



**Interpellation von Andreas Hürlimann
betreffend Ende der Steuer-Sorglosigkeit für Pauschalbesteuerte und andere Steuerflüchtlinge
(Vorlage Nr. 2188.1 - 14168)**

Antwort des Regierungsrates
vom 22. Januar 2013

Sehr geehrte Frau Präsidentin
Sehr geehrte Damen und Herren

Andreas Hürlimann hat am 28. September 2012 eine Interpellation betreffend Ende der Steuer-Sorglosigkeit für Pauschalbesteuerte und andere Steuerflüchtlinge eingereicht (Vorlage Nr. 2188.1 - 14168). Dazu nehmen wir wie folgt Stellung:

1. Einleitende Bemerkungen

Im plakativen Titel seines Vorstosses bezeichnet der Interpellant pauschal besteuerte Personen als «Steuerflüchtlinge». Aus Sicht des Regierungsrats geht dies nicht an. Auf Bundesebene existiert seit Jahrzehnten eine Gesetzgebung, welche es ausländischen Personen ohne Erwerbstätigkeit in der Schweiz erlaubt, sich einer Besteuerung nach dem Aufwand zu unterwerfen, sofern der Kanton diese Art der Besteuerung kennt. Seit Jahrzehnten kennt die grosse Mehrheit der Schweizer Kantone diese Art der Besteuerung. Es handelt sich somit um eine legale Art der Besteuerung von natürlichen Personen, welche das schweizerische Recht seit vielen Jahren ermöglicht. Die Voraussetzungen dafür sind streng und soeben nochmals verschärft worden.

Nachfolgend zeigen wir auf, dass zwischen dem steuerlichen Wohnsitzbegriff als Voraussetzung für die Besteuerung nach dem Aufwand und dem Wohnsitzbegriff nach dem Bundesgesetz über den Erwerb von Grundstücken durch Personen im Ausland Unterschiede bestehen. Dies, obwohl bei beiden Verfahren jeweils vom zivilrechtlichen Wohnsitzbegriff bzw. von einer ausländerrechtlichen Bewilligung des Amtes für Migration ausgegangen wird und in der Regel eine Wohnsitzbescheinigung der Gemeinde vorliegt. Somit kann es in beiden Fällen nötig sein, dass die betroffenen Verwaltungsstellen zusätzliche Abklärungen vornehmen müssen.

2. Beantwortung der gestellten Fragen

1. *Welche Anforderungen muss eine ausländische Person erfüllen, die eine Immobilie im Kanton Zug erwerben will?*

Nach Art. 5 des Bundesgesetzes über den Erwerb von Grundstücken durch Personen im Ausland (BewG, Lex Koller; SR 211.412.41) gelten Staatsangehörige der Mitgliedstaaten der EG und der EFTA seit dem 1. Juni 2002 nicht mehr als Personen im Ausland, wenn sie ihren rechtmässigen und tatsächlichen Wohnsitz in der Schweiz haben (Art. 5 lit. a BewG). Sie können bewilligungsfrei Grundstücke erwerben. Weiter können EG- und EFTA-Staatsangehörige, die als Grenzgängerinnen oder als Grenzgänger in der Schweiz arbeiten, bewilligungsfrei eine (selbstbewohnte) Zweitwohnung in der Region ihres Arbeitsortes erwerben (Art. 7 lit. j BewG). Von der Bewilligungspflicht befreit sind auch Drittstaatsangehörige, die über eine Niederlassungsbewilligung C verfügen und ihren tatsächlichen Wohnsitz in der Schweiz haben (Art. 5 Abs. 1 a^{bis} BewG), und schliesslich können Drittstaatsangehörige mit Aufenthaltsbewilligung B

ohne Bewilligung eine Hauptwohnung erwerben, wenn das Grundstück (Einfamilienhaus oder Eigentumswohnung) der Erwerberin oder dem Erwerber als Hauptwohnung am Ort ihres bzw. seines rechtmässigen und tatsächlichen Wohnsitzes dient (Art. 2 Abs. 2 Bst. b BewG).

