in 2003 als Reaktion auf die Verschlechterung der öffentlichen Haushalte nach Platzen der Börsenblase 2001 bis 2002, sei es der Schweiz in 2008 gelungen, trotz der Finanzkrise bei Bund, Kantonen und Gemeinden Überschüsse zu erzielen. In 2009 habe es kaum Auswirkungen der einsetzenden Rezession beim Bund gegeben, welcher einen Überschuss von 2,3 Milliarden Franken erwirtschaftet und zudem rund 20 Milliarden CHF Schulden abgebaut habe. Der in Art. 126 Abs.1 der Bundesverfassung (BV) niedergelegte Verfassungsauftrag laute, Ausgaben und Einnahmen auf Dauer im Gleichgewicht zu halten.

Herr Dr. Thebrath listet auf, dass die Einnahmen des Bundes im Wesentlichen aus Einkommensteuer, MwSt., Stempelabgaben, Zöllen, Besonderen Verbrauchsteuern, etc. erwirtschaftet würden.

Darüber hinaus, erläutert *Herr Dr. Thebrath*, habe jedes der 26 Kantone seine eigenen Steuergesetze, sodass es zwischen den Kantonen zu unterschiedlichen Belastungen komme. Die Kantone hätten die Möglichkeit zur Erhebung von Steuern auf Einkommen, Vermögen (VSt werde je-

doch nicht in allen Kantonen erhoben), Erbschaften/Schenkungen, Kapitalgewinne, Grundstücksgewinne, u.a. sofern dies nicht durch die BV begrenzt wird. Insbesondere gebe es kein Verbot der Steuererhebung gleichartiger direkter Steuern sowohl in Bund als auch in Kantonen. Einer Steuergerechtigkeitsinitiative Ende November 2010, die eine relativ hohe kantonale Mindestbesteuerung (z.B. 22% ab 250.000 CHF Einkommen) vorsah, habe das Schweizer Volk eine klare Abfuhr erteilt und sich zu einer liberalen Wirtschaftsordnung bekannt.

Herr Dr. Thebrath führt an, dass die 2.600 Gemeinden in der Schweiz die Befugnis zur Erhebung eigener kommunaler Steuern, z.B. als Zuschläge im Rahmen kantonaler Grundtarife, oder als Zuschläge zur geschuldeten Kantonsteuer hätten, sofern sie durch die übergeordneten Kantone dazu ermächtigt seien. Die Steuerhoheit der Gemeinden gliedere sich in Steuern auf Einkommen, Vermögen und andere direkte Steuern einerseits, und Besitz- und Aufwandsteuern andererseits. Als Besonderheit stellt *Herr Dr. Thebrath* die Gewerbesteuer, die nur Gemeinden im Kanton Genf erheben dürfen, sowie die Lotteriesteuer heraus, auf die er im Folgenden noch eingehen werde. Auch die Handänderungssteuer hebt er hervor. Sie sei als Rechtsverkehrssteuer mit der deutschen Grunderwerbsteuer vergleichbar, gehe aber insoweit über die deutsche GrEST hinaus, als dass in einigen Kantonen u.a. auch die Belastung von Grundstücken mit privatrechtlichen Dienstbarkeiten (z.B. Wegerecht) erfasst werde. Oftmals werde auch die wirtschaftliche Handänderung besteuert, d.h. bei Wechsel der Verfügungsgewalt ohne Übertragung im Grundbuch. Typische Fälle seien u.a. Kettengeschäfte, bei denen eine Besteuerung des End-, nicht des Zwischenerwerbs erfolge. Steuerschuldner sei in den jeweiligen Kantonen der Veräußerer, der Erwerber oder auch der Notar (Kanton Genf), welcher von dem auf dem Notar-Anderkonto vereinnahmten Kaufpreis die Steuer abführen müsse und nur den Restkaufpreis auskehren dürfe. Als weitere Besonderheit werde als Bemessungsgrundlage in einigen Kantonen der sog. „amtliche Wert“ angesetzt. Anders als im deutschen Recht, kenne das Schweizer Recht kein Bewertungsg. Vielmehr setze in den Kantonen der Schweiz eine in die Finanzverwaltung eingegliederte aber eigenständige Schätzungskommission den „amtlichen Wert“ fest, welcher dann sämtlichen Bewertungen (z.B. zu Zwecken der ErbSt, VSt) zugrunde gelegt würde.

Als „Bundessteuern auf dem Einkommen“ sowie andere direkte Steuern nennt *Herr Dr. Thebrath* in der Schweiz die Direkte Bundessteuer (dBSt) - auf Einkommen natürlicher Personen und auf Gewinn der jur. Person-, Eidgenössische Verrechnungssteuer, Eidgenössische Spielbankenabgabe, Wehrpflichtersatzabgabe. Darüber hinaus erhebe der Bund Verbrauchssteuern sowie andere indirekte Steuern (MwSt; Eidgenössische Stempelabgaben; Tabaksteuer; Biersteuer; Mineralölsteuer, letztere bei Benzin ca. 15 ct/ltr. Benzin geringer als in Deutschland; Automobilsteuer; Steuern auf Spirituosen, in 2009 Reinertrag v. ca. 270 Mill. CHF; Zölle).

Herr Dr. Thebrath zeigt auf, dass die dBSt zwei Rechtsgrundlagen habe, Art. 182 BV und das Bundesgesetz über die Direkte Bundessteuer v. 14.12.1909 (DBG). Das DBG sei beschränkt auf die Besteuerung des Einkommens bei natürlichen und Gewinn bei jur. Personen. *Herr Dr. Theb-*

rath erläutert, dass Veranlagung und Bezug durch die Kantone für den Bund unter Bundesaufsicht erfolge. Seit 1.1.2008 komme das Steueraufkommen zu 83% dem Bund, zu 17% den Kantonen zu Gute.

In Art. 3 BV, so *Herr Dr. Thebrath*, sei die föderalistische Ordnung des Bundesstaates Schweiz niedergelegt. Es ergebe sich folgende Dreistufigkeit: Die Kantone seien souverän, soweit ihre Souveränität nicht durch die BV beschränkt sei; sie übten alle Rechte aus, die nicht dem Bund übertragen seien. Der Bund verfüge über diejenigen Hoheitsrechte, die durch BV ausdrücklich eingeräumt würden. Die Autonomie der Gemeinden werde durch kantonales Recht bestimmt.

4. Steuerharmonisierung

Herr Dr. Thebrath erläutert, dass 1997 ein Beschluss von Volk und Ständen eine „kleine“ Einschränkung der Kantone bei der Ausgestaltung ihrer Steuergesetze durch Verfassungsartikel (Art. 129 BV) betreffend Harmonisierung der direkten Steuern vom Einkommen und Vermögen bzw. vom Gewinn und Kapital erfahren habe. Das „Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden“ (StHG), in Kraft getreten am 1.1.1993, sei einfach und verständlich zu lesen und statuiere Grundsätze bzgl. Steuerpflicht, Gegenstand, zeitlicher Bemessung, Verfahrensrecht und Steuerstrafrecht. Als Rahmengesetz habe es den Kantonen eine Frist von 8 Jahren zur Angleichung der Gesetzgebung in den Kantonen gegeben. Nach Fristablauf wäre bei Verstoß kantonalen Steuerrechts das Bundesrecht direkt anzuwenden gewesen. Zu einem Verstoß ist es nach Aussage von *Herrn Dr. Thebrath* jedoch nicht gekommen. Lediglich die Bestimmung von Steuertarifen, Steuersätzen und Steuerfreibeträgen bleibe Sache der Kantone (Art. 129 Abs. 1 und 2 BV, Art. 1 Abs. 3 StHG). *Herr Dr. Thebrath* betont, dass folglich durch das StHG keine materielle Steuerharmonisierung erfolge. *Herr Prof. Seer* fragt, ob die Kantone die Steuerverwaltungshoheit für den Bund hätten. *Herr Dr. Thebrath* bejaht dies und ergänzt, dass sich der Bund jedoch jederzeit in das Verfahren einmischen könne.

