Zeitschrift: Zeitschrift für schweizerisches Recht = Revue de droit suisse = Rivista di diritto svizzero = Revista da dretg svizzer : Halbband II. Referate und Mitteilungen des SJV

Herausgeber: Schweizerischer Juristenverein

Band: 40 (1921)

Artikel: Die Rechtsnatur der eidgenössischen Stempelabgaben : ihre Verwirklichung in Gesetzgebung und Praxis

Autor: Blumenstein, E.

DOI: https://doi.org/10.5169/seals-896365

Nutzungsbedingungen

Die ETH-Bibliothek ist die Anbieterin der digitalisierten Zeitschriften auf E-Periodica. Sie besitzt keine Urheberrechte an den Zeitschriften und ist nicht verantwortlich für deren Inhalte. Die Rechte liegen in der Regel bei den Herausgebern beziehungsweise den externen Rechteinhabern. Das Veröffentlichen von Bildern in Print- und Online-Publikationen sowie auf Social Media-Kanälen oder Webseiten ist nur mit vorheriger Genehmigung der Rechteinhaber erlaubt. Mehr erfahren

Conditions d'utilisation

L'ETH Library est le fournisseur des revues numérisées. Elle ne détient aucun droit d'auteur sur les revues et n'est pas responsable de leur contenu. En règle générale, les droits sont détenus par les éditeurs ou les détenteurs de droits externes. La reproduction d'images dans des publications imprimées ou en ligne ainsi que sur des canaux de médias sociaux ou des sites web n'est autorisée qu'avec l'accord préalable des détenteurs des droits. En savoir plus

Terms of use

The ETH Library is the provider of the digitised journals. It does not own any copyrights to the journals and is not responsible for their content. The rights usually lie with the publishers or the external rights holders. Publishing images in print and online publications, as well as on social media channels or websites, is only permitted with the prior consent of the rights holders. Find out more

Download PDF: 14.10.2025

ETH-Bibliothek Zürich, E-Periodica, https://www.e-periodica.ch

Verhandlungen
des schweizerischen Juristenvereins 1921.

Die Rechtsnatur der eidgenössischen Stempelabgaben, ihre Verwirklichung in Gesetzgebung und Praxis.

REFERAT

von

Prof. Dr. E. BLUMENSTEIN.

Der Tatsache, dass der schweizerische Juristenverein unter seine Verhandlungsgegenstände ein rein steuerrechtliches Thema aufgenommen hat, darf grundsätzliche Bedeutung beigemessen werden. Sie beweist ein Durchdringen der Erkenntnis, dass die Materie der öffentlichen Abgaben intensiver in den Kreis der juristischen Betrachtung und Behandlung einbezogen werden sollte.

Die Fortschritte, welche dieser Gedanke auch in unserm Lande macht, sind zweifellos auf die stets wachsende Belastung des Bürgers mit staatlichen und kommunalen Abgaben zurückzuführen, wie sie sich als eine der vielen verderblichen Folgen des Weltkrieges eingestellt hat. Die Steuerleistung, welche früher als eine unvermeidliche Unannehmlichkeit empfunden wurde, hat sich zu einem ausschlaggebenden Faktor der gesamten Privatwirtschaft entwickelt. Der Einzelne muss einen wesentlichen Teil seines fundierten Einkommens sowohl als meistens auch seines Arbeitserwerbes an die Allgemeinheit abführen. Die Steuer ist deshalb nicht nur geeignet, seine Lebenshaltung zu beeinflussen, sie zwingt auch seine Person und seine Arbeitskraft in den unmittelbaren Dienst des Gemeinwesens. Für kaufmännische und industrielle Unternehmungen bildet der Gesamtbetrag der von ihnen in den mannigfaltigsten Formen an die verschiedenen Steuer-

forderer zu bezahlenden Abgaben ein Moment, dessen weitere Ausgestaltung ihre Geschäfts- und Dividendenpolitik beinahe ebenso stark zu beeinflussen geeignet ist, wie diejenige der Rohstoffpreise, Arbeitslöhne und Absatzgelegenheiten. Endlich aber macht die Steuerbelastung, dank der Überwälzung und Rückwälzung, ihre ökonomische Wirkung weit über den Kreis der von ihr direkt betroffenen Subjekte hinaus geltend.

Diese Entwicklung der tatsächlichen Verhältnisse ruft von selbst einer juristisch strafferen und zielbewussten Ausgestaltung des Steuerrechtes. Je schwerer die dem Bürger zugemuteten fiskalischen Leistungen werden, desto grösser ist sein Interesse an einer genauen Umschreibung seiner Verpflichtungen, wie auch seiner formalen Stellung zu den Steuerbehörden, im Gesetz. Sie allein gibt ihm die Möglichkeit, selbst die Tragweite und den Umfang seiner Steuerpflicht gegenüber dem Gemeinwesen festzustellen und nötigenfalls weitergehenden Forderungen der Fiskalorgane einen rechtlich geordneten Widerstand entgegenzusetzen.

In dieser Idee spiegelt sich denn auch — vom juristischen Gesichtspunkte aus betrachtet — der Entwicklungsgang der öffentlichen Abgaben überhaupt. Ursprünglich ein rein tatsächliches Gewaltverhältnis, für dessen Verwirklichung das Ermessen, ja sogar die Willkür des fordernden Gemeinwesens und seiner Organe allein massgebend waren, erhielt die Steuer durch das moderne Verfassungsrecht die feste gesetzliche Grundlage. Sowohl die Bundesverfassung als auch die kantonalen Staatsverfassungen statuieren hinsichtlich der Steuererhebung den sogenannten „Vorbehalt des Gesetzes",[1]) indem sie das Steuerwesen ausdrücklich als Sache der Gesetzgebung erklären, Dies bedeutet, dass nicht nur das Recht des Gemeinwesens, Steuern zu fordern, sondern auch die Voraussetzungen, das Mass und das Verfahren der Steuer-

[1]) Vergl. Otto Mayer, Deutsches Verwaltungsrecht, 2. Aufl. Bd. I, S. 71.

erhebung festen gesetzlichen Normen unterworfen werden, welche Steueranspruch und Steuerschuld nach Inhalt, Äusserungen und Festsetzung genau begrenzen. Damit vollzieht sich von selbst die Umwandlung der Steuer vom rein tatsächlichen Gewaltverhältnis zum Rechtsverhältnis. Dem Bürger liegen im Abgabewesen nicht mehr bloss Verpflichtungen ob, er besitzt vielmehr auch bestimmte Rechte in formeller und materieller Beziehung, welche den Schutz der Gesetzgebung und der Rechtssprechung geniessen. Je entwickelter das Steuerrecht eines Gemeinwesens ist, desto grösseres Gewicht legt es gerade auf diese Seite seiner Ausgestaltung.[2]) Sie ist aber nicht bloss ein juristisch-technisches Problem, sondern auch ein Gebot der sozialen Gerechtigkeit.

Der Erreichung des angedeuteten Zieles in der Steuergesetzgebung muss durch Judikatur und Rechtswissenschaft vorgearbeitet werden. Dass dabei der schweizerische Juristenverein auch in dieser Materie als Vorkämpfer für eine gesunde Weiterentwicklung unseres nationalen Rechtes zu wirken bestrebt ist, entspricht seiner guten Tradition. Ebenso ist es naheliegend, die Arbeit, wenn möglich, auf dem Boden des eidgenössischen Rechtes zu beginnen. Bürgt doch sein räumlich weiterer Geltungsbereich naturgemäss auch für einen grösseren Kreis der Interessenten und Mitarbeiter.

Freilich ist, materiell gesprochen, die Domäne des Bundes im Steuerrecht sachlich eine erheblich beschränktere als diejenige der Kantone. Besteht doch hier als einzige dauernd eingesetzte Steuer neben den Grenzzöllen nur die Stempelabgabe. Dies mag denn auch der Grund gewesen sein, warum der Vorstand des Juristenvereins als Diskussionsthema unserer diesjährigen Tagung die Rechtsnatur der eidgenössischen Stempelabgabe, ihre Verwirklichung in Gesetzgebung und Praxis gewählt hat.

---

[2]) Vergl. dazu Blumenstein, Die Bedeutung zivilrechtlicher Begriffe für das moderne Steuerrecht in der Festschrift der Berner Juristenfakultät für Eugen Huber, 1919, S. 205 ff.

Dabei kann es sich — wie übrigens schon der Untertitel des Referates andeutet — nicht um eine rein theoretische Erörterung handeln. Zu untersuchen ist vielmehr, welche Bedeutung der in Art. 41bis BV vorgesehenen Steuer juristisch zukommt, wie das Bundesgesetz vom 4. Oktober 1917 über die Stempelabgaben die grundlegende Verfassungsbestimmung ausführte, welche Auslegung durch Vollziehungsvorschriften und Steuerjudikatur den konstitutionellen und legislatorischen Normen nach der angedeuteten Richtung hin zuteil wurde und welche Grundlinien für eine Fortentwicklung des eidgenössischen Stempelsteuerrechtes zu ziehen sind.

