

# TAXATION

## La notion d'« absence d'activité lucrative en Suisse » en matière d'imposition d'après la dépense

### The concept of “absence of gainful activity in Switzerland” in relation to expenditure-based taxation

L'imposition d'après la dépense, appelée également impôt à forfait, permet à un ressortissant étranger, s'il satisfait un certain nombre de conditions, d'être imposé en Suisse, non pas sur la base de ses revenus et de sa fortune, mais sur celle de ses dépenses (pour une présentation détaillée de cette forme d'imposition, voir Philippe Kenel, L'imposition d'après la dépense en Suisse, Revue Générale du Contentieux Fiscal, 2018, p. 489). Parmi les conditions que doivent remplir les bénéficiaires de ce système, appelés communément forfaitaires, figure l'interdiction d'exercer toute activité lucrative en Suisse. L'interprétation de cette notion a fait couler beaucoup d'encre suite à la publication de l'avis de droit du 15 avril 2019 rendu par Madeleine Simonek sur demande du Contrôle fédéral des finances portant sur la possibilité ou non pour un forfaitaire d'être administrateur d'une société suisse.

Dans le cadre de cet article, nous étudierons le sens à donner à la notion d'« absence d'activité lucrative en Suisse » et ferons le point de la situation concernant la comptabilité d'être administrateur d'une société suisse avec l'imposition d'après la dépense. Avant de traiter cette matière, il sied de faire trois remarques. D'une part, il importe d'avoir à l'esprit que ces questions sont très sensibles sur le plan politique. Par conséquent, nous recommandons, notamment aux forfaitaires connus qui souhaiteraient occuper un poste d'administrateur, de se montrer très prudents afin de ne pas focaliser sur eux l'attention des opposants à l'imposition d'après la dépense. D'autre part, les pratiques cantonales concernant la notion d'activité lucrative en Suisse ont fortement évolué au cours de ces vingt dernières années. Par conséquent, il arrive que certains forfaitaires établis en Suisse depuis longtemps soient autorisés à exercer certaines activités qui seraient refusées à un nouvel arrivant. Enfin, si pour des considérations politiques, il est, comme nous l'avons mentionné ci-dessus, important de se montrer prudents, les administrations fiscales

Expenditure-based taxation, also known as lump sum taxation, allows foreign citizens to pay tax in Switzerland based on their expenditure rather than their income and wealth if they meet various conditions (for a detailed overview of this form of taxation see Philippe Kenel, L'imposition d'après la dépense en Suisse (Expenditure-based taxation in Switzerland), Revue Générale du Contentieux Fiscal, 2018, p. 489). The conditions which must be met by the beneficiaries of this system, who are also known as lump sum taxpayers, include the preclusion of any gainful activity in Switzerland. The interpretation of this concept has been a widely debated topic following the publication of the legal opinion on 15 April 2019, by Madeleine Simonek, at the request of the Swiss Federal Audit Office about whether or not a lump sum taxpayer can be on the board of a Swiss company.

In this article, we explore how to interpret the concept of “absence of gainful activity in Switzerland” and assess the situation concerning the compatibility between holding a directorship of a Swiss company with expenditure-based taxation. Before looking at this matter, there are three points to note. Firstly, it is important to bear in mind the very sensitive nature of these issues politically. We therefore advise known lump sum taxpayers who wish to hold a directorship to be very careful not to attract the attention of opponents to expenditure-based taxation. Secondly, cantonal practices concerning the notion of gainful activity in Switzerland have changed significantly over the past 20 years. This means that some lump sum taxpayers who have been settled in Switzerland for a long time are authorised to carry out certain activities which would be refused to new arrivals. Finally, for political reasons, it is important - as mentioned above - to adopt a cautious approach. The cantonal tax authorities cannot and should not prohibit lump sum taxpayers from carrying out activities which are in effect permitted by law.

### The concept of “absence of gainful activity in Switzerland”

Both article 14 para. 1 sub-para. c of the Federal Act of 14 December 1990 on Direct Federal Taxation (DFTA) and article 6 para. 1 sub-para. c of the Federal Act of 14 December 1990 on the Harmonisation of Direct Taxation at Cantonal and Communal Levels (DTHA) stipulate that one of the conditions for paying tax based on expenditure is “not performing gainful activity in Switzerland.” In point 2.3 of its circular n° 44 of 24 July 2018, the Federal Tax Administration (FTA) states: “anyone who practices a main or secondary profession of any kind in Switzerland from which they receive income in Switzerland or abroad is carrying out gainful activity that precludes the right to expenditure-based taxation. In particular, this is the case for artists, scientists, inventors, sports people and board of directors’ members who *personally* carry out gainful activity in Switzerland.”

