

Die eidgenössischen Stempelabgaben und die Verrechnungssteuer

Hans Peter Hochreutener

**GROWTH
PUBLISHER LAW**

INHALTSÜBERSICHT

Vorwort	5
Inhaltsübersicht	7
Inhaltsverzeichnis	19
Abkürzungsverzeichnis	55
Literaturhinweise	59
Teil I	61
§1 ALLGEMEINES	63
Kapitell: Gemeinsames zu den Stempelabgaben und zur Verrechnungssteuer	63
A) Die Stellung der Stempelabgaben sowie der Verrechnungssteuer in der schweizerischen Rechtsordnung	63
I. Sachverhalt, Privatrecht und öffentliches Recht im Allgemeinen	63
II. 2 Das Legalitätsprinzip	64
III. Das Verhältnis zwischen dem allgemeinen verwaltungsrechtlichen Verfahren und dem Steuerverfahren	69
IV. Besonderheiten im Bereich des Verwaltungsstrafrechts (vgl. dazu insbes. auch Kap. 3 Bst. F hienach)	72
V. Das Verhältnis der Stempelabgaben sowie der Verrechnungssteuer zum kantonalen Steuerrecht	73
B) Die Natur der Stempelabgaben und der Verrechnungssteuer	75
I. Zu den Begriffen «Abgabe» und «Steuer»	75
II. Direkte oder indirekte Steuern	76
III. Die Stempelabgaben und/oder die Verrechnungssteuer als Rechtsverkehrssteuern	77
C) Das Selbstveranlagungsprinzip	78
I. Amtliche Veranlagung, gemischtes Veranlagungsverfahren und Selbstveranlagung	78
II. Auskunftspflicht der Verwaltung sowie Korrekturen zu Gunsten der Steuerpflichtigen als Gegenstück zur Selbstveranlagung	79
III. Verlangtes Aktivwerden auf Seite der Steuerpflichtigen ausserhalb der eigentlichen Selbstveranlagung im Sinne der Steuerdeklaration	79
IV. Die «Delegation» der Erfüllung der Steuerpflicht als Besonderheit bei der Umsatzabgabe	81
D) Die Bereiche der Steuerplanung, der Steuerumgehung und des Steuerstrafrechts	82

I.	Die Steuerplanung	82
II.	Die Steuerumgehung	83
III.	Der Bereich des Steuerstrafrechts	85
IV.	Entwicklungen im internationalen Umfeld der Schweiz	86
E)	Spannungen zwischen der zivilrechtlichen Auslegung und der vorfrageweisen Beurteilung privatrechtlicher Grundlagen durch die Steuerverwaltung	87
I.	Grundsätzliches	87
II.	Bedeutung von Art. 678 Abs. 1 OR	88
F)	Nachträgliche Korrekturen steuerrechtlich bereits relevanter Sachverhalte	88
Kapitel 2:	Die spezifischen Rechtsquellen	89
A)	Rechtsquellen für den Binnenbereich der Schweiz	90
I.	Die Verfassungsebene	90
II.	Die Gesetzes- und Verordnungsebene	90
III.	Weitere Quellen	90
B)	Rechtsquellen für den internationalen Bereich	92
I.	Parallelen zu den Rechtsquellen im Binnenbereich	92
II.	Besonderheiten aufgrund schweizerischen Landesrechts	93
III.	Besonderheiten aufgrund schweizerischen internationalen Vertragsrechts	94
Kapitel 3:	Der übliche Verfahrensablauf	99
A)	Das nicht-streitige Verfahren	99
I.	Die Anmeldepflicht	99
II.	Die Deklarationspflicht	101
III.	Die Mitwirkungspflichten gegenüber der ESTV	105
B)	Kontrollarbeiten der ESTV bis zum Entscheid	106
I.	Vom ersten Kontakt im Einzelfall bis zur formellen Auseinandersetzung mit der ESTV	106
II.	Der Entscheid als Ende des nicht-streitigen Dialogs und Beginn der rechtlich formellen Auseinandersetzung mit der ESTV	108
C)	Das Streitige Verfahren beziehungsweise Rechtsmittelverfahren	110
I.	Die Ausgangslage für die Wahrnehmung von Verteidigungsrechten . .	110
II.	Das Einspracheverfahren (vgl. Art. 39 StG und Art. 42 VStG)	111
III.	Die Beschwerden an Gerichte	114
IV.	Sonderfall der Nichteintretensentscheide	116

