

TAXATION

Besteuerung nach dem Aufwand und Amtshilfe in Steuersachen

Flat-rate Taxation and Administrative Assistance on Tax Matters

Am 1. Februar (2C_625/2018) und 7. Juni (2C_764/2018) 2019 hat das Bundesgericht in zwei Urteilen entschieden, dass im Rahmen von zwei Amtshilfeersuchen von Frankreich bzw. Spanien die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) unter bestimmten Umständen Informationen in Bezug auf die Besteuerung einer Person nach dem Aufwand übermitteln kann. Es ist zwar schwierig zu bestimmen, ob das Bundesgericht die Frage tatsächlich geklärt hat, aber es hat sich vor allem im ersten Urteil der Frage gewidmet, inwieweit eine Person, die nach dieser Art besteuert wird, von dem am 9. September 1966 zwischen der Schweiz und Frankreich abgeschlossenen Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und zur Vermeidung von Steuerbetrug und Steuerflucht (französisch-schweizerisches Abkommen) profitieren kann.

Um die Bedeutung und die Tragweite dieser beiden Urteile verstehen zu können, ist es notwendig, sich folgende Aspekte in Erinnerung zu rufen.

Erstens regelt das Bundesgesetz vom 28. September 2012 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (StAHiG) die Durchführung der Amtshilfe, während die materiellen Voraussetzungen in internationalen Abkommen, insbesondere in den Doppelbesteuerungsabkommen, aufgeführt sind. Die ersten Absätze von Artikel 28 des französisch-schweizerischen Abkommens und Artikel 25^{bis} des am 26. April 1966 zwischen der Schweiz und Spanien geschlossenen Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (spanisch-schweizerisches Abkommen) sehen Folgendes vor: «Die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten tauschen die Informationen aus, die zur Durchführung dieses Abkommens oder zur Anwendung

On 1 February (2C_625/2018) and 7 June (2C_764/2018) 2019, the Federal Supreme Court issued two judgements in which it ruled, in response to two requests for administrative assistance made by France and Spain respectively, that the Federal Tax Administration (FTA) could transfer, subject to certain conditions, the information that a person was subject to flat-rate tax. While it is difficult to say whether the Swiss High Court has really dealt with the matter, it focused - particularly in the first judgement mentioned - on the issue of determining the extent to which somebody subject to this form of tax could benefit from the agreement concluded on 9 September 1966 between Switzerland and France aimed at eliminating double taxation with regard to income and wealth tax and preventing tax fraud and tax evasion (Franco-Swiss Treaty).

In order to understand the meaning and scope of these two judgements, the following points must be taken into account.

Firstly, the Federal Act of 28 September 2012 on International Administrative Assistance on Tax Matters (TAAA) governs the execution of administrative assistance whereas the substantive conditions are laid down in the international agreements, in particular the double taxation treaties. The first paragraphs of articles 28 of the Franco-Swiss treaty and 25 bis of the treaty concluded on 26 April 1966 between the Swiss Confederation and Spain aimed at preventing double taxation with regard to income and wealth tax (Spanish-Swiss treaty) stipulate the following: "The competent authorities of the Contracting States shall exchange information foreseeably relevant to the application of this agreement or for the administration or application of internal legislation on taxation of any kind or denomination levied on behalf of the Contracting



oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts betreffend Steuern jeder Art und Bezeichnung, die für Rechnung der Vertragsstaaten oder ihrer politischen Unterabteilungen oder lokalen Körperschaften erhoben werden, voraussichtlich erheblich sind, soweit die diesem Recht entsprechende Besteuerung nicht dem Abkommen widerspricht. Der Informationsaustausch ist durch die Artikel 1 und 2 nicht eingeschränkt.»

Zweitens haben ausländische Staatsangehörige, die zum ersten Mal oder nach mindestens zehnjähriger Unterbrechung in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtig sind und in der Schweiz keiner Erwerbstätigkeit nachgehen, die Möglichkeit, nicht nach dem Vermögen und Einkommen, sondern nach dem Aufwand besteuert zu werden, während eine in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtige natürliche Person Einkommens- und Vermögenssteuern bezahlt. Nach der Reform der Bestimmungen über diese auch Pauschalbesteuerung genannte Art der Besteuerung darf der zur Berechnung der anstelle der Einkommenssteuer bezahlten Bundes- und Kantonssteuern eingesetzte Betrag des Aufwands nicht geringer sein als das Siebenfache (nach bisherigem Recht das Fünffache) der Jahresmiete oder des

States, any political subdivision thereof or their local authorities in so far as the taxation thereunder is not contrary to the Agreement. The exchange of information is not restricted by art. 1 and 2."