The legal texts and the FTA circular mean that a lump sum taxpayer cannot carry out gainful activity on Swiss soil, neither as an employee of a Swiss or foreign company, nor on a self-employed basis. While this may seem clear at first glance, the following clarifications have to be made.

Firstly, based on the case law, in particular a judgement of the Federal Supreme Court issued on 15 May 2000 (Revue de droit administratif et de droit fiscal, 2002, p. 114) and circular n° 44 of the FTA mentioned above, the decisive criterion is the place where the gainful activity is carried out, regardless of the source of the income or the place of its taxation. However, some legal scholars, including Xavier Oberson and Jean-Frédéric Maraia, believe that if an artist carries out an intellectual activity that is difficult to locate to a place, it is not the place where the intellectual activity is carried out that should be taken into account but the place from which the income resulting from the sale of the work comes. For example, an author can write their books in Switzerland provided the result of

cantonales ne peuvent et ne doivent pas pour autant interdire aux forfaitaires des activités qui sont en réalité autorisées par la loi.

### La notion d’« absence d’activité lucrative en Suisse »

Aussi bien l’article 14 al. 1 lit. c de la Loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l’impôt fédéral direct (LIFD) que l’article 6 al. 1 lit. c de la Loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l’harmonisation des impôts direct des cantons et des communes (LHID) stipulent que l’une des conditions pour être imposé d’après la dépense est de « ne pas exercer d’activité lucrative en Suisse ». Au point 2.3 de sa circulaire n° 44 du 24 juillet 2018, l’Administration fédérale des contributions (AFC) précise ce qui suit: « exerce une activité lucrative qui exclut le droit à l’imposition d’après la dépense, la personne qui pratique en Suisse une profession principale ou accessoire de quelque que genre que ce soit et en retire, en Suisse ou à l’étranger, des revenus. C’est en particulier le cas des artistes, des scientifiques, des inventeurs, des sportifs et des membres de conseils d’administration qui exercent *personnellement* une activité lucrative en Suisse. »

Il résulte des textes légaux et de la circulaire de l’AFC qu’un forfaitaire ne peut pas exercer une activité lucrative sur sol helvétique, ni en qualité de salarié d’une société suisse ou étrangère, ni comme indépendant. Si cela paraît à première vue clair, les précisions suivantes doivent être apportées.

Tout d’abord, il résulte de la jurisprudence, notamment d’un arrêt du Tribunal fédéral rendu le 15 mai 2000 (Revue de droit administratif et de droit fiscal, 2002, p. 114), et de la circulaire n° 44 de l’AFC précitée que le critère déterminant est le lieu où l’activité lucrative est exercée, peu importe la source de son revenu ou le lieu de son imposition. Cependant, une partie de la doctrine dont Xavier Oberson et Jean-Frédéric Maraia estiment que lorsqu’un artiste déploie une activité intellectuelle difficilement localisable à un lieu, il ne faut pas prendre en considération l’endroit où l’activité intellectuelle est exercée, mais le lieu d’où provient le revenu résultant de la mise sur le marché de l’œuvre. Par exemple, un