Damit ist auch ohne weiteres Rahmen und Inhalt dieses Referates vorgezeichnet.

A. Die verfassungsmässigen Grundlagen.

Als der europäische Krieg bereits in sein zweites Jahr eintrat, ohne dass ein Ende abzusehen war, wuchs infolge der Mobilisation der Armee, sowie der Versorgung des Landes die Inanspruchnahme der Bundesfinanzen in einer Weise an, welche die Schaffung neuer ständiger Einnahmequellen der Eidgenossenschaft mit gebieterischer Notwendigkeit forderte. Dass eine solche mit Erfolg nur auf dem Wege einer verfassungsmässigen Einführung von Bundessteuern erzielt werden konnte, lag auf der Hand. In der Auswahl der neuen Abgaben war man jedoch von vornherein gebunden. Ganz abgesehen davon, dass die Inanspruchnahme der sog. direkten Steuern auf Vermögen und Einkommen durch den Bund einen schweren Eingriff in die seit 1848 als Axiom geltende Souveränität der Kantone im Steuerwesen erforderte, hatte man kurz vorher dem Volke anlässlich der Verhandlungen über die erste eidgenössische Kriegssteuer die mehr oder weniger formelle Zusicherung erteilt, dass ein weiteres Opfer auf diesem Gebiete von ihm nicht verlangt werden sollte. Wenn auch ein derartiges Versprechen vernünftigerweise stets nur als

sub clausula rebus sic stantibus erteilt betrachtet werden kann, so war doch die Lage in jenem Moment noch nicht so abgeklärt, dass man an eine ganz neue Orientierung in dieser Richtung hätte denken können. Die Aufgabe des Bundesrates bestand deshalb darin, Steuerquellen zu wählen, welche nicht in das Gebiet der direkten Steuern einschlugen und deren Heranziehung durch den Bund auch abgesehen hievon die seitens der Kantone tatsächlich ausgeübte Abgabehoheit so wenig wie möglich beeinträchtigte.

An eine Vermehrung der Zolleinnahmen oder an Konsumsteuern irgend welcher Art war in jener Epoche beinahe völlig unterbrochener Einfuhr und äusserster Knappheit der Lebensmittel und Gebrauchsgegenstände überhaupt nicht zu denken, und es blieben somit einzig die Rechtsverkehrsteuern zur Auswahl übrig.

Von diesen Überlegungen geleitet, unterbreitete der Bundesrat nach vorausgegangener sorgfältiger wissenschaftlicher Bearbeitung der Materie[3]) den eidgenössischen Räten mit Botschaft vom 11. Dezember 1916 den Entwurf zu einem Bundesbeschluss betreffend Einführung eines Art. 41bis und eines Art. 42 lit. g der Bundesverfassung (Bundesblatt 1916 IV, S. 540.) In demselben lautete Art. 41bis folgendermassen:

Der Bund ist befugt, Stempelabgaben von Geschäftsurkunden, wie Wertpapieren, Wechseln, Prämienquittungen und Frachtdokumenten zu erheben. Die Befugnis erstreckt sich nicht auf Urkunden des Immobiliarverkehrs und des Erbganges.

Vom Reinertrag fällt ein Fünftel den Kantonen zu.

---

[3]) Die hauptsächlichsten Materialien bestanden aus drei im Jahre 1916 gedruckten Gutachten: Prof. Dr. J. Landmann, Gutachten zur Frage der bundesrechtlichen Einführung von Stempelabgaben, Dr. Ad. Jöhr, Gutachten über die Einführung eines eidgenössischen Stempels auf Frachtdokumenten, Gutachten der schweiz. Nationalbank über die Frage der Einführung einer eidgen. Stempelsteuer auf Wechseln und Wertpapieren.

Die nähern Bestimmungen über die Erhebung der Stempelabgaben werden durch Bundesgesetz getroffen.

In den Beratungen durch die Bundesversammlung erfuhr der Entwurf verschiedene Abänderungen teils bloss redaktioneller, teils aber auch materieller Natur. Der Bundesbeschluss vom 29. März 1917 betreffend die Einfügung eines Art. 41bis und eines Art. 42 lit. g in die Bundesverfassung (vom Volke angenommen am 13. Mai 1917) bestimmt:

Art. 41bis. Der Bund ist befugt, Stempelabgaben auf Wertpapieren, Quittungen für Versicherungsprämien, Wechseln und wechselähnlichen Papieren, auf Frachturkunden und andern Urkunden des Handelsverkehrs zu erheben; diese Befugnis erstreckt sich nicht auf die Urkunden des Grundstückverkehrs und des Grundpfandverkehrs. Urkunden, für die der Bund die Abgabepflicht oder die Abgabefreiheit festsetzt, dürfen von den Kantonen nicht mit Stempelabgaben oder Registrierungsgebühren belastet werden.

Vom Reinertrag der Stempelabgaben fällt ein Fünftel den Kantonen zu.

Der Vollzug dieser Bestimmungen erfolgt durch die Bundesgesetzgebung.

Bei der Wahl des Ausdruckes „Stempelabgaben" im Verfassungsartikel war sich der Bundesrat wohl bewusst, dass derselbe weder in wirtschaftlicher noch in juristischer Beziehung den Charakter der Abgabe eindeutig bestimmt.[4]) Der Stempel ist eben begrifflich einfach eine äussere Form, ein sichtbares Zeichen, das dem Bezug irgend einer Abgabe in der Weise dient, dass einerseits der Steuerpflichtige für seine Beschaffung den vom Gemeinwesen als Abgabe geforderten Geldbetrag auszulegen hat, während anderseits die Anbringung und gleichzeitige Unbrauchbarmachung (Kassierung, Obliterierung) jenes Zeichens auf einer Urkunde Beweis und Quittung für die geschehene Erlegung der Abgabe schafft. Daraus folgt ohne weiteres, dass der Stempel seinem Wesen nach

[4]) Botschaft vom 11. Dezember 1916, S. 15, Landmann, Gutachten zur Frage der bundesrechtlichen Einführung von Stempelabgaben, S. 5 f, Sten. Bulletin 1917 (Nationalrat) S. 4.

nicht die Ausdrucksweise einer bestimmten Steuerart darstellt, ja, in seiner Verwendung nicht einmal auf Steuern überhaupt beschränkt ist, sondern ebenso gut irgend einer andern Abgabeart, namentlich den Gebühren, dienstbar gemacht werden kann.[5]) Ein Blick auf unsere kantonalen Gesetzgebungen lehrt denn auch ohne weiteres, dass der Stempel in der Schweiz bei den mannigfachsten Gelegenheiten sowohl für die Realisierung von Steuern als auch von Gebühren, Vorzugslasten und andern Abgaben zur Verwendung kommt

Die bundesrätliche Botschaft wollte aber die Stempelabgaben im Sinne des Art. 41bis BV als Verkehrssteuern aufgefasst wissen, ihnen also von vornherein eine ganz bestimmte Bedeutung beimessen und dadurch auch die durch den genannten Verfassungsartikel einzuführende Gesetzgebungskompetenz des Bundes in genauer Weise abgrenzen. Wenn hiezu der Ausdruck Stempel trotz seiner juristischen Farblosigkeit gewählt wurde, so erklärt dies die Botschaft damit, dass sich die Bezeichnung Stempelabgaben im täglichen Sprachgebrauch völlig eingebürgert habe, und der Kreis der Abgaben, welche unter dieser Bezeichnung zusammengefasst werden, den Stimmberechtigten aus der kantonalen Gesetzgebung bekannt sei, während der Begriff Verkehrssteuern bei uns weder vom Sprachgebrauch noch vom geltenden kantonalen Steuerrecht rezipiert wurde, weshalb seine Aufnahme in der Bundesverfassung als wenig zweckmässig erschiene. Endlich wurde auch auf die sprachliche Unmöglichkeit hingewiesen, die Bezeichnung Verkehrssteuer in adäquater Weise französisch oder italienisch wiederzugeben, indessen umgekehrt auch jene Sprachen den Ausdruck Stempelabgabe (droit de timbre, diritto di bollo) ausdrücklich für die Verkehrssteuern verwenden.[6])

---

[5]) Vergl. v. Heckel, Lehrbuch der Finanzwissenschaft, Bd. I, S. 96, 143 ff, 459 ff, Lotz, Finanzwissenschaft S. 510 und Fuisting, Grundzüge der Steuerlehre, S. 31.

[6]) Botschaft vom 11. Dezember 1916, S. 15 ff.