Secondly, while a natural person subject to tax on an unlimited basis in Switzerland pays tax there on income and wealth, taxpayers who do not hold Swiss nationality who are subject to tax on an unlimited basis for the first time in Switzerland or after an absence of at least ten years and who are not engaged in gainful activity on Swiss soil are entitled to be taxed on the basis of their expenditure instead of these taxes. Following the reform of the provisions on this type of taxation - which is also called lump-sum taxation - the amount of expenditure on the basis of which federal and cantonal taxes are calculated replacing tax on income may not be less than seven times (five times under the old law) the annual rent or rental value of the taxpayer's property. Since this date, the cantons have also been responsible for taxation of the taxpayer's wealth in a form which they are free to determine. It is important to note that once the amount of federal and cantonal taxes have been calculated, this amount must be com-



Mietwerts der Immobilie des Steuerpflichtigen. Ausserdem ist es seither Sache der Kantone, das Vermögen des Steuerpflichtigen in einer von ihnen frei bestimmbaren Form zu besteuern. Es gilt zu beachten, dass der Betrag der Bundes- und Kantonssteuern nach dem Aufwand jedes Jahr verglichen wird mit der Summe, die sich insbesondere aus folgenden Elementen berechnet: das in der Schweiz gelegene unbewegliche Vermögen und dessen Erträge, die in der Schweiz gelegene Fahrnis und deren Erträge sowie 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. Von der Steuer nach dem Aufwand und der Steuer gemäss den berechneten Elementen, der sogenannten Kontrollrechnung, ist nur der höhere der beiden Beträge fällig. Die beiden Beträge werden nicht kumuliert.

Drittens können Pauschalbesteuerte grundsätzlich von Doppelbesteuerungsabkommen ohne besondere Einschränkungen profitieren. Wer jedoch in den Genuss eines zwischen der Schweiz und Deutschland, Österreich, Belgien, Kanada, den USA, Italien oder Norwegen geschlossenen Doppelbesteuerungsabkommens kommen will, muss auf Bundes- und Kantons-ebene alle Einkünfte aus dem betreffenden

Staat deklarieren und besteuern lassen, sofern das Abkommen der Schweiz die Steuerbefugnis verleiht. Dieses System, das als «modifizierte Besteuerung nach dem Aufwand» bezeichnet wird, benachteiligt den Steuerzahler nicht, wenn die betroffenen Einkünfte nicht zu hoch sind. Diese Einkünfte werden nämlich gleich behandelt wie diejenigen, die bei der oben beschriebenen Kontrollrechnung berücksichtigt werden. Auch wenn der Text des französisch-schweizerischen Abkommens rechtlich aus unserer Sicht relativ klar ist, führt er derzeit zu einer gewissen Unsicherheit, insbesondere aufgrund der unterschiedlichen Auslegungen durch die Steuerbehörden sowie die schweizerischen und französischen Gerichte. Nach Artikel 4 Absatz 6 Buchstabe b gilt «eine natürliche Person, die in diesem Staat nur auf einer pauschalen Grundlage besteuert wird, die nach dem Mietwert der Wohnstätte oder der Wohnstätten bemessen wird, über die sie in diesem Staat verfügt», nicht als im Vertragsstaat ansässige Person im Sinne des Abkommens. Obwohl diese Bestimmung für Personen, die in der Schweiz nach dem Aufwand besteuert werden, in keiner Weise galt und auch für sie nicht anwendbar war, fanden Verhandlungen zwischen der schweizerischen und der französischen Steuerverwaltung statt, die zur «erhöhten Pauschalsteuer» führten. Nach diesem System wurde der nach dem Aufwand Besteuerte, sofern er

pared every year with the sum calculated based on a number of elements including, in particular, real estate assets located in Switzerland and revenues thereof, moveable objects situated in Switzerland and revenues thereof, as well as revenues for which the taxpayer requires either temporary or full foreign tax relief under a double taxation treaty entered into by Switzerland. Once the expenditure-based tax and the tax based on the various elements included in this calculation - known as the control calculation - have been calculated, only the higher of the two amounts is due for payment - the two amounts are not combined.