écrivain peut écrire ses livres en Suisse à la condition que la commercialisation du résultat de sa création soit effectuée hors du territoire helvétique (Artistes, art et fiscalité, Semaine judiciaire, 2012 II, p. 61, 66). En second lieu, en se fondant sur l'arrêt du Tribunal fédéral précité certains auteurs dont Pierre-Marie Glauser et Frédéric Epitoux estiment qu'il y a lieu de prendre en considération l'ampleur de l'activité et que, par conséquent, la tenue de vidéoconférences, la rédaction d'emails depuis la Suisse et l'examen de documents en vue de la préparation de séances ne devraient en principe pas exclure le droit d'être imposé d'après la dépense s'ils restent occasionnels (La portée de l'interdiction de l'exercice d'une activité lucrative dans le contexte du forfait fiscal - Examen en particulier du cas des administrateurs, Archives de droit fiscal suisse, 88, p. 623, 631-632). Ensuite, certaines administrations cantonales se montrent très restrictives en matière d'activités lucratives exercées non pas en Suisse, mais à l'étranger. En effet, certaines d'entre elles n'acceptent pas qu'un forfaitaire occupe une fonction exécutive de salarié hors de Suisse ou exerce une activité d'indépendant à l'étranger. Nous estimons que si les autres conditions légales sont remplies les autorités cantonales ne sont pas en droit d'aller au-delà de ce que la loi exige. Enfin, un forfaitaire peut, a contrario, exercer toute activité à titre gratuit en Suisse. Sous réserve de la problématique de l'évasion fiscale que nous traiterons ci-dessous, ce n'est pas parce qu'une activité est habituellement rémunérée qu'un forfaitaire ne peut pas l'exercer en renonçant à toute rémunération. Il a également le droit de gérer son patrimoine privé en investissant en Suisse ou à l'étranger. La distinction entre la gestion du patrimoine privé et l'activité lucrative indépendante doit s'apprécier à l'aune de l'article 18 LIFD.

### **Un forfaitaire peut-il être administrateur d'une société suisse ?**

Suite à l'avis de droit rendu par Madeleine Simonek, l'Administration cantonale des impôts du canton de Vaud a mandaté Pierre-Marie Glauser afin qu'il rende un avis de droit sur la même question qui a été largement repris dans l'article précité qu'il a rédigé avec Frédéric Epitoux. Nous partageons l'avis de ces deux auteurs qui sont en désaccord avec Madeleine Simonek selon laquelle si un forfaitaire est administrateur d'une société suisse dont il détient une participation importante sans être

their creation is sold outside of Swiss territory (Artistes, art et fiscalité (Artists, art and taxation), Semaine judiciaire, 2012 II, p. 61, 66). Secondly, based on the above-mentioned judgement of the Federal Supreme Court, some authors, including Pierre-Marie Glauser and Frédéric Epitoux, believe the scope of the activity should be taken into account and, as a result, the holding of video conferences and the writing of e-mails from Switzerland and the examination of documents in preparation for meetings should not in principle preclude the right to pay expenditure-based taxation if they are carried out occasionally (La portée de l'interdiction de l'exercice d'une activité lucrative dans le contexte du forfait fiscal - Examen en particulier du cas des administrateurs (The scope of the preclusion of gainful activity in the context of lump sum taxation - examination of the case of company directors), Archives de droit fiscal suisse, 88, p. 623, 631-632). Some cantonal administrations are very restrictive in relation to gainful activities carried out not in Switzerland but abroad. Some of them will not accept a lump sum taxpayer holding an executive salaried position outside of Switzerland or carrying out an activity on a self-employed basis abroad. In our view, provided the other legal conditions are met, the cantonal authorities do not have the right to go beyond what is stipulated by law. Finally, a lump sum taxpayer can, on the other hand, carry out any activity in Switzerland on an unpaid basis. With the exception of the issue of tax evasion which we will address below, just because an activity is usually remunerated does not mean lump sum taxpayers cannot carry it out by renouncing any remuneration. They also have the right to manage their private assets by investing in Switzerland or abroad. The distinction between the management of private assets and independent gainful activity must be assessed in the light of article 18 DFTA.

### **Can a lump sum taxpayer be the director of a Swiss company?**

Following the legal opinion issued by Madeleine Simonek, the tax administration of the canton of Vaud commissioned Pierre-Marie Glauser to render a legal opinion on the same issue which was largely covered in the aforementioned article which he wrote with

Frédéric Epitoux. We share the view of these two authors who disagree with Madeleine Simonek according to whom if a lump sum taxpayer is a director of a Swiss company in which they own a significant shareholding without being remunerated, the fact that their shares increase in value, even though the gains are not realised, means that this constitutes gainful activity preventing them from paying expenditure-based taxation. The two main flaws in the reasoning of Madeleine Simonek are, firstly, giving the concept of gainful activity greater scope in relation to expenditure-based taxation than for taxpayers taxed in an ordinary way without observing the classification of articles 16 to 23 DFTA and, secondly, taking account of notional income which is contrary to the general principles of tax law. According to Pierre-Marie Glauser and Frédéric Epitoux, a lump sum taxpayer cannot hold a directorship in a Swiss company if they receive remuneration. However, if they do not, a person taxed based on expenditure can be a director of a Swiss company. However, if they are also a shareholder, the question arises as to whether any indirect remuneration received could be reclassified financially as income from gainful activity. To answer this question, two hypothetical scenarios have to be imagined: if the lump sum taxpayer does not receive any effective payment in their capacity as shareholder, the fact that they are a director and increase the value of their shares in the company through their activity cannot be deemed an activity in Switzerland precluding them from paying expenditure-based taxation. The same applies if the lump sum taxpayer receives a dividend or realises a capital gain from the sale of their shareholding and this remuneration comes from their status as a shareholder and not from remuneration directly related to the activity of director. However, in this hypothetical scenario, tax evasion must be taken into consideration.

