

Jüngste Entwicklungen im Bereich der Besteuerung nach dem Aufwand

Recent developments concerning lump-sum taxation

Die Besteuerung nach dem Aufwand, auch Pauschalbesteuerung genannt, ermöglicht es ausländischen Staatsangehörigen, in der Schweiz nicht nach ihrem Einkommen und Vermögen, sondern nach ihren Ausgaben besteuert zu werden. Um von diesem System zu profitieren, darf der Steuerpflichtige nicht das Schweizer Bürgerrecht haben, muss erstmals oder nach mindestens zehnjähriger Unterbrechung unbeschränkt in der Schweiz steuerpflichtig sein und darf in der Schweiz keine Erwerbstätigkeit ausüben.

Die letzten Jahre waren geprägt von der Stabilisierung und Aufrechterhaltung dieser Form der Besteuerung auf politischer Ebene, da das Schweizer Volk am 30. November 2014 eine Initiative zu ihrer Abschaffung ablehnte, sowie auf rechtlicher Ebene durch ihre am 28. September 2012 von den Bundeskammern beschlossene Reform. Am 24. Juli 2018 hat die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) das Kreisschreiben Nr. 44 «Besteuerung nach dem Aufwand bei der direkten Bundessteuer» (Kreisschreiben 44) erlassen, welches das Kreisschreiben Nr. 9 vom 3. Dezember 1993 (Kreisschreiben 9) ersetzt. Ziel dieses Beitrags ist es, die Hauptelemente dieses neuen Kreisschreibens vorzustellen, das die Reform der Pauschalbesteuerung vervollständigt.

Die Reform vom 28. September 2012 kann wie folgt zusammengefasst werden: Erstens müssen beide Ehegatten, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, die gesetzlichen Voraussetzungen für die Pauschalbesteuerung erfüllen. Dies schliesst die Möglichkeit aus, dass einer der Ehegatten eine Erwerbstätigkeit in der Schweiz ausübt. Ehepaare, bei denen einer der Ehegatten das Schweizer Bürgerrecht hat, haben keinen Anspruch auf dieses Steuersystem. Zweitens sind die Kantone verpflichtet, in ihrer Gesetzgebung für die Berechnung der direkten Bundessteuer einen Mindestaufwand von CHF 400 000 festzulegen. Weiter muss der Mindestbetrag des Aufwands des Steuerpflichtigen nicht mehr dem Fünffachen des Mietwerts der von der pauschal-

Lump-sum taxation - also known as expenditure-based taxation - allows foreign citizens to pay tax in Switzerland based on their expenditure rather than on their income and wealth. In order to benefit from this system, the taxpayer must not hold Swiss nationality, must have an unrestricted right to remain in Switzerland either for the first time or after an absence of ten years or more and must not be engaged in gainful activity in Switzerland.

This form of taxation has been stabilised and its continued existence has been assured over recent years both politically - in light of the Swiss people's decision to reject an initiative seeking to abolish it on 30 November 2014 - and legally following its reform which was adopted by the Federal Assembly on 28 September 2012. The Federal Tax Administration (FTA) issued circular no. 44 entitled "Lump-sum taxation in relation to direct federal taxes" (Circular 44) on 24 July 2018 which replaces circular no. 9 of 3 December 1993 (Circular 9). This article aims to outline the main elements of this new circular which completes the reform of flat-rate taxation.

The main tenets of the reform of 28 September 2012 can be summarized in the following way. Firstly, the legal conditions for paying lump-sum taxation must be met by the two spouses living in the same household, which excludes the possibility of one of the two spouses being engaged in gainful activity in Switzerland and of a couple where one of the two spouses holds Swiss nationality from benefiting from this tax system. Secondly, the cantons are obliged to establish a minimum level of expenditure in their legislation with this being set at CHF 400,000 for the calculation of direct federal taxation. Furthermore, the taxpayer's minimum amount of expenditure no longer has to be five times the rental value of the property occupied by the flat-rate taxpayer but seven times. Finally, whereas un-

besteuerten Person bewohnten Immobilie entsprechen, sondern dem Siebenfachen. Während nach altem Recht der Betrag, der als Steuer nach dem Aufwand gezahlt wurde, sowohl die Vermögens- als auch die Einkommenssteuer abdeckte, ist es nun Sache der Kantone, das Vermögen des Steuerzahlers in einer Form zu besteuern, die sie frei bestimmen können. Es sei darauf hingewiesen, dass diese neuen Vorschriften für Personen, die neu in der Schweiz wohnhaft sind, am 1. Januar 2016 in Kraft getreten sind. Für Steuerpflichtige, die bereits vor diesem Datum in der Schweiz wohnhaft waren, gelten sie jedoch erst ab 1. Januar 2021.