Auch in den Verhandlungen der eidgenössischen Räte war man allgemein darüber einig, dass Art. 41bis BV dem Bunde lediglich die Befugnis zur Einführung von Verkehrssteuern verleihen sollte.[7]) Die sprachliche und juristische Unbestimmtheit des Ausdruckes Stempelabgaben kann deshalb, sofern man die Materialien des Verfassungsartikels in Betracht zieht, an sich zu Zweifeln über die Tragweite der durch Art. 41bis BV geschaffenen neuen Abgabekompetenz des Bundes nicht Anlass geben.

Ganz abgesehen hievon spricht schon die grammatikalische Interpretation der Verfassungsvorschrift für eine Abgrenzung im angedeuteten Sinn. Wird doch darin der Bund lediglich als befugt erklärt, „Stempelabgaben auf Wertpapieren, Quittungen für Versicherungsprämien, Wechseln und wechselähnlichen Papieren, auf Frachturkunden und andern Urkunden des Handelsverkehrs" zu erheben. Nach diesem Wortlaut kann es sich also stets nur um einen Stempel auf bestimmten Urkunden handeln. Ein innerer Zusammenhang zwischen der zu erhebenden Steuer und der betreffenden Urkunde als solcher ist demnach unerlässlich.

Wie dieser Zusammenhang beschaffen sein muss, auf welche Weise er hergestellt wird, darüber spricht sich allerdings die Verfassung nicht aus. Hierin wird somit dem Bundesgesetzgeber eine gewisse Bewegungsfreiheit gelassen. Immerhin findet dieselbe ihre Beschränkung darin, dass — wie oben gezeigt wurde — nach Materialien und ratio legis des Verfassungsartikels die zu erhebenden Abgaben Verkehrssteuern im technischen Sinne des Wortes sein sollen.

Als Verkehrssteuern bezeichnet das Steuerrecht diejenigen Abgaben, deren Objekt ein Vorgang des rechtlichen oder wirtschaftlichen Verkehrs bildet. Die Stempelabgabe auf Urkunden im Sinne des Art. 41bis BV hat sich deshalb auf Verkehrsvorgänge zu gründen, welche mit der Errich-

---

[7]) Vergl. Sten. Bulletin 1917 (Nationalrat) S. 4.

tung oder dem Bestand einer Urkunde des Handelsverkehrs in Beziehung stehen.

Die Urkunde ihrerseits kann im Verkehr zwei verschiedene Funktionen erfüllen: Entweder stellt sie die Verkörperung eines Rechtes dar (Wertpapier), oder aber sie dient zum Beweis eines solchen (Beweisurkunde). Daraus folgt, dass der Urkundenstempel als Verkehrsabgabe stets zu den sog. Rechtsverkehrssteuern zu zählen ist, im Gegensatz zu den Wirtschaftsverkehrssteuern, deren begründender Tatbestand in Vorgängen rein wirtschaftlicher, also nicht rechtlicher, Natur beruht, wie dies bei den Grenzzöllen der Fall ist.

Den Ausgangspunkt der Rechtsverkehrssteuern bilden Vorgänge und Ergebnisse der Rechtsbegründung, der Rechtsübertragung und der Rechtsfeststellung.[8]) Auf den Urkundenstempel im Sinne des Art. 41bis BV angewendet, bedeutet dies, dass der Bundesgesetzgeber die Erhebung einer Abgabe vorsehen kann, sofern eine Urkunde des Handelverkehrs errichtet wird, deren Errichtung oder Aushändigung an einen Dritten rechtliche Wirkungen begründet, ein bereits bestehendes Recht auf ein anderes Subjekt übergehen lässt, oder endlich die Entstehung, die Realisierung oder den Übergang eines Rechtes äusserlich dokumentiert. Von einer Verkehrssteuer kann deshalb nicht gesprochen werden, wenn als Steuerquelle das durch die Urkunde verkörperte oder dokumentierte Recht in seiner Eigenschaft als wirtschaftlicher Wert dienen soll. In diesem Falle haben wir es vielmehr mit einer Vermögenssteuer zu tun.

Ebensowenig aber liegt ein Urkundenstempel im Sinne der Verkehrsabgabe vor, sofern als Steuerobjekt die auf Grund des verurkundeten Rechtes seinem Inhaber von dritter Seite zufliessenden Leistungen gedacht sind. Damit

---

[8]) Vergl. Blumenstein, Ein schweizerisches Steuersystem, Vierteljahrsschrift für schweizerisches Abgaberecht, Bd. 1, S. 10 f.

wird vielmehr der Tatbestand der Einkommenssteuer oder der Ertragssteuer erfüllt.

Charakteristisch für die Verkehrssteuer aus Urkunden ist stets, dass ihr Objekt in einem äussern Vorgange beruht, welcher als solcher zur Entstehung von Vermögen, Einkommen oder Ertrag führen kann. Max v. Heckel[9]) hat deshalb vom wirtschaftlichen Standpunkt aus das Wesen der Verkehrssteuern, speziell der Rechtsverkehrssteuern, in zutreffender Weise dahin umschrieben, dass ihnen das Prinzip zugrunde liege, die keimenden Elemente der Wertbildung steuertechnisch zu erfassen (potentielle Besteuerung).[10])

Von diesen allgemeinen Überlegungen ausgehend, können wir die begriffsbildenden Elemente der Stempelabgabe, gestützt auf die durch Art. 41bis BV geschaffenen verfassungsmässigen Grundlagen kurz skizzieren wie folgt:

1. Objekt der eidgenössischen Stempelabgabe ist stets ein Rechtsvorgang, welcher mit einer der in Art. 41bis BV umschriebenen Urkunden des Handelsverkehrs in Zusammenhang steht. Nicht in Betracht fällt daher juristisch gesprochen als Steuerobjekt der vermögensrechtliche Wert des Rechtes oder Anspruches, welcher durch die Urkunde, sofern sie Wertpapiercharakter besitzt, verkörpert oder, wenn der Urkunde die genannte Eigen-

---

[9]) Lehrbuch der Finanzwissenschaft Bd. 1, S. 448 ff.

[10]) Vergl. ferner v. Heckel, Zur Lehre von den Verkehrssteuern, Finanzarchiv Bd. VII, S. 401 ff. Derselbe, im Handwörterbuch der Volkswirtschaft von Lexis, Elster und Löning 2. Aufl. Bd. II S. 1172 ff, sub verbo „Verkehrssteuern". Einen ähnlichen Gedanken drückte auch Bundesrat Motta in seinem Referat im Nationalrat (Sten. Bulletin 1917 S. 21) aus: Qu'elle est la matière imposable de l'impôt qu'on nomme droit de timbre? Ce sont les transactions. Les transactions, je voudrais les comparer à la force motrice nécessaire de la richesse par la formation du capital. Le jour où l'état frappe les transactions, il capte pour lui une partie de la force motrice et c'est là, messieurs, à mon avis, qu'est la justification philosophique, juridique et économique de l'impôt qui s'appelle le droit du timbre.

schaft abgeht, durch sie bewiesen wird. Dadurch unterscheidet sich die Stempelabgabe im Sinne des Verfassungsartikels — wie bereits oben angedeutet wurde — zunächst von der Vermögenssteuer. Die praktische Folge hievon besteht in der vollständigen Irrelevanz der allgemeinen vermögensrechtlichen Lage des jeweiligen Steuersubjektes für die Steuererhebung und damit auch in dem absoluten Ausschluss irgend welchen Schuldenabzugs.

Aber auch der Ertrag des durch die Urkunde repräsentierten oder nachgewiesenen Rechtes fällt als Steuerobjekt nicht in Betracht. Die eidgenössische Stempelabgabe kann daher nach ihrer gegenwärtigen verfassungsmässigen Grundlage nicht als Ertragssteuer oder gar als Einkommenssteuer ausgestaltet werden. Umgekehrt ist zur Begründung und Aufrechterhaltung der Steuerschuld auch ohne Belang, ob bei einem Wertpapier der durch dasselbe in Aussicht gestellte Ertrag eintritt oder nicht.

In gleicher Weise ist endlich auch die Subsumierung der Stempelabgabe unter die Besitzessteuern abzulehnen. Nicht der Besitz an der Urkunde oder an den durch sie verkörperten oder umschriebenen wirtschaftlichen Gütern bildet den Gegenstand der steuerrechtlichen Erfassung oder den Grund der Abgabeerhebung. Kann doch die Steuerleistung sehr wohl in einem Zeitpunkte fällig werden, in welchem die Tatsache des Besitzes beim steuerpflichtigen Subjekt noch gar nicht eintrat, sondern erst durch eine darauf gerichtete Verkehrshandlung vorbereitet wird.[11]) Freilich fielen bereits bei der parlamentarischen Beratung des Verfassungsartikels Voten, welche die Stempelabgabe als eine „Belastung des Besitzes" bezeichneten.[12]) Jedoch hatte man dabei nicht

[11]) Vergl. Votum Speiser im Nationalrat (Sten. Bulletin 1917, S. 14): „Die Stempelsteuern sind keine Besitzessteuern, sondern sie treffen den Verkehr in dem Moment, wo der Besitz sich bilden will."

