

2. s'il est d'accord d'envisager le plafonnement de cette mesure pour les rentes AVS et AI les plus modestes au taux actuel de 80 pour cent, en raison de la dégradation de la situation économique.

*Mitunterzeichner – Cosignataires:* Aguet, Béguelin, Borel François, Brunner Christiane, Bugnon, de Dardel, Jean-prêtre, Ruffy, Spielmann, Ziegler Jean (10)

*Schriftliche Begründung – Développement par écrit*  
L'auteur renonce au développement et demande une réponse écrite.

*Schriftliche Stellungnahme des Bundesrates vom 5. April 1995*  
*Rapport écrit du Conseil fédéral du 5 avril 1995*

1. La nouvelle loi sur l'impôt fédéral direct (Lifd) entrée en vigueur le 1er janvier 1995 prévoit effectivement que les rentes AVS/AI sont maintenant imposables à 100 pour cent. Précédemment, ces rentes n'étaient imposables qu'à raison de 80 pour cent. Le motif de cette modification est une adaptation à l'imposition des prestations de la prévoyance professionnelle et de la prévoyance individuelle liée. Pour ces prestations de prévoyance, le législateur a introduit, en 1987, le principe de «la déduction de la totalité des cotisations et de l'imposition de la totalité des prestations». Ce principe s'applique depuis cette date aux impôts de la Confédération, des cantons et des communes. Le législateur l'a également repris maintenant dans le cadre de la Lifd pour les rentes AVS/AI. Cette uniformisation est parfaitement justifiée. Car, contrairement aux cotisations au 2e pilier, qui ne sont déductibles entièrement que depuis 1987 (auparavant elles n'étaient déductibles que dans une mesure limitée), les contribuables ont toujours pu déduire la totalité de leurs cotisations à l'AVS/AI. Le législateur a donc appliqué méthodiquement le principe «déduction de la totalité des cotisations, imposition de la totalité des prestations» aux rentes AVS/AI.

2. Il n'y a aucun motif de revenir sur ce principe et de prévoir à nouveau une imposition de 80 pour cent des rentes AVS/AI. En effet, les contributions correspondantes, qu'elles viennent du travailleur ou de l'employeur, étaient, sont et restent entièrement déductibles. En outre, on ne peut affirmer que tous les bénéficiaires de rentes AVS/AI sont financièrement faibles: il n'y a donc aucune raison d'imposer généralement le 80 pour cent de ces prestations.

3. Pour les rentiers AVS/AI qui vivent effectivement dans des conditions modestes, le législateur a prévu toutefois une mesure de dégrèvement particulière. Elle concerne tous les bénéficiaires des prestations complémentaires de l'AVS/AI. L'article 24 lettre h Lifd exonère expressément les revenus fondés sur la législation concernant les prestations complémentaires à l'assurance-vieillesse, survivants et invalidité. La loi sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (art. 7 al. 4 let. k) a adopté la même solution. Enfin, on relèvera que les revenus très modestes ne sont pas soumis à l'impôt, compte tenu de l'aménagement du barème de l'impôt fédéral direct. Pour les contribuables mariés, l'assujettissement à l'impôt ne commence en effet qu'à partir d'un revenu imposable (revenu brut moins les frais d'acquisition du revenu et les déductions sociales) de 23 000 francs.

4. Toutes ces raisons s'opposent à la modification de la solution adoptée par le législateur.

*Erklärung des Interpellanten: teilweise befriedigt*  
*Déclaration de l'interpellateur: partiellement satisfait*

95.3055

## Interpellation Stucky

### Fiskalische Behandlung der Verwaltungsratshonorare

### Jetons de présence.

### Traitement fiscal

*Wortlaut der Interpellation vom 3. Februar 1995*

Die unterzeichnenden Mitglieder der Subkommission WAK, die den Auftrag haben, einen Vorschlag zu einem Mehrwertsteuergesetz zu unterbreiten, versuchen den Bundesrat um die Beantwortung der folgenden Fragen bis zur Frühjahrs-session 1995, da sie für ihre Arbeit eine präzise Aussage des Bundesrates zu diesem Punkt benötigen.

