



DER SCHWEIZERISCHE BUNDESRAT
LE CONSEIL FÉDÉRAL SUISSE
IL CONSIGLIO FEDERALE SVIZZERO
IL CUSSEGL FEDERAL SVIZZER

hat im finanzkontrollgesetzlichen Beanstandungsverfahren in der Sache

Eidgenössische Finanzkontrolle (EFK), Monbijoustrasse 45, 3033 Bern (*Beschwerdeführerin*)

gegen

Eidgenössisches Finanzdepartement (EFD), Bundesgasse 3, 3003 Bern,
(*Beschwerdegegner*)

betreffend

Prüfung der Aufsicht bei der direkten Bundessteuer mit Schwerpunkt Aufwand-
besteuerung bei der ESTV

befunden und erwogen:

I.

A. Die Eidgenössische Finanzkontrolle (EFK; Beschwerdeführerin) prüfte im Jahr 2021 bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) die Aufsicht zur direkten Bundessteuer mit dem Schwerpunkt Aufwandbesteuerung (Prüfung 21546). Im zugehörigen Prüfbericht empfiehlt die Beschwerdeführerin der ESTV unter anderem Folgendes:

«Le CDF recommande à l'AFC de porter devant les tribunaux en application de l'article 141 LIFD un cas concret de membre de conseil d'administration, ne percevant pas d'honoraires, détenant une participation significative d'une société suisse et imposé d'après la dépense.» (Empfehlung 1)

Die Beschwerdeführerin begründet die Empfehlung 1 damit, dass bei der steuerlichen Behandlung von Verwaltungsratsmitgliedern mit bedeutenden Beteiligungen an Schweizer Unternehmen noch Unsicherheiten bei der Aufwandbesteuerung bestehen bezüglich des Tatbestandskriteriums nach Artikel 14 Absatz 1 Buchstabe c des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11): «keine Erwerbstätigkeit in der Schweiz». Sie stützt sich für die Empfehlung 1 auf ein Rechtsgutachten von Madeleine Simonek, Professorin für Schweizerisches und Internationales Steuerrecht an der Universität Zürich. Gemäss diesem Gutachten liegt eine der Aufwandbesteuerung entgegenstehende Erwerbstätigkeit vor, wenn das Verwaltungsratsmitglied für seine Verwaltungsratsstätigkeit zwar kein Salär, aber eine überhöhte Dividende erhält (überhöhte Dividenden dank Nutzungseinlage über Salärverzicht). Eine für die Aufwandbesteuerung schädliche Erwerbstätigkeit sieht das Gutachten zudem für Verwaltungsratsstätigkeit bei massgeblicher Beteiligung des Verwaltungsratsmitglieds an der betroffenen schweizerischen Gesellschaft, wenn der Salärverzicht zu einer massgeblichen Wertsteigerung der Aktien führt (siehe Rechtsgutachten zur Besteuerung nach dem Aufwand, erstattet an die EFK von Madeleine Simonek, Zürich, 15. April 2019).

B. Die ESTV lehnte es ab, die Empfehlung 1 des EFK-Prüfberichts umzusetzen. Sie forderte jedoch in Kenntnis des genannten Rechtsgutachtens im August 2021 alle Kantone auf, ab der Steuerperiode 2021 eine restriktivere Praxis anzuwenden. Aufgrund der Ablehnung der ESTV unterbreitete die Beschwerdeführerin die Empfehlung 1 mittels Schreiben vom 28. Januar 2022 dem Eidgenössischen Finanzdepartement (Beschwerdegegner) im Sinne eines Beanstandungsverfahrens nach Artikel 12 Absatz 3 des Bundesgesetzes über die Eidgenössische Finanzkontrolle vom 28. Juni 1967 (FKG; SR 614.0).

C. Der Vorsteher des EFD informierte die Beschwerdeführerin mit Schreiben vom 15. Februar 2022, dass der Beschwerdegegner dem Antrag der Beschwerdeführerin nicht Folge leisten könne und die Umsetzung der Empfehlung 1 nicht als angezeigt erachte. Diesen Entscheid focht die Beschwerdeführerin mittels Eingabe vom 25. Februar 2022 beim Bundesrat an. Sie beantragt dem Bundesrat, «das EFD zu beauftragen, der ESTV die Umsetzung der Empfehlung 1 aus der Prüfung 21546 in Auftrag zu geben».