Thirdly, flat-rate taxpayers can benefit from double taxation agreements unrestrictedly. However, anyone who wishes to benefit from a double taxation agreement concluded between Switzerland, on one hand, and Germany, Austria, Belgium, Canada, the USA, Italy or Norway, on the other, must declare and be taxed on all revenues that come from the state concerned at both federal and cantonal level provided the agreement gives Switzerland the power of taxation. This system known as 'modified flat-rate taxation' is not disadvantageous for the taxpayer if the revenues concerned are not too high. They are treated in the same way as those subject

eine Erhöhung des Steuerbetrags um ca. 30 Prozent akzeptierte, durch die französischen und schweizerischen Steuerbehörden als einen in der Schweiz ansässigen Steuerzahler im Sinne des französisch-schweizerischen Abkommens angesehen. Im Widerspruch zu dieser Vereinbarung sind die französischen Steuerbehörden jedoch seit dem 1. Januar 2013 der Ansicht, dass nach dem Aufwand besteuerte Personen in der Schweiz nicht mehr vom französisch-schweizerischen Abkommen profitieren können, unabhängig davon, ob sie eine erhöhte Pauschalsteuer bezahlen oder nicht. Die Schweiz ihrerseits wendet weiterhin die Regel an, dass Pauschalbesteuerte, die eine erhöhte Pauschalsteuer bezahlen, im Gegensatz zu denjenigen, die keine erhöhte Pauschalsteuer bezahlen, von dem Abkommen profitieren können. Einige kantonale Steuerbehörden sind sogar der Ansicht, dass Pauschalbesteuerte, die den neuen Bestimmungen vom 28. September 2012 unterliegen, vom Abkommen profitieren, auch wenn sie keinen erhöhten Pauschalbetrag bezahlen, da sie, wie oben erwähnt, eine Vermögenssteuer zahlen müssen. Ohne ins Detail zu gehen sei darauf hingewiesen, dass die französischen Gerichte scheinbar die Vereinbarung über die «erhöhte Pauschalsteuer» auch strikter für den Zeitraum vor dem 1. Januar 2013 anwenden, wie zwei kürzlich gefällte Urteile des Berufungsgerichts Reims vom 4. Dezember 2018 bzw. des Verwaltungsgerichts Nancy vom 11. April 2019 zeigen.

Viertens hat das Bundesgericht im «leading case» dieser Angelegenheit (BGE 142 II 161) den Begriff «voraussichtlich erhebliche Informationen» sehr weit ausgelegt. Insbesondere war es der Ansicht, dass die Beurteilung der voraussichtlichen Erheblichkeit der angeforderten Informationen in erster Linie in die Zuständigkeit des ersuchenden Staates fällt. Die Zuständigkeit des ersuchten Staates beschränkt sich auf eine Plausibilitätsprüfung. Die Richter gehen davon aus, dass der ersuchte Staat die Übermittlung der Informationen nur verweigern kann, wenn sich herausstellt, dass diese für den ersuchenden Staat mit Sicherheit nicht erheblich sind. Sie erinnern ausserdem daran, dass bei Vorliegen eines internationalen Abkommens die Grundsätze, die sich aus dem Wiener Übereinkommen vom 23. Mai 1969 über das Recht der Verträge ergeben, insbesondere die Grundsätze von Treu und Glauben, bei der Amtshilfe in Steuersachen respektiert werden müssen. Dementsprechend kann der ersuchte Staat die Angaben des ersuchenden Staates grundsätzlich nicht in Frage stellen.