Voraussetzungen, um nach dem Aufwand besteuert zu werden

Obwohl Artikel 14 Absatz 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) vom 14. Dezember 1990 und Artikel 6 Absatz 2 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) vom 14. Dezember 1990 diesen Punkt sehr klar regeln, betont die ESTV in den Ziffern 2.1 und 2.2 des Kreisschreibens 44, dass bei Ehegatten, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, beide sämtliche unten aufgeführten Voraussetzungen erfüllen müssen, um Anrecht auf die Besteuerung nach dem Aufwand zu haben. Weiter präzisiert sie ausdrücklich, dass diese Regel ab 1. Januar 2021 ausnahmslos gültig ist.

Eine der politisch heikelsten und für die Praxis wichtigsten Fragen ist diejenige nach der genauen Bedeutung der Voraussetzung, dass pauschalbesteuerte Personen in der Schweiz keine Erwerbstätigkeit ausüben dürfen. Das Kreisschreiben 44 hält in Ziffer 2.3 Folgendes fest: «Eine die Besteuerung nach dem Aufwand ausschliessende Erwerbstätigkeit in der Schweiz liegt vor, 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.» Theoretisch bedeutet das, dass eine pauschalbesteuerte Person in der Schweiz weder bei einem Schweizer oder einem ausländischen Unternehmen angestellt sein noch selbstständig erwerbstätig sein darf. Hingegen kann sie jeder unentgeltlichen Tätigkeit in der Schweiz



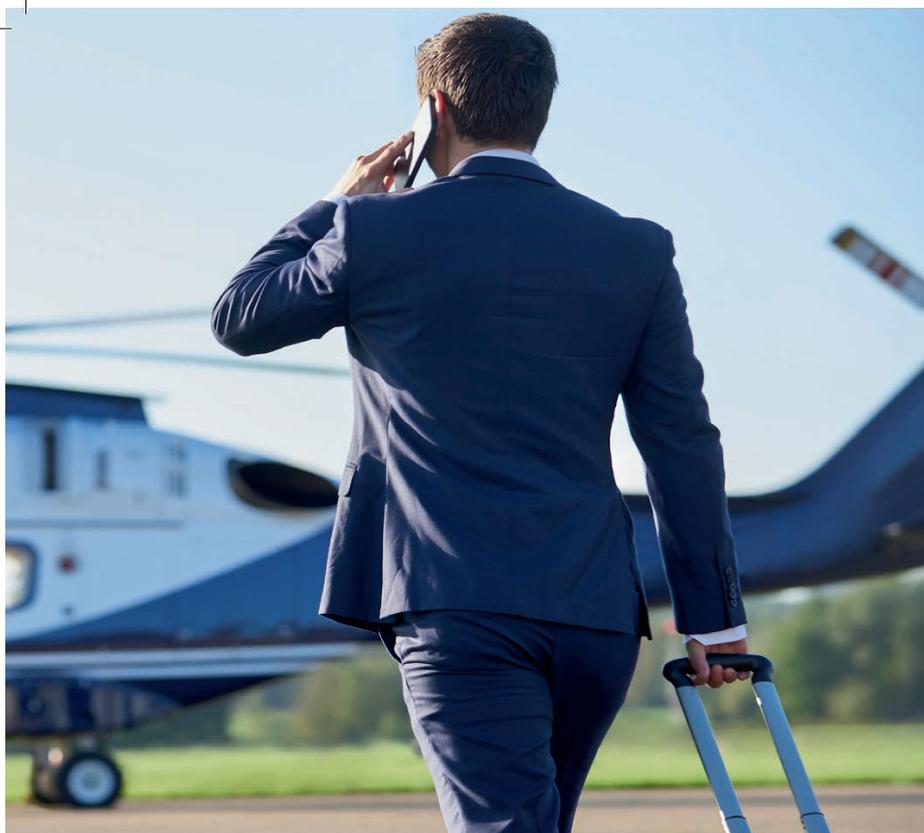
der the old law the amount paid in lump-sum taxation covered both tax on wealth as well as on income, it is now up to the cantons to tax the taxpayer's wealth in a form which they are free to decide on. It is worth noting that these new provisions entered into force on 1 January 2016 for new arrivals but will only apply to taxpayers present in Switzerland before this date from 1 January 2021.

