

Rechtsgutachten

zur

Besteuerung nach dem Aufwand

erstattet

an die

Eidgenössische Finanzkontrolle EFK

von

Prof. Dr. iur. Madeleine Simonek
Professorin für Schweizerisches und Internationales Steuerrecht
an der Universität Zürich

Inhaltsverzeichnis

1. Gutachterfragen.....	1
2. Gesetzliche Grundlagen	1
2.1 Geltendes Recht	1
2.2 Entstehungsgeschichte, Normzweck und Rechtfertigung	2
2.2.1 Entstehungsgeschichte.....	2
2.2.2 Normzweck und Rechtfertigung	4
3. Beantwortung der Gutachterfragen	5
3.1 Gutachterfrage 1: Kreisschreiben Nr. 44	5
3.1.1 Im Allgemeinen	5
3.1.2 Subjektive Voraussetzungen der Aufwandbesteuerung.....	5
3.1.3 Objektive Voraussetzungen der Aufwandbesteuerung	7
3.1.4 Beantwortung der Gutachterfrage 1	7
3.2 Gutachterfragen 2 und 3: Verwaltungsrats­­tätigkeit für eine Gesellschaft mit Sitz in der Schweiz.....	7
3.2.1 Zur Voraussetzung der fehlenden Erwerbstätigkeit in der Schweiz im Allgemeinen	7
3.2.2 Zur Verwaltungsrats­­tätigkeit im Besonderen.....	9
3.2.3 Auslegeordnung.....	10
3.2.4 Beantwortung der Gutachterfrage 2: Verwaltungsrats­­tätigkeit ohne Beteiligung an der Gesellschaft.....	11
3.2.5 Beantwortung der Gutachterfrage 3: Verwaltungsrats­­tätigkeit mit Beteiligung an der Gesellschaft.....	12
Literatur- und Materialienverzeichnis.....	14

1. GUTACHTERFRAGEN

Mit Vereinbarung vom 13./14. Februar 2019 beauftragte die Eidg. Finanzkontrolle EFK, vertreten durch Herrn Jean-Marc Stucki, die Unterzeichnete ein Rechtsgutachten zu folgenden Fragen, die mit der Besteuerung nach dem Aufwand in Zusammenhang stehen, zu erstellen:

1. Entspricht das Kreisschreiben Nr. 44 vom 24. Juli 2018 den gesetzlichen Grundlagen?
2. Wann ist ein Mandat als Verwaltungsrat- oder als Verwaltungsratspräsident einer schweizerischen Gesellschaft (Sitz in der Schweiz) nicht vereinbar mit der Besteuerung nach Aufwand?
3. Wann ist ein Mandat als Verwaltungsrat- oder als Verwaltungsratspräsident einer schweizerischen Gesellschaft (Sitz in der Schweiz), an welcher der Verwaltungsrat bzw. der Verwaltungsratspräsident beteiligt ist (Beteiligungsquote bis 100%) nicht vereinbar mit der Besteuerung nach Aufwand?

Die Gutachterfragen werden nachfolgend gestützt auf die seit dem 1. Januar 2016 geltende Rechtsordnung beantwortet. Nicht eingegangen wird auf die altrechtliche Ordnung, die gemäss Art. 205d DBG und Art. 78e StHG während einer Übergangsfrist von 5 Jahren seit Inkrafttreten der neuen gesetzlichen Ordnung für in diesem Zeitpunkt bereits gewährte Aufwandbesteuerungen weiterhin gültig ist.

Bei der Beantwortung der Gutachterfrage 1 stehen mit Blick auf die Gutachterfragen 2 und 3 die subjektiven Voraussetzungen der Besteuerung nach dem Aufwand im Fokus. In diesem Gutachten nicht untersucht werden hingegen Ausführungen des Kreisschreibens Nr. 44 zu verfahrensspezifischen Fragestellungen sowie solche zum internationalen Steuerrecht der Schweiz, namentlich zur pauschalen Steueranrechnung und der Beanspruchung von Doppelbesteuerungsabkommen der Schweiz durch aufwandbesteuerte Personen.

2. GESETZLICHE GRUNDLAGEN

2.1 Geltendes Recht

Nach Art. 14 Abs. 1 DBG haben natürliche Personen das Recht, anstelle der Einkommenssteuer eine Steuer nach dem Aufwand zu entrichten, wenn sie:

- a. nicht das Schweizer Bürgerrecht haben;
- b. erstmals oder nach mindestens zehnjähriger Unterbrechung unbeschränkt steuerpflichtig (Art. 3) sind; und
- c. in der Schweiz keine Erwerbstätigkeit ausüben.

Ehegatten, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, müssen beide diese Voraussetzungen für die Aufwandbesteuerung erfüllen (Art. 14 Abs. 2 DBG).

Die wortgleichen subjektiven Voraussetzungen für eine Besteuerung nach dem Aufwand verlangen Art. 6 Abs. 1 und 2 StHG für die kantonalen Einkommens- und Vermögenssteuern. Auch die weiteren Absätze der beiden Bestimmungen, Art. 14 Abs. 3 bis 5 DBG einerseits sowie Art. 6 Abs. 3 und 4 sowie Abs. 6 und 7 StHG andererseits, sind mit Ausnahme der tarifbezogenen Bestimmungen, die nicht vom Steuerharmonisierungsauftrag des Bundes umfasst sind, inhaltlich identisch gestaltet. Für die Kantone bestimmt Art. 6 Abs. 5 StHG zusätzlich, dass auch die Vermögenssteuer in die Besteuerung nach dem Aufwand einbezogen werden muss. Es kann deshalb vorweg festgehalten werden, dass sowohl die subjektiven Voraussetzungen zur Gewährung der Aufwandbesteuerung wie auch die Bemessungsgrundsätze harmonisiert sind und den Kantonen in deren Umsetzung, mit Ausnahme der tarifbezogenen Aspekte, kein kantonaler Gestaltungsspielraum zur Verfügung steht¹. Den Kantonen steht aber offen, auf die Aufnahme der Aufwandbesteuerung in ihre kantonale Ordnung vollständig zu verzichten.

Die geltenden Fassungen von Art. 14 DBG und Art. 6 StHG gehen auf das Bundesgesetz über die Besteuerung nach dem Aufwand vom 28. September 2012 zurück, das für die direkte Bundessteuer am 1. Januar 2016 sowie für die Kantone am 1. Januar 2014, mit einer Umsetzungsfrist von zwei Jahren, in Kraft getreten ist².