D. Die Instruktion des Beanstandungsverfahrens vor dem Bundesrat gemäss Artikel 12 Absatz 3 FKG wurde in analoger Anwendung von Artikel 75 Absatz 1 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 (VwVG; SR 172.021) und Artikel 7 Absatz 8 der Organisationsverordnung vom 17. November 1999 für das Eidgenössische Justiz- und Polizeidepartement (OV-EJPD; SR 172.213.1) vom Bundesamt für Justiz (BJ) übernommen. Dieses lud den Beschwerdegegner anfangs März 2022 zur Stellungnahme ein. Es bat dabei das EFD, mögliche finanziellen Konsequenzen für den Bund aufzuzeigen, wenn die Kantone an ihrer bisherigen Praxis betreffend Aufwandbesteuerung bei Verwaltungsratsstätigkeiten festhalten.

E. Der Beschwerdegegner beantragte in seiner Stellungnahme vom 29. März 2022, der Antrag der Beschwerdeführerin sei abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist. Hinsichtlich der finanziellen Auswirkungen wies der Beschwerdegegner darauf hin, dass die ESTV nicht über die notwendigen Angaben verfüge, um eine Einschätzung vorzunehmen. So müsste sie z.B. wissen, welche Aufwandbesteuerten die massgebenden Kriterien gemäss Gutachten von Prof. Simonek erfüllen und damit neu nach Einkommen zu besteuern wären. Zugleich müsste sie das Total der steuerbaren weltweiten Einkünfte für die Einkommenssteuer der betroffenen Personen kennen.

II.

1. Der Bundesrat beurteilt Beschwerden in seiner Zuständigkeit. Dies ergibt sich aus dem Verwaltungsrechtspflegegesetz oder der Spezialgesetzgebung (siehe Art. 47 Abs. 1 Bst. c sowie Art. 72 ff. VwVG). Gemäss Artikel 12 Absatz 3 FKG steht der EFK im Beanstandungsverfahren die Beschwerde an den Bundesrat gegen den Entscheid des Departements offen, sofern die Beanstandung die *Wirtschaftlichkeit* betrifft. Betrifft die Beanstandung die *Ordnungs-* oder die *Rechtmässigkeit*, so stellt die EFK die Ordnungs- oder Rechtswidrigkeit formell fest und erlässt eine Weisung (Art. 12 Abs. 4 FKG). Die Beschwerde an den Bundesrat steht der EFK in diesem Fall nicht offen (Art. 12 Abs. 5 FKG).

1.1 Die *Beschwerdeführerin* focht den Entscheid des Beschwerdegegners vom 15. Februar 2022 beim Bundesrat an (siehe Sachverhalt C), wobei sie sich in

ihrer Eingabe vom 25. Februar 2022 auf Artikel 12 Absatz 3 FKG stützt, ohne die umstrittene Beanstandung (Empfehlung 1) im Anfechtungsobjekt spezifisch zu qualifizieren. Der *Beschwerdegegner* bestreitet dagegen, dass es sich bei der strittigen Empfehlung 1 um eine Beanstandung handelt, welche die Wirtschaftlichkeit im Sinne des FKG berührt. Der Entscheid vom 15. Februar 2022 sei kein gültiges Anfechtungsobjekt nach Artikel 12 Absatz 3 FKG.

1.2 Das Finanzkontrollgesetz unterscheidet zwei Arten von Beanstandungen: die Beanstandung kann entweder die Wirtschaftlichkeit berühren (Art. 12 Abs. 3) oder die Ordnungsmässigkeit respektive Rechtmässigkeit (Art. 12 Abs. 4). Je nach Beanstandungsart läuft das Verfahren anders ab (vgl. Art. 12 Abs. 3 ff.). Eine Ordnungs- oder Rechtswidrigkeit hat die EFK formell festzustellen und eine Weisung zu erlassen (Art. 12 Abs. 4 FKG). Die geprüfte Verwaltungseinheit kann diesen Entscheid der EFK direkt beim Bundesrat anfechten (Art. 12 Abs. 5 FKG). In solchen Fällen muss die EFK ihre Anträge (Beanstandung) nicht – wie vorliegend geschehen – dem Departement unterbreiten (Art. 12 Abs. 3 FKG).