5. Höhe der Steuereinnahmen der öffentlichen Haushalte 2008

Die Steuereinnahmen im Jahr 2008 haben, so *Herr Dr. Thebrath*, insgesamt ca. 122 Milliarden CHF betragen, wobei auf den Bund: 58,836 Milliarden CHF, auf die Kantone 38,641 Milliarden CHF, sowie auf die Gemeinden 24,074 Milliarden CHF entfallen seien. Die größte Ertragsquelle beim Bund seien die Verbrauchssteuern (indirekte Steuern), hauptsächlich MwSt. und Mineralölsteuern gewesen, sowie die direkten Steuern (hauptsächlich die direkte Bundessteuer [dBSt]), die ca. 1/3 der Einnahmen ausgemacht hätten. Bei den Kantonen und Gemeinden seien wichtigste Steuerquellen die Einkommen- und Vermögensteuern für natürliche Personen sowie Ertrag- und Kapitalsteuern für juristische Personen gewesen. In 2008 hätten 89,7% der Fiskaleinnahmen diese Steuern betroffen.

6. Prinzipien der schweizerischen Steuergesetzgebung

Herr Dr. Thebrath betont, eine Besonderheit des schweizerischen Steuerrechts liege darin, dass im Gegensatz zum deutschen Recht, wichtige Prinzipien der Steuergesetzgebung sich nicht nur aus der Verfassung entwickeln ließen, sondern direkt in der BV geregelt seien. Als wichtige Prinzipien nennt er:

6.1 Grundsatz der Rechtsgleichheit (Art. 8 BV)

Dieser Grundsatz sei mit dem aus Art. 3 (des deutschen) GG abgeleiteten vergleichbar und umfasse das Verbot sachlich nicht begründeter Ungleichbehandlung bei Gesetzgebung und Gesetzesanwendung. Dies konkretisiere sich im Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Bei Verletzung durch letztinstanzliche kantonale Entscheide sei die Beschwerde (in öffentlichen Angelegenheiten) beim Schweizerischen Bundesgericht in Lausanne statthaft. *Herr Dr. Thebrath* betont, dass es eine eigene Steuergerichtsbarkeit nicht gebe.

6.2 Grundsatz der Wirtschaftsfreiheit (Art. 27 und 94-107 BV)

Dieser Grundsatz beinhalte das Verbot der Beeinträchtigung der Wirtschaftsfreiheit durch steuerrechtliche Vorschriften oder Maßnahmen. Er umfasse auch die Untersagung der Erhebung bestimmter Gewerbesteuern mit vorwiegend gewerbepolitisch verbotendem Charakter. Die daraus resultierende Untersagung der Einführung spezieller Gewerbesteuern (z.B. Versuch der Herabsetzung der Konkurrenzfähigkeit bestimmter Betriebsarten durch besondere Steuerarten) zwecks Eingriffs in das freie Spiel des wirtschaftlichen Wettbewerbs durch die kantonalen Gesetzgeber führe nach Auffassung von *Herrn Dr. Thebrath* mutmaßlich dazu, dass eine Gewerbesteuer überhaupt nur von einem Kanton (Genf) erhoben wird.

6.3 Grundsatz der Eigentumsgarantie (Art. 26 BV)

Gegen den Grundsatz der Eigentumsfreiheit sei –entsprechend der Kirchhof’schen Philosophie – verstoßen, wenn eine Steuerbelastung konfiskatorischen, d.h. enteignenden Charakter annehme.

6.4 Grundsatz der Glaubens- und Gewissensfreiheit (Art. 15 BV)

Herr Dr. Thebrath führt an, dass keine Erhebung von Kirchensteuern von Personen erfolgen könne, die sich nicht zur betreffenden Religionsgemeinschaft bekennen. Nach Rechtsprechung des Bundesgerichts können sich auf diese Verfassungsvorschrift im Gegensatz zu den übrigen nur natürliche, nicht juristische Personen berufen.

6.5 Verbot der Doppelbesteuerung

Zudem erläutert *Herr Dr. Thebrath*, dass Art. 127 Abs. 3 BV ein Verbot interkantonaler Doppelbesteuerung enthalte. Auch kodifiziere Art. 24 BV den Verfassungsgrundsatz der Niederlassungsfreiheit. Hierin sei eine Parallele zur EU-Grundfreiheit zu sehen. Aus der Niederlassungs-

freiheit lasse sich indirekt das Verbot der Doppelbesteuerung ableiten: Ein- und dieselbe Person dürfe auf dem gleichen Steuergegenstand (z.B. Lohn) für den gleichen Zeitraum nicht von mehreren Kantonen besteuert werden. Der Bund sei durch Verfassung zum Treffen notwendiger Maßnahmen gegen Doppelbesteuerung ermächtigt, bis heute sei jedoch kein solches Bundesgesetz erlassen. Stattdessen aber sei umfangreiche Rechtsprechung des obersten Gerichtshofes (Schweizerisches Bundesgericht) ergangen, sodass das Verbot interkantoraler Doppelbesteuerung praktisch funktioniere. *Herr Dr. Thebrath* stellt heraus, dass das Doppelbesteuerungsverbot nur bei konkurrierenden Ansprüchen zweier oder mehrerer Kantone greife, nicht aber im Verhältnis zwischen Bund und Kanton gelte. Auch das Verbot internationaler Doppelbesteuerung sei in der BV geregelt und werde durch DBAs umgesetzt.

6.6 Verbot ungerechtfertigter Steuervergünstigungen (Art. 129 Abs. 3 BV)

Der Bund habe die Kompetenz, gegen Missbräuche gesetzlich einzuschreiten, wovon er bisher noch keinen Gebrauch gemacht habe, da die Kantone durch interkantonale Konkordate über den Ausschluss von Steuerabkommen freiwillig Abhilfe geschaffen hätten. *Herr Dr. Thebrath* merkt an, dass ein solches Vorgehen innerhalb der EU wünschenswert sei.

7. „Pauschalbesteuerung“ - Die Besteuerung nach dem Aufwand

Herr Dr. Thebrath setzt seinen Vortrag mit dem Thema „Pauschalbesteuerung“ fort und betont dabei, dass es sich um eine schweizerische Spezialität handle und er die von der Schweiz verwendete Terminologie „Besteuerung nach dem Aufwand“ für richtiger halte. Bei der Pauschalbesteuerung handle es sich um ein vereinfachtes Veranlagungsverfahren, bei dem durch Schätzung der Bemessungsgrundlage im Rahmen einer Ermessensveranlagung eine Besteuerung nach dem (Lebens-) Aufwand vorgenommen werde. Als Rechtsgrundlagen für dieses Verfahren nennt er das Steuerharmonisierungsgesetz, welches die Möglichkeit der Pauschalbesteuerung erwähne, ein Interkantonales Konkordat über den Ausschluss von Steuerabkommen, Art. 14 dBSStG, Kantonale Steuergesetze, Art. 5 Abs.1 der VO über die Besteuerung nach dem Aufwand bei der direkten Bundessteuer und Art. 14 Abs. 3 DBG i.V.m. Ziff. 4.2 des Kreis Schreibens der Eidgenössischen Steuerverwaltung über die Besteuerung nach dem Aufwand bei der direkten Bundessteuer v. 3.12.1993. Letzterem sei eine hohe Relevanz im Verhältnis zu anderen Staaten zuzuschreiben. Zudem gebe es Schreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung, welche mit den Schreiben des BMF vergleichbar seien.

7.1 Subjektive Voraussetzungen und Dauer der Aufwandsbesteuerung

Als subjektive Voraussetzungen für die Besteuerung nach dem Aufwand nennt *Herr Dr. Thebrath*: erstmaliger steuerrechtlicher Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz, alternativ mindestens zehnjährige Landesabwesenheit oder Mindestaufenthaltsdauer von 90 Tagen p.a. in der Schweiz sowie keine Erwerbstätigkeit in der Schweiz. Letzteres sei mutmaßlich ein Grund,

weshalb keine Formel 1 Rennen in der Schweiz stattfinden, da andernfalls z.B. Michael Schumacher wegen inländischer Erwerbstätigkeit keine Pauschalbesteuerung wählen könnte. Für ausländische Staatsbürger sei der Anspruch auf Aufwandsbesteuerung von zeitlich unbegrenzter Dauer. Für Schweizer Staatsangehörige sei die Wahlmöglichkeit auf die Steuerperiode des Zuzugsjahres begrenzt, wahlweise sei ein Wechsel zur ordentlichen Besteuerung möglich.