2.2 Entstehungsgeschichte, Normzweck und Rechtfertigung

2.2.1 Entstehungsgeschichte

Die Aufwandbesteuerung³ wurde auf Bundesebene erstmals im Jahr 1934 mit Art. 18 Abs. 3 der Eidg. Krisenabgabe eingeführt. Sie war zu dieser Zeit auf Personen beschränkt, die sich aus gesundheitlichen Gründen in der Schweiz aufhielten⁴. Ebenso gewährte die Nachfolgebestimmung, Art. 18 Abs. 3 WStB⁵, die Aufwand- bzw. Pauschalbesteuerung nur Personen, die sich in der Schweiz zu Erholungszwecken aufhielten⁶. Ein Wohnsitz in der Schweiz schloss die Besteuerung nach dem Aufwand aus⁷. In Übereinstimmung mit dem begrenzten Aufenthaltzweck, der zur Aufwandbesteuerung berechnigte, verlangten die ausführenden Verordnungen, dass die aufwandbesteuerte Person in der Schweiz keine

¹ In diesem Sinne bereits BOTSCHAFT, Steuerharmonisierung, 146 sowie insb. BOTSCHAFT, Besteuerung nach dem Aufwand, 6028.

² Art. 72q StHG.

³ In früheren Jahren war in der Literatur und Rechtsprechung der Begriff der Pauschalbesteuerung gebräuchlicher. Er wird vorliegend als Synonym zum Begriff der Aufwandbesteuerung verstanden.

⁴ Zum Ganzen BOTSCHAFT, Besteuerung nach dem Aufwand, 6024. Im Weiteren BERNASCONI, 2; LÜTHI, 10 ff. sowie BGE 87 I 376 E. 1.d.

⁵ Bundesratsbeschluss vom 9. Dezember 1940 über die Erhebung einer Wehrsteuer, in Kraft ab 1. Januar 1941.

⁶ Dazu auch CAVELTI, 145 f.

⁷ BGE 74 I 285 E. 2.; BGer 23. März 1945 E. 2, ASA 14 (1945/46), 64 ff.

Erwerbstätigkeit ausüben darf noch jemals ausgeübt hatte. Zudem durfte die aufwandbesteuerte Person nicht in der Schweiz geboren sein⁸.

Die Kantone vereinbarten die Zulässigkeit der Aufwandbesteuerung erstmals im Konkordat über den Ausschluss von Steuerabkommen vom 10. Dezember 1948⁹. Dessen Art. 1 Abs. 3 lit. a erlaubt die Aufwandbesteuerung für Personen, *"die erstmals oder nach mindestens zehnjähriger Landesabwesenheit in der Schweiz Wohnsitz oder Aufenthalt nehmen und daselbst keine Erwerbstätigkeit ausüben, für den Rest des Jahres des Einzuges und das folgende Jahr"*. Ausländische Personen, die nicht in der Schweiz geboren sind, konnte nach dieser Bestimmung die Steuererleichterung unbefristet gewährt werden, wobei dem Lebensaufwand – wie nach geltendem Recht – eine Kontrollrechnung gegenüberzustellen war, in die die Einkünfte aus schweizerischen Quellen, nämlich aus Grundeigentum in der Schweiz, schweizerische Vermögenswerte (Wertpapiere, Anteilscheine, Rechte, Forderungen, Guthaben) und in der Schweiz gelegene Fahrnis einbezogen wurden¹⁰.

Um den Erfolg des Konkordats nicht durch die Wehrsteuer zu gefährden, ersetzte der Bundesrat mit einem Beschluss vom 11. Oktober 1949 den bisherigen Art. 18 Abs. 3 WStB durch einen neuen Art. 18^{bis} WStB. Die Aufwandbesteuerung wurde damit auch auf Bundesebene auf in der Schweiz wohnhafte ausländische Staatsangehörige ausgedehnt. Unverändert festgehalten wurde an der Voraussetzung, dass die aufwandbesteuerte Person in der Schweiz keine Erwerbstätigkeit ausüben noch je ausgeübt haben darf. Weiter wurde die Aufwandbesteuerung auch für Personen mit schweizerischer Staatsangehörigkeit geöffnet, sofern sie nach mindestens 10jähriger Landesabwesenheit in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtig wurden, begrenzt bis zum Ablauf des auf die Einreise folgenden Kalenderjahrs¹¹. Aus Art. 18^{bis} WStB wurde daraufhin inhaltlich unverändert Art. 18^{bis} BdBSt.

Die Botschaft zum StHG und DBG vom 25. Mai 1983 bezeichnet die Aufwandbesteuerung als *"eine aus praktischen Gründen gebotene Art der Ermessensveranlagung"*¹². Art. 6 aStHG und Art. 14 aDBG führten dabei im Wesentlichen die bisherige Bestimmung von Art. 18^{bis} BdBSt weiter. Das Bundesrecht passte sich einzig in einem Punkt an das bisherige kantonale Recht an: Art. 14 aDBG und Art. 6 aStHG verlangen – anders als noch Art. 18^{bis} BdBSt – nicht, dass die aufwandbesteuerte Person in der Schweiz nie eine Erwerbstätig-

⁸ Vgl. dazu BGE 87 I 376 E. 1.d. Im Weiteren CAVELTI, 145 f.

⁹ Bereits vor dem Abschluss des Konkordats kannten einige Kantone eine Art der Aufwandbesteuerung. Der Vorreiter war der Kanton Waadt, der bereits seit 1862 ausländischen Personen unter gewissen Voraussetzungen eine Pauschalbesteuerung gewährte. Dazu CAVELTI, 146; LÜTHI, 10 ff.

¹⁰ Das Konkordat wird weiterhin in mehreren kantonalen Gesetzessammlungen geführt (siehe u.a. ZH-Lex 671.1.), hat heute aber keine rechtliche Bedeutung mehr (CAVELTI, 146).

¹¹ BBl 1949 II 860 f. und 865 f.

¹² BOTSCHAFT, Steuerharmonisierung, 51 und 88.

keit ausgeübt haben darf¹³. Bei Rückkehr nach mindestens 10jähriger Landesabwesenheit schadete nach dieser Ordnung die früher ausgeübte Erwerbstätigkeit nicht.

Wesentliche Änderungen ergaben sich allerdings mit dem in Ziff. 2.1 vorne erwähnten Bundesgesetz über die Besteuerung nach dem Aufwand vom 28. September 2012, das das heute geltende Recht einführt. Die Änderungen betreffen vor allem folgende Bereiche¹⁴:

- Beschränkung der Aufwandbesteuerung auf ausländische Staatsangehörige, schweizerischen Staatsangehörigen steht sie nicht mehr offen;
- Klarstellung, dass beide in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe lebende Ehegatten die Voraussetzungen für die Aufwandbesteuerung erfüllen müssen;
- Klarstellung, dass der Aufwandbesteuerung der weltweite Aufwand zugrunde zu legen ist;
- Einführung einer minimalen Bemessungsgrundlage sowie von gesetzlichen Regeln für die Bemessung des Aufwandes nach dem Mietzins bzw. dem Mietwert oder dem Pensionspreis für Unterkunft und Verpflegung;
- Verpflichtung für die Kantone, mit der Besteuerung nach dem Aufwand die Vermögenssteuer abzugelten.