[12]) Vergl. z. B. Votum von Arx (Sten. Bulletin 1917, Ständerat, S. 38).

eine juristische Begriffsumschreibung im Auge. Vielmehr sollte diese Ausdrucksweise lediglich auf den wirtschaftlichen Effekt der Steuer hinweisen, welcher sich hier — im Gegensatz zu Zöllen und Konsumsteuern — mit Bezug auf die besitzenden Klassen geltend macht, d. h. gewissermassen vom Kapital getragen wird. Die Ablehnung der Natur als Besitzessteuer im steuerrechtlichen Sinne hat für die Stempelabgabe die praktische Konsequenz, dass sie nicht als eine periodische ausgebildet werden darf. Der Besitz an der Urkunde und an den durch sie repräsentierten und dokumentierten Werten darf zur Besteuerung nur in Verbindung mit einem bestimmten Verkehrsvorgang führen. Da aber der letztere notwendigerweise transitorischer Natur ist, so kann die steuerrechtliche Erfassung stets nur dann erfolgen, wenn ein neues Zusammentreffen von Urkunde und Vorgang eintritt.[13])

Zur Charakterisierung des Steuerobjektes der Stempelabgabe dienen auch die nähern Merkmale, welche Art. 41bis BV für die Beschaffenheit der Urkunden vorsieht, auf Grund deren die Abgabe erhoben werden soll. Wenn nämlich dabei von „Wertpapieren, Quittungen für Versicherungsprämien, Wechseln und wechselähnlichen Papieren, Frachturkunden und andern Urkunden des Handelsverkehrs" die Rede ist, so weist der letzterwähnte Ausdruck nicht nur darauf hin, dass es sich dabei um eine bloss exemplifikatorische Aufzählung handelt. Er soll vielmehr den rechtlichen und wirtschaftlichen Charakter der in Betracht fallenden Urkunden abschliessend und restriktiv umschreiben. Alle Urkunden — und damit implicite auch alle Verkehrsvorgänge —, welche ihrer Natur nach nicht zum Handelsverkehr gehören, scheiden danach a priori von der Besteuerung aus. Die Statuierung einer besondern Ausnahme für „Urkunden des Erbganges", wie sie der bundesrätliche Entwurf zu Art. 41bis BV enthielt, erscheint deshalb ohne weiteres als überflüssig.

---

[13]) Vergl. darüber S. 21a hienach.

Dagegen kann es allerdings in andern Fällen zweifelhaft sein, ob man eine bestimmte Urkunde als eine solche des Handelsverkehrs zu betrachten hat oder nicht. Dies hängt namentlich davon ab, ob man den letztern nach subjektiven Momenten — Verkehr unter Kaufleuten — oder nach objektiven Merkmalen — Geschäfte, wie sie für den Handelsverkehr typisch und darin üblich sind — bestimmen will.[14]) Der Verfassungsartikel gibt für die Lösung dieser Streitfrage keinen Anhaltspunkt, und auch die Materialien schweigen sich darüber aus. Die Gesetzgebung, welcher infolgedessen die Entscheidung der Frage obliegt, hat sich im Wesentlichen für die zweite der angedeuteten Alternativen, nämlich für die objektive Umschreibung entschieden. Diese Tendenz zeigt sich namentlich in der durch Art. 10 des Stempelgesetzes vorgenommenen Auslegung der Bestimmung in Art. 41bis BV, wonach sich die Besteuerung nicht auf die Urkunden des Grundstückverkehrs und des Grundpfandverkehrs erstrecken soll. (Vergl. unten S. 26a.)

2. Hinsichtlich des Subjektes der Stempelabgabe gibt Art. 41bis BV keine Direktiven. Hier ist demnach dem Bundesgesetzgeber volle Freiheit gelassen, immerhin im Rahmen des durch die Natur der Abgabe als Rechtsverkehrssteuer Gebotenen.

Aus derselben folgt nämlich, dass als Steuersubjekt der Rechtsverkehrssteuern diejenigen Personen in Betracht fallen, welche an den betreffenden Verkehrsvorgängen beteiligt sind. Da es sich dabei regelmässig um zweiseitige Rechtsgeschäfte handelt, so ist auch die Möglichkeit einer Mehrheit von einander unabhängiger Steuerschuldner im

---

[14]) Der Entwurf des Bundesrates sprach von „Geschäftsurkunden", welcher Ausdruck im Nationalrat zu langen Auseinandersetzungen führte. Man stiess sich an seiner vagen und unjuristischen Natur. Es wurde vorgeschlagen, von „Geschäftsurkunden des obligationenrechtlichen Verkehrs" oder von „Urkunden des kaufmännischen Verkehrs" zu sprechen (Hirter, Sten. Bulletin 1917, Nationalrat, S. 29, Speiser ibidem S. 39).

nämlichen Falle gegeben. Dem hat denn auch das Ausführungsgesetz Rechnung getragen (vergl. unten S. 55a).

Die wichtigste Eigentümlichkeit der Rechtsverkehrssteuer in subjektiver Hinsicht beruht darin, dass ihre Natur und innere Struktur eine Ausgestaltung als sog. Subjektsteuer ausschliesst. Unter der letztern Bezeichnung pflegt man diejenigen Abgaben zusammenzufassen, bei deren Veranlagung zur Bestimmung der Steuerlast auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuersubjektes Rücksicht genommen wird.[15]) Dies ist bei der Rechtsverkehrssteuer deshalb undenkbar, weil hier — wie oben angedeutet — regelmässig eine Mehrheit von Subjekten in Frage kommt, und weil namentlich bei der Festsetzung der Steuer die gesamte ökonomische Situation des Steuerpflichtigen der Veranlagungsbehörde gar nicht bekannt ist und von ihr nicht nachgeprüft werden kann, wie sie denn auch in den meisten Fällen überhaupt in keine direkten Beziehungen zum Steuerschuldner tritt.

Dieser speziellen rechtlichen Beschaffenheit der Stempelabgabe kommt eine wichtige steuerpolitische Bedeutung zu, welche man namentlich bei einer Weiterbildung der Abgabe nicht wird ausser Acht lassen dürfen. Sobald nämlich die Stempelabgabe eine empfindliche Belastung des Wertpapierinhabers darstellt, so äussert sie faktisch die Wirkungen einer Vermögens- oder einer Ertragssteuer. Wird aber in diesem Falle der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen nicht Rechnung getragen, so gelangt man zu einer rohen und zufallsmässigen Belastung, welche nicht nur juristisch als ungerecht erscheint, sondern auch volkswirtschaftlich nachteilige Folgen zeitigen muss.

3. Ebenfalls keine positivrechtlichen Anhaltspunkte liefert der Verfassungsartikel mit Bezug auf das Veranlagungsverfahren der Stempelabgabe. Immerhin können auch nach dieser Richtung hin gewisse Schlussfol-

---

[15]) Vergl. darüber Speiser, Das Verbot der Doppelbesteuerung, Zeitschrift für schweiz. Recht, NF Bd. VI, S. 1 ff., Fuisting, Grundzüge der Steuerlehre, Berlin 1901, S. 83.

gerungen aus der durch ihn selbst und durch seine Materialien umschriebenen Natur der Abgabe gezogen werden.

Einmal gibt die bereits erwähnte Möglichkeit einer Mehrheit von Steuersubjekten ziemlich weiten Spielraum für die Ausgestaltung des Verfahrens in subjektiver Beziehung. Der Gesetzgeber kann entweder unter den zum steuerpflichtigen Verkehrsvorgang in Beziehung stehenden Personen diejenigen auswählen, denen er Verpflichtungen in verfahrenstechnischer Hinsicht auferlegen will, oder aber er kann die letztern auf verschiedene Subjekte graduell verteilen. Dies ist namentlich auch von praktischer Bedeutung mit Bezug auf die Verantwortlichkeit der Beteiligten für die richtige Erfüllung der Steuerpflicht (Steuerstrafen).