7.2 Bemessungsgrundlage Lebensaufwand

Bei der Besteuerung nach dem Aufwand sei die steuerliche Bemessungsgrundlage abweichend von der ordentlichen Besteuerung nach dem Lebensaufwand festzustellen. Der Steuerpflichtige habe zunächst einen Antrag bei der kantonalen Steuerbehörde über die Aufwandsbesteuerung zu stellen. Dem habe er eine Aufstellung über seinen Lebensaufwand beizufügen. Die Berechnung erfolge dann in drei Schritten:

- **Schritt 1 - Aufstellung über den Lebensaufwand:**

Summe der Kosten für Verpflegung und Bekleidung; Kosten für Unterkunft, einschließlich Nebenkosten; Aufwendung für das Personal, das dem Steuerpflichtigen dient; Ausgaben für Bildung, Unterhaltung, Sport usw.; Aufwendungen für Reisen, Ferien, Kuraufenthalte usw.; Kosten der Haltung von aufwendigen Haustieren; Kosten des Unterhalts und des Betriebes von Automobilen, Motorbooten, Jachten, Flugzeugen usw.; alle anderen Kosten der Lebenshaltung

- **Schritt 2 - Parallelrechnung:**

Die Summe dieser tatsächlichen jährlichen Lebenshaltungskosten müsse für die einen eigenen Haushalt führenden Steuerpflichtigen mindestens das Fünffache des Mietzinses (nach Feststellung des amtlichen Werts) oder des Mietwertes der Wohnung im eigenen Haus, für die übrigen Steuerpflichtigen das Doppelte des Pensionspreises für Unterkunft und Verpflegung betragen.

- **Schritt 3 – Kontrollrechnung:**

Der quantifizierte Lebensaufwand dürfe nicht kleiner sein als die Summe bestimmter Einkünfte. Relevant seien dabei Einkünfte aus inländischen Einkunftsquellen. Aus dem in der Schweiz belegenen unbeweglichen Vermögen (z.B. Mieteinkünfte); aus der in der Schweiz belegenen Fahrnis; aus dem in der Schweiz angelegten beweglichen Kapitalvermögen mit Einschluss der grundpfändlichen gesicherten Forderungen; aus den in der Schweiz ausgeübten Urheberrechten, Patenten und ähnlichen Rechten; die aus schweizerischen Quellen fließenden Ruhegehälter, Renten und Pensionen. Einkünfte aus inländischen Einkunftsquellen seien die Einkünfte, für die der Steuerpflichtige aufgrund eines von der Schweiz abgeschlossenen Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung gänzliche oder teilweise Entlastung von ausländischen Steuern beansprucht.

Herr Dr. Thebrath merkt an, dass es sich bei der Berechnung der Bemessungsgrundlage zwecks Aufwandsbesteuerung um eine von Schätzungen geleitete Schlüssigkeitsprüfung handele. Im Folgenden liefert *Herr Dr. Thebrath* einige Rechenbeispiele zur Besteuerung nach dem Aufwand:

- Zahlenbeispiel A:

Ausgangslage	
Lebensaufwand	200.000 CHF
Jahresmiete	50.000 CHF
CH-Einkünfte	100.000 CHF
Quellensteuerfreie Auslandsanleihen	1.000.000 CHF
Ermittlung der Bemessungsgrundlage	
Mindestbemessungsgrundlage	250.000 CHF
Kontrollrechnung (CH)	100.000 CHF
Definitive Bemessungsgrundlage	250.000 CHF

- Zahlenbeispiel B:

Ausgangslage	
Lebensaufwand	200.000 CHF
Jahresmiete	50.000 CHF
CH-Einkünfte	100.000 CHF
Quellenbesteuerte Einkünfte aus Spanien	180.000 CHF
Quellensteuerfreie Auslandsanleihen	1.000.000 CHF
Ermittlung der Bemessungsgrundlage	
Mindestbemessungsgrundlage	250.000 CHF
Kontrollrechnung (CH+Spanien)	280.000 CHF
Definitive Bemessungsgrundlage	280.000 CHF

- Zahlenbeispiel C:

Ausgangslage	
Lebensaufwand	200.000 CHF
Jahresmiete	50.000 CHF
CH-Einkünfte	100.000 CHF
Quellenbesteuerte Einkünfte aus Spanien	180.000 CHF
DBA-Einkünfte D/I/USA	100.000 CHF
Quellensteuerfreie Auslandsanleihen	1.000.000 CHF
Ermittlung der Bemessungsgrundlage	
Mindestbemessungsgrundlage	250.000 CHF
Kontrollrechnung (CH+Spanien+DBA)	380.000 CHF
Definitive Bemessungsgrundlage	380.000 CHF

Die Beispiele zeigten, so *Herr Dr. Thebrath*, dass der Begriff „Besteuerung nach dem Aufwand“ sinnvoller sei. Zudem zeuge das Verfahren von einem entspannten Steuerklima in der Schweiz, das von gegenseitigem Respekt geprägt sei. Aus seiner Erfahrung als Rechtsanwalt in

der Schweiz könne er berichten, dass Steuerpflichtige nicht als *Steuerpflichtige* sondern als Kunden behandelt würden. *Herr Prof. Seer* sieht das gute Klima zwischen Schweizer Steuerbehörden und ausländischen Steuerkunden als verständlich an, da die Schweiz damit eine Akquise betreibe um neue Steuerzahler zu gewinnen. Er fragt, ob jedoch auch zwischen den einheimischen steuerpflichtigen „Dauerschweizern“ und den Steuerbehörden ein gutes Klima herrsche. *Herr Dr. Thebrath* bejaht dies. Er könne aus Erfahrung berichten, dass zudem bei ausländischen Steuerpflichtigen, die nicht die Pauschalbesteuerung wählten, ein freundlicher Umgang seitens der Behörden herrsche. Das Verhältnis sei zwar rechtlich hoheitlich, dies ließen die Behörden jedoch die Steuerkunden nicht spüren. Aus dem *Publikum* wird eingewandt, dass dieses freundliche Klima jedoch wohl ende, wenn die schweizerische Steuerfahndung auftauche. Deren martialisches Auftreten sei wenig freundlich. *Herr Dr. Thebrath* entgegnet, dass es eine Gesetzgebungsinitiative gebe, welche die Art und Weise des Vorgehens der Steuerfahndung zurückführen solle.

7.3 Zukunftsperspektive

Herr Dr. Thebrath berichtet, dass zurzeit ca. 4500 „Pauschalierte“ jährlich im Schnitt ca. 100.000 CHF Steuern zahlten. Die volkswirtschaftliche Bedeutung sei durch den Bundesrat Mitte Dezember 2010 durch die Beibehaltung der Besteuerung nach dem Aufwand bekräftigt worden. Allerdings habe gleichzeitig ein Gesetzesentwurf eine Verteuerung der Mindestbesteuerung angeregt. Danach solle sich die Bemessungsgrundlage von statt bisher mindestens dem 5-fachen auf das 7-fache des Jahresmietzinses bzw. –wertes der Wohnstätte des Stpfl. erhöhen, oder das 3-fache des Pensionspreises für die Unterkunft und Verpflegung (bisher 2x) angesetzt werden. Zusätzlich solle eine Mindestbemessungsgrundlage von 400.000 Franken bei der dBSSt eingeführt werden, so dass sich alle o.g. Zahlenbeispiele ändern würden. De lege ferenda solle eine Mindestbemessungsgrundlage auch durch Kantone eingeführt werden, wobei die Höhe frei bestimmbar sein solle. Um zusätzliche Einnahmen zu generieren solle de lege ferenda eine Verpflichtung zur Erhebung einer Vermögenssteuer durch Kantone bestehen. Dabei solle es eine 5-jährige Übergangsfrist für bereits „Pauschalierte“ geben. Die Abschaffung der Pauschalbesteuerung wurde am 14.04.2011 durch Ständerat und Nationalrat endgültig abgelehnt. Künftig solle es jedoch keine Aufwandbesteuerung für Schweizer mehr geben (z.Zt. noch, aber nur im Zugzugsjahr.). Die Änderung sei noch nicht beschlossen, werde gleichwohl schon durch einige Kantone angewendet. Zu einer Abschaffung der Pauschalbesteuerung sei es ab 01.01.2011 im Kanton Zürich (1999 eingeführt) gekommen. Folge sei, dass von den Ende 2008 in Zürich steuerpflichtigen 201 Pauschalierten bis 11.1.11 bereits 92 Pauschalierte weggezogen seien (aktuell sei in Zürich kein Pauschalbesteuerter mehr ansässig), davon 26 ins Ausland (Österreich, Vereinigtes Königreich), 66 in andere Kantone. Die Initiative zur Abschaffung der Pauschalbesteuerung sei im Kanton Glarus abgelehnt worden, in St. Gallen liefe das Verfahren zur Abstimmung noch. Im Kanton Thurgau sei die Abstimmung am 15.5.2011 erfolgt, das Ergebnis liege *Herrn*