Unverändert blieb die gesetzliche Voraussetzungen, dass die aufwandbesteuerte Person in der Schweiz keine Erwerbstätigkeit ausüben darf (Art. 6 Abs. 1 lit. c StHG und Art. 14 Abs. 1 lit. c DBG).

2.2.2 Normzweck und Rechtfertigung

Der Aufwandbesteuerung lagen in ihren ersten frühen Jahren vor allem touristische Überlegungen zugrunde. In der Folge nahmen Praktikabilitätsüberlegungen einen grösseren Raum ein. So rechtfertigt die Botschaft zum StHG und DBG die Aufwandbesteuerung wie folgt: *"Würde jedoch auf diese Besteuerung verzichtet, wären die Veranlagungsbehörden oft nicht in der Lage, eine sachgemässe Einschätzung zu treffen, da ihnen die Mittel zur Feststellung und Überprüfung der vorwiegend im Ausland erzielten Einkünfte der betreffenden Steuerpflichtigen fehlen. Die Folge wären erhebliche Steuerausfälle"*¹⁵. Mit diesem Normzweck geht einher, dass die in der Schweiz erzielten Einkünfte und das in der Schweiz liegende Vermögen, die einfacher feststellbar sind, in die Kontrollrechnung einzu beziehen und somit steuerbar sind.

Im heutigen Umfeld dürften diese praktischen Überlegungen weniger stark ins Gewicht fallen als vor 30 bis 40 Jahren. Die Aufwandbesteuerung wird heutzutage hauptsächlich mit

¹³ So auch BOTSCHAFT, Steuerharmonisierung, 89.

¹⁴ Dazu BOTSCHAFT, Besteuerung nach dem Aufwand, 6028 f.

¹⁵ Zit. BOTSCHAFT, Steuerharmonisierung, 51. Dazu auch BEUSCH, Ziff. 3.2; CAVELTI, 150; LOCHER, Kommentar I. Teil, Art. 14 N 2.

standortpolitischen und volkswirtschaftlichen Argumenten gerechtfertigt. Hervorgehoben wird der allgemeine volkswirtschaftliche Nutzen der Aufwandbesteuerung. Den Steuereinnahmen, die von aufwandbesteuerten Personen generiert werden, kommt in einigen Kantonen und Gemeinden zudem grosse Bedeutung zu¹⁶.

Die kontrovers diskutierte Frage, inwieweit die volkswirtschaftliche und standortpolitische Bedeutung die Aufwandbesteuerung mit Blick auf die verfassungsrechtlichen Besteuerungsgrundsätze (Art. 127 Abs. 2 BV) zu rechtfertigen vermag, ist nicht Gegenstand dieses Gutachtens¹⁷. Der Bundesrat bejaht die Verfassungsmässigkeit und erachtet die Aufwandbesteuerung trotz der ihr innewohnenden Ungleichbehandlung als im öffentlichen Interesse stehend. Mit den auf 1. Januar 2016 eingeführten verschärften objektiven Voraussetzungen der Aufwandbesteuerung werde zudem das Verhältnismässigkeitsprinzip gewahrt¹⁸.

3. BEANTWORTUNG DER GUTACHTERFRAGEN

3.1 Gutachterfrage 1: Kreisschreiben Nr. 44

3.1.1 Im Allgemeinen

Die Eidg. Steuerverwaltung publizierte am 24. Juli 2018 das Kreisschreiben Nr. 44, Besteuerung nach dem Aufwand bei der direkten Bundessteuer (nachfolgend "Kreisschreiben Nr. 44"). Es ersetzt das bisherige Kreisschreiben Nr. 9 vom 3. Dezember 1993 (nachfolgend "Kreisschreiben Nr. 9"). Das Kreisschreiben Nr. 44 setzt die mit dem Bundesgesetz über die Besteuerung nach dem Aufwand vom 28. September 2012 eingeführten und am 1. Januar 2016 in Kraft getretenen Änderungen von Art. 14 DBG um. Es folgt im Aufbau weitgehend demjenigen vom 3. Dezember 1993 und führt es auch inhaltlich, mit Ausnahme der neu normierten Elemente, in weiten Teilen weiter.

3.1.2 Subjektive Voraussetzungen der Aufwandbesteuerung

Die subjektiven Voraussetzungen der Aufwandbesteuerung ergeben sich aus Art. 14 Abs. 1 und 2 DBG sowie Art. 6 Abs. 1 und 2 StHG. Sie werden im Kreisschreiben Nr. 44 lediglich rudimentär näher definiert.

Die *erste Voraussetzung* der Aufwandbesteuerung, das fehlende schweizerische Bürgerrecht, wirft grundsätzlich wenige Fragen auf (Ziff. 2.2 Kreisschreiben Nr. 44). Wie bereits das Kreisschreiben Nr. 9 hält auch das Kreisschreiben Nr. 44 fest, dass Schweizerbürger und -bürgerinnen, die zusätzlich das Bürgerrecht eines anderen Staates besitzen, die Aufwandbesteuerung nicht beanspruchen können. Ehegatten, die in rechtlich und tatsächlich

¹⁶ BOTSCHAFT, Besteuerung nach dem Aufwand, 6026 und 6028. So auch ARTER, 158 f.; BEUSCH, Ziff. 4; REICH, § 11 N 68; ZWAHLEN/NYFFENEGGER, in: Zweifel/Beusch, DBG-Kommentar, Art. 14 N 3.

¹⁷ Dazu insb. CAVELTI, 149 ff.; BEUSCH, Ziff. 3.3 ff. Kritisch aus verfassungsrechtlicher Sicht BLUMENSTEIN/LOCHER, 298 f.; LOCHER, Kommentar I. Teil, Art. 14 N 2; OESCH, 811 ff.

¹⁸ BOTSCHAFT, Besteuerung nach dem Aufwand, 6045 f.

ungetrennter Ehe leben, dürfen beide das Schweizer Bürgerrecht nicht besitzen. Dieses Gesetzesverständnis ist nicht umstritten.

