

Verfahrenspflichten des Steuersubjekts unter dem BEPS-Projekt und ihre Auswirkungen auf das Untersuchungsprinzip

Dissertationszusammenfassung

ALESSANDRA DUMITRU*

SCHLAGWÖRTER

Steuerrecht – internationales Steuerrecht – Verfahrensrecht – Beweislast – BEPS 1.0 – BEPS 2.0

I. Fragestellung

Im innerstaatlichen Verhältnis liegt es an der Veranlagungsbehörde abzuklären, welcher Sachverhalt rechts-erheblich und einer Veranlagung zu unterziehen ist. In Anwendung des Untersuchungsprinzips trägt die Steuerbehörde die Beweislast und die Letztverantwortung für die Feststellung der rechtsrelevanten Tatsachen. Oftmals besitzt die Behörde allerdings keine oder keine ausreichende Kenntnis dieser Tatsachen und verfügt über keine genügenden Untersuchungsmittel, um eigenständig Kenntnis davon zu erlangen.¹ Aus diesem Grund gilt das Mitwirkungsprinzip als Ergänzung sowie als Einschränkung des Untersuchungsgrundsatzes² und verpflichtet das Steuersubjekt, die Veranlagungsbehörde bei der Sachverhaltsabklärung zu unterstützen.³

Bei grenzüberschreitenden Sachverhalten ist die Behörde umso mehr auf die Mitwirkung des Steuerpflichtigen angewiesen. Informationen zu einem Geschäftspartner mit Sitz im Ausland sind der inländischen Behörde oft unbekannt und Letztere verfügt über eine beschränkte Möglichkeit, entsprechende deklarierte Angaben zu kontrollieren. Aufgrund dieser Beweisschwierigkeiten nimmt die bundesgerichtliche Rechtsprechung bei internationalen Verhältnissen eine «besonders qualifizierte» Mitwirkungspflicht des Steuersubjekts an.⁴ Seit der Erscheinung des Projekts gegen die Verringerung von Steuersubstrat und die Verschiebung von Gewinnen (*Base Erosion and Profit Shifting, BEPS*) im Februar 2013 wurden auf Ebene der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (im Folgenden: OECD) immer mehr Mitwirkungspflichten ausarbeitet, sei es in Form von Melde-, Auskunfts- oder Dokumentationspflichten. Diese neuen Verfahrenspflichten können einen erheblichen Compliance-Aufwand für den Steuerpflichtigen bilden. Zu fragen ist, ob deren Anzahl und Umfang den Rahmen der bundesgerichtlich angenommenen «besonders qualifizierten» Mitwirkungspflicht sprengt. Insbesondere stellt sich die Frage, ob diese Verfahrenspflichten verhältnismässig sind und – subsidiär – ob sie ein derart erhebliches Ausmass aufweisen, dass eine Beweislastumkehr anzunehmen ist. Mit anderen Worten: Werden dem Steuersubjekt im internationalen Verhältnis derart übermässige Mitwirkungspflichten auferlegt, dass die Beweislast für die Sachverhaltsermittlung nicht mehr bei der Behörde, sondern neu beim Steuerpflichtigen liegt?

* ALESSANDRA DUMITRU, MLaw, Rechtsanwältin, Homburger AG, Zürich.

Dieser Beitrag ist lizenziert unter Creative Commons Lizenz CC BY-NC-ND. DOI dieses Artikels: 10.3256/978-3-03929-084-0_10.

¹ CHRISTIAN MEYER, Die Mitwirkungsmaxime im Verwaltungsverfahren des Bundes, Diss. Luzern 2018, Zürich 2019, Rz. 77.

² PETER LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, III. Teil, Art. 102–222 DBG, Basel 2015, Einführung zu Art. 122 ff. N 20 und Einführung zu Art. 109 ff. N 11. Zur Relativierung vgl. auch MARTIN ZWEIFEL/SILVIA HUNZIKER, in: Martin Zweifel/Michael Beusch (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 4. Aufl., Basel 2022 (zit. AUTOR/IN, in: Komm. DBG), Art. 123 N 9–9a. Vgl. BGer 2C_986/2013 (15. September 2014), E. 5.1.1; BGer 2C_239/2013 (27. Mai 2014), E. 5.1; BGer 2C_111/2012 (25. Juli 2012), E. 4.4, welche von einer «collaboration réciproque» sprechen.