Dr. Thebrath jedoch nicht vor. Für eine konkrete Beibehaltung der Pauschalbesteuerung, jeweils mit „Verteuerung“ hätten sich die Kantone Nidwalden und Luzern entschieden. In der Gesamtschweiz seien aus der Besteuerung nach dem Aufwand in 2008 insg. 32 Mio. CHF erzielt worden.

8. Gesetzgebungskompetenz

Herr Dr. Thebrath wendet sich nun der Gesetzgebungskompetenz in der Schweiz zu. Als schweizerische Eigenart und Ausfluss der direkten Demokratie obliege es den Bürgern in eigener Entscheidung, welche Steuern von ihnen erhoben werden dürften. Laut BV dürfe der Staat dem Bürger nur solche Pflichten (auch Steuern) auferlegen, die in Verfassung und Gesetz geregelt seien. Verfassungsänderungen im Bund und in allen Kantonen erfolge per automatischer Volksabstimmung (obligatorisches Referendum). In vielen Kantonen gelte auch bei Gesetzen ein obligatorisches Referendum, in einigen anderen nur fakultatives Referendum. In kleinen Kantonen (z.B. Appenzell) erfolge die Volksabstimmung teilweise auf dem Marktplatz per Handzeichen.

9. Steuertarif/Steuerfuß allgemein

Auf Ebene der BV sei der Höchstsatz des Steuertarifs für die dBSt verankert. Eine Erhöhung könne nur bei Zustimmung von Volk und Ständen (Mehrheit der Kantone) erfolgen. Eine Tarifänderung sei jedoch durch Bundesgesetz möglich (fakultatives Referendum). Auf kantonaler und kommunaler Ebene erfordere eine Tarifänderung eine Steuergesetzesrevision. Bzgl. des Steuerfußes (ähnlich einem deutschen Hebesatz) führt *Herr Dr. Thebrath* aus, dass eine mehrheitliche Bestimmung durch die Kantons- bzw. Gemeindeparlamente oder Gemeindeversammlungen - vorbehaltlich eines fakultativen oder obligatorischen Referendums - erfolge. Bei der dBSt und Steuern einiger Kantone sei eine Festsetzung eines Steuerfußes entbehrlich, vielmehr könne der geschuldete Steuerbetrag direkt aus dem Tarif entnommen werden.

10. Veranlagung natürlicher Personen zur Einkommen- und Vermögensteuer

Herr Dr. Thebrath erläutert, dass in der Schweiz eine Selbstveranlagung durch Steuererklärung erfolge. Klarstellend ergänzt *Herr Dr. Thebrath* auf eine Frage von *Herrn Prof. Seer*, dass der Begriff Selbstveranlagung hier nicht eine Selbstfestsetzung meine, sondern nur eine Selbstberechnung der geschuldeten Steuer. Eine Besonderheit im Vergleich zu Deutschland bestehe darin, dass für Einkommen- und Vermögensteuer nur *ein gemeinsamer* Erklärungsvordruck auszufüllen sei. Nach Übersendung der Formulare an den Steuerpflichtigen müsse er diese wahrheitsgemäß und vollständig ausfüllen und i.d.R. innerhalb von 30 Tagen bei der zuständigen Amtsstelle einreichen (Normalfrist 6 Monate mit Möglichkeit der Fristverlängerung). Der Erklärung seien von vornherein die erforderlichen Belege beizufügen. Während bei natürlichen Personen eine jährliche Veranlagung und Erhebung aufgrund des Jahreseinkommens erfolge, sei bei jur.

Personen eine Veranlagung und Erhebung für jede Steuerperiode, die dem Geschäftsjahr entspricht, gängig. Die Steuerfestsetzung führe die Veranlagungsbehörde i.d.R. durch Festsetzung der Steuerfaktoren und Festsetzung des Steuerbetrags durch. Wenn alle steuerbaren Faktoren bekannt seien, könne der Steuerbetrag aufgrund des Steuertarifs bestimmt werden. Sofern Steuererklärung und Belege nicht eingereicht würden, sei für die Festsetzung der steuerbaren Faktoren eine sog. „notwendige Erhebung“ durch die Veranlagungsbehörde mittels Einvernahme, Einforderung von Beweismitteln, Bücheruntersuchungen, Augenschein, notfalls im Wege einer „Ermessensveranlagung“ nach pflichtgemäßem Ermessen durchzuführen. Mit dem deutschen Steuerbescheid vergleicht *Herr Dr. Thebrath* die sog. „Schriftliche Eröffnung der Veranlagung an den Pflichtigen“. Diese enthalte die maßgebenden Steuerfaktoren, den Steuerbetrag für das Veranlagungsjahr, einen Hinweis auf das Rechtsmittel der „Einsprache“ (entsprechend dem dt. Einspruch) mit Frist- und Behördenangaben. Im Folgenden zeigt *Herr Dr. Thebrath* dem Auditorium die Kopie einer Schweizer Steuererklärung, die auf schlanken vier Seiten alle notwendigen Angaben zu Personalien, Einkünften im In- und Ausland, Abzüge, Einkommensberechnung, Vermögen im In- und Ausland enthalte. Er betont, dass es sich dabei um eine einheitliche Erklärung für Einkünfte und Vermögen handele und gibt zu bedenken, dass bei der deutschen Einkommensteuererklärung allein der Mantelbogen vierseitig sei. Auf Nachfrage von *Herrn Prof. Seer* im Bezug auf die Ermessensveranlagung ergänzt *Herr Dr. Thebrath*, dass bei einer Einsprache gegen eine solche eine Änderung nur erfolge, wenn die steuerrelevanten Fakten belegt würden. Andernfalls bliebe es bei der ursprünglichen Ermessensveranlagung. Insofern unterscheide sich das schweizerische Recht vom deutschen, wo im Klageverfahren –worauf *Herr Prof. Seer* hinweist – sogar das FG Schätzungen vornehme. Einen „Unsicherheitszuschlag“, wie es ihn in Deutschland gebe, kenne die schweizerische Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen nicht.

Weiter führt *Herr Dr. Thebrath* an, dass Steuerpflichtige bei Einkünften aus mehreren Kantonen zusätzlich ein ebenfalls vierseitiges Formular zur Steuerauscheidung einreichen müssten. Als Service böte die schweizerische Steuerverwaltung eine „Wegleitung zur Steuererklärung“ in gedruckter Form an, welche im Gegensatz zur vergleichbaren deutschen Hilfestellung sehr verständlich und gut gegliedert sei.