Auch die *zweite Voraussetzung*, die erstmalige Steuerpflicht in der Schweiz oder die Rückkehr nach mindestens zehnjähriger Unterbrechung, ist in der Regel wenig problematisch und wird im Kreisschreiben Nr. 44 kaum weiter ausgeführt. Die Zehnjahresfrist muss richtigerweise nicht eingehalten werden, wenn die zurückkehrende Person bereits früher der Aufwandbesteuerung unterlag (Ziff. 2.3 Kreisschreiben Nr. 44).

Die *dritte Voraussetzung* der Aufwandbesteuerung, die fehlende Erwerbstätigkeit in der Schweiz, wirft in der Rechtsanwendung zweifelsohne am meisten Fragen auf. Das Kreisschreiben Nr. 44 umschreibt eine für die Aufwandbesteuerung schädliche Erwerbstätigkeit in der Schweiz wie folgt:

"wenn eine Person hier einem irgendwie gearteten Haupt- oder Nebenberuf nachgeht und daraus im In- oder Ausland Einkünfte erzielt. Dies trifft insbesondere auf Künstler, Wissenschaftler, Erfinder, Sportler und Verwaltungsräte zu, die in der Schweiz *persönlich* zu Erwerbszwecken tätig sind"¹⁹.

Diese Umschreibung ist nicht neu. Sie ist nahezu wortgleich im aufgehobenen Kreisschreiben Nr. 9 vom 3. Dezember 1993 zu finden und geht bereits auf das Kreisschreiben vom 10. Februar 1965 betreffend die Pauschalierung der Wehrsteuer gemäss Art. 18^{bis} WStB zurück²⁰. Das Kreisschreiben Nr. 44 enthält keine weiteren Aussagen zum Begriff der Erwerbstätigkeit in der Schweiz, mit Ausnahme einer sich auf ein Bundesgerichtsurteil aus dem Jahre 1961 stützenden Praxis zur Qualifikation von Diplomaten, Konsularbeamten und Beamte internationaler Organisationen mit einstigem Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz (Ziff. 2.3 Kreisschreiben Nr. 44).

Das Recht zur Aufwandbesteuerung beginnt unter den gesetzlichen Voraussetzungen mit dem Beginn der Steuerpflicht und erlischt für die ganze Steuerperiode, wenn die steuerpflichtige Person im Laufe der Steuerperiode das Schweizer Bürgerrecht erwirbt oder in der Schweiz eine Erwerbstätigkeit aufnimmt (Ziff. 2.2. Kreisschreiben Nr. 44). Diese Regelung stimmt mit dem Stichtagsprinzip überein, wonach sich die für die Besteuerung massgebenden persönlichen Voraussetzungen nach den Verhältnissen am Ende der Steuerperiode bestimmen und ist nicht zu beanstanden²¹.

Im Unterscheid zum Kreisschreiben Nr. 9 soll eine ausländische Person, die die subjektiven Voraussetzungen der Aufwandbesteuerung erfüllt, nicht mehr jährlich zwischen der Aufwandbesteuerung und einer ordentlichen Besteuerung wählen können. Wer nach einer

¹⁹ Zit. Ziff. 2.3 Kreisschreiben Nr. 44 (Hervorhebung im Original).

²⁰ ASA 62 (1993/94), 474 ff., inbs. 475 bzw. ASA 33 (1964/65), 367 ff., inbs. 368.

²¹ In der Literatur werden für den Fall, dass eine aufwandbesteuerte Person das Schweizer Bürgerrecht erwirbt, teils andere Meinungen vertreten (so bspw. RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar, Art. 14 N 20), die aber unter der geltenden einjährigen Gegenwartsbemessung nicht stichhaltig sind. Dazu ausführlicher LÜTHI, 78 f.

Besteuerung nach dem Aufwand auf diese Besteuerungsart verzichtet, kann gemäss Ziff. 2.5 Kreisschreiben Nr. 44 in der Regel nicht wieder zu einer Aufwandbesteuerung wechseln. Das Kreisschreiben Nr. 9 sah hingegen die Möglichkeit vor, dass eine aufwandbesteuerte Person, die die subjektiven Voraussetzungen erfüllt, jährlich zwischen der Aufwandbesteuerung und der ordentlichen Besteuerung wählen kann²². In seiner Botschaft geht der Bundesrat davon aus, dass diese Wahlmöglichkeit weiterhin besteht²³. Die nun im Kreisschreiben Nr. 44 dargelegte Gesetzesauslegung ist allerdings nicht völlig abwegig und steht mit der zweiten subjektiven Voraussetzung der Aufwandbesteuerung im Einklang. Ausserdem soll sie nur "in der Regel" gelten, womit bei sachlichen Gründen ein Wechsel zwischen den beiden Veranlagungsarten weiterhin möglich sein sollte.

3.1.3 Objektive Voraussetzungen der Aufwandbesteuerung

Zu den objektiven Voraussetzungen der Aufwandbesteuerung zählt das Kreisschreiben Nr. 44 die in Art. 14 Abs. 3 DBG festgehaltenen Bemessungsgrundsätze. Das Kreisschreiben Nr. 44 beschränkt sich dabei weitgehend darauf den Gesetzestext und die bisher geltende Verwaltungspraxis wiederzugeben. Kritische Aussagen können in diesem Teil nicht festgestellt werden.

3.1.4 Beantwortung der Gutachterfrage 1

Das Kreisschreiben Nr. 44 entspricht in der Umschreibung der subjektiven und objektiven Voraussetzungen der Aufwandbesteuerung den gesetzlichen Grundlagen.

3.2 Gutachterfragen 2 und 3: Verwaltungsratsstätigkeit für eine Gesellschaft mit Sitz in der Schweiz

3.2.1 Zur Voraussetzung der fehlenden Erwerbstätigkeit in der Schweiz im Allgemeinen

Die zentralste subjektive Voraussetzung der Aufwandbesteuerung besteht in der fehlenden Erwerbstätigkeit in der Schweiz. Eine aufwandbesteuerte Person darf in der Schweiz weder eine unselbstständige noch eine selbstständige Erwerbstätigkeit ausüben. Diese Voraussetzung kann in zwei Elemente unterteilt werden:

Aus den gesetzlichen Bestimmungen folgt, dass eine Erwerbstätigkeit, die im Ausland ausgeübt wird, nicht schadet. *Erstens* ist deshalb zwischen einer Erwerbstätigkeit im Ausland und einer solchen in der Schweiz zu unterscheiden. Lehre und Praxis sind sich dabei einig, dass mit "*ausüben in der Schweiz*" die *physische* Tätigkeit auf dem geografischen Gebiet der Schweiz gemeint ist. Ohne Bedeutung ist hingegen, ob sich der Arbeitgeber, bei einer unselbstständig erwerbstätigen Person, bzw. der Auftraggeber, bei einer selbstständig er-

²² Kreisschreiben Nr. 9, Ziff. 1.1.