Nach der objektiven Seite hin gestattet die Natur der Verkehrssteuer eine grosse Mannigfaltigkeit in der Festsetzung der für die Erfassung des Steuerobjektes massgebenden Zeitpunkte und äussern Anlässe. Eine Stempelabgabe auf Urkunden kann ebensowohl erhoben werden im Momente der Errichtung einer Urkunde als in demjenigen ihrer Aushändigung an den Berechtigten oder ihrer Übertragung von einem Berechtigten an den andern, bezw. im Augenblick ihrer Rückgabe an den Verpflichteten gegen Vornahme der in der Urkunde festgesetzten Leistung. Der Umstand, dass Art. 41bis BV in dieser Hinsicht keinerlei Beschränkungen vorsieht, verleiht dem Bundesgesetzgeber eine ausserordentlich grosse Bewegungsfreiheit. Es liegt denn auch auf der Hand, dass dadurch eine extensive Interpretation der eidgenössischen Besteuerungskompetenz sehr begünstigt wird. Die grosse Variabilität der Urkundenverkehrssteuer und ihrer technischen Ausgestaltungsmöglichkeiten erlaubt es dem Bundesgesetzgeber, die Stempelabgabe im Sinne des Art. 41bis BV derart auszubauen, dass sie wirtschaftlich gesprochen in das Gebiet der sog. direkten Steuern auf Vermögen und Einkommen hineinragt. Dies namentlich auch aus dem Grund, weil sich die Verfassung über die Art und

Weise der Schaffung von Urkunden, welche der Besteuerung zum Anlass dienen sollen, nicht ausspricht. Nicht nur kann somit der Kreis dieser Urkunden stark ausgedehnt, ihr Begriff sehr weit gefasst werden, sondern es steht dem Bundesgesetzgeber auch frei, anlässlich gewisser Verkehrsvorgänge die Schaffung bestimmter Privaturkunden aus steuerrechtlichen und steuerpolitischen Gründen direkt vorzuschreiben und damit die Zahl der Anlässe zur Besteuerung künstlich zu vermehren.[16])

4. Dies beeinflusst ohne weiteres auch die Abgrenzung der eidgenössischen Steuerhoheit gegenüber derjenigen der Kantone. Bestimmt doch Art. 41bis BV ausdrücklich, dass Urkunden, für die der Bund die Abgabepflicht oder die Abgabefreiheit festsetzt, von den Kantonen nicht mit Stempelabgaben oder Registrierungsgebühren belastet werden dürfen. Die staatsrechtliche Bedeutung dieser Vorschrift beruht in einer Einschränkung der sich aus Art. 3 BV ergebenden Steuersouveränität der Kantone. Ihr Grund liegt im Bestreben einer Vermeidung der Doppelbesteuerung.

Entsprechend der Auslegung, welche nach den vorstehenden Erörterungen dem Begriff der Stempelabgabe im Sinne des Art. 41bis BV zu geben ist, muss der Ausdruck „Urkunden, für die der Bund die Abgabepflicht oder die Abgabefreiheit festsetzt" dahin interpretiert werden, dass der Besteuerung durch die Kantone auch die Verkehrsvorgänge entzogen sind, die der eidgenössische Gesetzgeber mit der Abgabe belegte oder davon befreite. Demnach erstreckt sich in thesi der Ausschluss der kantonalen Steuerhoheit auf alle diejenigen

---

[16]) Im bundesrätlichen Entwurf vom 16. Mai 1917 zum Stempelgesetz Art. 26, war eine derartige Beurkundung zu Steuerzwecken für die Umsatzabgabe vorgesehen. Sie erfuhr aber im Nationalrat scharfe Anfechtung (Sten. Bulletin 1917, S. 344) und wurde fallen gelassen, trotzdem sie in ausländischen Rechten mit Erfolg Anwendung findet. Vergl. darüber Landmann, Kommentar, S. 271 f.

Rechtsverkehrssteuern, welche der Bund kraft jener Verfassungsbestimmung für sich in Anspruch nimmt.[17]) Und zwar wirkt der Ausschluss automatisch. Von demjenigen Moment an, in welchem eine Steuerart vom Bunde verwendet wird, tritt sie für den Kanton ausser Betracht, und die formelle und materielle Steuerpflicht des Bürgers ihm gegenüber hört auf.[18])

Der Zweck dieser Bestimmung beruht offensichtlich im Schutze des Steuerpflichtigen gegen eine zu starke Belastung, wie sie aus einer gleichzeitigen Besteuerung des nämlichen Verkehrsvorganges durch Bund und Kantone resultieren könnte. Dagegen bleibt natürlich nach wie vor die Möglichkeit bestehen, dass die eidgenössische Stempelabgabe zusammen mit der kantonalen Vermögens-, Einkommens- oder Ertragssteuer eine wirtschaftlich drükkende und unbillige Doppelbelastung des nämlichen Steuersubjekts im Hinblick auf das nämliche Substrat herbeiführt. Diese Gefahr ist die Folge des systemlosen Nebeneinanders von eidgenössischen und kantonalen Steuern. Art. 41bis BV schafft mit Bezug auf sie einschränkende Bestimmungen weder gegenüber den Kantonen noch gegenüber dem Bund. Trotzdem darf es als die Pflicht des letztern bezeichnet werden, durch entsprechende Ausgestaltung seiner eigenen Steuerordnung für einen bestmöglichen Schutz des Steuerpflichtigen zu sorgen.

B. Die Ausgestaltung der Stempelabgabe in Gesetzgebung, Vollziehungsverordnung und Praxis.

Wie soeben gezeigt wurde, beschränken sich Art. 41 bis BV und seine Materialien auf eine allgemeine Um-

---

[17]) Vergl. in diesem Sinn Blumenstein, Kommentar, S. 6 f, Im Hof, Joehr und Landmann, Kommentar S. 133.

[18]) Dies drückt Art. 70 des Stempelgesetzes durch die Vorschrift aus, dass mit seinem Inkrafttreten die widersprechenden Bestimmungen der kantonalen Gesetzgebung aufgehoben seien. Vergl. auch Art. 2 des Gesetzes, sowie Kreisschreiben des Bundesrates vom 20. Febr. 1918 betr. die Ausführung der Art. 2, 3, 5 und 6 des Bundesgesetzes vom 4. Okt. 1917 über die Stempelabgaben.

schreibung des wirtschaftlichen und rechtlichen Gebietes, auf welchem die eidgenössische Stempelabgabe aufgebaut werden soll. Die Feststellung der einzelnen Steuertypen, sowie die Normierung ihrer materiellen und verfahrenstechnischen Funktionen wird im Rahmen der konstitutionellen Grundsätze der Bundesgesetzgebung überlassen.[19]) Staatsrechtlich hat dies die Folge, dass die Auslegung des durch Art. 41bis BV aufgestellten Begriffes der Stempelabgabe dem Bundesgesetzgeber anheimgestellt ist. Ob die von ihm gefundene Lösung im Einzelfalle

---

[19]) Zur Zeit der Abfassung dieses Referates standen folgende Erlasse betreffend die eidgenössische Stempelabgabe in Kraft:

Bundesgesetz vom 4. Oktober 1917 über die Stempelabgaben.

Bundesgesetz vom 15. Februar 1921 betreffend Erlass und Stundung von Stempelabgaben.

Vollziehungsverordnung vom 20. Februar 1918 (teilweise abgeändert durch Bundesratsbeschluss vom 23. Dezember 1919) zum Bundesgesetz vom 4. Oktober 1917 über die Stempelabgaben.

Kreisschreiben des Bundesrates vom 20. Februar 1918 betreffend die Ausführung der Art. 2, 3, 5 und 6 des Bundesgesetzes vom 4. Oktober 1917 über die Stempelabgaben.

Kreisschreiben des Bundesrates vom 5. März 1918 betreffend die Mitwirkung der kantonalen Handelsregisterämter bei der Durchführung des Bundesgesetzes vom 4. Oktober 1917 über die Stempelabgaben.

Bundesratsbeschluss vom 24. Oktober 1920 betreffend Inkrafttreten des siebenten Abschnittes des Bundesgesetzes über die Stempelabgaben.

Vollziehungsverordnung vom 24. Mai 1921 zum Bundesgesetz vom 15. Februar 1921 betreffend Erlass und Stundung von Stempelabgaben.

Dazu kommen eine grössere Anzahl von Regulativen und Kreisschreiben der eidgenössischen Steuerverwaltung betreffend die Auslegung der hievor erwähnten Erlasse. Dieselben sind in der eidgenössischen Gesetzessammlung nicht aufgenommen. Dagegen finden sie sich abgedruckt in der Vierteljahrsschrift für schweizerisches Abgaberecht, Bd. I, S. 74 ff und 330 ff, Bd. II, S. 163.

Das Bundesgesetz vom 25. Juni 1921 betreffend die Stempelabgabe auf Coupons ist zur Zeit noch nicht in Rechtskraft erwachsen.

wirklich eine verfassungsmässige ist, oder nicht, hat bloss politische und nicht juristische Bedeutung, da das Bundesstaatsrecht eine richterliche Überprüfung der Verfassungsmässigkeit bundesgesetzlicher Vorschriften ausschliesst (Art. 113 Abs. 3 BV). Infolgedessen entbehrt auch eine wissenschaftliche Kritik der Konstitutionalität der positivrechtlichen Bestimmungen juristisch jedes praktischen Interesses.

Aber auch eine systematische Darstellung des durch die Bundesgesetzgebung geschaffenen Stempelabgaberechtes würde über Ziel und Aufgabe dieses Referates hinausgehen. Dasselbe hat sich vielmehr — wie sein Titel besagt — lediglich mit einer Untersuchung der juristischen Natur der vom Gesetzgeber aufgestellten Steuertypen zu befassen.