Fünftens sehen die ersten Absätze von Artikel 28 des französisch-schweizerischen Abkommens und Artikel 25bis des spanisch-schwei-

to the control calculation mentioned above. Even though the text of the Franco-Swiss treaty is relatively clear from a legal perspective in our view, today it gives rise to a certain degree of uncertainty, in particular due to the different ways in which it is interpreted by the Swiss and French tax authorities and courts. In accordance with article 4, paragraph 6, letter b of this treaty, “a natural person who is only subject to tax in this State on a flat-rate basis determined according to the rental value of their residence or residences which they own in that State” is not deemed a resident of a contracting state for the purposes of the treaty. While this provision is certainly not aimed at persons subject to flat-rate taxation in Switzerland and did not apply to them, meetings have taken place between the Swiss and French tax authorities which have given rise to the ‘increased tax basis’. Under this system, if the taxpayer opting for expenditure-based taxation accepts that the amount on which they will be taxed will be increased by around 30%, the French and Swiss tax authorities will consider them to be domiciled for tax purposes in Switzerland under the Franco-Swiss treaty. However, in violation of this agreement, since 1 January 2013 the French tax authority has deemed that persons taxed based on expenditure in Switzerland can no longer benefit from the Franco-Swiss agreement regardless of whether they pay under the ‘increased tax basis’ or not. For its part, Switzerland continues to apply the rule according to which flat-rate taxpayers paying under the ‘increased tax basis’ benefit from the agreement. Some cantonal tax authorities even deem that flat-rate taxpayers subject to the new rules adopted on 28 September 2012 are entitled to benefit from the agreement even if they do not pay under the ‘increased tax basis’ given that, as mentioned above, they have to pay tax on their wealth. Without going into details, it is worth pointing out that in two recent judgements issued on 4 December 2018 and 11 April 2019 by the Court of Appeals in Reims and the Administrative Appeal Court in Nancy, the French courts seem to apply the agreement providing for the ‘increased tax basis’ more strictly even for the period prior to 1 January 2013.

Fourthly, in the leading case on the matter (Decisions of the Swiss Federal Supreme Court 142 II 161), the Federal Supreme Court interpreted the notion of ‘foreseeably relevant information’ very broadly. It ruled that the evaluation of the foreseeable relevance of the information requested is primarily a matter for the requesting state with the role of the state receiving the request being limited to a plausibility check. The judges indi-

cated that “the state receiving the request can only refuse to transfer the information if it is certain that it is not relevant to the requesting state.” They also point out that where an international agreement exists, the principles arising from the Vienna Convention of 23 May 1969 on the Law of Treaties, in particular the good faith arising from it, must be adhered to with regard to administrative assistance on tax matters and that the state receiving the request should not in principle call into question the allegations of the requesting state.

Fifthly, the first paragraphs of articles 28 of the Franco-Swiss treaty and 25 bis of the Spanish-Swiss treaty mentioned above stipulate that the state receiving the request is only obliged to transfer the information provided the internal tax that the legislation of the state making the request “thereunder is not contrary to the treaty.” The Federal Supreme Court judged that this requirement did not prevent the state receiving the request from sending information to the requesting state without addressing the issue of the taxpayer’s place of domicile in a scenario where both states consider the taxpayer to be domiciled in their state. It ruled that “if the requesting state demonstrates the existence of an unlimited tax liability criterion found in the agreement (for example, because it contends that the centre of the taxpayer’s vital interests is in this state), the resultant taxation in the requesting state is not contrary to the treaty per se (see art. 4 par. 2 let. a OECD model agreement), even if Switzerland also considers the person targeted to be one of its taxpayers. In other words, when a request concerns a taxpayer that both contracting states consider to be one of their tax residents, the role of Switzerland as the state receiving the request must therefore be limited, during the administrative assistance stage, to checking that the liability criterion to which the requesting state makes recourse is included amongst those provided for in the applicable treaty standard concerning the determination of tax residency.” (Decisions of the Swiss Federal Supreme Court 142 II 161, 170-171). The applicable cascading criteria included in article 4, paragraph 2 of the Franco-Swiss treaty are the place of permanent residence, the centre of vital interests - which means “the place with which personal relationships are closest” - the usual place of residence and nationality.