Neben einer gültigen Aufenthaltsbewilligung stellt der rechtmässige und tatsächliche Wohnsitz in der Schweiz ein grundlegendes Erfordernis für den Grundstückserwerb durch Ausländerinnen und Ausländer dar. Art. 5 BewV besagt, dass sich der Wohnsitz nach dem Schweizerischen Zivilgesetzbuch (ZGB; SR 210) bestimmt. Nach Art. 23 Abs. 1 ZGB befindet sich der Wohnsitz einer Person an dem Orte, wo sie sich mit der Absicht des dauernden Verbleibens aufhält. In objektiver Hinsicht muss ein physischer Aufenthalt am Wohnort vorliegen, in subjektiver Hinsicht die Absicht des dauernden Verbleibens. Diese Absicht muss äusserlich erkennbar sein. Massgebend ist der Ort, wo sich der Mittelpunkt der Lebensbeziehungen befindet. Ist eine Ausländerin oder ein Ausländer in der Schweiz angemeldet, ist der Wohnsitznachweis im Sinne von Art. 23 Abs. 1 ZGB noch nicht erbracht. Nach Auffassung der Bundesbehörde genügt deshalb das Vorliegen einer Wohnsitzbescheinigung durch die Wohngemeinde nicht. Auch der Bestand eines Arbeitsverhältnisses mit einem Arbeitgeber in der Schweiz vermag den Lebensmittelpunkt in der Schweiz für sich alleine nicht zu belegen, da auch Wochenaufenthalterinnen und Wochenaufenthalter sowie Grenzgängerinnen und Grenzgänger in der Schweiz arbeiten, ohne ihren Lebensmittelpunkt in die Schweiz zu verlegen. Die Ermittlung des Wohnsitzes im Sinne von Art. 23 Abs. 1 ZGB stellt eine Sachverhaltsabklärung dar.

1. *Hat unter anderem die aktuelle Bundesgerichtspraxis in den letzten Jahren zu Veränderungen in der Praxis geführt?*

Das Bundesamt für Justiz (BJ) hat vor Jahren ein Merkblatt sowie Wegleitungen für die Grundbuchämter und die Bewilligungsbehörden (im Kanton Zug: Volkswirtschaftsdirektion) in Sachen Grundstückerwerb durch Personen im Ausland herausgegeben. Das Merkblatt und die Wegleitungen haben den Charakter einer Vollzugshilfe für die rechtsanwendenden Behörden und sollen eine einheitliche und richtige Rechtsanwendung bewirken. Die Wegleitungen sind nicht rechtsverbindlich, da das Bundesamt nicht Aufsichtsbehörde über die kantonalen Bewilligungsbehörden, sondern lediglich beschwerdeberechtigte Bundesbehörde ist. Per 1. Juli 2009 sind Merkblatt und Wegleitung überarbeitet worden. Anlass dazu gab nicht etwa eine Gesetzesrevision, sondern in erster Linie kantonale Entscheide und Urteile des Schweizerischen Bundesgerichts, welche aufzeigten, dass einzelne kantonale Bewilligungsbehörden und auch Grundbuchämter beim Grundstückerwerb durch Ausländerinnen und Ausländer keine oder ungenügende Abklärungen über den tatsächlichen Wohnsitz in der Schweiz treffen.

Die vom BJ vorgenommenen Ergänzungen im Merkblatt und in der Wegleitung bezogen sich denn auch hauptsächlich auf den zu erbringenden Wohnsitznachweis und waren als Aufruf zu verstehen, von den Entscheiden kantonalen Beschwerdeinstanzen (Kantonsgericht Waadt vom 30. Januar 2008 i.S. X SA, Erw. 1 b/bb, Kantonsgericht Wallis vom 4. Juli 2008 i.S. Y SA, Erw. 3d) und des Schweizerischen Bundesgerichts (Entscheid vom 25.05.2005 = 2.A.704/2004 Erw. 4.2) Kenntnis zu nehmen und das BewG entsprechend zu vollziehen. Bei allen drei Fällen handelt es sich um krasse Verletzungen der Lex Koller, indem die Erwerbenden gar nie im entsprechenden Kanton gewohnt hatten. Im Kanton Zug liegen noch keine Entscheide des Verwaltungsgerichts vor.