11. Steuerabzug (Steuerberechnung) und –bezug der dBSt

Herr Dr. Thebrath stellt klar, dass der Begriff Steuerabzug nicht etwa mit der deutschen Abgeltungssteuer vergleichbar sei, sondern vielmehr die Steuerberechnung meine. Sie erfolge i.d.R. durch die gleiche Stelle, die auch die Steuerveranlagung ausgeführt habe. Fällig sei die dBSt i.d.R. auf den 1. März des dem Steuerjahr folgenden Jahres. Auf Nachfrage von *Herrn Prof. Seer*, der den Termin für recht früh hält, ergänzt *Herr Dr. Thebrath*, dass zunächst eine Berechnung entsprechend des Vorjahres erfolge und bei späterer Veranlagung der geschuldete Steuer-

betrag entsprechend geändert werde. Abweichend vom deutschen Steuerrecht bestehe keine Pflicht, sondern lediglich eine Möglichkeit zur Vorauszahlung gegen Gewährung von ca. 2-3% Skonto (je nach Kanton).

12. Steuerbelastung in der Schweiz

Nach Meinung von *Herrn Dr. Thebrath* sei die Schweiz im internationalen Vergleich kein Hochsteuerland. Zwischen den Kantonen und zwischen den Gemeinden komme es zu beachtlichen Belastungsunterschieden. Den Grund hierfür sieht *Herr Dr. Thebrath* in der Vielfalt der eigenen Steuergesetze aller 26 Kantone. Dazu trage auch der Steuerfuß (Hebesatz) bei, der jährlich an die finanziellen Bedürfnisse des Gemeinwesens angepasst werde. Er betrage ein Vielfaches (in Einheiten oder Prozenten- je nach Kanton) der gesetzlich festgelegten einfachen Ansätze. Anhand eines Beispiels führt *Herr Dr. Thebrath* an, dass bei einem ledigen Steuerpflichtigen mit Wohnsitz in der Stadt Zürich und erzieltm Bruttoarbeitseinkommen von 80.000 CHF die Belastung durch Kantons-, Gemeinde- und Kirchensteuern bei insgesamt durchschnittlich 25 % liege. Die dBSSt betrage je nach Kanton max. 11,7 %. Wegen der Steuerbelastungsunterschiede komme es, nach Angaben von *Herrn Dr. Thebrath*, zum interkantonalen und interkommunalen Finanzausgleich. Bei einem Vergleich der Belastung von Arbeitnehmern mit deutscher ESt und Sozialabgaben 2009 in Prozent eines durchschnittlichen Bruttoarbeitslohns führt *Herr Dr. Thebrath* vor Augen, dass die Belastung in Deutschland mit 41,3 % (Alleinstehend ohne Kind), 20,8% (Verheiratet, 2 Kinder, Alleinverdiener) und 27,3% (Verheiratet, 2 Kinder, 33% über Durchschnittseinkommen) deutlich über dem in der Schweiz mit 21,5% (s.o.), bzw. 16% (s.o.), bzw. 17,1% (s.o.) liege.

13. Die einzelnen Steuerarten in der Schweiz

13.1 Einkommensteuer natürlicher Personen

Herr Dr. Thebrath erläutert, dass im Rahmen der Einkommensteuer das gesamte Einkommen erfasst werde, darunter Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit, aus Nebenerwerbstätigkeit, aus selbständiger Erwerbstätigkeit, aus Vorsorge (wie Rente und Pension), Erträge aus beweglichem und unbeweglichem Vermögen sowie übrige Einkünfte (z.B. Lotteriegewinne und Totogewinne). Es erfolge ein Abzug der Aufwendungen, die zur Erzielung dieser Einkünfte notwendig seien, sog. Gewinnkosten, die den deutschen Werbungskosten/Betriebsausgaben entsprechen. *Herr Dr. Thebrath* weist darauf hin, dass anders als in Deutschland in der Schweiz Berufsausbildungskosten für ein Erststudium nicht als Sonderausgaben, sondern als (den deutschen Werbungskosten entsprechende) Gewinnkosten bis max. 6.000 CHF abzugsfähig (de lege ferenda 12.000 CHF) seien. Im Rahmen der Einkommensteuerberechnung seien zudem in der Regel allgemeine Abzüge vorzunehmen, z.B. für Versicherungsbeiträge, für Beiträge an die berufliche und individuelle Vorsorge, für anteilige private Schuldzinsen, Sozialabzüge (Kinderabzug, Ab-

zug für Verheiratete sowie für unterstützungsbedürftige Personen). Auch weist *Herr Dr. Thebrath* darauf hin, dass gezahlte Steuern (außer der dBSt) auf das Einkommen selbst abzugsfähig seien. Rechtsvergleichend führt *Herr Prof. Seer* an, dass in den USA bei der Federal Income Tax (Bundeseinkommensteuer) die State Taxes (Steuern auf Bundesstaatsebene) ebenfalls abzugsfähig seien, nicht jedoch die Federal Income Tax selbst. *Herr Dr. Thebrath* setzt seinen Vortrag mit dem Tarif der dBSt fort. Dieser sei progressiv ausgestaltet, wobei für in ungetrennter Ehe Verheiratete ein günstiger sog. Doppeltarif gelte. Im Sinne einer Familienbesteuerung erfolge eine Zusammenrechnung der Einkünfte des Ehegatten unabhängig vom Güterstand, sowie der Einkünfte der Kinder unter elterlicher Sorge, sofern sie nicht selbständig steuerpflichtig seien. Eine Steuererhebung komme seit 1.1.2011 nur noch bei steuerbarem Einkommen über 17.700 CHF (30.600 CHF für Verheiratete) in Betracht. Der gesetzliche Höchstsatz der dBSt betrage gem. Art. 128 Abs. 1 lit. a BV 11,5%, welcher ab 1.1.2011 bei einem steuerbaren Einkommen von 751.300 CHF (889.400 CHF für Verheiratete) erreicht sei. Mangels Steuerfußes sei der Tarif direkt für die Steuerberechnung anwendbar. Bei Festsetzung der Tarife werde auf die Belastung durch die direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Art. 128 Abs. 2 BV) Rücksicht genommen. In 2009 habe der Bruttoertrag aus dBSt auf Einkommen natürlicher Personen ca. 9,877 Milliarden CHF (incl. Kantonsanteil von 17%) betragen.

Eine Kalte Progression, wie sie in Deutschland kritisiert werde, gebe es in der Schweiz seit eh und je nicht. Seit dem 1.1.2011 erfolge eine jährliche Anpassung (zuvor zuletzt 2004) der Tarife, Abzüge, allgemeinen Bezüge und Sozialbezüge, gekoppelt an den Landesindex der Konsumentenpreise, nicht jedoch bei negativem Teuerungsverlauf. *Herr Prof. Seer* hält dies für einen klaren Systemvorteil. Leider ist das Problem der kalten Progression vom Gesetzgeber in Deutschland nie angepackt worden, nach *Herrn Prof. Seers* Ansicht mutmaßlich aus fiskalischen Gründen. Ein progressiver Tarif sei (wenn auch kritisierbar) generell unter opfertheoretischen Gesichtspunkten zwar zu akzeptieren. *Herr Prof. Seer* führt jedoch ein Beispiel an, nachdem die opfertheoretische Rechtfertigung nicht mehr gelinge: Während in den 50er Jahren unter den damaligen Spitzensteuersatz von 51% nur 1,5% der Steuerpflichtigen gefallen seien, seien es in 2002 bei einem dortigen Spitzensteuersatz von 53% bereits 20% der Steuerpflichtigen gewesen. Der Tarif sei derart zusammengestaucht, dass er dann unfair werde.

13.2 Gewinnsteuer juristischer Personen

Herr Dr. Thebrath setzt seinen Vortrag mit Ausführungen zur Gewinnsteuer fort. Erfasst würden juristische Personen (z.B. Kapitalgesellschaften, Genossenschaften, Vereine, Stiftungen, etc.) mit Sitz oder tatsächlicher Verwaltung in der Schweiz. In 2009 sei ein Bruttoertrag aus dBSt auf Gewinn juristischer Personen von ca. 8,175 Milliarden CHF (inkl. Kantonsanteil) erzielt worden. Eine eidgenössische Kapitalsteuer gebe es nicht. Der Gewinnsteuersatz der dBSt sei proportional und betrage 8,5%, ohne Anwendung eines Steuerfußes. Für Beteiligungsgesell-

schaften gebe es unter gewissen Voraussetzungen Steuererleichterungen zur Vermeidung einer Mehrfachbelastung durch Gewinnsteuern, so dass reine Holdinggesellschaften (100%-Beteiligung) keine Gewinnsteuer schuldeten. Als schweizerische Besonderheit hebt *Herr Dr. Thebrath* hervor, dass die Schweiz nicht nur mit ihrer Niedrigsteuer und ihrem liberalem streiklosen Arbeitsrecht werbe, sondern auch für Existenzgründer Anreize schaffe. So teile die schweizerische Verwaltung jedem Existenzgründer *einen* Sachbearbeiter zu, der diesen zu allen Rechtsgebieten der Existenzgründung kostenlos berate und betreue sowie ein fertiges Konzept entwickle. Dies geschehe ohne überzogene Bürokratie und stellt nach Auffassung von *Herrn Dr. Thebrath* für den Standort Schweiz einen Wettbewerbsvorteil dar.