V.	Besondere Alternativen zu ordentlichen Rechtsmittelverfahren	116
D)	Die Zwangsvollstreckung	119
E)	Die Sicherung von Steueransprüchen	120
I.	Die Sicherstellung	120
II.	Die Einwilligung der ESTV zu Löschungen im Handelsregister	121
III.	Indirekter Schutz durch Haftungsbestimmungen	122
IV.	Die Möglichkeit der Verrechnung mit Rückerstattungen	122
V.	Indirekter Schutz durch Strafverfahren	122
VI.	Indirekter Schutz durch Verzugszinse	123
F)	Die strafrechtliche Verfolgung	123
G)	Einflüsse von Geheimnisschutz und Amts- sowie Rechtshilfe	124
I.	Grundsatz des Geheimnisschutzes	125
II.	Durchbrechungen des Geheimnisschutzes	127
§ 2	Die durch die schweizerische Eidgenossenschaft erhobenen Stempelabgaben . . .	139
Kapitel 1:	Allgemeines	139
A)	Hintergründe	139
B)	Rechtsgrundlagen	140
C)	Die Arten von Stempelabgaben	140
D)	Die Unterwerfung unter die Steuerhoheit des Bundes	141
I.	Die Inländerqualität	141
II.	Eine Besonderheit bezüglich des Fürstentums Liechtenstein	142
E)	Besondere Begriffsbestimmungen im Bereich der Stempelabgaben (mit teilweisen Auswirkungen auf die Verrechnungssteuer)	142
I.	Grundsätzliches	142
II.	Investitionsinstrumente gemäss KAG als Subjekte der Stempelabgaben	143
III.	Der Obligationenbegriff	144
IV.	Fragen der Verjährung, der Verzugszinspflicht etc	165
Kapitel 2:	Die Emissionsabgabe	166
A)	Grundsätzliches	166
I.	Zielsetzung und Charakter der Emissionsabgabe	166
II.	Bisherige Entwicklungen im Bereich der Emissionsabgabe	166
B)	Vorbemerkung zum Thema der Steuersubjekte (vgl. Details unter Bst. D hienach)	167

C)	Die Steuerobjekte und die Steuerberechnung	168
I.	Die steuerbaren Vorgänge	168
II.	Die nicht oder nur reduziert steuerbaren Vorgänge	172
III.	Die Steuerberechnung	189
D)	Die steuerpflichtige Person beziehungsweise der/die Abgabepflichtige	194
E)	Der Zeitpunkt der Entstehung der Forderung der ESTV auf eine Emissionsabgabe	194
F)	Der Zeitpunkt der Fälligkeit der Emissionsabgabe, Deklaration und Entrichtung	196
G)	Die Mithaftung für Emissionsabgaben	197
H)	Der Erlass der Emissionsabgabe	197
I.	Grundsätzliches	197
II.	Einzelne Massnahmen	199
III.	Überschiessende Sanierung	200
IV.	«Offenbare Härte»	201
I)	Der Verzugszins für geschuldete Emissionsabgaben	201
I.	Der Grundsatz der Verzugszinsfolgen zu Lasten der Steuerpflichtigen	201
II.	Die sogenannte Steuerentrichtung unter Vorbehalt	202
J)	Die Verjährung der Emissionsabgabe	202
I.	Allgemeines zur Verjährung	202
II.	Die Verjährung gemäss Art. 30 StG	206
III.	Verjährung nach VStrR	209
K)	Keine Überwälzungspflicht bei der Emissionsabgabe	210
Kapitel 3:	Die Umsatzabgabe	211
A)	Grundsätzliches	211
I.	Die Umsatzabgabe als weit gefächertes System	211
II.	Das Grundsystem der Umsatzabgabe	212
B)	Die Steuersubjekte beziehungsweise die Effektenhändler	213
I.	Die Banken	215
II.	Weitere besonders mit dem Effektenhandel beschäftigte Personen . . .	215
C)	Die Steuerobjekte	217
I.	Die entgeltliche Übertragung von Eigentum als Kriterium	218
II.	Das Kriterium der steuerbaren Urkunden	221
III.	Tauschgeschäfte als Kombination von zwei entgeltlichen Transaktionen mit steuerbaren Urkunden	224