2. *Welche Nachweise muss eine ausländische Person erbringen, um zu zeigen dass sie in Zug lebt beziehungsweise die Absicht des dauernden Aufenthaltes hat?*

Wollen Staatsangehörige der EG- und EFTA-Mitgliedstaaten oder Staatsangehörige anderer ausländischer Staaten Grundeigentum erwerben, haben sie den Nachweis zu erbringen, dass sie ihren rechtmässigen und tatsächlichen Wohnsitz in der Schweiz haben.

Bis das Bundesamt für Justiz in der geänderten Wegleitung bzw. Vollzugshilfe per 1. Juli 2009 feststellte, dass diese nicht mehr genüge, konnte eine ausländische Person schriftlich ausführen, dass sie in der Schweiz Wohnsitz nehmen wollte oder schon hat, was durch eine Kopie der Aufenthaltsbewilligung und der gemeindlichen Wohnsitzbescheinigung dokumentiert werden konnte. Neu können folgende weitere Unterlagen und Belege nachweisen, dass ein tatsächlicher Wohnsitz vorhanden ist. Die erwerbswillige Person muss nun neuerdings nachweisen, dass sie mit ihrer Ehegattin oder ihrem Ehegatten, ihrer Lebenspartnerin oder ihrem Lebenspartner und allfälligen minderjährigen Kindern im gleichen Haushalt lebt, sich im Ausland abgemeldet hat und in der Schweiz voll steuerpflichtig ist. Erwerbwillige Personen mit schulpflichtigen Kindern haben eine Bestätigung einzureichen, dass diese Kinder eine Schule im Kanton Zug besuchen. Weitere Anhaltspunkte für den tatsächlichen Wohnsitz in der Schweiz können ein Anstellungsverhältnis, die Immatrikulation eines Fahrzeugs, der Abschluss einer Krankenversicherung mit einer schweizerischen Kasse und die regelmässige Mitwirkung in einem Verein in der Schweiz sein. Ein abschliessender Katalog kann nicht aufgestellt werden. Der Einzelfall muss geprüft werden.

Gelangt das Grundbuch- und Vermessungsamt, dem ein Erwerbsgeschäft zum Vollzug im Grundbuch angemeldet wird oder die Volkswirtschaftsdirektion als kantonale Bewilligungsbehörde, an die das Grundbuch- und Vermessungsamt ein Gesuch im Zweifelsfall zur weiteren Sachverhaltsabklärung weiterleitet, zum Schluss, dass sich der rechtmässige und tatsächliche Wohnsitz der erwerbswilligen Person gemäss Lex Koller in der Schweiz befindet, steht dem Grundstückserwerb und damit dem grundbuchlichen Vollzug eines in der Regel bereits abgeschlossenen Erwerbsvertrages nichts entgegen.

Das Grundbuch- und Vermessungsamt hat in seinen Merkblättern diese Praxis vor Kurzem festgehalten, und die betroffenen Wirtschaftsverbände sind von der Volkswirtschaftsdirektion informiert worden. Bei der Lex Koller besteht eine dreifache Beschwerdemöglichkeit von öffentlichen Gemeinwesen gegenüber den Entscheiden der Bewilligungsbehörde; es sind dies im Kanton Zug die Direktion des Innern, das Bundesamt für Justiz und die Gemeinde am Ort des gelegenen Grundstücks. In der Praxis ist der Vollzug aufwändiger geworden, aber relativ gut handhabbar.