³ Siehe Art. 123 Abs. 1 und Art. 126 Abs. 1 des Schweizerischen Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG; SR 642.11); Art. 42 Abs. 1 des Schweizerischen Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14).

⁴ BGE 144 II 427, 433–434, E. 2.3.2; BGer 2C_118/2021 (19. Mai 2021), E. 2.4.2; BGer 2C_797/2012 (31. Juli 2013), E. 2.2.2. MARTIN ZWEIFEL/SILVIA HUNZIKER, in: Komm. DBG, Art. 126 N 3d; MARTIN ZWEIFEL/MICHAEL BEUSCH/SILVIA HUNZIKER/MORITZ SEILER (Hrsg.), Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, 3. Aufl., Zürich 2024, § 17 N 3.

Diese Fragen werden im Rahmen vorliegenden Beitrags anhand vom Beispiel der Pflicht des Steuersubjekts zur Feststellung ausländischen Rechts untersucht.

II. Pflicht zur Feststellung ausländischen Rechts

Die Frage der Pflicht zur Feststellung ausländischen Rechts stellt sich insbesondere im Falle, wo Rechtsbestimmungen ausländischen Rechts Rückwirkung auf Steuersubjekte in der Schweiz entfalten. Eine solche Rechtswirkung ist beispielsweise im § 138g Abs. 3 Ziff. 2 der deutschen Abgabenordnung zu sehen, welcher auch Steuersubjekte mit Wohnsitz ausserhalb der Europäischen Union (im Folgenden: EU) zur Anzeige grenzüberschreitender Steuergestaltungen nach BEPS-Aktionspunkt 12⁵ verpflichtet, wenn ein in dieser Bestimmung aufgezählter Bezug zur EU vorliegt (z.B. eine Betriebsstätte in der EU, in welcher durch die grenzüberschreitende Steuergestaltung ein Steuervorteil entsteht). Zu fragen ist, ob die Pflicht des Steuersubjekts, sich mit ausländischen Rechtsbestimmungen auseinanderzusetzen, als verhältnismässig – und insbesondere zumutbar – einzustufen ist.

Im Vordergrund steht das Prinzip «iura novit curia», wonach die Behörde die auf den fraglichen Sachverhalt anzuwendenden Normen von Amtes wegen zu suchen, auszulegen und anzuwenden hat.⁶ Dieser Grundsatz umfasst sowohl inländische als auch ausländische Normen.⁷ Die bundesverwaltungsgerichtliche Rechtsprechung will die Auslegung ausländischer Rechtsvorschriften von deren Feststellung allerdings abgrenzen. Während Erstere dem Grundsatz «iura novit curia» zugeordnet werden soll, falle Letztere unter das Untersuchungsprinzip.⁸ Ob das eine oder das andere Prinzip einschlägig ist, spielt letztlich keine wesentliche Rolle – in Anwendung beider Grundsätze obliegt der Behörde sowohl die Auslegung als auch die Feststellungspflicht. Zu fragen ist, ob die Überwälzung dieser Pflichten auf das Steuersubjekt eine rechtmässige Ausnahme zu diesen Grundsätzen bildet.

⁵ Siehe OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, Mandatory Disclosure Rules, Aktionspunkt 12, Abschlussbericht 2015.

⁶ RENÉ WIEDERKEHR/KASPAR PLÜSS, Praxis des öffentlichen Verfahrensrechts, Zürich 2020, Rz. 1408; ZWEIFEL/BEUSCH/HUNZIKER/SEILER (Fn. 4), § 5 N 15; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER/MARTIN BERTSCHI, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 3. Aufl., Zürich 2013, Rz. 154.

⁷ KASPAR PLÜSS, in: Alain Griffel (Hrsg.), Kommentar zum Verwaltungsrechtspflegegesetz des Kantons Zürich (VRG), 3. Aufl., Zürich 2014, § 7 N 170.

⁸ BVGE 2009/31, E. 3.3.1.