1.3 Nachfolgend gilt es zu klären, ob die strittige Beanstandung (Empfehlung 1) die Wirtschaftlichkeit im Sinne von Artikel 12 Absatz 3 FKG berührt. Was dabei unter «eine die Wirtschaftlichkeit berührende Beanstandung» zu verstehen ist, ergibt sich aus der Aufgabe, welche die EFK gemäss Artikel 5 FKG wahrnimmt. So übt die EFK die Finanzaufsicht nach den Kriterien der Ordnungsmässigkeit, der Rechtmässigkeit sowie der Wirtschaftlichkeit aus (Abs. 1). Sie führt dabei *Wirtschaftlichkeitsprüfungen* durch, in denen sie abklärt (Abs. 2), ob die Mittel sparsam eingesetzt werden (Bst. a), Kosten und Nutzen in einem günstigen Verhältnis stehen (Bst. b) und ob finanzielle Aufwendungen die erwartete Wirkung haben (Bst. c). So muss die EFK gemäss Botschaft zur Änderung des Finanzkontrollgesetzes vom 30. März 1994 prüfen dürfen, ob konkrete Finanzhilfen die vom Gesetzgeber erwarteten Wirkungen erzielen oder ob sie allenfalls unbeabsichtigte finanzielle Folgen haben (BBI 1994 II 721, S. 732).

1.3.1 Die Beschwerdeführerin beanstandet, dass die ESTV die Empfehlung 1 nicht umsetzen will. Sie hat darin der ESTV empfohlen, mittels Behördenbeschwerde nach Artikel 141 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) einen konkreten Fall vor Gericht zu bringen, um gerichtlich zu klären, ob ein Verwaltungsratsmitglied, das eine bedeutende Beteiligung an einer schweizerischen Gesellschaft hält und kein Honorar bezieht, nach Aufwand besteuert werden darf (vgl. Artikel 14 Absatz 1 DBG). Es ist allerdings fraglich, ob die Ergreifung des Rechtsmittels nach Artikel 141 DBG zwecks Klärung einer Rechtsfrage wirklich in einer Wirtschaftlichkeitsprüfung nach FKG zu prüfen ist. Die Wirtschaftlichkeitsprüfung soll gemäss der Botschaft zur Änderung des FKG (siehe oben Ziff. 1.2) nicht in die Zuständigkeit der Departemente und Ämter eingreifen. Die *«primäre Verantwortung für sparsames, wirtschaftliches und zielgerichtetes Handeln liegt eindeutig bei der Linie, die in dieser Beziehung eine permanente Führungsaufgabe wahrzunehmen hat»* (BBI 1994 II 721, S. 733). Es

gibt durchaus Argumente, die Ergreifung einer Behördenbeschwerde als Führungsaufgabe im Ermessen der zuständigen Behörde zu sehen (vgl. unten Ziff. 2). Dabei spielt wohl auch die konkret strittige materielle Rechtsfrage sowie die Unmittelbarkeit der potentiell damit verbundenen Folgen für die Bundesfinanzen eine Rolle. Ginge man im Übrigen davon aus, dass die ESTV in solchen Situationen gesetzlich verpflichtet wäre, stets Beschwerde zu führen, so beträfe die Beanstandung in Empfehlung 1 nicht die Wirtschaftlichkeit, sondern die Rechtmässigkeit. Dies bedingte sodann ein anderes Verfahren (siehe oben Ziff. 1.2).