According to the case law of the Federal Supreme Court, if a taxpayer chooses an unusual, inappropriate or extraordinary legal form or that is in any event unsuited to the financial goal pursued, if this choice was made with the sole aim of saving on taxes which would have been due if the legal relationships had been managed in a way appropriate to the circumstances and if





rémunéré, le fait que ses actions prennent de la valeur, sans même que la plus-value ne soit réalisée, a comme conséquence qu'il s'agit d'une activité lucrative l'empêchant d'être imposé d'après la dépense. Les deux erreurs essentielles de raisonnement de Madeleine Simonek consistent, d'une part, à conférer à la notion d'activité lucrative une portée plus large en matière d'imposition à forfait que pour les contribuables imposés au rôle ordinaire sans respecter la classification des articles 16 à 23 LIFD et, d'autre part, à prendre en considération un revenu fictif ce qui est contraire aux principes généraux de droit fiscal. Selon Pierre-Marie Glauser et Frédéric Epitoux, un forfaitaire ne peut pas exercer la fonction d'administrateur d'une société suisse en étant rémunéré. En revanche, si tel n'est pas le cas, une personne imposée d'après la dépense peut être administrateur d'une société suisse. Cependant, s'il est également actionnaire, se pose la question de savoir s'il reçoit une rémunération indirecte qui pourrait être requalifiée économiquement comme revenu d'une activité lucrative. Pour y répondre, il sied d'envisager deux hypothèses: si le forfaitaire ne reçoit aucun versement effectif en sa qualité d'actionnaire, le fait d'être administrateur et de donner par son activité de la valeur à ses actions dans la société ne peut pas être considéré comme une activité en Suisse l'empêchant d'être imposé d'après la dépense. Il en va de même si le forfaitaire reçoit un dividende ou réalise un gain en capital lors de la vente de sa participation et que cette rémunération résulte de son statut d'actionnaire et non pas d'une rémunération directement liée à l'activité d'administrateur. Cependant, dans cette hypothèse, il importe de réserver le cas de l'évasion fiscale.

En effet, selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, si un contribuable choisit une forme juri-

dique insolite, inappropriée, ou étrange ou en tout cas inadaptée au but économique poursuivi, que ce choix a été opéré dans le seul but d'économiser les impôts qui auraient été dus si les rapports de droit avaient été aménagés de façon appropriée aux circonstances et que le procédé choisi conduirait effectivement à une notable économie d'impôts s'il était admis par l'autorité fiscale, le Tribunal fédéral considère qu'il y a évasion fiscale et qu'il y a lieu, par conséquent, d'imposer le contribuable, non pas sur la forme choisie, mais sur la situation correspondant au but économique poursuivi par le contribuable (Arrêts du Tribunal fédéral suisse, 138 II 239, 243). En appliquant ces principes à la question qui nous intéresse, Pierre-Marie Glauser et Frédéric Epitoux considèrent que le risque qu'une activité d'administrateur d'une société suisse exercée de manière non rémunérée soit considérée comme une évasion fiscale existe surtout lorsque le forfaitaire est la fois actionnaire unique et seul membre du conseil d'administration en charge de la gestion opérationnelle de la société. Dans ce cas, le pourcentage du dividende versé sera un indice important, notamment en comparaison avec d'autres sociétés similaires dans lesquelles l'administrateur unique n'est pas imposé d'après la dépense. En revanche, ils estiment que le risque d'évasion fiscale est très faible, voire inexistant, lorsque le forfaitaire est actionnaire minoritaire ou pas actionnaire du tout de la société dans la mesure où, dans ce dernier cas, l'administrateur ne perçoit pas d'autre rémunération (dividende ou gain en capital) qui pourrait faire l'objet d'une requalification en revenu d'activité lucrative (op. cit., p. 639-642).