²³ BOTSCHAFT, Besteuerung nach dem Aufwand, 6034.

werbstätigen Person, im In- oder im Ausland befinden²⁴. Dieses Begriffsverständnis stützt sich hauptsächlich auf zwei Bundesgerichtsurteile.

Im Urteil vom 5. September 1961²⁵ war die Aufwandbesteuerung für eine Person umstritten, die ihre Erwerbstätigkeit altershalber aufgegeben hatte und davor für die Bank für Internationalen Zahlungsausgleich in Basel tätig war. Umstritten war, wie die gesetzliche Umschreibung "keine Erwerbstätigkeit in der Schweiz" genau zu verstehen ist, d.h. ob eine Tätigkeit für eine in der Schweiz ansässige internationale Organisation auch darunter fällt. Das Bundesgericht knüpfte in seiner Begründung an die persönliche Steuerpflicht an, die grundsätzlich sämtliche in der Schweiz ausgeübte Erwerbstätigkeit umfasse, und zwar unabhängig von der Art dieser Tätigkeit. Ohne Bedeutung war deshalb, dass das in casu von der steuerpflichtigen Person erzielte Erwerbseinkommen in der Schweiz gestützt auf die mit der Bank für Internationalen Zahlungsausgleich getroffenen völkerrechtlichen Vereinbarungen nicht besteuert worden war.

Das zweite massgebende Urteil vom 15. Mai 2000²⁶ bezog sich auf eine in der Schweiz wohnhafte Person mit ausländischer Staatsangehörigkeit, die in der Organisation und Vermarktung von Formel 1 Autorennen tätig und bei einer schweizerischen Gesellschaft angestellt war. Diese Anstellung stand einer Aufwandbesteuerung nach den Erwägungen des Bundesgerichts nicht entgegen, weil die steuerpflichtige Person im vorinstanzlichen Verfahren glaubhaft darlegen konnte, dass sie ihre Erwerbstätigkeit persönlich ausschliesslich im Ausland ausübe. Diese Darlegung konnten die Steuerbehörden vor Bundesgericht nicht entkräften.

Aus den Erwägungen des Urteils vom 15. Mai 2000 kann zudem entnommen werden, dass für die Aufwandbesteuerung bei einer grundsätzlich im Ausland ausgeführten Erwerbstätigkeit nicht schädlich ist, wenn die aufwandbesteuerte Person "kaum nennenswert"²⁷ auch in der Schweiz aktiv wird.

Zweitens knüpft der Begriff der Erwerbstätigkeit grundsätzlich an eine Tätigkeit an, die zu *Erwerbszwecken* ausgeübt wird²⁸. Einer Tätigkeit liegen keine Erwerbszwecke zugrunde,

²⁴ BGer 15. Mai 2000 E. 2a, ASA 70 (2001/02), 575. So auch ARTER, 161 f.; BLANK, 395; LÜTHI, 85 f.; HAINAUT/BONNY/GRETER, 1012 f. mit weiteren Überlegungen zum Tätigkeitsort von Sportlern; RICHNER/FREI/KAUFMANN/FREI, Handkommentar, Art. 14 N 11; ZWAHLEN/NYFFENEGGER, in: Zweifel/Beusch, StHG-Kommentar, Art. 6 N 19. Anders ZIGERLIG/OERTLI/HOFFMANN, Rz. 773, die die Aufwandbesteuerung in ihrem Wegweiser zum St. Galler Steuerrecht nicht zulassen wollen, wenn die steuerpflichtige Person als Angestellter oder Beauftragter einer Gesellschaft mit Sitz in der Schweiz tätig ist, auch wenn diese Tätigkeit vorwiegend oder ausschliesslich im Ausland ausgeübt wird. In diesem Sinne auch MASSHARDT, Kommentar, Art. 18^{bis} Rz. 5. Diese Aussagen stützen sich auf das Kreisschreiben der Eidg. Steuerverwaltung vom 10. Februar 1965 zur Pauschalbesteuerung nach Art. 18^{bis} WStB (abgedruckt in ASA 33 [1964/65], 367 ff.), das nicht mehr gültig ist.

²⁵ BGE 87 I 376 = ASA 30 (1961/62), 366.

²⁶ ASA 70 (2001/02), 575.

²⁷ BGer 15. Mai 2000 E. 2 b)bb), ASA 70 (2001/02), 575.

²⁸ ARTER, 161; ZWAHLEN/NYFFENEGGER, in: Zweifel/Beusch, DBG-Kommentar, Art. 14 N 21.

wenn sie ehrenamtlich und unentgeltlich ausgeübt wird. Meist wird in der Literatur ein Erwerbszweck auch verneint, wenn die steuerpflichtige Person bloss einen Unkostenersatz erhält²⁹.

3.2.2 Zur Verwaltungsratsstätigkeit im Besonderen

Der Verwaltungsrat ist das geschäftsführende Organ einer Aktiengesellschaft und führt deren Geschäfte, soweit er diese nicht auf einzelne Mitglieder oder auf Dritte übertragen hat. Er fasst in allen Angelegenheiten Beschluss, die nach Gesetz oder Statuten nicht der Generalversammlung zugeteilt sind (Art. 716 Abs. 1 OR). Zu den unübertragbaren und unentziehbaren Aufgaben des Verwaltungsrats gehören u.a. die Oberleitung der Gesellschaft, die Festlegung der Organisation und die Oberaufsicht über die mit der Geschäftsführung betrauten Personen (Art. 716a Abs. 1 OR).

Die Tätigkeit als Verwaltungsrat gilt aus steuerrechtlicher Sicht als unselbstständige Erwerbstätigkeit³⁰. Sämtliche Entschädigungen, die ein Verwaltungsratsmitglied für seine Tätigkeit erhält, einschliesslich von Tantiemen und sonstigen Gewinnanteilen, unterliegen nach Art. 17 DBG als Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit der Einkommenssteuer³¹.

Das Bundesgericht musste sich – soweit ersichtlich – nur einmal im Zusammenhang mit der Aufwandbesteuerung mit einer Verwaltungsratsstätigkeit befassen. In seinem Urteil vom 21. Dezember 1948³² bejahte es mit Blick auf den damaligen Art. 18 Abs. 3 WStB eine für die Aufwandbesteuerung schädliche Erwerbstätigkeit. Im entscheiderelevanten Fall hatte die steuerpflichtige Person für ihre Verwaltungsratsstätigkeit vierteljährlich eine fixe Entschädigung von CHF 1'000 sowie variable Tantiemen und Sitzungsgelder bezogen. Das Bundesgericht stellte namentlich fest, dass bei einem Verwaltungsratsmitglied einer kaufmännisch tätigen Gesellschaft keine blosser Vermögensverwaltung vorliegen könne.