1.3.2 Diese Überlegungen zeigen, dass sich die Eintretensfrage vorliegend kaum sinnvoll von der materiellen Beurteilung – Verzicht des Beschwerdegegners, der Empfehlung 1 Folge zu leisten – trennen lässt. Der Bundesrat behandelt daher beide Fragen zusammen. Dafür sprechen vorliegend verfahrenstechnische Überlegungen: Es gilt, prozessuale Leerläufe zu vermeiden. Bei einem allfälligen Nichteintreten bestünde theoretisch die Möglichkeit, dass sich der Bundesrat am Ende eines Beanstandungsverfahrens betreffend Ordnungs- oder Rechtswidrigkeit (Artikel 12 Absatz 4 und 5 FKG) allenfalls trotzdem mit der strittigen Frage auseinandersetzen müsste (siehe oben Ziff. 1.2). Da er nachfolgend die Beschwerde abweisen wird (siehe unten Ziffer 2 sowie im Dispositiv), verzichtet er hier ausdrücklich auf weitere, allenfalls präjudiziell wirkende Ausführungen zur Eintretensfrage. Er lässt damit Raum für eine abweichende Einschätzung in künftigen Fällen.

2. Artikel 141 Absatz 1 DBG legt fest, unter welchen Voraussetzungen die ESTV gegen Veranlagungsverfügungen und Einspracheentscheide Beschwerde führen kann. Er ist als «Kann»-Bestimmung ausgestaltet (siehe zur Behördenbeschwerde auch Artikel 89 Absatz 2 Buchstabe a Bundesgesetz über das Bundesgericht vom 17. Juni 2005 [BGG; SR 173.110]). Die Behördenbeschwerde der ESTV ist ein bundesrechtliches Aufsichtsmittel. Sie dient in erster Linie dem Zweck, die öffentlichen Interessen, insbesondere das Anliegen der richtigen und rechtsgleichen Anwendung des Bundesrechts, zu wahren. Aufsichtsmittel sind im öffentlichen Interesse und verhältnismässig einzusetzen: Es ist dasjenige Aufsichtsmittel zu wählen, das unter den konkreten Umständen geeignet und erforderlich ist, um die Umsetzung des Bundesrechts sicherzustellen (Gutachten des Bundesamtes für Justiz vom 31. August 2004, VPB 69.1 Ziff. 2). Bei der Frage, wann sie das Rechtsmittel ergreift und wann nicht, kommt der ESTV im Rahmen ihrer Aufsichtsfunktion folglich ein erhebliches Ermessen zu. Bei dieser Beurteilung muss die ESTV u.a. berücksichtigen, ob und gegebenenfalls wie gravierend die kantonale Steuerverwaltung im konkreten Einzelfall in der Veranlagungsverfügung oder dem Einspracheentscheid gegen die Bundesgesetzgebung zur direkten Bundessteuer verstösst. Dabei nimmt die ESTV mit der Behördenbeschwerde nicht nur eine Aufsichtsfunktion wahr, sondern verfolgt auch Vermögensinteressen des Bundes (sog. Doppelnatur der Behördenbeschwerde; vgl.

z.B. jüngst das Urteil des Bundesgerichts 2C_1038/2020 vom 15. März 2022, E. 3.3.7).

Angesichts dessen ist zu prüfen, ob die ESTV respektive das EFD als dienstaufsichtlich übergeordnete Verwaltungseinheit ihr Ermessen fehlerhaft oder unangemessen ausgeübt haben, als sie der Empfehlung 1 der Beschwerdeführerin nicht Folge leisteten. Der Bundesrat verfügt über eine umfassende Prüfungszuständigkeit (volle Kognition; siehe Art. 49 VwVG; dazu BENJAMIN SCHINDLER, in: Auer/Müller/Schindler [Hrsg.], Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, 2. Aufl., Zürich/St. Gallen 2019, Art. 49 N 1 ff.). Die Prüfung unterscheidet nachfolgend zwischen dem qualifizierten Ermessensfehler und der Unangemessenheit.