A. Parallele zur Pflicht zur rechtlichen Würdigung und zur Garantenpflicht

Im innerstaatlichen Verhältnis besteht im Rahmen der Steuererklärungsspflicht eine Verpflichtung des Steuersubjekts, den Sachverhalt rechtlich zu würdigen. Mit anderen Worten wird vom Steuerpflichtigen verlangt, beim Ausfüllen der Steuererklärung selber zu beurteilen, welche Tatsachen steuerlich relevant sind.⁹ Diese Pflicht fällt unter die sogenannte Garantenpflicht des Steuersubjekts, wonach Letzteres nach Art. 126 Abs. 1 DBG und Art. 42 Abs. 1 StHG für die vollständige und richtige Veranlagung einzustehen hat.¹⁰

Allerdings soll diese Pflicht so weit gehen, dass sie auch die Verpflichtung umfassen soll, die Merkmale einer Steuerumgehung zu erkennen und die Veranlagungsbehörde auf deren Vorliegen hinzuweisen.¹¹ Diese Pflicht stösst in der Schweizer Literatur auf starke Kritik und wird von vielen Autoren als unzumutbar, d.h. unverhältnismässig eingestuft.¹² Um die Einhaltung des Verhältnismässigkeits- und des Untersuchungsprinzips sicherzustellen, soll sich die Garantenpflicht bzw. die Verantwortung des Steuersubjekts für die rechtmässige Veranlagung nicht auf die steuerrechtliche Qualifizierung beziehen, sondern nur auf die ihr zugrunde liegenden Tatsachen.¹³ So ausgelegt, soll die Pflicht zur rechtlichen Würdigung gleichwohl in einer blossen Sachdarstellungspflicht bestehen, indem das Steuersubjekt den Sachverhalt in einer Weise darzustellen hat, welche der Behörde die Kontrolle der vorgenommenen steuerrechtlichen Qualifizierung ermöglicht.¹⁴ Eine

⁹ FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN/TOBIAS F. ROHNER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. Aufl., Bern 2021, § 133 N 24; MARTIN ZWEIFEL/SILVIA HUNZIKER, in: Komm. DBG, Art. 124 N 25; ZWEIFEL/BEUSCH/HUNZIKER/SEILER (Fn. 4), § 17 N 14; MARTIN ZWEIFEL, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, Habil. Zürich 1989, 71.

¹⁰ RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER (Fn. 9), § 135 N 5; MARTIN ZWEIFEL/SILVIA HUNZIKER, in: Komm. DBG, Art. 126 N 3; ZWEIFEL/BEUSCH/HUNZIKER/SEILER (Fn. 4), § 17 N 2.

¹¹ MARTIN ZWEIFEL/SILVIA HUNZIKER, in: Komm. DBG, Art. 126 N 3b. Vgl. BGer 2C_223/2011 (13. September 2011), E. 2.2.1; BGer 2A.182/2002 (25. April 2003), E. 3.3.1.

¹² LAURENCE CORNU, Théorie de l'évasion fiscale et interprétation économique: Les limites imposées par les principes généraux du droit, Diss. Lausanne 2014, Basel 2014, 312–313; MADELEINE SIMONEK, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahre 2005, Direkte Bundessteuer, ASA 2007/08, 1 ff., 22–23; MARKUS REICH, Damoklesschwerter der Steuerplanung: Steuerumgehung und Steuerkriminalität, Best of zsis Nr. 2006, 133 ff., 142–144.

¹³ RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER (Fn. 9), § 133 N 24.

¹⁴ RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER (Fn. 9), § 133 N 24; MARTIN ZWEIFEL/SILVIA HUNZIKER, in: Komm. DBG, Art. 124

solche Auslegung würde das Untersuchungsprinzip insofern einhalten, als die Letztverantwortung für die korrekte Abklärung des rechtsrelevanten Sachverhalts bei der Veranlagungsbehörde verbleibt.¹⁵

Trotz restriktiver Auslegung ist dieser Verfahrenspflicht eine gewisse «vorausschauende Verantwortlichkeit» des Steuersubjekts inhärent. Tatsächlich wird vom Steuerpflichtigen verlangt, zu antizipieren, wann ein gegebener Sachverhalt potenziell als Steuerumgehung umqualifiziert werden kann.¹⁶

B. Rechtfertigung

Nach der in der Arbeit vertretenen Auffassung geht die Pflicht zur Feststellung ausländischen Rechts über die innerstaatlich anerkannte Verpflichtung zur rechtlichen Würdigung hinaus. Bei Ersterer geht es nämlich nicht nur darum, die steuerlich relevanten Tatsachen darzustellen. Vielmehr geht es um die Feststellung und Analyse der relevanten ausländischen Normen, um bestimmen zu können, welche Informationen übermittelt bzw. deklariert werden müssen. Dass vom Steuersubjekt überhaupt verlangt wird, sich mit ausländischen Rechtsbestimmungen auseinanderzusetzen, sprengt den Rahmen einer blossen Beurteilung der steuerrechtlichen Relevanz von Tatsachen.

