

Die Steuerumgehung als Ausnahmezustand

Nicht selten sehen sich steuerpflichtige Personen seitens der Steuerbehörden mit dem Vorwurf der Steuerumgehung konfrontiert. Zentral ist dabei die Abgrenzung zur Steuerhinterziehung. Um eine Steuerhinterziehung handelt es sich nur dann, wenn der Steueranspruch der öffentlichen Hand verkürzt wird und diese Schmälerung des Anspruchs durch fahrlässig oder sogar vorsätzlich falsche und/oder unvollständige Angaben gegenüber den Steuerbehörden erzielt wird. Das ist ein Steuerdelikt mit den entsprechenden Strafandrohungen. Bei einer Steuerumgehung werden hingegen alle notwendigen Informationen gegenüber dem Fiskus korrekt und vollständig offengelegt, weshalb aus Steuerumgehungsfällen grundsätzlich nie Strafen resultieren können.

Fraglich ist, welche steuerlichen Konsequenzen sich ergeben, wenn eine Steuerbehörde zum Schluss gelangt, dass eine Steuerumgehung vorliegt. Diesfalls behilft sich der Fiskus mit der Fiktion, man habe einen «normalen» und nicht den absonderlichen Weg genommen, womit es zwangsläufig zu höheren Steuern kommt. Faktisch blendet man damit das tatsächlich gewählte und von den Steuerbehörden als absonderlich qualifizierte Vorgehen für die Besteuerung einfach aus. Die Ausgangslage ist klassisch: eine steuerpflichtige Person möchte ein Projekt realisieren und hat somit ein bestimmtes Ziel vor Augen. Um von der Ausgangslage zu diesem Ziel zu gelangen, gibt es in der Regel eine Mehrzahl von Wegen (getreu dem Motto «es führen viele Wege nach Rom») und die Steuerfolgen dieser alternativen Vorgehensweisen sind in der Regel unterschiedlich. Nun liegt es auf der Hand, dass man in der Umsetzung des Projektes dasjenige Vorgehen wählt, welches unter dem Strich die geringsten Kosten und Steuern verursacht. Dieses Auswahlverfahren nennt sich Steuerplanung und –optimierung und ist vollkommen normal, moralisch vertretbar und selbstverständlich auch vollumfänglich legal.

Auf Umwegen zur Optimierung

Nun ist es oftmals so, dass man auf dem steueroptimalen Weg von der Ausgangslage zum Ziel einen gewissen rechtlichen Umweg beschreiten muss. Dieser Umweg kann darin bestehen, dass man nicht in einer einzigen Phase zum Ziel gelangt, sondern zwei oder mehr Phasen zu durchschreiten hat. Das ist aber noch in keiner Weise automatisch ein zwingender Grund, eine Steuerumgehung anzunehmen. Die Steuerpflichtigen dürfen ihre Steuern optimieren, d.h. es besteht keine Verpflichtung des steuerzahlenden Bürgers, immer das aus steuerlicher Optik ungünstigste und damit teuerste Vorgehen zu wählen. Die Möglichkeit eines korrigierenden Eingriffs der Steuerbehörde

ergibt sich erst dann, wenn die drei Elemente einer Steuerumgehung (Definition vgl. weiter unten) kumulativ erfüllt sind. Mit anderen Worten muss es sich zwingend um ein ungewöhnliches, sachwidriges oder absonderliches Vorgehen handeln, damit eine Steuerumgehung angenommen werden kann. Und das gewählte Vorgehen darf sich einzig mit der Absicht der Steuerersparnis erklären lassen. Das bedeutet, dass keine Steuerumgehung vorliegen kann, wenn glaubhaft auch noch andere, d.h. wirtschaftliche Gründe für die vollzogene Transaktion dargelegt werden können. Die Beweislast für eine Steuerumgehung liegt bei der Steuerbehörde: sie muss nachweisen, dass die drei Kriterien für das Vorliegen einer Steuerumgehung erfüllt sind. Dabei ist das erste Kriterium («absonderliches Vorgehen») sicher am schwersten nachzuweisen und zu begründen. In der Praxis sieht man häufig, dass Steuerbehörden relativ rasch mit dem Instrument der Steuerumgehung versuchen, eine steueroptimierte Transaktion in ein steuerlich weniger vorteilhaftes Szenario «umzubiegen». Dabei entsteht manchmal der Eindruck, dass gemäss Auffassung des Fiskus alles sonderbar und absonderlich ist, was nicht das Maximum an Steuern kostet. Mit dieser Grundeinstellung ist jede Transaktion im Visier der Steuerumgehung, die steuerlich vorteilhafter ausfällt, als es bei der absolut ungeschicktesten Gestaltung der Fall gewesen wäre. Eine solche Haltung geht jedoch an der Sache vorbei, weil die erwähnten drei Kriterien für die Annahme einer Steuerumgehung zwingend und kumulativ erfüllt sein müssen.

Der anzustrebende Umgang

Als steuerpflichtige Person muss man sich vorgängig gut überlegen, ob man wirklich die komplizierteste und exotischste Variante wählen will. Schliesslich gilt es ebenso, nicht nur die Steuern, sondern auch die übrigen mit einer Transaktion verbundenen Kosten im Auge zu behalten. Man ist ferner sehr gut beraten, wenn man bei Bedarf auch noch andere als nur steuerliche Gründe für das gewählte Vorgehen darlegen kann. Die Steuerbehörden auf der anderen Seite tun gut daran, wenn sie in der Argumentation mit Steuerumgehung eine gewisse Zurückhaltung üben. Nicht jede Transaktion, die man nicht täglich oder regelmässig antrifft, ist bereits als absonderliches Vorgehen, d.h. als Steuerumgehung zu qualifizieren. Personen, welche Steuern bezahlen müssen, haben Anspruch darauf, die Steuerlast durch geeignete und legale Massnahmen zu optimieren. Die Tatsache alleine, dass man mit einem bestimmten Vorgehen Steuern einsparen konnte, macht dieses nicht bereits automatisch zu einer Steuerumgehung, die es steuerlich zu korrigieren gilt.

Steuerumgehung liegt gemäss Definition des Bundesgerichts vor, wenn (kumulativ):

- Ein ungewöhnliches, sachwidriges oder absonderliches Vorgehen gewählt wird, welches den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen erscheint
- Sich dieses (absonderliche) Vorgehen einzig mit der Absicht der Steuerersparnis erklären lässt
- Das ungewöhnliche Vorgehen auch tatsächlich zu einer Steuerersparnis führen würde

Publiziert in der Zeitung „Der Bund“ am Samstag, 4. August 2009. Autor: [Thomas Kunz](#)

Für ergänzende Auskünfte stehen Ihnen unsere Steuerspezialisten

[Thomas Kunz](#)
[Ariste Baumberger](#)
[Mathias Josi](#)

gerne zur Verfügung.