Conditions of eligibility for lump-sum taxation

While article 14 para. 2 of the Federal Act of 14 December 1990 on Direct Federal Taxation (DFTA) and article 6 para. 2 of the Federal Act of 14 December 1990 on the Harmonisation of Direct Taxation at Cantonal and Communal Levels (DTHA) are very clear on this point, the Federal Tax Administration (FTA) insists in sections 2.1 and 2.2 of Circular 44 that spouses living in the same household must meet both of the above-mentioned conditions in order to be eligible for lump-sum taxation. It expressly stipulates that no exception to this rule can be made from 1 January 2021.

One of the most sensitive issues politically and one of the most important practically is determining the exact scope of the provision according to which a flat-rate taxpayer cannot engage in gainful activity in Switzerland. Circular 44 stipulates the following in section 2.3: "Engaging in gainful activity, which excludes the right to flat-rate tax-

ation, is where the person practices a main or auxiliary profession in Switzerland of any kind from which they receive an income in Switzerland or abroad. In particular, this applies to artists, scientists, inventors, sports people and Board of Directors members who are personally engaged in gainful activity in Switzerland." In theory, this means that flat-rate taxpayers may not engage in any gainful activity on Swiss territory, neither as the employee of a Swiss or foreign company nor in a self-employed capacity. They may, however, carry out non-remunerated activity in Switzerland or abroad, as well as any kind of gainful activity outside of Switzerland, whether as an employee or in a self-employed capacity. A taxpayer opting for expenditure-based taxation is allowed to invest in Switzerland or abroad. Such investments may produce income by way of interest, dividends or capital gains. If the investment takes place in Switzerland, the taxpayer's role must be limited to that of investor and must not effectively constitute gainful activity. The value of the Swiss investments and the revenue that they generate are covered by the control calculation which we will look at below. Particular attention should be paid to the opportunity for flat-rate taxpayers to engage in gainful activity abroad. Some cantonal tax administrations adopt a stricter approach than the law and the FTA and do not accept flat-rate taxpayers holding executive positions as employees abroad. They justify their position by contending that some of their activities are carried out in Switzerland



as otherwise the Swiss domicile would be fictitious. Furthermore, in cases of gainful activity abroad in a self-employed capacity, the authorities are becoming increasingly vigilant in checking whether any element of the activity is exercised in Switzerland or whether the taxpayer's domicile in Switzerland creates a centre of economic interest. A recurrent issue is establishing whether a flat-rate taxpayer may be the director of a Swiss company. With reference to the text of section 2.3 of the aforementioned Circular 44, the FTA does not exclude this possibility provided the taxpayer is either not personally engaged in any activity in Switzerland or the activity is not carried out for gainful purposes. It should be pointed out that some cantons adopt a more restrictive approach.

It is interesting to note that the content of Circular 44 on the notion of engaging in gainful activity in Switzerland is almost identical to that found in Circular 9 which it replaces. One difference is nevertheless worth highlighting. Whereas in 1993 the FTA stipulated that income meant revenue from gainful activity as an employee or in a self-employed capacity, in accordance with articles 17 and 18 DFTA respectively, it abandoned this specification in 2018. In our view, this can be interpreted as the FTA's intention to cover all kinds of income, such as the reimbursement of expenses for example.