Bei Grundstückserwerben durch nach Aufwand besteuerte Personen, die aus steuerrechtlichen Gründen in der Schweiz keine Berufstätigkeit ausüben dürfen, nicht über Familie verfügen und gleichzeitig weltweit tätig sind, muss nach Ansicht der Bewilligungsbehörde ein Massstab angewendet werden, welcher diesem Umstand angemessen Rechnung trägt.

3. *Ist der Regierungsrat der Auffassung, dass eine Person wie Frank Stronach welche sich in einem anderen Land aktiv in die Politik einbringt, einen Lebensmittelpunkt resp. Absicht des dauernden Aufenthaltes in Zug haben kann?*

Der Vollzug der entsprechenden Bundesgesetze ist Aufgabe der Verwaltung und nicht der Politik. Bei allen Verwaltungsverfahren besteht eine Beschwerdemöglichkeit. Sollte eine betroffene Partei der Auffassung sein, dass dem Bundes- und kantonalen Recht nicht genügend Nachach-

tung verschafft wird, besteht die Möglichkeit einer Beschwerde. Zudem äussert sich der Regierungsrat nicht zu einzelnen Fällen oder Verfahren, da diese dem Amtsgeheimnis und/oder dem Steuergeheimnis unterliegen.

4. *Ist die Besteuerung nach dem Aufwand (Pauschalbesteuerung) nur an den formalen Wohnsitz geknüpft oder ist diese mit einer weiteren Voraussetzung betreffend Niederlassung (z.B. Lebensmittelpunkt) verbunden?*

Die Besteuerung nach dem Aufwand ist in Art. 14 des Gesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) und in § 14 des Zuger Steuergesetzes (StG; BGS 632.1) auf Gesetzesstufe geregelt und in der Verordnung über die Besteuerung nach dem Aufwand bei der direkten Bundessteuer (SR 642.123) und in § 4 der Verordnung zum Zuger Steuergesetz (BGS 632.11) weiter konkretisiert.

Gemäss Art. 14 DBG und § 14 StG kann nach dem Aufwand besteuert werden, wer «in der Schweiz steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt» hat. Damit wird auf die unbeschränkte Steuerpflicht infolge «persönlicher Zugehörigkeit» im Sinne von Art. 3 DBG und § 3 StG verwiesen. Nicht für die Besteuerung nach dem Aufwand qualifizieren sich dagegen Personen, die in der Schweiz lediglich einer beschränkten Steuerpflicht infolge «wirtschaftlicher Zugehörigkeit» im Sinne von Art. 4 DBG und § 4 StG unterstehen, die also beispielsweise in der Schweiz lediglich über Grundeigentum verfügen.

«Wohnsitz» begründet nach Art. 3 DBG und § 3 StG, wer sich hier mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhält. Dabei knüpft der steuerrechtliche Wohnsitzbegriff an den zivilrechtlichen Wohnsitz gemäss Art. 23 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (ZGB; SR 210) an, kann aber davon abweichen. Zum steuerlichen Wohnsitz hat der Regierungsrat am 24. Februar 2009 als Antwort auf eine kleine Anfrage der Alternativen Fraktion betreffend Scheineinwohnerinnen und Scheineinwohnern (Vorlage Nr. 1786.1 - 13013) festgehalten: «Massgebend für den steuerlichen Wohnsitz und damit auch die Steuerpflicht ist, an welchem Ort sich jemand mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhält bzw. wo jemand den tatsächlichen Lebensmittelpunkt hat. Zu allen genannten Rechtsbegriffen und Auslegungsspielräumen existiert eine reichhaltige Rechtsprechung sowohl des Bundesgerichts als auch der kantonalen Gerichte. Für die Absicht des dauernden Verbleibens kommt es nicht auf eine bloss subjektive Absichtserklärung an. Entscheidend ist vielmehr, wie sich diese äusserlich objektiv erkennbar in der tatsächlichen Lebensgestaltung verwirklicht. Konkret geht es also um den faktischen Mittelpunkt der Lebensinteressen. Dieser bestimmt sich nach der Gesamtheit der objektiven äusseren Umstände, aus denen sich diese Interessen erkennen lassen. Wichtige Indizien bei der Bestimmung des Lebensmittelpunkts sind etwa: Tatsächliche Aufenthaltstage, familiäre Beziehungen, Art der Wohngelegenheit, Distanz zum Arbeitsort oder zur Ausbildungsstätte, Teilnahme am Vereinsleben, Pflege sozialer Kontakte usw. Der steuerliche Wohnsitz ist also nicht frei wählbar.» Die damaligen Aussagen treffen nach wie vor zu.