D) Die Ausnahmen	224
I. Grundsätzliches	224
II. Ausnahmen zwecks Abgrenzungen insbesondere zwischen Primärmarkt und Sekundärmarkt (Art. 14 Abs. 1 Bst. a, b, d, f und i StG)	225
III. Ausnahmen, welche nicht mehr den Handel, sondern den Untergang steuerbarer Urkunden betreffen (Art. 14 Abs. 1 Bst. e StG)	230
IV. Ausnahmen, welche spezifisch den Handel erleichtern sollen	230
V. Ausnahmen, welche die Schweiz für bestimmte Kundensegmente attraktiver machen sollen	235
E) Die Steuerberechnung und –als Vorfrage– das System des Zugriffs auf die Absatzkette zwischen Verkäufer, Zwischenhändlern und Käufer einer steuerbaren Urkunde	237
I. Grundsätzliches	237
II. Die gesetzlich vorgegebene Methode zur Aufteilung der Umsatzabgabe in zwei Hälften	240
III. Die Bemessungsgrundlage	245
IV. Die Abgabesätze	247
F) Die Abgabepflicht beziehungsweise die Steuersubjekte	247
I. Grundsätzliches	247
II. Besonderheit der Führung eines Umsatzregisters	248
III. Sonderfall der sogenannten Delegation der Erfüllung der Abgabepflicht	248
IV. Sonderfall der Entlastung von der Umsatzabgabe befreiter Internationaler Organisationen	249
G) Der Zeitpunkt der Entstehung der Forderung der ESTV auf eine Umsatzabgabe	250
H) Der Zeitpunkt der Fälligkeit der Umsatzabgabe, Deklaration und Entrichtung	251
I) Keine Mithaftung für Umsatzabgaben	251
J) Kein Erlass der Umsatzabgabe	251
K) Verzugszins für geschuldete Umsatzabgaben	251
L) Die Verjährung der Umsatzabgabe	252
M) Keine Überwälzungspflicht bei der Umsatzabgabe	252
Kapitel 4: Die Abgabe auf Versicherungsprämien	253
A) Allgemeines	253

B) Vorbemerkung zum Thema der Steuersubjekte (vgl. Details zur Steuerpflicht unter Bst. D hienach)	254
C) Die Steuerobjekte und die Steuerberechnung	254
I. Die Grundsätze	254
II. Zur Prämienzahlung	255
III. Zu den Präzisierungen bezüglich des inländischen Versicherungsmarktes	255
IV. Die Ausnahmen von der Versicherungsabgabe	257
V. Die Steuerberechnung	258
D) Die steuerpflichtigen Personen	260
E) Der Zeitpunkt der Entstehung der Forderung der ESTV auf eine Versicherungsabgabe	260
F) Der Zeitpunkt der Fälligkeit der Versicherungsabgabe, Deklaration und Entrichtung	260
G) Keine Mithaftung für Versicherungsabgaben	261
H) Kein Erlass für Versicherungsabgaben	261
I) Verzugszins für geschuldete Versicherungsabgaben	262
J) Die Verjährung der Versicherungsabgabe	262
K) Keine Überwälzungspflicht bei der Abgabe auf Versicherungsprämien	262

Teil II 263

§3 Die Verrechnungssteuer 265

Kapitel 1: Allgemeines	265
A) Hintergründe	265
B) Zielsetzungen der Verrechnungssteuer	266
I. Ursprüngliche Ziele	266
II. Entwicklungen aufgrund von DBA	267
III. Entwicklungen mit Blick auf konzerninterne Verhältnisse	268
C) Kurzüberblick über die drei Hauptbereiche der Verrechnungssteuer	269
I. Die drei Hauptbereiche im Einzelnen	269
II. Die sich aus dem Zusammenspiel der drei Hauptbereiche ergebenden Elemente der Anonymität	270
D) Kurzüberblick über die Fälle, in welchen die Verrechnungssteuer nicht bezahlt werden muss	271
Kapitel 2: Rechtsgrundlagen	272
A) Allgemeines	272