The two judgements issued on 1 February and 7 June 2019 respectively by the Federal Supreme Court differ, in particular due to the fact that in the case of the first, France sought to obtain this information to deter-

zerischen Abkommens vor, dass der ersuchte Staat nur dann Informationen übermitteln muss, wenn die im innerstaatlichen Recht vorgesehene Steuer des ersuchenden Staates «nicht dem Abkommen widerspricht». Das Bundesgericht hat entschieden, dass diese Anforderung den ersuchten Staat nicht daran hindert, dem ersuchenden Staat Informationen zu übermitteln, ohne über die Frage des Wohnsitzes des Steuerpflichtigen zu entscheiden, wenn beide der Ansicht sind, dass die betreffende Person ihren Wohnsitz im jeweiligen Staat hat. Es ist der Auffassung, dass, wenn der ersuchende Staat ein im Abkommen enthaltenes Kriterium der unbeschränkten Steuerpflicht geltend macht (z. B. weil er behauptet, dass der Steuerpflichtige den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen in diesem Staat hat), die daraus resultierende Besteuerung im ersuchenden Staat an sich nicht gegen das Abkommen verstösst (vgl. Art. 4 Abs. 2 lit. a OECD-MA), auch wenn die Schweiz die betreffende Person ebenfalls als für sie steuerpflichtig betrachtet. Mit anderen Worten: Wenn ein Gesuch einen Steuerpflichtigen betrifft, den beide Vertragsstaaten als einen ihrer Steuerpflichtigen betrachten, muss sich die Rolle der Schweiz als ersuchter Staat im Rahmen der Amtshilfe darauf beschränken zu überprüfen, ob das vom ersuchenden Staat geltend gemachte Steuerpflichtkriterium in den Kriterien der anwendbaren vertraglichen Norm für die Bestimmung des steuerlichen Wohnsitzes zu finden ist (BGE 142 II 161, S. 170-171). Die in Artikel 4 Absatz 2 des französisch-schweizerischen Abkommens anwendbaren Kriterien sind der ständige Wohnsitz, der Mittelpunkt der Lebensinteressen (damit wird der Ort bezeichnet, zu dem die «engeren persönlichen Beziehungen» bestehen), der gewöhnliche Aufenthalt und die Nationalität.

Die beiden Urteile des Bundesgerichts vom 1. Februar und 7. Juni 2019 unterscheiden sich insbesondere darin, dass im ersten Fall Frankreich diese Informationen einholen wollte, um den steuerlichen Wohnsitz der betreffenden Person zu bestimmen, während im zweiten Fall Spanien zusätzlich noch das Ziel hatte, das Einkommen des Steuerzahlers zu ermitteln.

In seinem Urteil vom 1. Februar 2019 hat das Bundesgericht die Frage geprüft, ob die Übermittlung der Art der Besteuerung der betroffenen Person in der Schweiz an den ersuchenden Staat gegen Artikel 28 Absatz 1 des französisch-schweizerischen Abkommens verstösst oder nicht. Dazu beantworteten die Richter zwei Fragen. Einerseits ging

es darum, ob in diesem Zusammenhang die Art der Besteuerung der von einem internationalen Amtshilfeersuchen betroffenen Person in der Schweiz ein «voraussichtlich erhebliches» Element ist, um ihren möglichen steuerlichen Wohnsitz im ersuchenden Staat zu bestimmen. Sie waren der Ansicht, dass diese Frage aufgrund von Artikel 4 Absatz 6 Buchstabe b des französisch-schweizerischen Abkommens positiv beantwortet werden sollte. Besonders abwertend zeigten sich die Richter gegenüber den Richtern des Bundesverwaltungsgerichts, indem sie befanden, dass dieser Aspekt der Vorinstanz entgangen sei (E. 2. 2. 3). Zur Begründung dieser Antwort machten sie geltend, dass aus dem Text dieser Bestimmung hervorgehe, dass eine Person, die nach dem Aufwand bemessen nach dem Mietwert der Immobilie besteuert wird, nicht als Einwohner im Sinne von Artikel 4 DBA CH-FR gelte (E. 2. 2. 3). Da im vorliegenden Fall die ersuchende Behörde den steuerlichen Wohnsitz der betroffenen Person zu klären versuchte, stellt die Tatsache, dass sie nach dem Aufwand in der Schweiz besteuert wird, eine «voraussichtlich erhebliche Informationen» dar. Andererseits fragten sich die Richter, ob dies, gemäss Artikel 28 Absatz 1 des französisch-schweizerischen Abkommens, nicht gegen das Abkommen verstösst. Unter Bezugnahme auf die oben genannte Rechtsprechung gelangte das Bundesgericht zum Entschluss, dass dies nicht der Fall gewesen sei, da die betreffende Person bis 2012 eine Niederlassung in Frankreich hatte, dieser Staat also in der Lage war, sich auf das Bestehen eines ständigen Wohnsitzes in seinem Hoheitsgebiet zu berufen, und dass somit eines der Vertragskriterien des französisch-schweizerischen Abkommens erfüllt war.