Einen qualifizierten steuerlichen «Aufenthalt» begründet nach Art. 3 DBG und § 3 StG, wer während mindestens 90 Tagen ungeachtet vorübergehender Unterbrechung in der Schweiz verweilt. Falls dabei eine Erwerbstätigkeit ausgeübt wird, genügen bereits 30 statt 90 Tage, wobei im Falle einer Erwerbstätigkeit in der Schweiz keine Besteuerung nach dem Aufwand möglich wäre.

Bei der Prüfung von Gesuchen um Erteilung von Aufenthaltsbewilligungen an nach Aufwand besteuerte ausländische Personen holt das Amt für Migration (AFM) bei Bedarf vorfrageweise zusätzliche Informationen bei der Steuerverwaltung ein. Ein solcher Bedarf besteht immer

dann, wenn eine Aufenthaltsregelung ausschliesslich aufgrund erheblicher kantonaler fiskalischer Interessen gemäss Art. 30 Abs. 1 Bst. b AuG i.V.m. Art. 32 Abs. 1 Bst. c VZAE (SR 142.201) erfolgen kann. In diesen Fällen entscheidet die Steuerverwaltung auf kantonaler Ebene abschliessend über die Erheblichkeit dieser Interessen. Erachtet sie diese fiskalischen Voraussetzungen als erfüllt, geht das entsprechende Gesuch an das Bundesamt für Migration (BFM), welches im Rahmen des obligatorischen Zustimmungsverfahrens seinerseits die Voraussetzungen für eine Bewilligung aus wichtigen öffentlichen Interessen gemäss Art. 32 VZAE prüft. Erst nach positivem Abschluss dieser fiskalischen Vorprüfung prüft das AFM, ob die Einzelperson oder Familie ein angemessenes Wohnobjekt mietet. Zu diesem Zeitpunkt kann naturgemäss noch keine Aussage darüber gemacht werden, ob die betreffende Person oder Familie ihren Lebensmittelpunkt tatsächlich in die Schweiz verlegen wird. Dieses Faktum kann erst nachträglich durch die Überprüfung einer entsprechenden Auflage in der Verfügung (Einreichung Mietvertrag) festgestellt werden.

Eine vertiefte Abklärung des Lebensmittelpunktes erfolgt durch das Amt für Migration anlässlich der Verlängerung der Aufenthaltsbewilligung (nach fünf Jahren bei Personen, die sich auf das Personenfreizügigkeitsabkommen berufen können; nach einem Jahr bei Drittstaatsangehörigen) und namentlich im Hinblick auf die Erteilung der Niederlassungsbewilligungen. Die benötigten Angaben liefern die Betroffenen in der Regel von sich aus. Im Zweifelsfall überprüft das AFM die tatsächliche Anwesenheit der Personen beispielsweise mittels Auszügen zum Bank- und Kreditkarteneinsatz, Verbindungsnachweisen von Mobiltelefonen oder Bestätigungen zum Schulbesuch der Kinder.

Bei internationalen Verhältnissen muss für ein ausgewogenes Gesamtbild auch das Zusammenspiel mit dem Staatsvertragsrecht und dort insbesondere mit wichtigen Bestimmungen in den jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) einbezogen werden, namentlich zum Vorgehen bei Doppelansässigkeiten sowie zur Vermeidung von Doppel- und Mehrfachbesteuerungen.