B)	Die Rechtsgrundlagen innerhalb der drei Hauptbereiche der Verrechnungssteuer	273
I.	Bereich der Steuererhebung	273
II.	Bereich der Steuerüberwälzung	274
III.	Bereich der Steuerrückerstattung	274
C)	Teilweise Gemeinsamkeiten der Verrechnungssteuer mit den Stempelabgaben des Bundes	275
I.	Die Unterwerfung unter die schweizerische Steuerhoheit	276
II.	Nur teilweise weitere gemeinsame Begriffsbestimmungen (zum InländerbegriffVvgl. bereits Ziff. I hievor)	279
Kapitel 3:	Die Erhebung der Verrechnungssteuer	281
A)	Vorbemerkungen	281
B)	Der Inländerbegriff im Bereich der Erhebung der Verrechnungssteuer	282
I.	Inländer gemäss Art. 9 Abs. 1 erster Halbsatz VStG	282
II.	Inländer gemäss Art. 9 Abs. 1 zweiter Halbsatz VStG	283
III.	Differenzen zwischen Inländerstatus nach Art. 9 Abs. 1 VStG und dba-rechtlicher Ansässigkeit	285
IV.	Der Inländer als zusätzliches Kriterium bei den Versicherungsleistungen	286
C)	Die Steuersubjekte	286
I.	Rechtsgrundlagen	286
II.	Steuersubjekt und Mithaftende	287
D)	Die Steuerobjekte	287
I.	Die Kategorien steuerbarer Vorgänge	287
II.	Die klassischen Kapitalerträge	288
III.	Ausnahmen zur Besteuerung im Bereich klassischer Kapitalerträge . .	329
IV.	Der Sonderfall des Mantelhandels	337
V.	Der Sonderfall der Sitzverlegung ins Ausland	339
VI.	Der Sonderfall des Rückkaufs eigener Beteiligungsrechte	343
VII.	Der Verrechnungssteuer unterliegende Lotteriegewinne	347
VIII.	Der Verrechnungssteuer unterliegende Versicherungsleistungen	348
E)	Die Steuerberechnung	352
I.	Bemessungsgrundlage	352
II.	Die Steuersätze	358
F)	Die steuerpflichtigen Personen	359

I.	Das Grundprinzip	359
II.	Das Sondergebiet der kollektiven Kapitalanlagen	360
G)	Der Zeitpunkt der Entstehung der Verrechnungssteuerforderung	361
I.	Allgemeines	361
II.	Die Fälle	362
III.	Sonderfall der Unfähigkeit, die steuerbare Leistung zu erbringen	367
IV.	Problematik von Korrekturen bereits beschlossener oder ausgerichteter Leistungen	367
H)	Der Zeitpunkt der Fälligkeit der Verrechnungssteuer, Deklaration und Entrichtung	369
I.	Bedeutung der Fälligkeit für die Verrechnungssteuer	369
II.	Die einzelnen Fälligkeitstermine beziehungsweise Termine für die Deklaration und Entrichtung der Verrechnungssteuer	369
III.	Der Sonderfall des Konkurses	373
I)	Die Mithaftung für die Verrechnungssteuer	373
I.	Natur der Haftung nach Art. 15 VStG und Bedeutung der Solidarität	374
II.	Die eine Haftung nach Art. 15 VStG begründenden Elemente	375
III.	Die eine grundsätzlich gegebene Haftung nach Art. 15 VStG beseitigenden Elemente	381
IV.	Der Umfang der Haftung	383
V.	Verteidigungsrechte und Verjährungsfragen	384
VI.	Vorsichtsmassnahmen potenziell Haftender gegen die Folgen von Art. 15 VStG	386
VII.	Besondere Haftungen im Bereich kollektiver Kapitalanlagen	387
VIII.	Haftungen nach VStrR	388
J)	Der Erlass der Verrechnungssteuer	388
I.	Grundsätzliches	388
II.	Besserungs- und Sanierungsgenussscheine	389
K)	Der Verzugszins für geschuldete Verrechnungssteuern	391
I.	Grundsätzliches	391
II.	Die Steuerentrichtung unter Vorbehalt	392
L)	Die Verjährung der Verrechnungssteuer	392
M)	Sicherstellung	392
Kapitel 4:	Die Überwälzung der Verrechnungssteuer	393
A)	Grundsätzliches . . .	393