Im zweiten Urteil vom 7. Juni 2019 vertraten die Richter die Auffassung, dass die zuständige spanische Behörde nicht nur bestrebt war, den steuerlichen Wohnsitz der betroffenen Personen zu bestimmen, sondern auch ihr potenziell in Spanien steuerbares Einkommen zu ermitteln. Dieses Urteil ist in zweierlei Hinsicht interessant. Zum einen hilft es, die Bedeutung des oben diskutierten Urteils vom 1. Februar 2019 besser zu verstehen. Die Richter erläuterten zunächst, dass diese Rechtsprechung nicht auf den vorliegenden Fall übertragen werden könne, da das spanisch-schweizerische Abkommen keine Bestimmung enthalte, die Artikel 4 Absatz 6 Buchstabe b des französisch-schweizerischen Abkommens entspreche. Durch die Präzisierung seines Urteils vom 1. Februar 2019 scheint das Bundesgericht zudem eine noch

mine the tax residency of the person concerned whereas in the second, Spain also wanted to determine the taxpayer's income.

In its judgement of 1 February 2019, the Federal Supreme Court focused on the issue of determining whether or not the transfer of the type of taxation in Switzerland to the requesting state was contrary to article 28, paragraph 1 of the Franco-Swiss treaty. To do so, the judges answered two questions. Firstly, is the type of taxation in Switzerland of the person targeted by a request for international administrative assistance, to determine their possible tax residency in the requesting state a foreseeably relevant element in this context? Showing disdain for the judges of the Federal Administrative Court by pointing out that this element had "escaped the attention of the previous proceedings" (consideration 2. 2. 3), the judges ruled that the answer to this question was yes, in view of article 4, paragraph 6, letter b of the Franco-Swiss treaty. Based on this response, they argued that "the text of this provision means that a person taxed under the flat-rate system according to the rental value of their property is not deemed a resident within the meaning of article 4 of the Double Taxation Agreement between France and Switzerland." (consideration 2. 2. 3). In this case, as the requesting authority is seeking to clarify the tax residency of the person concerned, the fact that they are taxed under the flat-rate system in Switzerland constitutes "foreseeably relevant information." On the other, the judges asked themselves whether - as required by article 28, paragraph 1 of the Franco-Swiss treaty - this was contrary to the agreement. Referring to the case law mentioned above, the Federal Supreme Court ruled that this was not the case as the person concerned had an address in France until 2012, so this state was able to contend the existence of a place of permanent residence on its territory which meant that one of the treaty criteria of the Franco-Swiss treaty had been met.

In the second judgement dated 7 June 2019, the judges ruled that the competent Spanish authority sought not just to determine the tax residency of the respondents, but also to identify their income that was potentially liable for tax in Spain. This judgement is interesting in two respects. Above all, it allows us to better understand the scope of the judgement of 1 February 2019 looked at above. Firstly, the judges indicated that this case law could not be transposed to the case in question as the Spanish-Swiss treaty



does not contain a provision equivalent to article 4, paragraph 6, letter b of the Franco-Swiss treaty. In clarifying its judgement of 1 February 2019, the Federal Supreme Court seems to adopt an even stricter line than this judgement. Its view is that "this provision precludes a person being recognised as a resident of a contracting state if they are liable for flat-rate tax there." (consideration 5. 2). Secondly, in relation to the case in question, the Federal Supreme Court took the view that "by communicating the information that the respondents had been taxed under the flat-rate system, the Federal Administration had answered a relevant question from the requesting authority aiming to establish the basis on which the respondents had been taxed in Switzerland. By revealing that they were taxed under the flat-rate system, the Federal Administration is effectively indicating that they were not taxed based on their income which is relevant information for the requesting authority seeking to verify whether the respondents have tax residency in Switzerland and whether they are engaged in professional activity there" (consideration 6. 1. 2). The Federal Supreme Court also ruled that the information indicating that the person concerned cannot engage in any gainful activity in Switzerland due to the type of taxation used is also foreseeably relevant information as it reveals that the taxpayer has not generated income from gainful activity in Switzerland. However, it said that "it was

not clear how the amount of the expenditure used by the Swiss tax authorities as a taxable base could constitute foreseeably relevant information" in view of the fact that this information does not provide any indication of the income generated by the persons concerned (consideration 6. 1. 2).