Als illustrierendes Beispiel kann nämlich die Pflicht zur Erstellung der Stammdokumentation (Master File) im Rahmen der Verrechnungspreise nach BEPS-Aktionspunkt 13¹⁷ herangezogen werden,¹⁸ welche noch eine zusätzliche Schwierigkeit aufweist. Die Regelungen zum

Master File, welche im vorerwähnten BEPS-Aktionspunkt enthalten sind, empfehlen einen blossen Mindestinhalt. Die Umsetzung dieser Regeln in das jeweilige nationale Recht der betroffenen Staaten ist jedoch auf unterschiedliche Weise erfolgt. Diese Diskrepanzen sind problematisch, da die Stammdokumentation dazu dienen soll, einen Überblick über die international erbrachten Leistungen zu verschaffen, und enthält folglich standardisierte Daten, welche für sämtliche Konzerngesellschaften gelten.¹⁹ Ein solcher Überblick soll der Veranlagungsbehörde die Kontrolle der Verrechnungspreispraxis der betroffenen Gesellschaften erleichtern bzw. gestatten.²⁰ Unterschiedliche nationale Anforderungen zwingen das Steuersubjekt, die jeweiligen ausländischen Normen zu konsultieren, um diesen gerecht zu werden. Solche internationale Uneinheitlichkeit kann den – potenziell überforderten – Steuerpflichtigen dazu veranlassen, Mehrfachmeldungen vorzunehmen, um sich eine genaue Analyse der Unterschiede zwischen den diversen geltenden Rechtsbestimmungen zu ersparen.²¹ Die Gefahr einer übermässigen Offenlegung (Overdisclosure) verstösst allerdings gerade gegen das Ziel der Stammdokumentation, welche ein konsolidiertes, Überblick verschaffendes Format anstrebt.²²

Zur Legitimierung einer solchen Pflicht zur Feststellung ausländischen Rechts kann die analoge Anwendung von Art. 16 Abs. 1 IPRG²³ in Betracht gezogen werden. Diese Bestimmung erlaubt es ausdrücklich, die Mitwirkung der Partei bei der Bestimmung des Inhalts des anzuwendenden ausländischen Rechts zu verlangen. Allerdings ist weder in der Judikatur noch in der Lehre eine klare Bejahung solcher Analogie zu finden.²⁴ Als weiterer Rechtfertigungsgrund könnte noch argumentiert werden, dass der Zugang zu Informationsquellen zum ausländischen Recht durch steigende Digitalisierung erleichtert wird. «Informelle» Ermittlungsmittel, wie Datenbanken, Online-Dienste und virtuelle Bibliotheken²⁵ sollten die

N 25; ROMAN J. SIEBER/JASMIN MALLA, in: Komm. DBG, Art. 175 N 10; ZWEIFEL/BEUSCH/HUNZIKER/SEILER (Fn. 4), § 17 N 14.

¹⁵ RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER (Fn. 9), § 132 N 10; HENK FENNERS/STEFAN FUCHS, Auch die Steuerbehörde macht Fehler – aber müssen die Steuerpflichtigen darauf hinweisen? Zur Frage einer Aufklärungspflicht («Garantenpflicht») der Steuerpflichtigen bei fehlerhaften Veranlagungsverfügungen, FStR 2019, 93 ff., 100. Siehe auch LOCHER (Fn. 2), Einführung zu Art. 122 ff. N 20 und Einführung zu Art. 109 ff. N 11; MARKUS BERGER, Voraussetzungen und Anfechtung der Ermessensveranlagung, ASA 2006/07, 185 ff., 189; DANIEL SCHÄR, Grundsätze der Beweislastverteilung im Steuerrecht, Diss. St. Gallen 1997, 239–240.