13.3 Eidgenössische Verrechnungssteuer

Herr Dr. Thebrath erläutert, dass es sich hierbei um eine Quellen- und Objektsteuer handele, die auf Erträge des beweglichen Kapitalvermögens (35%), auf schweizerische Lottogewinne und Sport-Totogewinne, Leibrenten und Pensionen (15%) sowie auf bestimmte Versicherungsleistungen (8%) zwecks Eindämmung der Steuerhinterziehung vom Bund im Wege der Selbstveranlagung durch den Steuerschuldner (z.B. Bank) erhoben werde. Unter gewissen Voraussetzungen könne eine Verrechnung mit Kantons- und Gemeindesteuern oder gar Erstattung erfolgen. Sofern die Einkünfte deklariert würden, könne eine endgültige Belastung mit der Verrechnungssteuer vermieden werden. Im Gegenzug erhalte die Steuerverwaltung Kenntnis von den Einkünften und von zukünftig zu versteuerndem Vermögen. In 2009 habe der Nettoertrag aus Verrechnungssteuer ca. 5,267 Milliarden CHF (inkl. Kantonsanteil 10%) betragen.

13.4 Wehrpflichtersatzabgabe

Zur Wehrpflichtersatzabgabe merkt *Herr Dr. Thebrath* an, dass sie bei Nichterfüllung der, grds. von jedem Schweizer (gem. Art. 59 Abs.1 BV) geschuldeten Militär- oder Zivildienstleistung, zu leisten sei. In 2009 habe die Einnahmehöhe ca. 147 Mio. CHF (inkl. 20% Bezugsprovision der Kantone) betragen.

13.5 Mehrwertsteuer

Herr Dr. Thebrath setzt seinen Vortrag mit Ausführungen zur Mehrwertsteuer fort, die in Art. 130 BV und dem MwStG ihre Grundlage finde. Steuerpflichtig seien Betreiber von Unternehmen, sofern sie nicht steuerbefreit (z. B. wegen Unterschreitens der Umsatzgrenze von 100.000 CHF oder 150.000 CHF für gemeinnützige Institutionen, oder wegen fehlenden Gewinnstrebens ehrenamtlicher Sport- und Kulturvereine) seien. Zudem gebe es eine Einfuhrsteuer (für Einfuhr von Gegenständen) und Bezugssteuer (für Leistungsbezug durch Inländer von ausländischen Unternehmen, die im Inland nicht steuerbar seien). Zu letztere führt *Herr Dr. Thebrath* ein Beispiel an: Eine deutsche Anwaltspraxis berät einen Schweizer (Leistungsempfänger= Variante A: Unternehmer, Variante B: Privatmann) für netto umgerechnet 10.000 CHF. Gem.

§ 3a Abs. 2 Nr.1 S.1, S.2 lit.b UStG werde die Leistung als in der Schweiz erbracht fingiert, so dass in Deutschland keine USt anfielen, mithin eine Nettorechnung erstellt werde. Bei Variante A (Unternehmer) falle in der Schweiz (gem. Art. 25 Abs. 1 lit. c 1.HS MwStG, spiegelbildlich zu § 3a Abs. 2 Nr.1 S.1, S.2 lit.b UStG) 8% MwSt an, die sodann als Vorsteuer in Abzug gebracht werden könne, so dass der Vorgang insoweit steuerneutral erfolge. Bei Variante B (Privatmann) sei zu beachten, dass zwar auch Privatleute in der Schweiz grundsätzlich mehrwertsteuerpflichtig sein könnten. Jedoch falle wegen eines Freibetrags von 10.000 CHF in Variante B keine MwSt an.

Die Zahl der Steuerpflichtigen betrage etwa 325.000. Der Normalsteuersatz liege bei 8% (zuletzt auf acht Jahre befristet erhöht um etwa 0,4%), der Sondersatz 3,8% (z.B. Hotellerie) sowie der Reduzierte Satz 2,5% (bestimmte Güter und Dienstleistungen wie Nahrung, Medikamente, Zeitungen). *Herr Dr. Thebrath* weist darauf hin, dass für bestimmte Berufsgruppen bei einem Jahresumsatz von 5 Mio. CHF und Steuerzahllast von 100.000 CHF eine vereinfachte Steuerabrechnung erfolgen könne. Dies geschehe durch Anwendung eines Saldosteuersatzes auf den gesamten steuerbaren Bruttoumsatz, der unter dem 8%-igen Regelsteuersatz liege. Damit sei dann auch die anrechenbare Vorsteuer abgegolten. Die Saldosteuersätze seien jedoch nur gegenüber der eidgenössischen Steuerverwaltung anwendbar, während gegenüber dem Leistungsempfänger der gesetzliche Steuersatz gelte. Der Steuererklärungspflicht müsse der Steuerpflichtige vierteljährlich im Wege der Selbstveranlagung nachkommen. In 2009 habe der Steuerertrag bei etwa 19,9 Milliarden CHF gelegen. Die Einnahmenverwendung erfolge teils zweckgebunden (ca. 23% für Sozialversicherung, Eisenbahnprojekte, Krankenversicherungsprämienverbilligung), im Übrigen für die allgemeine Bundeskasse. Auf Nachfrage von *Herrn Prof. Seer*, ob die schweizerische MwSt wie die deutsche USt eine „Allphasen-Netto-USt mit Vorsteuerabzug“ sei, antwortet *Herr Dr. Thebrath*, dass die schweizerische MwSt sich an der MwStSysRL der EU orientiere und daher ähnlich der deutschen ausgestaltet sei.

13.6 Vermögensteuer

Herr Dr. Thebrath wendet sich nun der Vermögensteuer zu. Diese werde durch fast alle Kantone und Gemeinden nach unterschiedlichen Höchstsätzen, von z.B. 0,2 ‰ (nicht %) im Kanton Obwalden bis 8‰ im Kanton Basel, mehrheitlich in progressiven Tarifen, teils nach festen Steuersätzen erhoben. Damit ist nach Auffassung von *Herrn Dr. Thebrath* die VSt durchaus moderat. Bemessungsgrundlage sei das Gesamtvermögen des Steuerpflichtigen abzüglich nachgewiesener Schulden, also das Reinvermögen. Die Verkehrswerte richten sich nach den jährlichen amtlichen Schätzungen (s.o.). Als steuerbares Vermögen zähle das bewegliche und unbewegliche Vermögen, rückkaufsfähige Lebens- und Rentenversicherung sowie in Geschäfts- oder Landwirtschaftsbetriebe investierte Vermögen, nicht jedoch der Hausrat und persönliche Gebrauchsgegenstände. In einigen Kantonen würden auch Sozialabzüge in der Bemessungsgrund-

lage erfasst. Zum Teil gebe es jedoch ein ziemlich hohes steuerfreies Minimum, so dass z.B. die VSt-Pflicht eines Verheirateten kinderlosen zwischen 51.000 CHF und 261.000 CHF (je nach Kanton) Nettovermögen beginne.