International orientierte Personen sind oft in mehreren Staaten unbeschränkt steuerpflichtig. Sie können beispielsweise im Staat A infolge eines (Haupt-)Wohnsitzes, im Staat B infolge eines Aufenthalts von mehr als x Tagen und im Staat C infolge ihrer Staatsangehörigkeit unbeschränkt steuerpflichtig sein. In allen drei Staaten begründen die Betroffenen dann eine unbeschränkte Steuerpflicht, gestützt auf das jeweilige nationale Recht des betreffenden Staates. Es ist dann Sache der zahlreichen DBA, eine Doppel- oder Mehrfachbesteuerung für die gleichen Einkünfte und Vermögenswerte zu vermeiden. Je nach DBA muss dann einer der beteiligten Staaten entweder gänzlich auf die Besteuerung der fraglichen Einkünfte und Vermögenswerte verzichten (sog. «Freistellungsmethode») oder aber der eine Staat rechnet lediglich die im anderen Staat effektiv bezahlte Steuer an die eigene Steuerforderung an (sog. «Anrechnungsmethode»). Im letzteren Fall erfolgt im Ergebnis ein Hochschleusen auf das jeweils höhere Steuerniveau, womit es für die Betroffenen kaum eine Rolle spielt, in welchem der Staaten sie wie viel Steuern zahlen. In solchen Fällen handelt es sich vielmehr um eine rein interne Verteilungsfrage zwischen den Staaten.

International orientierte Personen verfügen oft in mehreren Staaten über ständige Wohngelegenheiten. Zudem sind sie häufig weltweit unterwegs, sowohl geschäftlich wie auch privat. Hinzu kommt, dass sie zu Beginn eines Jahres oft selbst noch nicht zuverlässig abschätzen können, wie viele Tage sie im kommenden Jahr aus beruflichen oder privaten Gründen in welchem Staat verbringen werden.

Aus diesen Gründen kann und muss die Zuger Steuerverwaltung grundsätzlich davon ausgehen, dass mit einer ausländerrechtlichen Aufenthalts- oder Niederlassungserteilung oder einer Anmeldung bei der gemeindlichen Einwohnerkontrolle auch wirklich der Wille bekundet wird, hier einen Wohnsitz im Sinne einer Absicht dauernden Verbleibens zu begründen; dies zumindest dann, wenn effektiv eine angemessene Wohngelegenheit im Kanton Zug ständig zur Verfügung steht. Dabei ist es durchaus möglich, dass neben dem Schweizer Wohnsitz noch weitere steuerliche Wohnsitze oder ähnliche Anknüpfungen in anderen Staaten bestehen und dass sich ein erheblicher Teil des Lebens tatsächlich an verschiedenen Orten im Ausland abspielt. Oft ist auch mit grossem Aufwand nicht klar festzustellen, in welchem Staat sich denn nun der Mittelpunkt der Lebensinteressen wirklich befindet. In solchen Konstellationen versucht die Zuger Steuerverwaltung jeweils, Missbräuche durch geeignete Vorkehrungen zu verhindern. So achtet die Steuerverwaltung auf Indizien, die für oder gegen einen primär steuerlich motivierten missbräuchlichen Wohnsitz im Kanton Zug sprechen. Eher dagegen spricht, wenn mit dem betroffenen anderen Staat ein DBA besteht, welches lediglich eine Anrechnung der schweizerischen Steuer an die ausländische Steuer nach der bereits erwähnten «Anrechnungsmethode» vorsieht. In solchen Fällen kann ein Missbrauch etwa dadurch erschwert werden, dass eine aufwandbesteuerte Person jedes Jahr eine offizielle Bescheinigung des anderen Staates einreichen muss, wonach im anderen Staat weiterhin eine unbeschränkte oder weitreichende Steuerpflicht besteht. Auf diese Weise wird der andere Staat in die Lage versetzt, die steuerliche Situation nach dessen nationalem Steuerrecht eigenständig zu prüfen, so wie wenn in der Schweiz kein Wohnsitz bestehen würde. Falls die ausländische Steuerbehörde den Schweizer Wohnsitz auch nach dem Steuerrecht des anderen Staates anerkennt, wird die in der Schweiz bezahlte Steuer lediglich an eine allenfalls höhere ausländische Steuer angerechnet. Fast alle DBA enthalten zudem explizite Bestimmungen zum Vorgehen bei sog. «Doppelansässigkeit» für Personen mit mehreren Wohnsitzen.

