

TAXATION

Das Konzept «Keine Erwerbstätigkeit in der Schweiz» im Bereich der Besteuerung nach dem Aufwand

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

Die auch als Pauschalbesteuerung bekannte Besteuerung nach dem Aufwand ermöglicht es ausländischen Staatsangehörigen, sofern bestimmte Voraussetzungen erfüllt sind, in der Schweiz nicht nach ihrem Einkommen und Vermögen, sondern nach ihren Ausgaben besteuert zu werden (für eine ausführliche Beschreibung dieser Art der Besteuerung siehe Philippe Kenel, *L'imposition d'après la dépense en Suisse*, *Revue Générale du Contentieux Fiscal*, 2018, S. 489). Zu den Voraussetzungen, die der sogenannte Pauschalbesteuerte erfüllen muss, zählt das Verbot der Ausübung einer Erwerbstätigkeit in der Schweiz. Die Auslegung dieses Konzepts war in aller Munde infolge der Veröffentlichung des Rechtsgutachtens vom 15. April 2019, das Madeleine Simonek im Auftrag der Eidgenössischen Finanzkontrolle zur Frage, ob eine pauschalbesteuerte Person Verwaltungsrat einer Schweizer Gesellschaft sein darf, erstellt hat.

Dieser Artikel erörtert, welche Bedeutung dem Konzept «Keine Erwerbstätigkeit in der Schweiz» beizumessen ist, und nimmt eine Bestandsaufnahme der Vereinbarkeit eines Verwaltungsratsmandats einer schweizerischen Gesellschaft mit der Besteuerung nach dem Aufwand vor. Zunächst gilt es allerdings folgende drei Anmerkungen zu berücksichtigen. Zum einen muss man sich bewusst sein, dass es sich um politisch heikle Fragen handelt. Wir empfehlen daher insbesondere bekannten pauschalbesteuerten Personen, die eine Verwaltungsratsstätigkeit ausüben wollen, sehr vorsichtig vorzugehen, um nicht die Aufmerksamkeit der Gegner der Besteuerung nach dem Aufwand auf sich zu lenken. Zum anderen hat sich die kantonale Praxis betreffend Erwerbstätigkeit in der Schweiz in den letzten zwanzig Jahren erheblich verändert. So kommt es vor, dass manche seit Langem in der Schweiz wohnhafte Pauschalbesteuerte zur Ausübung gewisser Tätigkeiten berechtigt sind, die neu zugezogenen Personen verwehrt wird. Aber selbst wenn, wie zuvor erwähnt, aus politischen Erwägungen Vorsicht geboten ist, können

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

und sollten die kantonalen Steuerbehörden Pauschalbesteuerten trotzdem nicht die Ausübung von Tätigkeiten untersagen, die von Gesetzes wegen eigentlich gestattet sind

Das Konzept «Keine Erwerbstätigkeit in der Schweiz»

Sowohl in Artikel 14 Absatz 1 Buchstabe c des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG) als auch in Artikel 6 Absatz 1 Buchstabe c des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) ist festgelegt, dass eine der Voraussetzungen für die Besteuerung nach dem Aufwand ist, «in der Schweiz keine Erwerbstätigkeit auszuüben». Unter Punkt 2.3 des Kreisschreibens Nr. 44 vom 24. Juli 2018 präzisiert die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) Folgendes: «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.»

Gemäss den Gesetzestexten und dem Kreisschreiben der ESTV bedeutet das, dass eine pauschalbesteuerte Person in der Schweiz weder bei einem Schweizer oder einem ausländischen Unternehmen angestellt sein noch selbstständig erwerbstätig sein darf. Obgleich dies auf den ersten Blick eindeutig scheinen mag, sind folgende Präzisierungen notwendig.

Zunächst geht aus der Rechtsprechung, insbesondere aus dem Bundesgerichtsentscheid vom 15. Mai 2000 (*Revue de droit administratif et de droit fiscal*, 2002, S. 114) und aus dem oben genannten Kreisschreiben Nr. 44 der ESTV hervor, dass das entscheidende Kriterium der Ort ist, an dem die Erwerbstätigkeit ausgeübt wird, unabhängig von der Quelle der Einkünfte oder dem Ort der Besteuerung. Ein Teil der Lehre, darunter Xavier Oberson und Jean-Frédéric Maraia, vertritt jedoch die Ansicht, dass bei einem Künstler, dessen intellektuelle Tätigkeit nur schwer einem Ort zugeordnet werden kann, nicht der Ort zu berücksichtigen ist, an dem der