13.7 Erbschaft- und Schenkungsteuer

Zur Erbschaft- und Schenkungsteuer führt *Herr Dr. Thebrath* aus, dass diese ausschließlich durch die Kantone erhoben werde, teilweise unter Beteiligung der Gemeinden am Steuerertrag. Initiativen zur Bundeszuständigkeit seien bislang gescheitert. Die Erhebung erfolge dabei bei beweglichem Vermögen im Kanton, in dem der Erblasser/Schenker seinen Wohnsitz zuletzt hatte/hat und bei Grundstücken im Belegenheitskanton. Steuergegenstand sei der Vermögensübergang an Erben und Vermächtnisnehmer bzw. bei Schenkung die Zuwendung unter Lebenden, wobei i.d.R. an die zivilrechtlichen Schenkungsbegriffe angeknüpft werde. Sie sei als Erbanfallsteuer ausgestaltet. Zur Problematik der kantonüberschreitenden Erbfälle führt *Herr Dr. Thebrath* folgendes Beispiel auf:

Der Erblasser sei im Kanton Tessin ansässig, wo er auch ein zur Erbmasse gehörendes Grundstück besitze. Zudem habe er Kapitalvermögen im Kanton Bern. Die Steuerveranlagung erfolge dann so, dass *nur* Tessin die Steuer auf Grundstück *und* Kapitalvermögen nach seinem Steuersatz berechne und erhebe. Zur Vermeidung kantonaler Doppelbesteuerung rechne das Kanton Tessin mit dem Kanton Bern im Wege interner Steuerausscheidung, d.h. Zerlegung, hinsichtlich der ihm zuzuordnenden Nachlasswerte ab.

Herr Prof. Seer merkt an, dass dies auch im Hinblick auf die Diskussion über die Bundeszuständigkeit bei der deutschen ErbSt relevant würde, mithin eine Zerlegung notwendig würde, sofern jedes Bundesland eine eigene ErbSt erheben dürfte. Des Weiteren nennt *Herr Dr. Thebrath* Steuerbefreiungen und Steuerfreibeträge sowie die Verjährungsfristen, die sich zwischen 5 und 20 Jahren bewegten.

Den Erben treffe die Pflicht, binnen zwei Wochen nach dem Tod des Erblassers eine amtliche Inventaraufnahme (Art. 154 Abs. 1 DBG) durchzuführen. Damit werde ein Doppelzweck verfolgt. Mithin solle geprüft werden, ob der Verstorbene seinen steuerlichen Pflichten nachgekommen sei sowie die Grundlage der ErbSt ermittelt werden. Der Erbe sei zur Mitwirkung und Offenlegung verpflichtet und müsse alle notwendigen Unterlagen herausgeben. Eine Besonderheit im Vergleich zum deutschen Recht liegt nach Auffassung von *Herrn Dr. Thebrath* in der Auskunftspflicht Dritter bzgl. der durch ihn verwahrten Vermögenswerte des Erblassers.

14. Steuerregisterauskünfte an Dritte

Als Highlight des schweizerischen Steuerrechts kündigt *Herr Dr. Thebrath* das Thema „Steuerregisterauskünfte an Dritte“ an, dem er sich nun widmet. In der Schweiz gelte unter gewissen Bedingungen ein grundsätzlich jederzeitiges Einsichtnahme-recht jedes Steuerpflichtigen in die

eigene Steuerakte. Dies begrüßt *Herr Prof. Seer*. Weiter führt *Herr Dr. Thebrath* bezüglich der Einsichtnahmerechte Dritter auf Auskunft über steuerbares Einkommen/Vermögen natürlicher Personen an, dass diese zwischen den Kantonen divergieren würden. Einige Kantone statuierten eine absolute Verschwiegenheitspflicht gegenüber Dritten (z.B. Obwalden, Schaffhausen, Zug). In anderen herrsche ein Regel-Ausnahmeverhältnis bei grundsätzlicher Verschwiegenheit (z.B. Appenzell, Basel, Genf). Auch „uneingeschränkte“ Auskunft erteilten einige Kantone bzgl. natürlicher und juristischer Personen mit schweizerischem Sitz/Sitz im Kanton selbst, allerdings teilweise gegen Gebühr oder zeitlich beschränkt. Eine Besonderheit bestehe für das Kanton Zürich, wo es die Möglichkeit einer Aktensperrung gebe, mit der Folge, dass Datenbekanntgabe (außer gegenüber Behörden) zunächst untersagt sei. Hiergegen könne der Dritte sich wenden, wenn er glaubhaft mache, dass die Sperre die Verfolgung eigener Rechte hindere. Erst bei rechtskräftigem Entscheid über die Unzulässigkeit der Sperrung könne eine Datenweitergabe an den Dritten erfolgen. Zu diesem Thema nennt *Herr Dr. Thebrath* eine Grundsatzentscheidung¹ des Bundesgerichts (BG).

15. Änderung rechtskräftiger Veranlagungen

Bezüglich der Änderungsmöglichkeiten rechtskräftiger Veranlagungen weist *Herr Dr. Thebrath* darauf hin, dass diese Parallelen zur deutschen Rechtslage aufwiesen (z.B. Änderungen aufgrund neu entdeckter Tatsachen). Als vom deutschen Recht abweichende Besonderheit hebt er die Verböserungsmöglichkeit trotz Rücknahme der Einsprache hervor.

16. Behörden und Veranlagungsverfahren

Herr Dr. Thebrath weist darauf hin, dass die Kantone die dBSt für den Bund erhöhen, wobei das Eidgenössische Finanzdepartement die Aufsicht über die Steuererhebung führe (Art. 102 Abs. 1 DBG). In der Schweiz bestünden Auskunfts- und Meldepflichten sowie Akteneinsichtsrechte der Behörden untereinander, auch zwischen Bund und Kantonen. Koordiniert werde das Meldewesen durch ein Kontaktgremium, eine Spezialkommission der kantonalen Steuerverwaltungen. Als Verfahrensrechte des Steuerpflichtigen nennt *Herr Dr. Thebrath* insb. das Recht auf „Beurteilung innert angemessener Frist“. Aus seiner praktischen Erfahrung kann er berichten, dass nach Erklärungsabgabe ein Bescheid meist binnen ein bis zwei Monaten ergehe. Auf eine Einsprache hin erhalte der Steuerpflichtige häufig bereits binnen zwei Wochen den Änderungsbescheid und die Erstattung. Zudem gelte der beidseitige Grundsatz von Treu und Glauben sowie ein Recht auf - anders als in Deutschland - kostenlose verbindliche Auskunft.

¹ BG BGE 2 C 462/2008 v. 20.3.2009.

17. Rechtsmittelverfahren und Instanzenzug

Das Rechtsmittelverfahren bzgl. der dBSSt sei, nach den Ausführungen von *Herrn Dr. Thebrath*, anders als das für kantonale Steuern. Im Rechtsmittelverfahren bei der dBSSt sei das Rechtsmittel die schriftliche Einsprache binnen 30 Tagen, deren Anfechtungsobjekt die Veranlagungsverfügung sei. Danach bestehe ein Anspruch auf mündliche Anhörung. Das Veranlagungsverfahren werde mit der Möglichkeit der *reformatio in peius* neuaufgerollt. Rechtsmittelinstanz sei die Veranlagungsbehörde, die Kantonale Steuerrekurskommission. In gewissen Fällen sei jedoch eine Sprungbeschwerde (Art. 132 Abs. 2 DBG) möglich. Als Entscheid ergehe ein Einspracheentscheid. Dieser sei wiederum mit der Beschwerde (in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten) binnen 30 Tagen beim Bundesgericht (Art. 100 Abs. 1 BBG) anzufechten, woraufhin ein Bundesgerichtsentscheid ergehe. Die Nachfrage von *Herrn Prof. Seer*, ob es sich beim Bundesgericht um eine Tatsacheninstanz handele, verneint *Herr Dr. Thebrath*. Es gebe allerdings auf kantonaler Ebene ggf. die Pflicht, ein Verwaltungsgericht zwischenschalten. Zudem sei eine Abweichung vom Sachverhalt, wie er von der Vorinstanz dargestellt worden sei, durch das Bundesgericht möglich, sofern die Festsetzung offensichtlich unrichtig, unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensbestimmungen zustande gekommen sei.