B)	Die Frage nach dem Leistungsempfänger	394
I.	Grundsätzliches	394
II.	Grundsatz der Direktbegünstigungstheorie für geldwerte Leistungen an Nahestehende	396
III.	Ausnahmen zur Direktbegünstigungstheorie für geldwerte Leistungen an Nahestehende	397
C)	Die korrekte Überwälzung	398
D)	Unterlassene Überwälzung	399
I.	Die Unterlassungen ohne Vereinbarung	399
II.	Die Unterlassung aufgrund von Vereinbarungen	400
III.	Die Lösung bei nicht rechtzeitiger Kürzung der steuerbaren Leistung	402
E)	Abwehrrechte der Überwälzungsschuldner gegen Überwälzungsforderungen	403
F)	Verjährung der Überwälzungspflicht	407
G)	Verzugszinse für Überwälzungsforderungen	407
Kapitel 5:	Die Rückerstattung der Verrechnungssteuer	408
A)	Allgemeines	408
I.	Einleitung	408
II.	Keine Rückerstattung ohne Antrag	409
III.	Beweislast und Auskunftspflichten	410
B)	Die binnenrechtliche Rückerstattung	414
I.	Rückerstattungen durch den Bund (ESTV) oder durch die Kantone	414
II.	Materiellrechtliche Gemeinsamkeiten für alle binnenrechtlichen Rückerstattungen	419
III.	Die korrekte Antragstellung als Voraussetzung (einschliesslich Verjährung des Anspruchs wegen Zeitablaufs)	447
IV.	Vorbehalt betreffend Steuerumgehungen	452
V.	Unabhängigkeit des Rückerstattungsanspruchs gegenüber dem Steuerinkasso	455
VI.	Keine Verzinsung	456
C)	Die internationale Rückerstattung	457
I.	Zu den Rechtsquellen	458
II.	Welches DBA ist anwendbar beziehungsweise wer kann ein DBA geltend machen?	462
III.	Der Dividendenbegriff nach DBA	464

IV.	Das <i>beneficial ownership</i> als Voraussetzung der dba-rechtlichen Rückerstattung	465
V.	Die Information zu Händen des Fiskus des Antragstellers als Element der dba-rechtlichen Rückerstattung	465
VI.	Die korrekte Antragstellung als Voraussetzung der dba-rechtlichen Rückerstattung (einschliesslich Verjährung des Anspruchs wegen Zeitablaufs)	466
VII.	Der Umfang der Rückerstattung nach DBA	469
VIII.	Die Besonderheit der Entlastung an der Quelle im Rahmen von DBA-D sowie DBA-USA	470
IX.	Vorbehalt gegenüber Missbräuchen	470
X.	Unabhängigkeit des Rückerstattungsanspruchs gegenüber dem Steuerinkasso	477
XI.	Keine Verzinsung	477
XII.	Besonderheiten im Bereich der Verteidigung gegen Rückerstattungsverweigerungen der ESTV	477
XIII.	Zur sogenannten Pauschalen Steueranrechnung	478
XIV.	Zum sogenannten Missbrauchsbeschluss	479
Kapitel 6:	Das Meldeverfahren bei der Verrechnungssteuer (ohne Meldeverfahren für Versicherungsleistungen)	480
A)	Die Grundzüge des Meldeverfahrens	480
I.	Meldeverfahren mit Blick auf die Konzernbesteuerung	481
II.	Bereits seit langer Zeit vorhandene Tatbestände des Meldeverfahrens sowie Entwicklungen ausserhalb des Konzernbereichs	482
III.	Die Kombination von Erhebungs- und Rückerstattungs-elementen im Rahmen des Meldeverfahrens	482
IV.	Der Ausnahmecharakter des Meldeverfahrens	483
B)	Das Meldeverfahren im Binnenbereich	484
I.	Rechtsgrundlagen	484
II.	Zu den materiellen Voraussetzungen	484
III.	Verfahrensrechtliches zur Erlangung des Meldeverfahrens	490
IV.	Meldung an die kantonale Steuerverwaltung als Ziel des Meldeverfahrens	494
V.	Schranken der Berechtigung der ESTV, auf gewährte Meldeverfahren zurückzukommen	495
VI.	Verzugszins	497
C)	Das Meldeverfahren im internationalen Bereich	497

I.	Vorbemerkung	497
II.	Rechtsgrundlagen	498
III.	Grundsätzliches zu den materiellen Voraussetzungen	502
IV.	Verfahrensrechtliches zur Erlangung des Meldeverfahrens	506
V.	Berechtigung der ESTV, auf gewährte Meldeverfahren zurückzukommen	514
VI.	Verzugszins	515
	Checkliste	517
I.	Stichworte zu Steuerungsfragen allgemein	517
II.	Stichworte im Zusammenhang mit der Rückerstattung der Verrechnungssteuer einschliesslich Meldeverfahren	518
	Anhang I	521
	Vorbemerkungen	523
	Übersicht ^	525
	Publikationen ESTV	531
	Anhang II	1133
	Übersicht	1135
	Rechtsquellen	1141
	Stichwortverzeichnis	1371