2.1 Nur qualifizierte Ermessensfehler stellen eine Rechtsverletzung dar. Ein solcher liegt vor, wenn die Behörde ihr Ermessen missbraucht, über- oder unterschreitet (siehe SCHINDLER, a.a.O., Art. 49 N 27 f.). Bloss unangemessenen handelt eine Behörde dagegen dann, wenn sie zwar innerhalb des rechtlich eingeräumten Ermessensspielraums bleibt, dieses Ermessen aber in einer Weise ausübt, die den Umständen des Einzelfalls nicht gerecht wird und daher unzweckmässig, aber noch rechtmässig ist (RENÉ WIEDERKEHR/CHRISTIAN MEYER/ANNA BÖHME, OFK-VwVG, Zürich 2022, Art. 49 N 23 m.w.H.).

2.2 Es gilt zu prüfen, ob die ESTV respektive der Beschwerdegegner ihr Ermessen missbraucht haben. Mit Blick auf Artikel 141 Absatz 1 DBG (siehe oben Ziff. 2) hat die ESTV respektive der Beschwerdegegner die Norm, welche das Ermessen einräumt, nicht verletzt, wenn die ESTV entgegen der Empfehlung 1 der Beschwerdeführerin keine Behördenbeschwerde ergriff. Der Entscheid der ESTV respektive nachgelagert des Beschwerdegegners ist keine sachfremde, unverhältnismässige, willkürliche oder treuwidrige Ermessensausübung. ESTV und Beschwerdegegner tolerieren hier nicht etwa eine offensichtlich bundesrechtswidrige Veranlagungspraxis in den Kantonen, die eine Intervention der ESTV – soweit geeignet und zielführend – mittels Behördenbeschwerde erfordern würde. Bei der Frage, ob die Verwaltungsratsstätigkeit bei Salärverzicht als Erwerbstätigkeit im Sinne von Artikel 14 Absatz 1 Buchstabe c DBG zu qualifizieren ist, handelt es sich vielmehr um eine Auslegungsfrage, die sich juristisch unterschiedlich beurteilen und gewichten lässt, was auch die verschiedenen Lehrmeinungen illustrieren (siehe hierzu CLAUDIA SUTER, Die Pauschalbesteuerung, Steuer Revue 76/2021 S. 86-102, S. 93 ff.). So betonen z.B. Prof. Glauser und Steuerexperte Epitoux, dass sich die Problematik nicht generell abstrakt beantworten lasse, sondern von Fall zu Fall und unter Berücksichtigung aller Umstände zu entscheiden sei (PIERRE-MARIE GLAUSER/FÉDÉRIC EPITOUX, La portée de l'interdiction de l'exercice d'une activité lucrative dans le contexte du forfait fiscal, ASA 88, 8, 2019-2020; ebenfalls kritisch zum Gutachten Simonek äussert sich SUTER, a.a.O., S. 94). Ein qualifizierter Ermessensfehler (Rechtsfehler) liegt demzufolge nicht vor. Entsprechend bleibt nachfolgend zu prüfen, ob der Verzicht von

ESTV und Beschwerdegegner, der Empfehlung 1 Folge zu leisten, allenfalls einen einfachen Ermessensfehler darstellt (Angemessenheitsprüfung).

2.3 Der Verzicht der ESTV und nachgelagert des Beschwerdegegners wäre unangemessen, wenn er im Wesentlichen eine inopportune Wahl einer von mehreren (rechtlich zulässigen) Rechtsfolgen wäre.