1. Will der Bundesrat das Honorar für eine Verwaltungsrats-tätigkeit zukünftig neu als Beratungsleistung eines Selbständigerwerbenden behandeln und der Mehrwertsteuer unterstellen, oder gilt ein Verwaltungsratshonorar weiterhin gemäss AHV-Verordnung als Lohn an einen Unselbständigerwerbenden?
2. Teilt der Bundesrat die Meinung, dass die gleichzeitige Erfassung des gleichen Betrages als Lohn an einen Unselbständigerwerbenden und zusätzlich als mehrwertsteuerpflichtiger Umsatz aus einer Beratertätigkeit eines Selbständigerwerbenden weder verfassungs- noch fiskalrechtlich möglich ist?
3. Ist der Bundesrat bereit, die entsprechende AHV-Verordnung abzuändern, um diese Entgelte neu der Mehrwertsteuergesetzgebung unterstellen zu können?
4. Will der Bundesrat an der geltenden AHV-Verordnung festhalten und folgerichtig darauf verzichten, die Verwaltungsratshonorare als mehrwertsteuerpflichtigen Umsatz eines Selbständigerwerbenden zu erklären, wie das in der «Wegleitung für Mehrwertsteuerpflichtige» vorgesehen ist, welche die Eidgenössische Steuerverwaltung im Herbst 1994 herausgegeben hat?
5. Sieht der Bundesrat eine unterschiedliche Behandlung der Steuerpflichtigen vor, je nachdem, ob es sich beim Empfänger um einen Unselbständigerwerbenden oder um einen Selbständigerwerbenden handelt? Und wenn ja, wie würde diese Lösung konkret ausgestaltet?

*Texte de l'interpellation du 3 février 1995*

Les soussignés membres de la sous-commission CER chargés de présenter une proposition de loi sur la TVA prient le Conseil fédéral de répondre aux questions suivantes avant la session de printemps 1995, les précisions demandées étant nécessaires pour leurs travaux:

1. Le Conseil fédéral compte-t-il traiter à l'avenir les honoraires versés en rémunération de la participation à un conseil d'administration en tant que prestation de conseil d'une personne exerçant une activité lucrative indépendante et donc soumise à la taxe sur la valeur ajoutée, ou entend-il continuer à la considérer comme salaire rétribuant une activité dépendante au titre du règlement de l'AVS?
2. Est-il aussi d'avis que le fait de traiter la même somme simultanément comme salaire versé à une personne exerçant une activité dépendante et comme chiffre d'affaires provenant d'une activité indépendante de consultant et donc soumise à la TVA est contraire à la constitution ainsi qu'au droit fiscal?
3. Envisage-t-il de modifier le règlement de l'AVS afin de pouvoir soumettre ces honoraires à la législation sur la TVA?
4. Compte-t-il s'en tenir à l'actuel règlement de l'AVS et en conséquence renoncer à soumettre les honoraires de conseil d'administration comme chiffre d'affaires provenant d'une activité indépendante et soumise à la TVA, comme cela est prévu dans les instructions destinées aux contribuables soumis à la taxe sur la valeur ajoutée publiées en automne 1994 par l'Administration fédérale des contributions?

5. A-t-il l'intention de soumettre les contribuables à un traitement fiscal différent selon que les bénéficiaires des honoraires exercent une activité lucrative dépendante ou indépendante? Dans l'affirmative, comment ce système sera-t-il aménagé concrètement?

Mitunterzeichner – Cosignataires: Deiss, Dreher, Jaeger, Nebiker, Spoerry (5)

*Schriftliche Begründung – Développement par écrit*  
Der Urheber verzichtet auf eine Begründung und wünscht eine schriftliche Antwort.

*Schriftliche Stellungnahme des Bundesrates vom 17. Mai 1995*  
*Rapport écrit du Conseil fédéral du 17 mai 1995*