Anders kann sich die Situation bei einer ausschliesslich vermögensverwaltenden Kapitalgesellschaft stellen. So erwähnen KÄNZIG und MASSHARDT den Fall, dass eine steuerpflichtige Person, die ihr Vermögen in eine von ihr gegründete Finanzgesellschaft einbringt und als deren Verwaltungsrat bzw. Geschäftsführer amtiert, keine Erwerbstätigkeit ausübe³³,

²⁹ ARTER, 161; LÜTHI, 88; MARAIA, in: Noël/Girardin Auby, LIFD-Commentaire, Art. 14 N 32 f.; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar, Art. 14 N 11; ZWAHLEN/NYFFENEGGER, in: Zweifel/Beusch, DBG-Kommentar, Art. 14 N 21. BERNASCONI, 11, schlägt eine betragsmässige Begrenzung des Unkostenersatzes auf CHF 12'000 im Jahr vor.

³⁰ BGE 121 I 259 E. 3d u. 4b; BGer 27. Oktober 2000, StR 55, 831; BGer 16. Mai 1997 E. 3, StE 1997 A 24.32 Nr. 3; VGer ZH 19. Dezember 1996 E. 2a, StE 1997 B 22.3 Nr. 60.

³¹ LOCHER, Kommentar I. Teil, Art. 17 N 48; KNÜSEL/SUTER, in: Zweifel/Beusch, DBG-Kommentar, Art. 17 N 37. Ebenso qualifizieren die Sozialversicherungsbehörden das Verwaltungsrats honorar als massgebenden Lohn aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit, sofern es dem Mandatsträger direkt ausbezahlt wird (BGE 133 V 498 E. 5.1 und 5.2).

³² ASA 17 (1948/49), 391.

³³ MASSHARDT, Kommentar, Art. 18^{bis} Rz. 7.

wobei KÄNZIG aber zusätzlich verlangt, dass die steuerpflichtige Person von der Gesellschaft keine Arbeitsentschädigung beziehen darf³⁴.

Unterschiedliche Meinungen bestehen in der Literatur vor allem darüber, ob die Aufwandbesteuerung trotz eines Verwaltungsratsmandats beansprucht werden kann, sofern die aufwandbesteuerte Person auf eine Entschädigung für ihr Mandat vollständig verzichtet oder nur einen Unkostenersatz erhält³⁵.

3.2.3 Auslegeordnung

Die Voraussetzung, dass eine aufwandbesteuerte Person in der Schweiz keine Erwerbstätigkeit ausüben darf, geht aus historischer Sicht darauf zurück, dass die Aufwandbesteuerung in ihren frühen Jahren nur Personen gewährt wurde, die sich zu Erholungszwecken in der Schweiz aufhielten. An ihr wurde aber auch nach einer Ausweitung der Aufwandbesteuerung auf in der Schweiz wohnhafte Personen festgehalten. Soweit aus der Entstehungsgeschichte ersichtlich, war die Voraussetzung der fehlenden Erwerbstätigkeit in der Schweiz nie umstritten und wurde im Rahmen der verschiedenen Anpassungen der gesetzlichen Bestimmungen nie in Frage gestellt.

Unter Berücksichtigung des Normzwecks, des systematischen Aufbaus der gesetzlichen Bestimmungen und der verfassungsrechtlichen Rechtfertigung der Aufwandbesteuerung ist das Kriterium der fehlenden Erwerbstätigkeit in der Schweiz restriktiv auszulegen³⁶. Erstens treffen die Praktikabilitätsüberlegungen, die der Aufwandbesteuerung traditionell zugrunde liegen, auf in der Schweiz erzielt es Erwerbseinkommen nicht zu. Zweitens werden Einkünfte aus einer Erwerbstätigkeit in der Schweiz nicht in die nach Art. 14 Abs. lit. d DBG und Art. 6 Abs. 6 StHG notwendige Kontrollrechnung einbezogen, was sich nur dadurch erklären lässt, dass solche Einkünfte nicht zulässig sind. Drittens stützt sich die standortpolitische und volkswirtschaftliche Rechtfertigung der Aufwandbesteuerung hauptsächlich auf den Umstand, dass aufwandbesteuerte Personen eine mobile und vermögende Personengruppe darstellen, die zur Schweiz eine weniger intensive Beziehung pflegen als ordentlich besteuerte Personen. Eine Erwerbstätigkeit in der Schweiz schafft in der Regel aber eine den ordentlich besteuerten Personen entsprechende enge Beziehung und stellt die Verfassungsmässigkeit der Aufwandbesteuerung zusätzlich in Frage.

Für die Beantwortung der Gutachterfragen 2 und 3 können gestützt auf die bisherige Untersuchung zudem folgende Auslegungsergebnisse festgehalten werden:

³⁴ KÄNZIG, Kommentar, Art. 18^{bis} Rz. 3.

³⁵ So bejahend ARTER, 155 f.; BERNASCONI, 11; BIRRI/ZÜND, 170; MARAIA, in: Noël/Girardin Auby, LIFD-Commentaire, Art. 14 N 36. Abwägend ZWAHLEN/NYFFENEGGER, in: Zweifel/Beusch, StHG-Kommentar, Art. 6 N 19; DIES., in: Zweifel/Beusch, DBG-Kommentar, Art. 14 N 22, ebenso für die Praxis im Kanton Bern LEUCH/KÄSTLI/LANGENEGGER, Art. 16 N 19.

³⁶ So auch LOCHER, Kommentar I. Teil, Art. 15 N 4 mit Verweis auf StRK ZH 16. Dezember 1991, StE 1992 B 29.1 Nr. 3.