2.3.1 Hierzu ist zu erwähnen, dass im Zeitpunkt des Verzichts bis zur Einleitung des vorliegenden Beanstandungsverfahrens beim Bundesrat die Motion Widmer (20.3850) «Keine Besteuerung nach Aufwand bei Verwaltungsratstätigkeit» vom 19. Juni 2020 hängig war. Diese will die Besteuerung nach Aufwand für Personen, die eine Tätigkeit als Verwaltungsrat ausüben, generell untersagen. Der Nationalrat lehnte die Motion am 16. Juni 2022 mit 108 zu 80 Stimmen bei 0 Enthaltungen ab (siehe Abstimmungsprotokoll vom 16. Juni 2022 zum Geschäft 20.3850; Ref. 25275). Es ist zulässig und opportun, dass eine Verwaltungseinheit bei einem Ermessensentscheid eine anstehende Stellungnahme respektive potentielle Weichenstellung des Gesetzgebers berücksichtigt bzw. abwartet. Dies gilt erst recht, wenn die in der Empfehlung 1 geforderte Anfechtung von kantonalen Veranlagungsentscheiden Verfügungen betreffen würde, die aus Sicht von ESTV respektive Beschwerdegegner einer als richtig empfundenen Rechtsauslegung entsprechen. So müssen die ESTV respektive der Beschwerdegegner bei ihrer Ermessensausübung nun zweierlei mitberücksichtigen: erstens, dass der Bundesrat die Ablehnung der Motion Widmer (20.3850) beantragt hatte, weil er an den bisherigen Abgrenzungskriterien festhalten möchte (siehe dazu die Stellungnahme des Bundesrates vom 2. September 2020); zweitens, dass sich der Nationalrat jüngst gegen eine Verschärfung im Bereich der Pauschalbesteuerung bei Verwaltungsratstätigkeiten ausgesprochen hat.

2.3.2 Die ESTV verzichtete zwar bis anhin auf eine Behördenbeschwerde im Sinne der Empfehlung 1. Sie war aber in der Sache aktiv geworden: In Kenntnis des Gutachtens von Prof. Simonek hatte sie im August 2021 alle Kantone aufgefordert, ab der Steuerperiode 2021 eine restriktivere Praxis anzuwenden. Der Beschwerdegegner geht davon aus, dass diese Massnahme die rechtlich strittigen Konstellationen, die das Gutachten von Prof. Simonek erwähnt, *de facto* zukünftig weitgehend ausschliessen wird. Trotz fehlender Datenbasis (siehe oben I.E) durfte die ESTV unter diesem Blickwinkel davon ausgehen, dass sich eine gemäss Empfehlung 1 geforderte Behördenbeschwerde – soweit sie dann im Sinne der EFK ausfallen würde – kaum auf die Bundesfinanzen auswirken sollte. Das geschilderte Vorgehen von ESTV und Beschwerdegegner ist angesichts der vorliegenden rechtlichen und politischen Ausgangslage (siehe oben Ziff. 2.2 sowie 2.3.1) sowie mit Blick auf eine gute Verwaltungsführung opportun. Wie sich die Situation in den Kantonen im Nachgang zur Aufforderung der ESTV vom August 2021 zu einer restriktiveren Praxis entwickelt, bleibt im Auge zu behalten. Sollte die ESTV aufgrund allfälliger zukünftiger Entwicklungen in den kantonalen Veranlagungspraxen zum Schluss kommen, zur Gewährleistung einer einheitlichen

Anwendung der Aufwandbesteuerung bei Verwaltungsratstätigkeiten (Artikel 14 Absatz 1 Buchstabe c DGB) sei eine Behördenbeschwerde gestützt auf Artikel 141 DBG erforderlich, so könnte und sollte sie im konkreten Einzelfall Beschwerde führen.

2.4 Angesichts all dessen war und ist das Vorgehen der ESTV respektive der Verzicht von ESTV und Beschwerdegegner, der Empfehlung 1 Folge zu leisten, rechtskonform und angemessen. Es gibt aus Sicht des Bundesrats keine Hinweise für die Unangemessenheit des strittigen Verzichts. Die Beschwerde ist infolgedessen unbegründet und abzuweisen.

3. In Anwendung von Artikel 63 Absatz 2 VwVG werden keine Verfahrenskosten gesprochen.

und erkannt:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Es werden keine Verfahrenskosten erhoben.

3003 Bern, 30. September 2022

IM AUFTRAG DES SCHWEIZERISCHEN BUNDESRATES

Der Bundeskanzler



Walter Thurnherr

Mitteilung an:

- Eidgenössische Finanzkontrolle (EFK), Monbijoustrasse 45, 3003 Bern
- Eidgenössisches Finanzdepartement (EFD), Bundesgasse 3, 3003 Bern
- Bundesamt für Justiz BJ, z.Hd. Herrn Karl-Marc Wyss, Bundesrain 20, 3003 Bern

[BJ-D-B98A3401/56, WKM]