

Steuerungumgehung

1. Allgemeines

Entsprechen Rechtsformen offensichtlich nicht dem wirtschaftlichen Sachverhalt, ist auf diesen abzustellen. Grundsätzlich ist jedermann frei, sich wirtschaftlich so zu betätigen, dass eine möglichst geringe Steuerlast anfällt (erlaubte Steuerplanung).

Wird ein allzu ausgefallener Sachverhalt konstruiert, der - wenn auf die zivilrechtlich gewählten Formen abgestellt wird - an sich die Steuerbarkeit nicht erfüllt, wirtschaftlich indessen mit dem steuerbaren Sachverhalt identisch ist, so gilt die Schwelle zwischen zulässiger und unzulässiger Steuerplanung als überschritten. Eine Steuerungumgehung ist anzunehmen, wenn nur um der Steuerersparnis willen ein ungewöhnliches Vorgehen gewählt wird.

Gemäss Praxis liegt eine Steuerungumgehung vor, wenn

- eine vom Steuerpflichtigen gewählte Rechtsgestaltung als ungewöhnlich, sachwidrig oder absonderlich, den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen erscheint (objektives Element);
- anzunehmen ist, dass er diese Wahl missbräuchlich getroffen hat, lediglich in der Absicht, Steuern einzusparen, die bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären (subjektives Element);
- das gewählte Vorgehen tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führen würde, sofern es von der Steuerbehörde hingenommen würde (effektives Element).

Sind diese drei Voraussetzungen kumulativ erfüllt, so ist der Besteuerung die Rechtsgestaltung zugrunde zu legen, die sachgemäss wäre, um den vom Steuerpflichtigen erstrebten wirtschaftlichen Zweck zu erreichen (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. Aufl., Zürich 2021, VB zu §§ 119-131 N 43-46).

Im Thurgauer Steuerrecht fehlt - wie in anderen Steuergesetzen - eine explizite Bestimmung zur Steuerungumgehung; das Verbot der Steuerungumgehung ergibt sich jedoch ohne weiteres aus dem Rechtsmissbrauchsverbot (Art. 2 Abs. 2 ZGB).

Der Thurgauer Gesetzgeber ging sogar noch einen Schritt weiter, indem er die Steuerbehörden in § 5 StG ermächtigt hat, schon dann auf den wirtschaftlichen Sachverhalt abzustellen, wenn die gewählten Rechtsformen diesem offensichtlich nicht entsprechen (wirtschaftliche Betrachtungsweise). Die Voraussetzungen der Steuerungumgehung müssen bei der wirtschaftlichen Betrachtungsweise nicht gegeben sein.

2. Beweislast

Grundsätzlich gelten auch bei der Steuerungumgehung die allgemeinen Beweislastregeln. Die Steuerbehörden tragen also grundsätzlich die Beweislast für das Vorliegen sämtlicher objektiven und subjektiven Voraussetzungen der Steuerungumgehung. Der Nachweis ist erbracht, wenn für die vom Steuerpflichtigen getroffene ungewöhnliche, sachwidrige oder absonderliche Rechtswahl keine anderen Motive als fiskalische erkennbar sind.

Die Steuerverwaltung hat also nachzuweisen, dass der Steuerpflichtige sich so verhalten hat, dass von der gewählten Rechtsform abgewichen werden darf. Ist jedoch die Verwaltung nicht in der Lage, eine Steuerumgehung zu beweisen (insbesondere das subjektive Element), kann sie aber schlüssige Anhaltspunkte geltend machen, so ist es zulässig, dass sie dem Steuerpflichtigen den Gegenbeweis auferlegt.