The judgements of the Federal Supreme Court of 1 February and 7 June 2019 concern both the issue of establishing whether a person taxed under the flat-rate system is information that can be transferred to the requesting state as part of administrative assistance on tax matters, as well as the scope of article 4, paragraph 6, letter b of the Franco-Swiss treaty.

In relation to the first question, it is not easy to precisely pinpoint the principles arising from the case law of the Federal Supreme Court. It is nevertheless evident that, according to our High Court, the fact that a person is taxed under the flat-rate system can be sent either because the requesting state wishes to obtain information about the income of the person concerned or because it needs this information to determine the tax residency of the taxpayer. In the first case, Switzerland can send the information indicating that a person is taxed under the flat-rate system and the fact that, as a result, they are not entitled to engage in gainful activity in Switzerland, but not the

strengere Gangart zu fahren, als es dieses Urteil vermuten liess. Es ist der Auffassung, dass diese Bestimmung ausschliesst, dass eine Person als Einwohner eines Vertragsstaates anerkannt werden kann, wenn sie dort nach dem Aufwand besteuert wird (E 5. 2). Zum anderen stellte das Bundesgericht im vorliegenden Fall fest, dass die Bundesverwaltung mit der Information, dass die Betroffenen nach dem Aufwand besteuert wurden, eine erhebliche Frage der ersuchenden Behörde nach der Grundlage der Besteuerung der Betroffenen in der Schweiz beantwortet hat. Mit der Information betreffend die Besteuerung nach dem Aufwand wies die Bundesverwaltung darauf hin, dass die Personen nicht nach ihrem Einkommen besteuert wurden. Dies war für die ersuchende Behörde eine erhebliche Information, da sie prüfen sollte, ob die Betroffenen ihren steuerlichen Wohnsitz in der Schweiz hatten und ob sie dort eine berufliche Tätigkeit ausübten (E. 6. 1. 2). Ebenso war das Bundesgericht der Ansicht, dass die Information, dass eine Person aufgrund ihrer Besteuerungsart keine Erwerbstätigkeit in der Schweiz ausüben kann, ebenfalls eine voraussichtlich erhebliche Information ist, da sie darauf hinweist, dass diese steuerpflichtige Person kein Einkommen aus einer Erwerbstätigkeit in der Schweiz erzielt hat. Andererseits befand das Gericht, dass es nicht klar sei, wie der Betrag, der von den Schweizer Steuerbehörden als Bemessungsgrundlage für die Steuern verwendet wurde,

amount of expenditure used by the tax administration to tax the taxpayer. In the second case, the type of tax can be transmitted, provided the requesting state can demonstrate that one of the treaty criteria on tax residency has been met. With regard to the interpretation of article 4, paragraph 6, letter b of the Franco-Swiss treaty, we have to point out, with all due respect to the Federal Supreme Court, the casual way with which it dealt with this issue. The question is justifiably raised as to whether the judges really addressed this issue, as it is a judgement dealing with administrative assistance and not flat-rate taxation directly. It is incomprehensible that in the judgement of 1 February 2019 the Federal Supreme Court did not even take into account the issue of the 'increased tax basis' when the French request concerned a period prior to 1 January 2013. We can only hope that the Federal Supreme Court will have the opportunity to deal with this matter more comprehensively soon.

The result of what is outlined above is that the judgements issued by the Federal Supreme Court on the possibility of Switzerland sending information about a person being taxed under the flat-rate system to a requesting state as part of administrative assistance on tax matters has given rise to more doubts, if that was possible, about the interpretation of article 4, paragraph 6, letter b of the Franco-Swiss treaty. Once the Federal Supreme Court has had the opportunity to address this issue properly, this will at least resolve the matter for the past. As far as the future is concerned, if the differences in interpretation continue between the French and Swiss authorities and courts, it would be opportune for article 4 to be amended providing for, for example, the modified system of flat-rate taxation the next time the Franco-Swiss treaty is amended.