¹⁶ CORNU (Fn. 12), 313.

¹⁷ Siehe OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, Verrechnungspreisdokumentation und länderbezogene Berichterstattung, Aktionspunkt 13, Abschlussbericht 2015.

¹⁸ Anzumerken ist, dass diese Pflicht keine Umsetzung im Schweizer Recht erfuhr. Die Auswirkungen einer solchen Pflicht auf das – auch im deutschen Recht geltende – Untersuchungsprinzip werden anhand deutscher Quellen eruiert.

¹⁹ OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, Verrechnungspreisdokumentation und länderbezogene Berichterstattung, Aktionspunkt 13, Abschlussbericht 2015, Rz. 18 (zit. OECD, Aktionspunkt 13, Abschlussbericht).

²⁰ OECD, Aktionspunkt 13, Abschlussbericht, Rz. 5.

²¹ Siehe dazu NILS HARBEKE/THOMAS HUG/PATRICK SCHERRER, Verrechnungspreisrecht der Schweiz, Zürich 2022, Rz. 1808.

²² Auf das paradoxale Ergebnis übermässiger Offenlegung und die tatsächliche «Rückverlagerung» des Compliance-Aufwands auf das Steuersubjekt wird im Rahmen dieses Beitrags allerdings nicht näher eingegangen.

²³ Schweizerisches Bundesgesetz über das Internationale Privatrecht vom 18. Dezember 1987 (IPRG; SR 291).

²⁴ Vgl. dazu BVGE 2009/31, E. 3.3.1, zit. in: WIEDERKEHR/PLÜSS (Fn. 6), Rz. 1439.

²⁵ BSK IPRG-MÄCHLER-ERNE/WOLF-METTIER, Art. 16 N 6.

Verhältnismässigkeit einer solchen Pflicht doch sicherstellen? Allerdings kann das Argument zunehmender Digitalisierung nur wenig Abhilfe schaffen, wenn selbst in der Literatur erhebliche Unklarheit und Unbestimmtheit über den Inhalt der anwendbaren Normen herrscht.

Weil die Veranlagungsbehörde tatsächlich über wenige Mittel zur Ermittlung der rechtserheblichen Tatsachen verfügt, ist eine äusserst ausgeprägte Asymmetrie zwischen den Verfahrenspflichten, welche der Behörde auferlegt werden, und jenen, welchen das Steuersubjekt untersteht, festzustellen. Angesichts des im Schweizer und deutschen Recht herrschenden Untersuchungsprinzips stellt sich die Frage, ob solche Asymmetrie zu einer (zumindest tatsächlichen) Beweislastumkehr führen kann.

C. Parallele zur natürlichen Vermutung

Im innerstaatlichen Verhältnis kann eine solche Asymmetrie zum Beispiel im Konstrukt der natürlichen Vermutung gesehen werden. Illustrierend ist dabei die natürliche Vermutung der verdeckten Gewinnausschüttung, welche auch im Bereich der Verrechnungspreise zur Anwendung kommt. Gelingt es der Veranlagungsbehörde, ein erhebliches Missverhältnis zwischen der Leistung der steuerpflichtigen Gesellschaft und der Gegenleistung des Beteiligungsinhabers bzw. einer ihm nahestehenden Person nachzuweisen und wirkt sich dieses Missverhältnis zum Nachteil der Gesellschaft aus, so wird eine verdeckte Gewinnausschüttung vermutet.²⁶ Für die Geltung dieser natürlichen Vermutung genügt es, wenn sich die Veranlagungsbehörde auf Indizien stützt, welche auf ein solches Missverhältnis hindeuten. Bei ausreichenden Anhaltspunkten obliegt es dann dem Steuerpflichtigen, nachzuweisen, dass die erbrachten Leistungen dem Drittvergleich standhalten.²⁷ Während sich die Behörde auf blosser Indizien stützen darf, um eine verdeckte Gewinnausschüttung nachzuweisen, muss der Steuerpflichtige den vollen Beweis des Drittvergleichs – als Gegenbeweis – erbringen. Die Auswirkungen solcher Asymmetrie sind nicht zu unterschätzen, indem die natürliche Ver-

mutung – als Beweiserleichterung wirkendes Konstrukt – den Untersuchungsgrundsatz zu relativieren vermag. Mit anderen Worten führt die Anwendung einer natürlichen Vermutung dazu, dass die Veranlagungsbehörde auf die eingehende Ermittlung des Sachverhalts (teilweise) verzichten darf.²⁸ Weil sich die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung steuererhöhend und deshalb zum Nachteil des Steuersubjekts auswirkt, wird die Pflicht zur Sachverhaltsabklärung tatsächlich auf den Steuerpflichtigen überwältigt, welcher den strikten Beweis einzubringen hat, dass Leistung und Gegenleistung *at arm's length* erbracht wurden.²⁹