Den Ausgangspunkt für die Feststellung der Rechtsnatur einer Abgabe bildet in der modernen Rechtswissenschaft der Begriff des Steuerrechtsverhältnisses (vergl. S. 2a hievor).

Dasselbe stellt ein Schuldverhältnis des öffentlichen Rechtes dar. Es entsteht aus gegenseitigen Rechtsbeziehungen zwischen einem forderungsberechtigten Subjekt (Steuergläubiger) und einem leistungspflichtigen Subjekt (Steuerschuldner) und setzt sich daher zusammen aus einem Forderungsanspruch einerseits und einer Leistungspflicht andererseits. Sein Rechtsgrund liegt in einer auf die Schaffung der letztern gerichteten ausdrücklichen Verfügung der positiven Rechtsordnung. Es handelt sich also dabei um eine obligatio ex lege.

Die Rechtsnatur einer bestimmten Steuerart ergibt sich aus der juristischen Struktur derjenigen Elemente, welche das Steuerrechtsverhältnis begründen. Dieselben lassen sich nach drei verschiedenen Richtungen hin charakterisieren:

In erster Linie muss der rechtliche Inhalt der Steuerverpflichtung umschrieben werden (objektives Moment des Steuerrechtsverhältnisses). In Betracht fällt

dabei einerseits der Rechtsgrund und die tatsächlichen Voraussetzungen, an welche der Gesetzgeber die Steuerleistungspflicht geknüpft hat (Steuerobjekt), anderseits die Beschaffenheit der Steuerleistung selbst (Steuersubstrat).

In zweiter Linie schliesst das Steuerrechtsverhältnis ein subjektives Moment in sich, bestehend in der Bezeichnung der daran beteiligten Subjekte und ihrer rechtlichen Stellung.

Endlich aber gehören dazu alle diejenigen Elemente, welche für die Entstehung, Erhaltung und Beendigung des Steueranspruches im konkreten Falle ausschlaggebend sind (konstitutives Moment des Steuerrechtsverhältnisses).

Von Bedeutung für die Verwirklichung des Steueranspruches als rechtsstaatlichen Institutes, aber ohne eine solche für die juristische Natur der Steuer selbst, sind die rein formellen Elemente der Steuerveranlagung, der Steuerjustiz und der Steuervollstreckung (sog. formelles Steuerrecht).

1. Das objektive Moment des Steuerrechtsverhältnisses.

Da sich die eidgenössische Stempelabgabe aus verschiedenen Steuerarten zusammensetzt, welche innere Beziehungen zueinander in materiellrechtlicher Hinsicht nicht aufweisen, so lässt sich auch das objektive Moment des Steuerrechtsverhältnisses dabei nicht eindeutig bestimmen. Das einzige gemeinsame Merkmal ist die Tatsache, dass jene Abgaben nach dem Willen der Verfassung — wie dies oben betont wurde — Rechtsverkehrssteuern auf Urkunden darstellen sollen.

Das Bundesgesetz vom 4. Oktober 1917 über die Stempelabgaben unterscheidet sechs verschiedene Abgabearten, deren materiellrechtliche Äusserungen es in getrennter und abgeschlossener Weise regelt: Die Abgabe auf inländischen Wertpapieren (Art. 10—29), die Ab-

gabe auf ausländischen Wertpapieren (Art. 30 bis 32), die Abgabe auf Wertpapieren beim Umsatz (Art. 33—36), die Abgabe auf Wechseln, wechselähnlichen Papieren und Checks (Art. 37—41), die Abgabe auf Quittungen für Versicherungsprämien (Art. 42—47) und die Abgabe auf Frachturkunden (Art. 48—51).[20]) Dazu käme in Zukunft gemäss dem Bundesgesetz vom 25. Juni 1921 noch die Stempelabgabe auf Coupons.

Es muss mit Rücksicht auf den massgebenden innern Zusammenhang als gesetzgebungstechnisch richtig anerkannt werden, dass der Stempelgesetzgeber von einer gemeinschaftlichen systematischen Normierung dieser verschiedenen Steuerarten abgesehen und jede derselben als abgeschlossenes Ganzes behandelt hat. Dagegen hätte es zweifellos einen Vorteil für die praktische Rechtsanwendung bedeutet, wenn er in jedem Steuergebiet, namentlich was das objektive Moment des Steuerrechtsverhältnisses anbetrifft, gleichartige Elemente auch in gleicher Weise nach festen steuerrechtlichen Grundsätzen umschrieben hätte. Dass dies unterblieb, findet vielleicht seine Erklärung in der überaus kurzen Zeit, welche für die Ausarbeitung des Entwurfes zur Verfügung stand, sowie darin, dass der Gesetzgeber sein Augenmerk und seine Sorgfalt in erster Linie auf die Herausarbeitung der wirtschaftlichen Grundlagen der Abgabe zu richten hatte.

Versuchen wir nun, das objektive Moment des Steuerrechtsverhältnisses bei den einzelnen Stempelarten, soweit es für die Feststellung ihrer rechtlichen Natur von Belang ist, kurz zu skizzieren, so muss dabei folgendes vorausgeschickt werden: Die Verkehrssteuern auf Urkunden zu welchen Art. 41bis BV die Stempelabgabe gezählt wissen will, charakterisieren sich — wie bereits früher

[20]) Irreführend ist daher die Bestimmung in Art. 1 StG, welche nur vier Abgabearten „auf Wertpapieren, auf Wechseln, wechselähnlichen Papieren und Checks, auf Quittungen für Versicherungsprämien und auf Frachturkunden" erwähnt.

dargetan wurde — durch zwei massgebende Elemente, die Urkunde einerseits und den die Steuererhebung veranlassenden Verkehrsvorgang anderseits. Die beiden Momente müssen deshalb bei jedem einzelnen Abgabetypus vorhanden sein, wenn sich derselbe wirklich als eine Verkehrssteuer auf Urkunden charakterisieren soll.

Als rein zufällige Ausdrucksweise ist es dabei zu betrachten, wenn der Stempelgesetzgeber in den meisten Fällen als Gegenstand der Abgabe die Urkunde selbst bezeichnet (vergl. Art. 10, 25, 30, 33, 37, 42, 48 StG), oder wenn er statuiert, dass die Abgabe auf der Urkunde erhoben werde (Art. 17, 31 StG und Art. 1 des Bundesgesetzes vom 25. Juni 1921 betreffend die Stempelabgabe auf Coupons). Er passt sich damit dem Wortlaute des Art. 41bis BV an. Aus den Materialien zum letztern wissen wir jedoch, dass dieser Ausdruck lediglich dem allgemeinen Sprachgebrauch zuliebe angewendet wurde (vergl. S. 7a hievor).

Dass ihm keine grundsätzliche Bedeutung zukommen kann, ergibt sich übrigens schon daraus, dass der Gesetzgeber in gewissen Fällen beim Eintritt eines bestimmten Verkehrsvorganges eine Stempelabgabe erheben lässt, ohne dass dabei eine Urkunde überhaupt vorhanden zu sein braucht. Dies ist möglich bei der Abgabe auf Stammkapitalanteilen der Genossenschaften (Art. 18 Abs. 2 StG), sowie bei derjenigen auf Prämienquittungen (Art. 46 StG). Gerade diese beiden Fälle weisen mit aller Deutlichkeit auf das charakteristische Merkmal der Verkehrssteuer hin, bei welcher eben für die Umschreibung des Steuerobjektes der Verkehrsvorgang die Hauptsache bildet, während die Urkunde als solche eher nur einer Präzisierung des Steuersubstrates zu dienen berufen ist.

Allerdings kennt das Stempelgesetz umgekehrt auch zwei Fälle, in welchen die Urkunde zwar vorhanden ist, dagegen ein Verkehrsvorgang für die Begründung der Steuerpflicht keine Rolle spielt. Dies trifft vor allem zu

bei der Wiederholung der Abgabe auf inländischen Aktien, Genusscheinen und Genussaktien, sowie auf Stammkapitalanteilen, welche gemäss Art. 20 und 25 StG regelmässig alle 20 Jahre stattzufinden hat. Eine analoge Wiederholung sieht Art. 39 Abs. 2 StG bei der Abgabe auf Wechseln, wechselähnlichen Papieren und Checks vor, sofern deren Laufzeit 6 Monate übersteigt. Hier spielen Tatsachen des Verkehrs überhaupt keine Rolle, und es stellt die Bezeichnung der Abgabe als Verkehrssteuer eine Fiktion dar. Speziell die Erneuerungsabgabe auf Aktien und Stammkapitalanteilen ist ganz einfach eine Besteuerung der Aktiengesellschaften und Genossenschaften für ihr Grundkapital mit der Möglichkeit eines Steuerregresses auf den Aktionär oder den Genossenschafter (Art. 24 StG). Sie kollidiert deshalb nicht nur mit den entsprechenden kantonalen Steuern, sondern auch mit der neuen ausserordentlichen Kriegssteuer des Bundes (Art. 48 und 50 des Bundesbeschlusses vom 28. September 1920).