In diesem Kontext muss man sich auch vor Augen führen, was die steuerlichen Konsequenzen für eine aufwandbesteuerte Person wären, wenn die Zuger Steuerverwaltung das Bestehen eines Schweizerischen «Wohnsitzes» im Sinne von Art. 3 DBG und § 3 StG verneinen würde. Entgegen einer weit verbreiteten Meinung würde die Steuerrechnung in der Schweiz nicht etwa massiv höher ausfallen, weil z.B. das weltweite Einkommen und Vermögen hier versteuert werden muss, sondern im Gegenteil würde die Schweizer Steuerpflicht nur noch für die in Art. 4 DBG und § 4 StG ausdrücklich genannten wenigen Einkünfte und Vermögenswerte gelten. Konkret wäre also in diesen Fällen jeweils nur noch die private Liegenschaft (Eigenmietwert) hier steuerpflichtig, nicht aber alle übrigen Einkünfte oder Vermögenswerte. Falls die Liegenschaft nur gemietet ist, entfielen die Steuerpflicht in der Schweiz sogar ganz. Das rechtliche «Sanktionspotential» der Steuerverwaltung erschöpft sich also darin, eine wesentlich tiefere – und nicht etwa höhere – schweizerische Steuerrechnung auszustellen bzw. anzudrohen. Zwar wäre dann auch eine steuerliche Wohnsitzbescheinigung zu verweigern, dies ist aber aus den oben genannten Gründen (Zusammenspiel mit den DBA, Vorgehen bei doppelter Ansässigkeit etc.) in den meisten Fällen steuerlich ohne praktische Bedeutung.

5. *Personen wie Viktor Vekselberg betreiben oftmals Wertschriftenhandel in grossem Stil. Die Abgrenzung der selbstständigen Erwerbstätigkeit (Quasi-Wertschriftenhandel) zur privaten Vermögensverwaltung ist hierbei fraglich. Können Personen welche im grossen Stil Wertschriftenhandel betreiben, als „nicht erwerbstätig“ qualifiziert werden, damit die Besteuerung nach dem Aufwand zur Anwendung kommen könnte?*

Die Abgrenzung zwischen einer rein privaten Vermögensverwaltung und einer darüber hinausgehenden selbstständigen Erwerbstätigkeit (sog. «Quasi-Wertschriftenhandel») wird in der Fachliteratur seit vielen Jahren intensiv diskutiert. Auch das Bundesgericht hat sich wiederholt

mit konkreten Anwendungsfällen befasst und sukzessive eine konstante Rechtsprechung entwickelt, in deren Zentrum eine Handvoll von Kriterien stehen, welche für oder gegen einen gewerbsmässigen Wertschriftenhandel sprechen.

Am 27. Juli 2012 hat die Eidgenössische Steuerverwaltung das ausführliche Kreisschreiben Nr. 36 betreffend gewerbsmässigem Wertschriftenhandel veröffentlicht. Es berücksichtigt die erwähnte bundesgerichtliche Rechtsprechung bis Ende 2011 und definiert eine einheitliche Verwaltungspraxis, an welcher sich alle Kantone – so auch der Kanton Zug – im Grundsatz ausrichten. Ob in einem konkreten Einzelfall ein gewerbsmässiger Wertschriftenhandel vorliegt, ist auf Grund sämtlicher Umstände des jeweiligen Einzelfalls zu beurteilen. Gemäss Kreisschreiben ist in jedem Fall von einer privaten Vermögensverwaltung auszugehen, wenn die folgenden fünf Kriterien kumulativ erfüllt sind:

- Die Haltedauer der veräusserten Wertschriften beträgt mindestens 6 Monate.
- Das Transaktionsvolumen (entspricht der Summe aller Kaufpreise und Verkaufserlöse) pro Kalenderjahr beträgt gesamthaft nicht mehr als das Fünffache des Wertschriften- und Guthabenbestands zu Beginn der Steuerperiode.
- Das Erzielen von Kapitalgewinnen aus Wertschriftengeschäften bildet keine Notwendigkeit, um fehlende oder wegfallende Einkünfte zur Lebenshaltung zu ersetzen. Das ist regelmässig dann der Fall, wenn die realisierten Kapitalgewinne weniger als 50% des Reineinkommens in der Steuerperiode betragen.
- Die Anlagen sind nicht fremdfinanziert *oder* die steuerbaren Vermögenserträge aus den Wertschriften (wie z.B. Zinsen, Dividenden, usw.) sind grösser als die anteiligen Schuldzinsen.
- Der Kauf und Verkauf von Derivaten (insbesondere Optionen) beschränkt sich auf die Absicherung von eigenen Wertschriftenpositionen.

Sind diese Kriterien nicht kumulativ erfüllt, kann gewerbsmässiger Wertschriftenhandel nicht ausgeschlossen werden, wird aber auch nicht automatisch angenommen. Die entsprechende Beurteilung erfolgt dann, wie erwähnt, auf Grund sämtlicher Umstände des konkreten Einzelfalls.

Wer in der Schweiz nach dem Aufwand besteuert werden will, darf in der Schweiz keine Erwerbstätigkeit ausüben (Art. 14 DBG und § 14 StG). Daraus folgt, dass ein in der Schweiz ausgeübter Quasi-Wertschriftenhandel einer Aufwandbesteuerung entgegensteht. Dies ist auch im Kreisschreiben Nr. 9 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 3. Dezember 1993 betreffend Besteuerung nach dem Aufwand explizit so festgehalten: Eine untersagte Erwerbstätigkeit übt gemäss Abschnitt 1.3.2 des Kreisschreibens aus, «..., wer hier einem irgendwie gearteten Haupt- und Nebenberuf nachgeht und daraus im In- oder Ausland Einkünfte im Sinne der Artikel 18 oder 18 DBG erzielt».

Bei Anträgen auf Besteuerung nach dem Aufwand prüft die Zuger Steuerverwaltung daher anhand der oben erwähnten Kriterien, ob in der Schweiz ein Quasi-Wertschriftenhandel ausgeübt wird. Wird dem Antrag auf Besteuerung nach dem Aufwand entsprochen, so kann das bedeuten, dass aufgrund der Prüfung der Kriterien nicht von einer Gewerbsmässigkeit auszugehen ist, oder dass sich eine allfällige Tätigkeit nicht auf der Ebene der Privatperson, sondern beispielsweise in einer ausländischen Gesellschaft mit entsprechender Infrastruktur – d.h. mit ent-

sprechend qualifiziertem Personal in angemessenen Räumlichkeiten und unter Einsatz üblicher technischer Hilfsmittel – abspielt.

Bei zwar plausiblen, aber vor Ort nur schwer überprüfbaren Verhältnissen, verlangt die Zuger Steuerverwaltung zudem jedes Jahr eine explizite unterschriebene Bestätigung der aufwandbesteuerten Person, dass in der Schweiz keine Erwerbstätigkeit ausgeübt wird, worunter konsequenterweise auch ein Quasi-Wertschriftenhandel im Sinne des Kreisschreibens der Eidgenössischen Steuerverwaltung fallen würde. Sollte sich die abgegebene Bestätigung später als unzutreffend erweisen, so würden die Voraussetzungen für eine Besteuerung nach dem Aufwand auch nachträglich noch dahinfliegen.

3. Antrag

Kenntnisnahme.

Zug, 22. Januar 2013

Mit vorzüglicher Hochachtung
Regierungsrat des Kantons Zug

Der Landammann: Beat Villiger

Die stv. Landschreiberin: Renée Spillmann Siegwart