Die Asymmetrie, welche durch so unterschiedliche Beweisanforderungen entsteht, wird als derart ausgeprägt eingestuft, dass selbst das Bundesgericht hie und da von einer Beweislastumkehr spricht.³⁰ Ein kurzer Blick in Fachbücher zeigt jedoch, dass die Rechtsnatur der natürlichen Vermutung in keiner Umkehr der Beweislast bestehen soll, sondern in einer blossen Beweiserleichterung.³¹ Aus diesem Grund ist bloss von einer «tatsächlichen» Beweislastumkehr auszugehen³² – aber immerhin ist es eine Beweislastumkehr.

III. Abschliessende Gedanken

Im innerstaatlichen Verhältnis sind natürliche Vermutungen verbreitet. Ob es sich nun um die natürliche Vermutung der gehörigen Deklaration handelt oder um solche, welche auf die Bestimmung des Steuerdomizils abzielen: sie können auf Fakten Anwendung finden, welche zum Kern der Sachverhaltsabklärung gehören. Dies ist typischerweise der Fall beim Steuerdomizil, welches die zentrale Frage nach der zuständigen Veranlagungsbehörde beantwortet. Allerdings besteht die Bedeutung

²⁶ BGer 2C_548/2020 (3. Mai 2021), E. 2.4; BGer 2C_449/2017 (26. Februar 2019), E. 2.3; BGer 2C_16/2015 (6. August 2015), E. 2.5.5; BGer 2C_377/2014 (26. Mai 2015), E. 9.2. MARTIN ZWEIFEL/SILVIA HUNZIKER, in: Komm. DBG, Art. 130 N 26; MARTIN KOCHER, Die Besteuerung von AG und Aktionär: Aspekte eines zweidimensionalen Verhältnisses, ZBJV 2021, 487 ff., 498; ZWEIFEL/BEUSCH/HUNZIKER/SEILER (Fn. 4), § 20 N 7; OLIVIER MARGRAF, Natürliche Vermutungen im Recht der direkten Steuern, StR 2015, 944 ff., 946; ZWEIFEL, Sachverhaltsermittlung (Fn. 9), 112.

²⁷ Statt vieler BGer 2C_377/2014 (26. Mai 2015), E. 9.2.

²⁸ MARTIN ZWEIFEL/SILVIA HUNZIKER, in: Komm. DBG, Art. 130 N 4; ZWEIFEL/BEUSCH/HUNZIKER/SEILER (Fn. 4), § 15 N 5.

²⁹ Statt vieler BGer 2C_377/2014 (26. Mai 2015), E. 9.2.

³⁰ Siehe BGer 2C_16/2015 (6. August 2015), E. 2.5.5, welches auf BGE 140 II 88, 100–101, E. 7, verweist. Letzteres verweist wiederum auf BGer 2C_557/2010 (4. November 2010), E. 3.2.3, und CR LIFD-DANON, Art. 58 N 183.

³¹ BGE 117 II 256, 258–259, E. 2b, bestätigt in: BGer 2C_549/2018 (30. Januar 2019), E. 3.3. MARTIN ZWEIFEL/SILVIA HUNZIKER, in: Komm. DBG, Art. 130 N 8; LOCHER (Fn. 2), Einführung zu Art. 122 ff. N 30. Vgl. aber ZWEIFEL, Sachverhaltsermittlung (Fn. 9), 111, wonach die natürliche Vermutung eine Beweislastumkehr bewirkt.