Die unmittelbare Folge dieser juristischen Natur der Erneuerungsabgabe besteht denn auch darin, dass die letztere tatsächlich aus dem System der Stempelabgaben herausfällt. Dies zeigt sich namentlich darin, dass weder im Stempelgesetz noch in der Vollziehungsverordnung Bestimmungen vorhanden sind, welche die Art und Weise ihrer Veranlagung näher umschreiben würden. Weder erfahren wir daraus den genauen Zeitpunkt der Veranlagung, noch auch wird über das Verfahren der letzteren irgend etwas statuiert. Die für die eigentliche Stempelabgabe auf Aktien, Stammkapitalanteilen, Genusscheinen und Genussaktien nach dieser Richtung hin geltenden Bestimmungen sind als solche auf den vorliegenden Fall nicht anwendbar. Man hat sich wohl darauf verlassen, dass bis zum erstmaligen Bezug der Erneuerungsabgabe noch eine Reihe von Jahren verfliessen und dass man später das Erforderliche durch Vollziehungsvorschriften anordnen können wird. Da sich nun aber seit Erlass des Stempelgesetzes die Verhältnisse — namentlich infolge der neuen eidgenös-

sischen Kriegssteuer — verändert haben, so ist anzunehmen und zu hoffen, dass bis zum vorgesehenen Zeitpunkt der Erhebung einer Erneuerungsabgabe eine andere Orientierung im Gesetze eintreten wird. Es wird davon noch später zu sprechen sein.

Was die eigentlichen Stempelabgaben anbelangt, so ergibt sich betreffend die Stellung der beiden massgebenden Elemente, Urkunde und Verkehrsvorgang, aus dem Gesetz Folgendes:

a) Hinsichtlich der Charakterisierung der Urkunde standen dem Gesetzgeber steuerrechtlich zwei Wege offen, einerseits die selbständige steuerrechtliche Umschreibung des Urkundsbegriffes, anderseits ein Abstellen auf den Begriff bestimmter Urkunden, wie er sich aus den Normen des Privatrechtes, des öffentlichen Rechtes oder der Übung des wirtschaftlichen Verkehrs ergibt.

Bei der selbständigen steuerrechtlichen Umschreibung wird die Urkunde im Steuergesetz descriptiv definiert, d. h. ihr steuerrechtlich relevanter Inhalt abschliessend festgestellt. In diesem Falle gelten — ganz abgesehen von ihrer Benennung — als Urkunden der betreffenden Art im Sinne des Steuergesetzes nur diejenigen, aber alle diejenigen, welche die vorgeschriebenen Inhaltsmerkmale aufweisen.[21]) Es kommt also hier namentlich nicht darauf an, ob diese Inhaltsmerkmale dem juristischen oder dem im wirtschaftlichen Verkehr gebräuchlichen Begriff einer Urkunde dieser Art entsprechen oder nicht. Eine derartige Umschreibung muss vom steuertechnischen und steuerrechtlichen Standpunkte aus als die zweckmässigste betrachtet werden, weil sie von vornherein jeden Zweifel über das Vorhandensein einer Steuerpflicht ausschliesst.

Der Stempelgesetzgeber hat von dieser Art einer Bezeichnung der Urkunde in zwei Fällen Gebrauch gemacht: Bei der Abgabe auf inländischen Wertpapieren umschreibt er selbständig den Begriff der

[21]) Vergl. in diesem Sinne auch Art. 102 VV.

Genussaktien und Genusscheine einerseits und denjenigen der Gründeranteile anderseits. Zu der ersten Kategorie rechnet er alle Urkunden über Anteilsrechte am Gewinn oder am Liquidationsergebnis einer Aktiengesellschaft, zu der letztern Urkunden über Vorzugsrechte für den Bezug neuer Aktien (Art. 25 StG).

Hinsichtlich der Abgabe auf Quittungen für Versicherungsprämien sollen gemäss Art. 42 StG als Prämienquittungen gelten Quittungen über die Zahlung von Prämien, Beiträgen, Nachschüssen und Umlagen für Versicherungen.

In allen andern Fällen sieht der Stempelgesetzgeber von einer selbständigen Definition der Urkunde ab. Er begnügt sich damit, bei der Feststellung des Steuerobjektes einen gewissen Urkundentypus zu nennen, wie er im rechtlichen oder wirtschaftlichen Verkehr üblich ist.

Die einen dieser Urkunden verkörpern demnach bestimmte rechtliche Institute, welche von der positiven Gesetzgebung des Privatrechtes oder öffentlichen Rechtes genau umschrieben werden.

Hat der Steuergesetzgeber ein derartiges positivrechtliches Institut als Tatbestandsmerkmal des Steuerobjektes gewählt, so dient die in den einschlägigen zivilrechtlichen oder öffentlichrechtlichen Bestimmungen gegebene Umschreibung desselben auch steuerrechtlich als tatsächliches Charaktermerkmal, da sie für das Inland nicht nur die im wirtschaftlichen Verkehr übliche, sondern auch die von der Rechtsordnung anerkannte Begriffsumschreibung darstellt. Sowohl der Steuerpflichtige, als auch der Fiskus sind daher befugt, sie, mangels näherer Bezeichnung im Steuergesetz, als die vom Steuergesetzgeber gewollte anzusehen, und sie haben ein subjektives Recht darauf, dass sie und nur sie angewendet wird.[22])

[22]) Vergl. Blumenstein, Die Bedeutung zivilrechtlicher Begriffe für das moderne Steuerrecht, in der Berner Festgabe für Eugen Huber, S. 217.

Dies ist der Fall hinsichtlich der Anleihensobligationen, für welche ein Grundpfandrecht gemäss Art. 875 ZGB besteht, sowie der gemäss Art. 876 ZGB in Serien ausgegebenen Schuldbriefen und Gülten, wie sie Art. 10 StG bei der Abgabe auf inländischen Wertpapieren erwähnt. Das nämliche wird auch zutreffen bei Schuldbucheintragungen über Teilbeträge öffentlich aufgenommener Anleihen (Art. 10 lit. c StG), sobald die Schweiz einmal die Institution des Staatsschuldbuches eingeführt haben wird.[23])

Zur Kategorie der privatrechtlich definierten Urkunden gehören auch die Aktien und Stammkapitalanteile von Genossenschaften, welche durch Art. 17 StG der Abgabe auf inländischen Wertpapieren unterworfen werden. Für ihre Umschreibung ist ausschliesslich auf die Bestimmungen in Art. 612, 614 Ziff. 4, 680 Ziff. 5, 683 und 684 OR abzustellen.

In gleicher Weise ist bei der Abgabe auf Wechseln, wechselähnlichen Papieren und Checks der Begriff der Urkunde rein juristisch orientiert. Es gehören dazu Wechsel, wechselähnliche Papiere, sowie andere Anweisungen und Zahlungsversprechen an Ordre oder auf den Inhaber und ferner — unter bestimmten tatsächlichen Voraussetzungen — Checks und Sichtanweisungen (Art 37 StG). Alle diese Arten von Wertpapieren werden nach Inhalt und Form in Art. 466 ff., 720 ff., 830 ff., Art. 838 ff., Art. 843 ff. OR abschliessend geregelt.[24]) Nur wenn die in diesen Gesetzesbestimmungen vorgesehenen formellen und materiellen Merkmale erfüllt sind, darf demnach gemäss den frühern Ausführungen im Einzelfall eine steuerpflichtige Urkunde als vorhanden angenommen werden. Allerdings bestimmt Art. 64 VV, dass die Abgabepflicht auch dann bestehen soll, wenn die oben bezeichneten Urkunden in anderer als der üblichen Form, beispiels-

---

[23]) Vergl. Ott, Die Errichtung eines Staatsschuldbuches (schweiz. Finanzjahrbuch 1914, S. 51 ff.).

[24]) Vergl. Blumenstein, Kommentar S. 135 ff.

weise als Briefe, ausgefertigt werden und ebenso, wenn eine solche Urkunde nicht die sämtlichen wesentlichen Erfordernisse eines Wechsels, eines wechselähnlichen Papiers oder eines Checks enthält, aber unter der Vereinbarung ausgestellt wird, dass die fehlenden Erfordernisse nachträglich ergänzt werden dürfen. Diese Erläuterung entspricht der allgemeinen Vorschrift in Art. 102 VV, wonach für die Festsetzung der Abgabe der wahre Inhalt der Urkunden oder Geschäfte massgebend ist, weshalb von den Beteiligten gebrauchte, unrichtige Bezeichnungen oder Ausdrucksweisen nicht in Betracht fallen sollen. Angesichts des strikten Wortlautes in Art. 37 StG darf jedoch diese ausdehnende Interpretation des Urkundsbegriffs nur in soweit Platz greifen, als es sich nicht um Inhalts- oder Formmerkmale handelt, welche durch das Zivilrecht für die rechtliche Natur des betreffenden Papiers als essentiell erklärt werden (vergl. z. B. Art. 722, 825 und 830 OR)[25])

Bei der Abgabe auf Frachturkunden nennt Art. 48 StG als solche den Frachtbrief, und wenn derselbe nicht ausgestellt wird, an seiner Stelle den Transportschein. Diese Urkunden werden durch das Bundesgesetz vom 29. März 1893 über den Transport auf Eisenbahnen und Dampfschiffen Art. 6, sowie durch das Transportreglement nach Inhalt und Form umschrieben. Diese Umschreibung ist deshalb auch steuerrechtlich schlechtweg verbindlich.