Finally, with regard to the requirement that a taxpayer wishing to benefit from flat-rate taxation must take domicile in Switzerland for the first time or after an absence of at least ten years, the FTA deems that an ex-

and im Ausland nachgehen und im Ausland auf Angestelltenbasis oder selbstständig erwerbstätig sein. Auch darf eine nach dem Aufwand besteuerte Person in der Schweiz oder im Ausland Investitionen tätigen. Diese Investitionen können beispielsweise in Form von Zinsen, Dividenden oder Kapitalerträgen vergütet werden. Erfolgt die Investition in der Schweiz, muss sich die Rolle des Steuerpflichtigen auf die des Anlegers beschränken und darf nicht in Wahrheit eine lukrative Tätigkeit sein. Der Wert der schweizerischen Investitionen und die damit erzielten Erträge fließen in die weiter unten beschriebene Kontrollrechnung ein. Ein besonderes Augenmerk muss der Möglichkeit gelten, dass eine pauschalbesteuerte Person im Ausland eine Erwerbstätigkeit ausüben kann. Tatsächlich sind einige kantonale Steuerbehörden strenger als das Gesetz und die ESTV und akzeptieren nicht, dass eine pauschalbesteuerte Person als Arbeitnehmer im Ausland eine Exekutivfunktion ausübt. Sie begründen ihre Position damit, dass entweder ein Teil ihrer Tätigkeit in der Schweiz ausgeübt wird oder, wenn dies nicht der Fall ist, der Wohnsitz in der Schweiz fiktiv ist. Bei einer selbstständigen Erwerbstätigkeit im Ausland achten die Behörden ausserdem vermehrt darauf, dass nicht ein Teil der Erwerbstätigkeit in der Schweiz ausgeübt wird und dass der geforderte Schweizer Wohnsitz der steuerpflichtigen Person nicht den Charakter einer Betriebsstätte hat. Immer wieder taucht die Frage auf, ob eine pauschalbesteuerte Person Verwaltungsrat einer Schweizer Gesellschaft sein darf. Gemäss Ziffer 2.3 des Kreisschreibens 44 schliesst die ESTV diese Möglichkeit nicht aus, sofern der Steuerpflichtige in der Schweiz nicht persönlich oder zu

Erwerbszwecken tätig ist. Es gilt zu beachten, dass einige Kantone restriktiver sind.

Interessanterweise ist der Inhalt des Kreisschreibens 44 betreffend die Ausübung einer Erwerbstätigkeit in der Schweiz nahezu identisch mit dem des Kreisschreibens 9, das es ersetzt. Ein Unterschied ist jedoch erwähnenswert: 1993 präziserte die ESTV, dass unter Einkommen sämtliche Einkünfte aus einer unselbstständigen oder selbstständigen Erwerbstätigkeit im Sinne der Artikel 17 und 18 DBG zu verstehen sind. Diese Präzisierung fehlt in der Fassung von 2018. Unseres Erachtens ist dies als Absicht der ESTV zu verstehen, jegliche Art von Einkommen wie z. B. Rückerstattungen von Ausgaben abzudecken.

In Bezug auf die Voraussetzung, dass ein Steuerpflichtiger, der nach dem Aufwand besteuert werden will, erstmals oder nach mindestens zehnjähriger Unterbrechung in der Schweiz wohnhaft sein muss, sieht die ESTV für nach dem Aufwand besteuerte Personen, die die Schweiz verlassen, aber zurückkehren wollen, eine Ausnahme vor. Diese können in die Schweiz zurückkehren und erneut das System der Besteuerung nach dem Aufwand in Anspruch nehmen, ohne dass sie zehn Jahre im Ausland wohnhaft waren.

Die Kontrollrechnung

Viele wissen nicht, dass sich die Besteuerung nach dem Aufwand nicht auf die Berechnung der Steuern auf die Ausgaben beschränkt. Nach der Berechnung der Bundes-, Kantons- und Gemeindesteuer auf die Ausgaben des Steuerpflichtigen müssen diese Beträge nämlich jedes Jahr mit denjenigen verglichen werden, die auf den folgenden Elementen berechnet wurden, wobei nur der höchste Betrag fällig ist:

- a. das in der Schweiz gelegene unbewegliche Vermögen und dessen Einkünfte;
- b. die in der Schweiz gelegene Fahrnis und deren Einkünfte;
- c. das in der Schweiz angelegte bewegliche Kapitalvermögen, einschliesslich der grundpfändlich gesicherten Forderungen, und dessen Einkünfte;
- d. die in der Schweiz verwerteten Urheberrechte, Patente und ähnlichen Rechte und deren Einkünfte;
- e. die Ruhegehälter sowie die Renten und Pensionen, die aus schweizerischen Quellen fließen;



- f. die Einkünfte, für die die steuerpflichtige Person aufgrund eines von der Schweiz abgeschlossenen Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung gänzliche oder teilweise Entlastung von ausländischen Steuern beansprucht.

In ihrem neuen Kreisschreiben hält die ESTV unter Ziffer 3.3.4 fest, dass als «Einkünfte aus in der Schweiz angelegtem beweglichem Kapitalvermögen» diejenigen Einkünfte des Steuerpflichtigen gelten, bei denen sich die Quelle des Einkommens in der Schweiz befindet. Um festzustellen, ob dies der Fall ist, ist für Forderungspapiere massgebend, dass der Schuldner seinen Wohnsitz oder Sitz in der Schweiz hat, sowie für Beteiligungsrechte, dass die Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft, an der der Steuerpflichtige beteiligt ist, ihren Sitz in der Schweiz hat. Der Ort, an dem die jeweiligen Forderungspapiere oder

Beteiligungsrechte verwahrt werden oder die entsprechende Währung sind nicht entscheidend. So werden beispielsweise der Wert einer Aktie von Nestlé mit Sitz in der Schweiz und deren Ertrag bei der Kontrollberechnung berücksichtigt, unabhängig davon, ob die Aktie zu einem von einer Bank in der Schweiz oder im Ausland verwalteten Portfolio gehört.

Fazit

Obwohl das Kreisschreiben 44 einige Ergänzungen liefert, ist festzuhalten, dass sein Inhalt demjenigen des Kreisschreibens 9 ziemlich ähnlich ist. Wir möchten ausserdem darauf hinweisen, dass sich das Kreisschreiben 44 nur auf die direkte Bundessteuer bezieht. Damit haben die Kantone insbesondere bei den Kantons- und Gemeindesteuern einen gewissen Handlungsspielraum. ■

ception exists for persons subject to flat-rate taxation who leave Switzerland and wish to return. This latter group can return to Switzerland and take advantage of the flat-rate tax system again even if they have not resided abroad for a 10-year period.

The control calculation

Many people overlook the fact that flat-rate taxation is not restricted to the tax calculation on expenditure. Once federal, cantonal and communal tax has been calculated based on the taxpayer's expenditure, these amounts must be compared each year with those amounts calculated based on the following elements with only the highest amount being due:

- a. Real estate assets situated in Switzerland and revenues thereof;
- b. Moveable objects situated in Switzerland and revenues thereof;

- c. Movable capital situated in Switzerland including debts secured by the pledge of a property and the revenues thereof;
- d. Copyrights, patents and similar rights being used in Switzerland and the revenues thereof;
- e. Pensions, unearned income and annuities from Swiss sources;
- f. Revenues for which the taxpayer requires either temporary or full foreign tax relief under a double taxation treaty entered into by Switzerland.

In its new circular, the FTA stipulated in section 3.3.4 that the taxpayer's revenues from moveable capital situated in Switzerland." To determine whether this is the case, the decisive factor for debt claim rights is whether the domicile or registered office of the debtor is located in Switzerland and in the case of participatory rights whether the registered office of the stock company or coop-

erative company in which the taxpayer holds a stake is located in Switzerland. The place where the participatory or debt claim rights are held and the currency in which they are denominated are not determining factors. For example, the value of shares in Nestlé, whose registered office is in Switzerland, and the revenues thereof are included in the control calculation regardless of whether the shares are part of a portfolio managed by a bank in Switzerland or abroad.

Conclusion

While Circular 44 includes a number of stipulations, its content is quite similar to that of Circular 9. We also wish to draw the reader's attention to the fact that this only concerns direct federal tax. This means the cantons have a certain degree of room for manoeuvre, especially with regard to cantonal and communal taxes. ■