Until the situation is clarified definitively, we recommend that flat-rate taxpayers who have left France - as we have done for our clients in this situation since 1 January 2013 - meet the residence conditions set out in article 4 of the General Tax Code to avoid any unpleasant surprises. ■

eine voraussichtlich erhebliche Information darstelle, da diese Information keinen Hinweis auf die von den betroffenen Personen erzielten Einkommen gebe (E 6. 1. 2).

Die Urteile des Bundesgerichts vom 1. Februar und 7. Juni 2019 betreffen sowohl die Frage, ob die Besteuerung einer Person nach dem Aufwand eine Information ist, die dem ersuchenden Staat im Rahmen der Amtshilfe in Steuersachen übermittelt werden kann, als auch die Tragweite von Artikel 4 Absatz 6 Buchstabe b des französisch-schweizerischen Abkommens.

In Bezug auf die erste Frage ist es nicht einfach, die aus der Rechtsprechung des Bundesgerichts resultierenden Grundsätze präzise zu formulieren. Es ist jedoch zulässig zu behaupten, dass nach Ansicht unseres Bundesgerichts die Tatsache, dass eine Person nach dem Aufwand besteuert wird, übermittelt werden kann. Entweder weil der ersuchende Staat Informationen über das Einkommen der betreffenden Person einholen möchte, oder weil er diese Informationen benötigt, um den steuerlichen Wohnsitz des Steuerzahlers zu bestimmen. Im ersten Fall kann die Schweiz die Information übermitteln, dass eine Person nach dem Aufwand besteuert wird und dass diese folglich nicht berechtigt ist, eine Erwerbstätigkeit in der Schweiz auszuüben, aber nicht den Betrag des Aufwands, der von den Steuerbehörden zur Besteuerung des Steuerpflichtigen angewendet wurde. Im zweiten Fall kann die Art der Besteuerung übermittelt werden. Bedingung dafür ist jedoch, dass der ersuchende Staat nachweist, dass eines der Vertragskriterien betreffend den steuerlichen Wohnsitz erfüllt ist. Was die Auslegung von Artikel 4 Absatz 6 Buchstabe b des französisch-schweizerischen Abkommens betrifft, so müssen wir bei allem Respekt vor dem Bundesgericht feststellen, dass die Thematik nur oberflächlich behandelt wurde. Es stellt sich die Frage, ob die Richter diese

Problematik tatsächlich geklärt haben, da es sich um ein Urteil handelte, das sich mit der Amtshilfe und nicht direkt mit der Besteuerung nach dem Aufwand befasste. Es ist in der Tat unverständlich, dass das Bundesgericht in seinem Urteil vom 1. Februar 2019 die Problematik der erhöhten Pauschalsteuer nicht berücksichtigt hat, obwohl sich das französische Gesuch auf einen Zeitraum vor dem 1. Januar 2013 bezog. Wir können nur hoffen, dass das Bundesgericht in naher Zukunft Gelegenheit haben wird, sich eingehender mit dieser Thematik zu befassen.

Daraus folgt, dass die Urteile des Bundesgerichts betreffend die Möglichkeit der Schweiz, dem ersuchenden Staat im Rahmen der Amtshilfe in Steuersachen die Information bezüglich der Besteuerung einer Person nach dem Aufwand zu übermitteln, noch mehr Zweifel über die Bedeutung von Artikel 4 Absatz 6 Buchstabe b des französisch-schweizerischen Abkommens aufkommen lassen, sofern das überhaupt möglich ist. Sobald das Bundesgericht Gelegenheit gehabt haben wird, sich ernsthaft mit dieser Thematik zu befassen, wird die Frage zumindest für die Vergangenheit geklärt sein. Sollten die unterschiedlichen Interpretationen der französischen und schweizerischen Behörden oder Gerichte bestehen bleiben, halten wir es mit Blick auf die Zukunft für ratsam, dass bei einer nächsten Anpassung des französisch-schweizerischen Abkommens Artikel 4 geändert wird. Beispielsweise, indem das System der modifizierten Besteuerung nach dem Aufwand berücksichtigt wird.

Wie wir es seit dem 1. Januar 2013 all unseren Kunden in dieser Situation geraten haben, empfehlen wir Pauschalbesteuerten, die Frankreich verlassen haben, bis zur endgültigen Klärung der Situation die in Artikel 4 des Code général des impôts genannten Wohnsitzbedingungen zu erfüllen, um unangenehme Überraschungen zu vermeiden. ■