18. Sicherung der Steuer

Herr Dr. Thebrath erklärt des Weiteren, dass eine Sicherstellung der geschuldeten Steuer (Art. 169 DBG) in Geld, durch Hinterlegung sicherer Wertschriften oder durch Bankbürgschaft erfolgen müsse, sofern der Steuerpflichtige in der Schweiz keinen Wohnsitz habe oder der Steueranspruch gefährdet sei. Die Sicherstellungsverfügung gelte gleichzeitig als Arrestbefehl i.S.v. Art. 274 SchKG. Der Vollzug werde nicht durch die Steuerbehörde selbst, sondern das zuständige Beitreibungsamt durchgeführt, welches nach Auffassung von *Herrn Dr. Thebrath* dem deutschen Vollstreckungsgericht ähnelt. Der Bezug der veranlagten Steuern verjähre regelmäßig nach 5 Jahren (Art. 121 DBG), spätestens nach 10 Jahren.

19. Steuerfahndung

Nach Aussage von *Herrn Dr. Thebrath* ist das Verhältnis zwischen Steuerpflichtigen und Fiskus schon in der heutigen Praxis von gegenseitigem Respekt geprägt. Dies solle nun auch gesetzlich festgeschrieben werden. Die Steuerrevision und Betriebsprüfung werde zurückhaltend angewendet und sei selten schikanierend. Auf kantonaler Ebene gebe es keine Steuerfahndung. Nur etwa 20 Personen in der Schweiz nähmen steuerpolizeiliche Aufgaben, Hausdurchsuchungen und weitere Zwangsmaßnahmen wahr. Die Abteilung Strafsachen und Untersuchungen (ASU) der eidgenössischen Steuerverwaltung sei in Bern angesiedelt. Z.B. bei Steuerbetrug, d.h. einer durch ein anderes Delikt (z.B. Urkundenfälschung, Bilanzfälschung) begangenen Steuerhinterziehung, könne die ASU eingreifen. Dies geschehe nur selten (etwa zwölf Großfälle/Jahr). In

den vergangenen fünf Jahren seien Nach- und Strafsteuern von insgesamt etwa 350 Mio. CHF vereinnahmt worden. Nach Angaben von *Herrn Dr. Thebrath* ist noch eine parlamentarische Initiative zur Abschaffung der ASU anhängig. Er gehe jedoch davon aus, dass es keine Veränderungen geben werde, mit Ausnahme einer gesetzlich fixierten Aufforderung zu „sanfterem Auftreten“ gegenüber Steuerpflichtigen.

20. Schweizerische Sozialversicherung

Nach Ansicht des *Herrn Dr. Thebrath* macht die Sozialversicherung in der Abgabenquote einen wesentlichen Teil neben der Steuer aus. Bei Arbeitnehmern betrage der Beitragssatz 10,10% (je hälftig Arbeitnehmer und -geber), bei selbständigen sei dieser nach Einkommen gestaffelt. Eine Beitragsbemessungsgrundlage gebe es nicht. Die Zahlung der Sozialversicherungsbeiträge sei voll steuerlich abzugsfähig, der Bezug voll zu versteuern. *Herr Dr. Thebrath* vergleicht dies mit der in Deutschland angestrebten nachgelagerten Besteuerung.

21. Personenfreizügigkeitsabkommen (FZA)

Herr Dr. Thebrath erläutert, dass das Personenfreizügigkeitsabkommen (FZA) in den bilateralen Abkommen I zwischen der EU und der Schweiz enthalten sei und am 1.6.2002 in Kraft getreten sei. Dabei handele es sich fast wortgetreu um die Dienstleistungsfreiheit der EU. Das FZA beinhalte ein Freizügigkeitsrecht für Arbeitnehmer, Selbständige, Personen ohne Erwerbstätigkeit und Dienstleistungsgesellschaften. Im Ergebnis sei die Personenfreizügigkeit durch das FZA auf die Schweiz ausgedehnt worden, wobei nach Aussage des *Herrn Dr. Thebrath* das in der Personenfreizügigkeit enthaltene Recht auf Inländergleichbehandlung u.a. auch ein Recht auf gleiche steuerliche und soziale Vergünstigungen enthält.² Ein Problem sieht *Herr Dr. Thebrath* darin, dass das FZA das deutsche Steuerrecht aushebeln könnte. Als Beispiel führt er eine Entscheidung des FG Baden-Württemberg³ an. Diese habe die Sonderausgabenabzugsfähigkeit von in der Schweiz gezahltem Schulgeld bei der deutschen Einkommensteuer mit der Begründung verneint, das FZA ginge nationalem Recht nicht i.S.d. § 2 AO vor. Dazu sei nun ein Revisionsverfahren beim BFH⁴ anhängig, bei dem es um das Verhältnis des zwischen der Schweiz und der EU geschlossenen Abkommens (FZA) zum nationalen Steuerrecht und die Frage der Existenz eines unmittelbaren Anspruchs auf steuerliche Vergünstigung aus dem FZA gehe. In einem BMF-Schreiben⁵ zum Werbungskostenabzug von Sprachreisen seien die Schweizer wegen des FZA mit den EU-Ausländern gleichgesetzt worden. Das Schweizer Bundesgericht⁶ habe bei einem grenzüberschreitenden Sachverhalt, bei dem eine Begünstigung nach Schweizer Recht

² Ausführlich Thebrath in FS für Spiegelberger, 1.657 ff., 1.661 ff.

³ FG Baden-Württemberg, Urteil v. 21.7.2010 - 14 K 1469/10.

⁴ BFH, Rev. X R 43/10.

⁵ BMF, v. 26.9.2003 – IV A5-S 2227-1/03.

⁶ Schweizer Bundesgericht, Urteil v. 26.1.2010 - 2 C 319/2009 und 2 C 321/2009.

nur für Schweizer, nicht aber für Ausländer vorgesehen war, eine Verstoß gegen den FZA gesehen.

22.,,Blüten“ von Bargeldkontrollen

Herr Dr. Thebrath erläutert, dass der deutsche Zoll zu Bargeldkontrollen gem. §§ 10, 12a ZollVG befugt sei. Insoweit bestünden ein Durchsuchungsrecht und ein Recht zur Erhebung von Daten, die der Auffindung von „Zahlungsmitteln“ dienen. Sofern die Bargeldkontrolle verdachtsunabhängig als Routinemaßnahme durchgeführt werde, dürften andere gewonnene Erkenntnisse und Unterlagen nicht an Landesfinanzbehörden weitergegeben werden⁷. *Herr Dr. Thebrath* zeigt einen Katalog von Fragen vor, wie sie aktuell bei einem Grenzübergang gestellt wurde. Gefragt worden sei u.a. nach einer Aufenthaltsgenehmigung für die Schweiz, Immobilienbesitz (und Wert) sowie Wohnsitz in der Schweiz, Eigentümer des Kfz. Anschließend sei eine Kontrollmitteilung (insb. wegen des Immobilienbesitzes in der Schweiz zwecks Kontrolle der Finanzierung aus „weißem“ Geld) an das Finanzamt für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung in Deutschland erfolgt. Auf solche Fragen muss nach Ansicht von *Herrn Dr. Thebrath* nicht geantwortet werden, da diese mit der zulässigen Bargeldkontrolle nicht zusammenhängen. Fragen nach der Armbanduhr, nach mitgeführtem Bargeld, Personalausweis und Führerschein seien hingegen erlaubt. *Herr Prof. Seer* hält es für bedenklich Einreisende, die von ihrer Freizügigkeit Gebrauch machen, unter Generalverdacht zu stellen. Sofern die Fragen des Zolls legal sind, hält er die Kontrolle jedoch für legitim.

Abschießend fasst *Herr Prof. Seer* zusammen, dass das schweizerische Steuerrecht einiges Interessantes zu bieten habe (u.a. der nur vierseitige Erklärungsvordruck), aber auch nicht alles gut sei. Insgesamt lohne sich eine Auseinandersetzung mit dem Thema.

Literaturhinweis

Thebrath, „Grundfreiheiten im Verhältnis Deutschland/EU und der Schweiz“, Festschrift für Spiegelberger, 2009, S. 1657- 1670.

⁷ FG Baden-Württemberg, Urteil v. 27.3.2007 - 11 K 297/02, rkr.