intellektuellen Tätigkeit nachgegangen wird, sondern der Ort, an dem die Einkünfte aus der Vermarktung des Werkes erzielt werden. Ein Schriftsteller kann seine Bücher beispielsweise in der Schweiz schreiben, vorausgesetzt, die Vermarktung des Ergebnisses seines Schaffens erfolgt ausserhalb der Schweiz (Artistes, art et fiscalité, Semaine judiciaire, 2012 II, S. 61, 66). Ausgehend vom zuvor genannten Bundesgerichtsentscheid vertreten einige Autoren, darunter Pierre-Marie Glauser und Frédéric Epitoux, den Standpunkt, dass der Umfang der Tätigkeit zu berücksichtigen ist und dass in der Folge das Abhalten von Videokonferenzen, das Verfassen von E-Mails in der Schweiz sowie das Durchsehen von Dokumenten zur Vorbereitung von Sitzungen grundsätzlich nicht das Recht auf eine Besteuerung nach dem Aufwand ausschliessen sollten, sofern sie nur gelegentlich erfolgen (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, Archiv für schweizerisches Abgaberecht, 88, S. 623, 631-632). Einige kantonale Behörden sind zudem äusserst restriktiv bei nicht in der Schweiz, sondern im Ausland ausgeübten Erwerbstätigkeiten. So erlauben es einige Behörden pauschalbesteuerten Personen nicht, im Ausland auf Angestelltenbasis oder selbstständig erwerbstätig zu sein. Wir sind der Meinung, dass die kantonalen Behörden nicht berechtigt sind, über das hinauszugehen, was das Gesetz verlangt, wenn die anderen gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt sind. Eine pauschalbesteuerte Person darf hingegen aber jeder unentgeltlichen Tätigkeit in der Schweiz nachgehen. Vorbehaltlich der Problematik der Steuerumgehung, die wir nachstehend behandeln werden, heisst es nicht, dass nur weil eine Tätigkeit in der Regel entschädigt wird, ein Pauschalbesteuerter diese nicht auch unentgeltlich ausüben kann. Ausserdem ist er berechtigt, sein Privatvermögen in der Schweiz oder im Ausland zu investieren. Die Abgrenzung der Verwaltung des Privatvermögens von der selbstständigen Erwerbstätigkeit ist nach Artikel 18 DBG zu beurteilen.

Darf eine pauschalbesteuerte Person Verwaltungsrat einer schweizerischen Gesellschaft sein?

Infolge des Rechtsgutachtens von Madeleine Simonek hat die Steuerverwaltung des Kantons Waadt Pierre-Marie Glauser beauftragt, ein Rechtsgutachten zur selben Frage abzugeben, das zu grossen Teilen im oben genannten,

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



gemeinsam mit Frédéric Epitoux verfassten Artikel übernommen wurde. Wir teilen die Meinung der beiden Verfasser, die nicht mit jener Madeleine Simoneks übereinstimmt. Wenn eine pauschalbesteuerte Person ein Mandat als Verwaltungsrat einer schweizerischen Gesellschaft ausübt, an der sie eine wesentliche kapitalmässige Beteiligung hält, aber für das sie keine Entschädigung bezieht, hat die Tatsache, dass ihre Aktien an Wert gewinnen, ohne dass der Kapitalgewinn überhaupt realisiert wird, laut Simonek zur Folge, dass eine Erwerbstätigkeit gegeben ist und keine Besteuerung nach dem Aufwand beansprucht werden kann. Madeleine Simonek erlag zwei grundlegenden Denkfehlern: Zum einen fasst sie den Begriff der Erwerbstätigkeit im Rahmen der Pauschalbesteuerung weiter als für ordentlich besteuerte Personen, ohne dabei die Klassifizierung von Artikel 16 bis 23 DBG einzuhalten. Zum anderen berücksichtigt sie ein fiktives Einkommen, was den allgemeinen Grundsätzen des Steuerrechts widerspricht. Pierre-Marie Glauser und Frédéric Epitoux zufolge kann ein Pauschalbeststeuerter kein Verwaltungsratsmandat einer schweizerischen Gesellschaft ausüben, wenn er dafür entschädigt wird. Ist dies nicht der Fall, kann eine nach dem Aufwand besteuerte Person Verwaltungsrat einer schweizerischen Gesellschaft sein. Ist sie allerdings auch Aktionär der Gesellschaft, stellt sich die Frage, ob sie eine indirekte Entschädigung erhält, die im wirtschaftlichen Sinn als Einkünfte aus einer Erwerbstätigkeit umqualifiziert werden könnte. Zur Beantwortung dieser Frage gilt es zwei Hypothesen in Betracht zu ziehen: Erhält die pauschalbesteuerte Person keine effektive Ausschüttung in ihrer Funktion als Aktionär, kann die Tatsache, dass sie Verwaltungsrat ist und ihre Aktien in der Gesellschaft durch ihre Tätigkeit an Wert gewinnen, nicht als Tätigkeit in der Schweiz betrachtet werden, welche die Besteuerung nach dem Aufwand ausschliesst. Dasselbe gilt, wenn

die pauschalbesteuerte Person eine Dividende erhält oder einen Kapitalgewinn beim Verkauf seiner Beteiligung erzielt und sich diese Entschädigung aus ihrem Status als Aktionär und nicht aus einer direkt mit der Tätigkeit als Verwaltungsrat verbundenen Entschädigung ergibt. Diese Rechtsfrage gilt es allerdings vorbehaltlich des Falles der Steuerumgehung zu betrachten.

Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung wird eine Steuerumgehung angenommen, wenn die vom Steuerpflichtigen gewählte Rechtsgestaltung als ungewöhnlich, sachwidrig oder absonderlich, jedenfalls den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen erscheint, die gewählte Rechtsgestaltung missbräuchlich lediglich deshalb getroffen wurde, um Steuern einzusparen, die bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären, und das gewählte Vorgehen tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führen würde, sofern es von den Steuerbehörden hingenommen würde. Folglich ist der Steuerpflichtige nicht nach der gewählten Rechtsgestaltung zu besteuern, sondern nach der Situation, die den wirtschaftlichen Gegebenheiten des Steuerpflichtigen entspricht (Urteile des Schweizerischen Bundesgerichts, 138 II 239, 243). Wenden wir diese Prinzipien auf die vorliegende Frage an, gehen Pierre-Marie Glauser und Frédéric Epitoux davon aus, dass das Risiko, dass die unentgeltliche Ausübung einer Tätigkeit als Verwaltungsrat einer schweizerischen Gesellschaft als Steuerumgehung zu betrachten ist, vor allem dann besteht, wenn die pauschalbesteuerte Person zugleich Alleinaktionär und einziges mit der operationellen Leitung der Gesellschaft beauftragtes Mitglied des Verwaltungsrats ist. In diesem Fall ist der Prozentsatz der ausgeschütteten Dividende ein wichtiger Hinweis, insbesondere im Vergleich mit ähnlichen Gesellschaften, in denen der einzige Verwaltungsrat nicht nach dem Aufwand besteuert wird.

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 Frédérique 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-



Hingegen vertreten sie die Auffassung, dass nur ein geringes beziehungsweise kein Risiko für eine Steuerumgehung besteht, wenn die pauschalbesteuerte Person Minderheitsaktionär oder gar nicht Aktionär der Gesellschaft ist, da der Verwaltungsrat in letzterem Fall keine andere Entschädigung erhält (Dividende oder Kapitalgewinn), die als Einkünfte aus einer Erwerbstätigkeit umqualifiziert werden könnte (ebd. S. 639-642). Schliesslich ist auch zu erwähnen, dass der Bundesrat als Antwort auf eine von der SP eingereichte Motion zur Änderung des DBG und des StHG, welche die ausdrückliche Verankerung im Gesetz der Nichtvereinbarkeit der Besteuerung nach dem Aufwand mit der Ausübung eines Verwaltungsratsmandats verlangt, am 2.

September 2020 eine Stellungnahme abgegeben hat, die Folgendes festhält: «In bestimmten Konstellationen ist eine Tätigkeit als Verwaltungsrat jedoch mit der Besteuerung nach dem Aufwand vereinbar. Beispielsweise dann, wenn sie ehrenamtlich ausgeübt wird oder wenn die steuerpflichtige Person lediglich einen Unkostenersatz in angemessenem Umfang erhält. Findet die entgeltliche Tätigkeit des Verwaltungsrats im Ausland statt, so steht dies der Aufwandbesteuerung ebenfalls nicht entgegen. Wenn weder direkt noch indirekt ein Entgelt ausgerichtet wird oder der Verwaltungsrat unter anderem nicht zusätzlich die Geschäfte der Gesellschaft führt, gibt es keinen Grund, die Aufwandbesteuerung zu verweigern, nur weil es sich um eine Tätigkeit als Verwaltungsrat handelt.»

Fazit

Wir halten es für wichtig, dass eine nach dem Aufwand besteuerte Person das Verbot der Ausübung einer Erwerbstätigkeit in der Schweiz strikt einhält. Insbesondere ist Vorsicht geboten, bevor man eine Verwaltungsrats-tätigkeit in einer schweizerischen Gesellschaft annimmt. Wir empfehlen steuerpflichtigen Personen, vorab die Zustimmung der Steuerbehörde des betreffenden Kantons einzuholen, wobei auf den zuvor genannten Bundesgerichtsentcheid zu verweisen ist, in dem das Gericht feststellt, dass es Aufgabe der Steuerbehörden ist, festzustellen und nachzuweisen, dass der Steuerpflichtige eine Erwerbstätigkeit in der Schweiz ausübt oder ausgeübt hat. Wir sind jedoch der Auffassung, dass die kantonalen Steuerbehörden beim Verbot von Tätigkeiten im Ausland oder Mandaten als Verwaltungsrat einer schweizerischen Gesellschaft nicht über das hinausgehen sollten, was das Gesetz und das Bundesgericht untersagen. ■

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. ■