³² STEFAN OESTERHELT/MARCO MÜHLEMANN/MICHAEL BERTSCHINGER, in: Komm. DBG, Art. 58 N 83. Vgl. aber ZWEIFEL, Sachverhaltsermittlung (Fn. 9), 111–112, wonach die natürliche Vermutung eine Beweislastumkehr bewirkt.

natürlicher Vermutungen auch in deren Multiplizierung. Wenn solche für die Steuersubjekte weitgehend nachteiligen Konstrukte erst auf letztinstanzlicher Ebene durch das Bundesgericht neu entwickelt werden,³³ lässt sich die Praxisrelevanz der Frage nach den Rechtsauswirkungen dieser Vermutungen kaum leugnen.

Allerdings – *weil* das Bundesgericht neue natürliche Vermutungen auf letzter Instanz entstehen lässt, bleibt es nach hier vertretener Auffassung eher unwahrscheinlich, dass auf internationaler Ebene auftauchende «asymmetrische» Rechtslagen – wie jene im Rahmen der Pflicht zur Feststellung ausländischen Rechts – durch Bundesrichter als Verletzung des Untersuchungsprinzips eingestuft werden. Allerhöchstens wäre – wie im Falle natürlicher Vermutungen – eine «tatsächliche» Beweislastumkehr angenommen. Trotzdem wäre ein Rechtfertigungsgrund zu bestimmen, welcher eine solche Asymmetrie – und in gewissen Fällen sogar Unverhältnismässigkeit – legitimiert. Wie die Forschungsarbeit aufzeigen will, bestehe kein aktueller Rechtfertigungsgrund, welcher – für sich allein genommen – eine solche Legitimierung sicherstellt. Soll die Frage vor Gericht gebracht werden, ist vom Richter eine gewisse «juristische Kreativität» zu fordern, um das Ausmass dieser Verfahrenspflichten zu rechtfertigen.³⁴

In der gegenwärtigen und schon längst bestehenden Praxis der Ruling-Anfrage und angesichts der praktischen Unmöglichkeit (oder zumindest erheblichen Schwierigkeit) der Veranlagungsbehörde, sich bei grenzüberschreitenden Sachverhalten die nötigen Informationen eigenständig zu beschaffen, dürfte die Rechtmässigkeit der Verfahrenspflichten unter BEPS 1.0 und 2.0 nicht infrage gestellt werden. Im internationalen Verhältnis

besteht bereits eine qualifizierte Mitwirkungspflicht des Steuersubjekts, welche unbestritten bleibt. Das Ausmass der Verfahrenspflichten unter BEPS 1.0 und 2.0 kann vom Steuersubjekt möglicherweise als übermässig empfunden werden. Trotzdem werden diese Pflichten von der bereits bestehenden qualifizierten Mitwirkungspflicht des Steuersubjekts umfasst.

³³ Siehe z.B. BGer 2C_895/2012 (5. Mai 2015), E. 8.3.4, wonach das Bundesgericht eine natürliche Vermutung annimmt, welche von der Vorinstanz ausdrücklich abgelehnt wird (vgl. BV-Ger A-1246/2011 [23. Juli 2012], E. 7.3.2). Siehe insbesondere RALF IMSTEPF/MORITZ SEILER, Untersuchung, Mitwirkung und Beweislast in Steuerverfahren der EStV, «Alles was Sie nicht sagen, kann gegen Sie verwendet werden», FStR 2019, 227 ff., 243 (Fn. 137), wonach diese erst auf letztinstanzlicher Ebene angestellte Vermutung auf allgemeiner Lebenserfahrung beruht. IMSTEPF/SEILER stellen die Legitimität eines solchen Vorgehens des Bundesgerichts infrage, insbesondere bei komplexen Sachverhalten, bei denen sich der Rückgriff auf die allgemeine Lebenserfahrung im Rahmen der Beweiswürdigung als äusserst problematisch erweist (IMSTEPF/SEILER [Fn. 33], 243 [Fn. 137]).

³⁴ Zur Anzeigepflicht nach BEPS-Aktionspunkt 12 siehe BENEDIKT KRUSE, Anzeigepflicht für Steuergestaltungen und verbindliche Auskunft nach § 89 Abs. 2 AO, Diss. Hamburg 2021, 37; CHRISTINE OSTERLOH-KONRAD/CAROLINE HEBER/TOBIAS BEUCHERT, Anzeigepflichten für Steuergestaltungen in Deutschland, Berlin/Heidelberg 2017, 80.