- Eine Erwerbstätigkeit kann nur vorliegen, wenn die steuerpflichtige Person eine Erwerbsabsicht hat. Erwerbstätigkeit setzt einen Erwerbszweck voraus. Eine ehrenamtliche und unentgeltliche Tätigkeit stellt keine für die Aufwandbesteuerung schädliche Tätigkeit dar. Ein blosser Unkostenersatz kann aus diesem Grund ebenfalls nicht zu einer Erwerbstätigkeit führen.
- Liegt eine Erwerbsabsicht vor, sind hingegen keine Abstufungen möglich. Jegliche Art von Erwerbstätigkeit verunmöglicht die Aufwandbesteuerung. Weder der Wortlaut von Art. 14 Abs. 1 lit. c DBG und Art. 6 Abs. 1 lit. c StHG noch dem Normzweck und der Entstehungsgeschichte lassen sich Anhaltspunkte entnehmen, dass Erwerbstätigkeiten von geringem Umfang oder von geringem finanziellen Interesse unbeachtlich bleiben sollen.
- Für die Aufwandbesteuerung ist nur eine Erwerbstätigkeit in der Schweiz schädlich. Eine Erwerbstätigkeit, die nicht in der Schweiz, sondern physisch im Ausland ausgeübt wird, ist zulässig. Für die Aufwandbesteuerung ist demnach das Arbeitsortsprinzip massgebend, dass auch nach den Doppelbesteuerungsabkommen der Schweiz für die Besteuerung von Einkommen aus unselbstständigem Erwerb von wesentlicher Bedeutung ist.

3.2.4 Beantwortung der Gutachterfrage 2: Verwaltungsrätstätigkeit ohne Beteiligung an der Gesellschaft

Für eine in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtige Person, die Verwaltungsrat oder Verwaltungsratspräsident einer Gesellschaft mit Sitz in der Schweiz ist, ohne dass sie an dieser Gesellschaft eine kapitalmässige Beteiligung hält, ergeben sich gestützt auf die dargelegte Auslegeordnung folgende Ergebnisse:

- Die Tätigkeit als Verwaltungsrat oder Verwaltungsratspräsident stellt eine Erwerbstätigkeit i.S.v. Art. 14 Abs. 1 lit. c DBG und Art. 6 Abs. 1 lit. c StHG dar, wenn die Tätigkeit mit Erwerbsabsicht ausgeübt wird. Die Erwerbsabsicht zeigt sich im Regelfall dadurch, dass die Gesellschaft dem Verwaltungsrat oder Verwaltungsratspräsidenten für seine Tätigkeit eine Entschädigung in Form von Verwaltungsrats honoraren, Sitzungsgeldern, Tantiemen oder sonstigen Gewinnanteilen ausrichtet.
- Ein Verwaltungsrat oder Verwaltungsratspräsident, der für seine Tätigkeit keine Entschädigung erhält, übt grundsätzlich keine Erwerbstätigkeit aus und kann die Aufwandbesteuerung, sofern die weiteren Voraussetzungen erfüllt sind, beanspruchen. Der Begriff der Entschädigung ist dabei in einem wirtschaftlichen Sinn zu verstehen. Sie ist nicht nur gegeben, wenn der Verwaltungsrat direkt von der Gesellschaft eine Entschädigung erhält, sondern sie ist auch gegeben, wenn ihm eine Drittperson, insb. ein Aktionär der Gesellschaft, für die Ausübung des Verwaltungsratsmandats eine Entschädigung ausrichtet.

- Im Verzicht auf eine Verwaltungsratsentschädigung allein kann noch kein missbräuchliches Verhalten gesehen werden³⁷. Es steht einer Privatperson grundsätzlich frei, für eine Tätigkeit auf eine Entschädigung zu verzichten. Voraussetzung ist selbstredend, dass die aufwandbesteuerte Person tatsächlich keine Entschädigung für ihre Mandatstätigkeit erhält.
- Ein blosser Unkostenersatz, der den tatsächlichen Unkosten entspricht und nicht überhöht ist, führt noch zu keiner Erwerbstätigkeit und schadet für die Aufwandbesteuerung nicht. Eine gewisse angemessene Pauschalisierung des Unkostenersatzes ist aus Praktikabilitätsgründen in der Verwaltungspraxis zu akzeptieren.
- Angesichts der Organfunktion, die dem Verwaltungsrat und seinen einzelnen Mitgliedern für die Aktiengesellschaft zukommt, kann die Verwaltungsratstätigkeit für eine in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtige Aktiengesellschaft nicht im Ausland ausgeübt werden. Es ist deshalb kaum möglich, geltend zu machen, dass eine in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtige Person die Verwaltungsratstätigkeit für eine schweizerische Gesellschaft physisch im Ausland ausübt. Vorbehalten bleibt der Fall, dass sich die tatsächliche Verwaltung bzw. Geschäftsleitung der Gesellschaft im Ausland befindet und der in der Schweiz wohnhafte Verwaltungsrat tatsächlich für seine Tätigkeit an den Ort der tatsächlichen Verwaltung bzw. Geschäftsleitung ins Ausland reist.

3.2.5 Beantwortung der Gutachterfrage 3: Verwaltungsratstätigkeit mit Beteiligung an der Gesellschaft

Für eine in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtige Person, die Verwaltungsrat oder Verwaltungsratspräsident einer Gesellschaft mit Sitz in der Schweiz ist, an der sie eine kapitalmässige Beteiligung hält, ergibt sich grundsätzlich die gleiche Beurteilung wie für einen Verwaltungsrat ohne Beteiligung an der Gesellschaft. Eine differenzierte Betrachtung ist aber angebracht, wenn der Verwaltungsrat oder Verwaltungsratspräsident für seine Tätigkeit von der Gesellschaft keine Entschädigung bezieht.

Aus steuerrechtlicher Sicht wird in diesem Fall von einer Nutzungseinlage gesprochen. Der an der Gesellschaft Beteiligte erbringt der Gesellschaft in Form seiner Arbeitsleistung eine Einlage in Naturalform. Auch der Verwaltungsrat, der an der Gesellschaft beteiligt ist und auf eine Entschädigung für sein Verwaltungsratsmandat verzichtet, erbringt der Gesellschaft eine Nutzungseinlage. Die Nutzungseinlage ist kein unentgeltlicher Vorgang. Ihr steht eine entsprechende Erhöhung des Werts der Gesellschaft bzw. des Werts ihrer Aktien gegenüber. Ein Verwaltungsrat, der an der Gesellschaft beteiligt ist, erzielt aus wirtschaftlicher Sicht für seine Verwaltungsratstätigkeit somit immer eine Entschädigung.

Im Einkommenssteuerrecht wird eine Nutzungseinlage in Form eines Salärverzichts nur dann steuerlich erfasst, wenn sie sich in einer überhöhten Dividende auswirkt, d.h. wenn

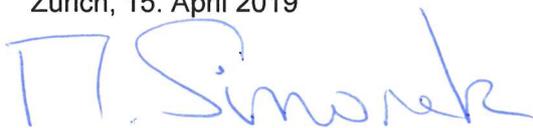
³⁷ Etwas kritischer ZWAHLEN/NYFFENEGGER, in: Zweifel/Beusch, DBG-Kommentar, Art. 14 N 21.

gleichzeitig eine überhöhte Dividende ausgeschüttet wird, die aus wirtschaftlicher Sicht das fehlende Salär ersetzt. Das Einkommenssteuerrecht folgt in diesem Fall dem Sozialabgaberecht, das für die Umqualifikation von Dividenden in Salär detaillierte Regeln entwickelt hat³⁸. Steht der Nutzungseinlage keine überhöhte Dividende gegenüber, kann aus Sicht des Einkommenssteuerrechts mangels einer tatsächlichen Realisierung eines Einkommens hingegen keine Besteuerung eintreten.