1. Nach Artikel 17 Absatz 1 der vom Bundesrat am 22. Juni 1994 erlassenen Verordnung über die Mehrwertsteuer (MWStV) ist steuerpflichtig, «wer eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt, selbst wenn die Gewinnabsicht fehlt, sofern seine Lieferungen, seine Dienstleistungen und sein Eigenverbrauch im Inland jährlich gesamthaft 75 000 Franken übersteigen». Für die Beurteilung der Frage, ob das Mitglied des Verwaltungsrates einer Aktiengesellschaft bei der Ausübung seines Mandates nach der MWStV steuerpflichtig werden könne, ist entscheidend, ob es dabei in selbständiger Stellung, d. h. als Unternehmer, tätig wird oder ob es hierfür als Arbeitnehmer, mithin als Lohnempfänger, zu betrachten ist. Die Frage der Abgrenzung des selbständigen Unternehmers vom unselbständig tätigen Arbeitnehmer stellte sich bereits unter der Herrschaft des Warenumsatzsteuerrechts, namentlich in bezug auf die Frage der Grossisteneigenschaft von Akkordanten im Baugewerbe, und diese Abgrenzung ist in gleicher Weise auch für die Feststellung der Steuerpflicht nach der MWStV vorzunehmen. Wie das Bundesgericht zu dieser Frage wiederholt erklärt hat, ist die sozialversicherungsrechtliche Behandlung einer Person als Unselbständigerwerbende zwar ein gewichtiges, indessen nur ein Indiz für die umsatzsteuerliche Qualifizierung der selbständigen oder unselbständigen Erwerbstätigkeit; die von den Sozialversicherungsinstanzen vorgenommene Prüfung entbindet die Eidgenössische Steuerverwaltung daher nach dem Dafürhalten des Bundesgerichts nicht, ihrerseits im einzelnen der Frage nachzugehen, ob eine für die Steuerpflicht in Betracht fallende Person nach den für die Umsatzsteuer spezifischen Kriterien als selbständig oder unselbständig erwerbstätig zu gelten hat. Nach den bundesgerichtlichen Erwägungen müssen die umsatzsteuerlichen Regeln dabei nicht mit den Regeln der obligatorischen Unfallversicherung, der AHV/IV oder der Staats- und Gemeindesteuern übereinstimmen; es ist also durchaus möglich, dass ein und dieselbe Person in den verschiedenen Rechtsbereichen unterschiedlich eingestuft wird (Urteile des Bundesgerichts vom 29. März 1968, Archiv für Schweizerisches Abgaberecht, ASA, Bd. 37, S. 216ff.; vom 11. September 1991, ASA, Bd. 61, S. 809ff.; vom 15. Oktober 1993, noch nicht publiziert).

Bei der steuerlichen Beurteilung der Tätigkeit eines Verwaltungsrates ist zunächst – nämlich, was die objektive Steuerpflicht anbelangt – davon auszugehen, dass es sich hier um Leistungen der Beratung oder Begutachtung in juristischen, finanziellen, wirtschaftlichen und organisatorischen Belangen, mithin um Dienstleistungen im Sinne des Artikels 6 MWStV, handelt. Grundsätzlich ist deshalb die Tätigkeit als Verwaltungsrat eine Dienstleistung, die objektiv steuerpflichtig ist. Weniger einfach festzulegen ist die subjektive Steuerpflicht von Verwaltungsräten. Nach dem zitierten Artikel 17 Absatz 1 MWStV ist neben dem Mindestumsatz massgebend, ob jemand «eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt». Der Begriff der selbständigen Erwerbstätigkeit wird im Zivilrecht nirgends definiert. Ebenso lässt sich die zivilrechtliche Natur eines «Verwaltungsratsvertrags» nicht für alle Fälle eindeutig bestimmen. Zwar deutet der in der Praxis

gebräuchliche Begriff des «Verwaltungsratsmandats» auf einen Auftrag hin, der gemeinhin auf einer selbständigen Erwerbstätigkeit beruht (Tragen des ökonomischen Risikos, organisatorische und wirtschaftliche Unabhängigkeit). Meier-Hayoz und Forstmoser (Grundriss des schweizerischen Gesellschaftsrechts 7. Aufl., 1993, S. 49, Paragraph 2, N 87) relativieren diese Einordnung etwas und gehen von einem «Geschäftsbesorgungsvertrag» aus, der Elemente des Auftrags und des Arbeitsvertrags enthält. Im Normalfall dürften jedoch die Auftrags Elemente überwiegen, zumindest, wenn sich die Tätigkeit des Verwaltungsrates im Interesse der Aktiengesellschaft überwiegend auf die in Artikel 716a OR übertragbaren Aufgaben beschränkt. In diesen Fällen ist wohl unbestrittenermassen eine selbständige Erwerbstätigkeit anzunehmen.