Il importe enfin de mentionner qu'en réponse à une motion socialiste tendant à modifier la LIFD et la LHID afin que la loi stipule expressément que l'imposition d'après la dépense

the method chosen would effectively result in a significant tax saving if it was permitted by the tax authority, the Federal Supreme Court deems this to be tax evasion and, as a result, the taxpayer should be taxed not based on the form chosen, but on the situation corresponding to the financial objective pursued by the taxpayer (Judgements of the Swiss Federal Supreme Court, 138 II 239, 243). By applying these principles to the matter of interest to us, Pierre-Marie Glauser and Frédéric Epitoux believe that the risk of an activity as a director of a Swiss company carried out on a non-remunerated basis being deemed tax evasion primarily exists if the lump sum taxpayer is both the only shareholder and the sole member of the board of directors responsible for the operational management of the company. In this case, the percentage of the dividend paid will be a key indicator, in particular in comparison with other similar companies in which the sole director does not pay expenditure-based taxation. However, they consider the risk of tax evasion to be very low or non-existent where the lump sum taxpayer is a minority shareholder or not the shareholder owning the entire company if, in the latter case, the director does not receive other remuneration (dividend or capital gain) which could be reclassified as income from a gainful activity (op. cit., p. 639-642).

Finally, it should be noted that in response to a socialist proposal aiming to amend the DFTA and the DTHA so that the law expressly stipulates that expenditure-based taxation is not compatible with the holding of a directorship, the Federal Council issued an opinion on 2 September 2020 stating the following: "Holding a directorship is compatible with expenditure-based taxation in certain circumstances. In particular, this ap-





n'est pas compatible avec l'exercice d'un mandat d'administrateur, le Conseil fédéral a rendu un avis le 2 septembre 2020 stipulant ce qui suit: « Dans certaines circonstances, exercer un mandat d'administrateur est compatible avec une imposition d'après la dépense. Cela est notamment le cas si l'activité est exercée bénévolement ou si le contribuable ne reçoit qu'une compensation d'un montant adéquat pour les frais engagés. L'exercice d'un mandat d'administrateur n'est pas non plus incompatible avec une imposition d'après la dépense lorsque cette activité est exercée à l'étranger. Lorsqu'aucune rémunération, directe ou indirecte, n'est perçue ou que l'administrateur ne gère pas, entre autre, les affaires de la société, il n'existe aucune raison de refuser une imposition d'après la dépense du simple fait qu'il s'agisse d'un mandat d'administrateur ».

#### Conclusion

Pour conclure, nous estimons qu'il est important qu'une personne imposée d'après la dépense respecte strictement l'interdiction d'exercer en Suisse

une activité lucrative. Il y a notamment lieu d'être prudent avant d'accepter une fonction d'administrateur dans une société suisse. Nous ne pouvons que recommander aux contribuables d'obtenir au préalable l'accord de l'administration fiscale du canton concerné en précisant toutefois que dans l'arrêt précité, le Tribunal fédéral a précisé qu'il appartient aux autorités fiscales de prouver et d'établir que le contribuable exerce ou a exercé une activité lucrative en Suisse. Cependant, nous considérons que les autorités cantonales ne doivent pas interdire des activités à l'étranger ou des fonctions d'administrateur de sociétés suisses au-delà de ce que la loi et le Tribunal fédéral prohibent. ■

plies if the activity is carried out voluntarily or if the taxpayer only receives compensation of an amount covering any expenses incurred. Holding a directorship is not incompatible with expenditure-based taxation if this activity is performed abroad. If no remuneration, direct or indirect, is received or the director does not manage, amongst other things, the company's business operations, there is no reason to refuse expenditure-based taxation simply based on the grounds of directorship."

#### Conclusion

In conclusion, in our view it is important that someone subject to expenditure-based taxation strictly observes the prohibition on carrying out gainful activity in Switzerland. In particular, caution should be exercised before accepting a position as a director in a Swiss company. We advise taxpayers to obtain the consent of the tax authority in the canton concerned beforehand, pointing out that in the above-mentioned judgement the Swiss Federal Supreme Court stated that it is the responsibility of the tax authorities to prove and establish that the taxpayer is performing or has performed a gainful activity in Switzerland. However, in our view the cantonal authorities should not prohibit activities abroad or holding directorships of Swiss companies beyond what is proscribed by the law and the Federal Supreme Court. ■