Für die Aufwandbesteuerung sind aus diesen Grundsätzen folgende Schlüsse zu ziehen.

- Findet aus Sicht des Einkommenssteuerrechts (und des Sozialabgaberechts) eine Umqualifikation einer überhöhten Dividende in Salär statt, das der Verwaltungsrat oder Verwaltungsratspräsident für seine Verwaltungsrats Tätigkeit erhält, ist eine Erwerbstätigkeit gegeben und kann keine Aufwandbesteuerung beansprucht werden.
- Steht dem Verzicht auf eine Verwaltungsratsentschädigung keine überhöhte Dividende gegenüber, liegt eine Gegenleistung für die Verwaltungsrats Tätigkeit aus wirtschaftlicher Sicht trotzdem in Form der Wertsteigerung der Gesellschaft bzw. deren Aktien vor. Angesichts der restriktiv zu verstehenden Voraussetzung der fehlenden Erwerbstätigkeit in der Schweiz führt diese Wertsteigerung, selbst wenn sie (noch) nicht realisiert ist, zu einer Entschädigung für die Verwaltungsrats Tätigkeit und steht einer Aufwandbesteuerung somit entgegen. Es scheint allerdings angebracht, darin nur dann eine für die Aufwandbesteuerung schädliche Erwerbstätigkeit zu sehen, wenn der Verwaltungsrat oder Verwaltungsratspräsident an der Gesellschaft eine massgebliche Beteiligung hält, die ihm einen gewissen Einfluss auf die Gesellschaft ermöglicht und zudem zur Folge hat, dass der Verzicht auf eine Verwaltungsratsentschädigung sich in einer massgeblichen Wertsteigerung seiner Aktien niederschlägt.

Zürich, 15. April 2019



Prof. Dr. Madeleine Simonek

³⁸ Dazu insb. BGE 134 V 297; BGE 141 V 634, wie auch Wegleitung über den massgebenden Lohn in der AHV, IV und EO, Stand 1. Januar 2019 (WML), Ziff. 3.1 Zuwendungen aus dem Reingewinn einer juristischen Person, Rz. 26 - 29.

Literatur- und Materialienverzeichnis

- ARTER OLIVER, Die Aufwandbesteuerung, AJP 2007, 156 ff.
- BERNASCONI MARCO, Die Pauschalbesteuerung, Eine Darstellung der Bestimmungen des eidgenössischen Rechts, des Rechts der schweizerischen Kantone – insbesondere des Kantons Tessin – sowie des schweizerisch-deutschen Doppelbesteuerungsabkommens, Zürich 1983
- BEUSCH MICHAEL, Aufwandbesteuerung – Privileg für reiche Ausländer oder aus praktischen Gründen gebotene Art der Ermessensveranlagung, zsis) 2005, Monatsflash Nr. 10
- BLANK OLIVER, Besteuerung nach dem Aufwand, Wie sehen die neuen rechtlichen Bestimmungen aus, ST 2015, 394 ff.
- BLUMENSTEIN ERNST / LOCHER PETER, System des Schweizerischen Steuerrechts, 7. Auflage, Zürich 2015
- BOTSCHAFT ZU Bundesgesetzen über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie über die direkte Bundessteuer (Botschaft Steuerharmonisierung) vom 25. Mai 1983, BBl 1983 III 1 ff. (zit. *Botschaft Steuerharmonisierung*)
- BOTSCHAFT ZUR Besteuerung nach dem Aufwand vom 29. Juni 2011, BBl 2011, 6021 (zit. *Botschaft Besteuerung nach dem Aufwand*)
- CAVELTI ULRICH, Besteuerung nach dem Aufwand, IFF Forum für Steuerrecht, 2010, 144 ff.
- HAINAUT JEAN-MARIE / BONNY FRÉDÉRIC / GRETER MICHEL, KS 44: Besteuerung nach dem Aufwand, EF 2018, 1012 ff.
- KÄNZIG ERNST, Die Eidgenössische Wehrsteuer (Direkte Bundessteuer), 2. Auflage, I. Teil, Art. 1-44 WStB, Basel 1982
- LEUCH CHRISTOPH / KÄSTLI PETER / LANGENEGGER MARKUS, Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Band 1 Artikel 1 bis 125, Muri b. Bern 2014
- LOCHER PETER, Kommentar zum DBG, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, Art. 1 – 48 DBG, Basel 2001
- LÜTHI CAROL GREGOR, Die Besteuerung nach dem Aufwand in der Schweiz, Eine systematische Einordnung ins schweizerische Steuerrecht mit aktuellem Bezug, Aarau 2017
- MASSHARDT HEINZ, Kommentar zur direkten Bundessteuer, 2. Auflage, Zürich 1985
- NOËL YVES / AUBRY GIRARDIN FLORENCE, Commentaire Romand, Impôt fédéral direct, 2^e édition, Bâle 2017 (zit. *Bearbeiter, in: Noël/Aubry Girardin, LIFD-commentaire*)
- OBERSON XAVIER, Droit fiscal suisse, 4e édition, Bâle / Genève / Munich 2009
- OESCH MATTHIAS, Inländerdiskriminierung, ZBJV 2009, 787 ff.
- REICH MARKUS, Steuerrecht, 2. Auflage, Zürich/Basel/Genf 2012
- RICHNER FELIX, Pauschalbesteuerung, ZStP 2000, 1 ff.

RICHNER FELIX / FREI WALTER / KAUFMANN STEFAN / MEUTER HANS-ULRICH, Handkommentar zum DBG, 3. Auflage, Zürich 2016 (zit. *Handkommentar*)

ZIGERLIG RAINER / OERTLI MATHIAS / HOFMANN HUBERT, Das St. Gallische Steuerrecht, 7. Auflage, Muri b. Bern, 2014

ZWEIFEL MARTIN / BEUSCH MICHAEL (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 3. Auflage, Basel 2016 (zit. *Bearbeiter, in: Zweifel/Beusch, StHG-Kommentar*)

ZWEIFEL MARTIN / BEUSCH MICHAEL (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 3. Auflage, Basel 2016 (zit. *Bearbeiter, in: Zweifel/Beusch, DBG-Kommentar*)