Massgebend für die Mehrwertsteuerpflicht eines Verwaltungsrates ist somit, dass er seine Tätigkeit selbständig ausübt und dabei den Mindestumsatz von 75 000 Franken jährlich erzielt. Es ist jedoch nicht notwendig, dass er den Mindestumsatz allein aus Verwaltungsratsmandaten erreicht. Vielmehr muss ein Selbständigerwerbender seine Verwaltungsrats honorare auch der Mehrwertsteuer unterstellen, wenn sie jährlich weniger als 75 000 Franken betragen. Wenn beispielsweise ein Rechtsanwalt mit eigener Praxis, also ein Selbständigerwerbender, für eine Aktiengesellschaft beratend und forensisch tätig ist und überdies im Verwaltungsrat dieser Gesellschaft Einsitz nimmt, übt er mit Bezug auf alle diese Leistungen eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene selbständige gewerbliche oder berufliche Tätigkeit im Sinne des Artikels 17 Absatz 1 MWStV aus. Das heisst, dass die Verwaltungsrats Tätigkeit der übrigen selbständigen Erwerbstätigkeit dieses Rechtsanwalts zuzurechnen ist und damit ebenfalls der Steuerpflicht unterliegt.

2. Wie sich bereits aus den Ausführungen der Ziffer 1 hier vor ergibt, widerspricht es weder dem Verfassungsrecht noch dem Fiskalrecht, die Tätigkeit eines Verwaltungsrates mehrwertsteuerlich als selbständige Erwerbstätigkeit zu behandeln, im Sinne des Sozialversicherungsrechts indessen als Tätigkeit eines Unselbständigerwerbenden zu qualifizieren.

3. Nach Artikel 7 Buchstabe h der Verordnung vom 31. Oktober 1947 über die Alters- und Hinterlassenenversicherung (AHVV, SR 831.101) zählen zum Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit unter anderem Tantiemen, feste Entschädigungen und Sitzungsgelder an Mitglieder der Verwaltung. Nach dem Gesagten braucht diese Bestimmung in der AHVV nicht geändert zu werden, um die an Verwaltungsräte ausgerichteten Entschädigungen der genannten Arten der Mehrwertsteuerpflicht unterstellen zu können.

4. Entsprechendes gilt als Antwort auf diese Frage.

5. Wie sich aus den in Ziffer 1 hier vor gemachten Ausführungen ergibt, kommt als Steuerpflichtiger bei der Mehrwertsteuer nur jemand in Betracht, der in selbständiger Stellung Umsätze, namentlich Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, tätigt. Umsätze, die ein Angestellter bewirkt, werden seinem Arbeitgeber als Unternehmer zugerechnet. Im wesentlichen deckt sich die Abgrenzung der selbständigen von der unselbständigen Erwerbstätigkeit mit derjenigen, die im Einkommenssteuerrecht gilt. Die Tätigkeit eines Verwaltungsrates, der sein Mandat z. B. als Teil seiner freiberuflichen Erwerbstätigkeit betreibt, kann jedoch nicht als Lohnarbeit betrachtet werden, sondern ist als selbständige Tätigkeit anzusehen, welche die Mehrwertsteuerpflicht auslösen kann, wenn auch die übrigen Voraussetzungen, namentlich diejenige der Mindestumsatzgrenze, erfüllt sind. Die Verwaltungsrats honorare werden deshalb grundsätzlich der Mehrwertsteuer unterstehen, sei es durch die selbständige Erwerbstätigkeit des Verwaltungsrates, z. B. als Anwalt, oder sei es bei Mandaten von Unselbständigerwerbenden durch das Tätigwerden auf Rechnung und im Interesse eines steuerpflichtigen Arbeitgebers, zum Beispiel einer Treuhandfirma oder einer Bank.

*Erklärung des Interpellanten: nicht befriedigt*  
*Déclaration de l'interpellateur: non satisfait*

## **Interpellation Stucky Fiskalische Behandlung der Verwaltungsrats honorare**

### **Interpellation Stucky Jetons de présence. Traitement fiscal**

In	Amtliches Bulletin der Bundesversammlung
Dans	Bulletin officiel de l'Assemblée fédérale
In	Bollettino ufficiale dell'Assemblea federale
Jahr	1995
Année	
Anno	
Band	III
Volume	
Volume	
Session	Sommersession
Session	Session d'été
Sessione	Sessione estiva
Rat	Nationalrat
Conseil	Conseil national
Consiglio	Consiglio nazionale
Sitzung	16
Séance	
Seduta	
Geschäftsnummer	95.3055
Numéro d'objet	
Numero dell'oggetto	
Datum	23.06.1995 - 08:00
Date	
Data	
Seite	1644-1645
Page	
Pagina	
Ref. No	20 025 858

Dieses Dokument wurde digitalisiert durch den Dienst für das Amtliche Bulletin der Bundesversammlung.

Ce document a été numérisé par le Service du Bulletin officiel de l'Assemblée fédérale.

Questo documento è stato digitalizzato dal Servizio del Bollettino ufficiale dell'Assemblea federale.