Den Gegensatz zu diesen durch die Rechtsordnung umschriebenen Urkunden bilden diejenigen, deren Bezeichnung lediglich dem wirtschaftlichen Verkehr entnommen ist. Wenn auch selbstverständlich ihrem Inhalte ein bestimmtes Rechtsverhältnis zugrunde

---

[25]) Vergl. Blumenstein, Kommentar, S. 133 f. Das Bundesgericht hat denn auch eine Urkunde, die sich als Check bezeichnet, aber wegen eines fehlenden Erfordernisses nicht als Check im Sinne des Art. 830 OR gelten kann, von der Besteuerung als Check ausgenommen (vergl. Entscheid vom 5. Dezember 1919, Vierteljahrsschrift für schweiz. Abgaberecht, Bd. I Nr. 128).

liegt, so kann hier doch nicht gesagt werden, dass die Urkunde als solche einen juristisch umschriebenen Tatbestand verkörpert. Soweit daher der Steuergesetzgeber ihren Inhalt nicht selber definiert, ist derselbe auch steuertechnisch in dem im Wirtschaftsverkehr üblichen Sinn aufzufassen. Sache des Steuerrichters wird es sein, im Streitfall die verkehrsmässige Tragweite des Ausdruckes festzustellen.

In diese Kategorie gehören die in Art. 10 StG genannten Anleihensobligationen, Kassenobligationen, Rententitel, Kassen- und Depositenscheine. Art. 2 VV gibt eine nähere Umschreibung des Begriffes der Kassenobligationen, der Kassen- und Depositenscheine, während Art. 3 feststellt, unter welchen Voraussetzungen die gemäss Art. 876 ZGB in Serien ausgegebenen Schuldbriefe und Gülten für den Handelsverkehr geeignet sind. Diese Auslegung muss als verbindlich betrachtet werden, da sie nicht über den Rahmen der blossen Ausführungsvorschrift zum Gesetz hinausgeht, wie sie Art. 68 StG in die Kompetenz des Bundesrates stellt.

Besondere Schwierigkeiten bereitet die Feststellung des Urkundsbegriffes für die Abgabe auf ausländischen Wertpapieren (Art. 30—32 StG) und für die Abgabe auf Wertpapieren beim Umsatz (Art. 33—36 StG). In beiden Fällen nämlich spricht das Gesetz ohne nähere Angaben einfach von Wertpapieren. Wir stehen hier zweifellos vor einer unbeabsichtigten Lücke im Gesetz, welche auch aus dem übrigen Inhalte des letztern nicht befriedigend ausgefüllt werden kann. Art. 31 StG spricht freilich mit Bezug auf die Abgabe auf ausländischen Wertpapieren bei der Festsetzung des Abgabesatzes lediglich von Obligationen, Aktien, Kommanditanteilscheinen, Kuxen, Genusscheinen, Gründeranteilen und ähnlichen Kategorien von Wertpapieren, sowie von Prämienobligationen. Für die Abgabe auf Wertpapieren beim Umsatz dagegen fehlt auch ein solcher Anhaltspunkt. Man hat

deshalb den Wertpapierbegriff, wie er für die Abgabe auf inländischen Wertpapieren (Art. 10, 17, 25 StG) festgestellt wird, einfach per analogiam anwenden wollen.[26]) Näher läge nach dem bereits oben erwähnten allgemein steuerrechtlichen Grundsatz ein Abstellen auf die handelsrechtliche Begriffsumschreibung des Wertpapiers, da das letztere ein Institut des genannten Rechtsgebietes darstellt.[27]) Die Rechtssprechung hat, soviel mir bekannt ist, zu der Frage noch nicht abschliessend Stellung genommen.[28])

Jedenfalls ist eine derartige Unbestimmtheit in der Umschreibung des Steuerobjektes für ein modernes Steuergesetz ungewöhnlich und ruft einer baldigen Verbesserung auf dem Gesetzgebungswege selbst.[29])

Neben den Eigenschaften, welche einer Charakterisierung der zum Tatbestand des Steuerobjektes gehörenden Urkunde als solcher dienen, führt das Gesetz aber öfters noch weitere mit der Urkunde zusammenhängende Tatsachen und Verhältnisse an, welche entweder zur Begründung der Steuerpflicht

---

[26]) Vergl. Landmann, Kommentar, S. 252, 272.

[27]) Vergl. Blumenstein, Kommentar, S. 99 und 111.

[28]) Immerhin hat sie beispielsweise der Abgabe auf ausländischen Wertpapieren auch solche Titel unterstellt, welche ihrer Form nach nicht den Obligationen im Sinne des Art. 10 StG, sondern den wechselähnlichen Papieren zugezählt werden müssten. (vergl. Entscheide des eidgen. Finanzdepartements vom 19. August und 9. November 1920, Vierteljahrsschrift für schweiz. Abgaberecht, Bd. I, Nrn. 125 und 178).

[29]) Durch Heranziehung der Analogie zu den stempelpflichtig erklärten inländischen Wertpapieren werden nun durch Art. 6 des Couponssteuergesetzes die ausländischen Coupons umschrieben: „Coupons im Auslande ausgegebener und im Inlande umlaufender Wertpapiere der in Art. 3 bezeichneten Art, sowie anderer solcher Wertpapiere, welche im Ausland die gleiche wirtschaftliche Funktion erfüllen, sind Gegenstand der Abgabe, wenn das Wertpapier, von welchem sie abgetrennt sind, nach dem Inkrafttreten dieses Gesetzes im Inlande durch eine Emission verbreitet oder zur Kotierung an einer Börse zugelassen worden ist.“

vorhanden sein müssen oder aber umgekehrt die letztere ausschliessen (sog. Ausnahmen von der objektiven Steuerpflicht). Nach der erstgenannten Richtung hin ist zu verweisen auf Art. 10 lit. c StG, wonach in Serien ausgegebene Schuldbriefe und Gülten gemäss Art. 876 ZGB nur stempelpflichtig sein sollen, sofern die Titel für den Handelsverkehr geeignet sind. In gleicher Weise macht Art. 37 lit. b und c StG die Stempelpflicht bei Checks und Sichtanweisungen davon abhängig, dass sie entweder vor dem auf ihnen angegebenen Ausstellungstag in Umlauf gesetzt werden, oder dass sie länger als 20 Tage im Umlauf sind. Endlich ist in dieser Hinsicht auch noch auf die speziellen tatsächlichen Voraussetzungen zu verweisen, an welche die Abgabepflicht für ausländische Wertpapiere geknüpft ist (Art. 30 StG und Art. 6 Couponssteuergesetz).

Ausnahmen von der Stempelpflicht im objektiven Sinne werden einerseits vorgesehen mit Rücksicht auf besondere öffentlichrechtliche oder gemeinnützige Eigenschaften des die Urkunde ausgebenden Subjektes (vergl. Art. 11, 17, 38 lit. a und b StG), anderseits im Hinblick auf eine besondere Beschaffenheit des in der Urkunde verbrieften Rechtsverhältnisses oder auf besondere Umstände seines Zustandekommens (Art. 33, Abs. 3, 38 lit. c und d, 43 und 49 StG).

b. Noch grössere Schwierigkeiten, wie die Umschreibung des zum Steuerobjekt gehörenden Urkundenbegriffes bietet diejenige des massgebenden Verkehrsvorganges. Der Gesetzgeber hat nämlich von einer direkten Bezeichnung desselben in den meisten Fällen abgesehen.

Einzig für die Abgabe auf Wertpapieren beim Umsatz erfahren wir aus Art. 33 StG, dass Wertpapiere dann Gegenstand einer Abgabe sein sollen, wenn durch ein im Inland oder durch zwei Inländer im Ausland abgeschlossenes Rechtsgeschäft Eigentum daran gegen Entgelt übertragen wird, wobei auch die Fälligkeit

der Abgabe beim Abschluss des Rechtsgeschäftes eintreten soll. Es ist daraus mit Sicherheit zu entnehmen, dass der für die Begründung der Steuerpflicht kausale Verkehrsvorgang im Abschlusse des auf die Eigentumsübertragung gerichteten Rechtsgeschäftes beruht.[30]) Der Begriff des eigentumsübertragenden Rechtsgeschäftes beurteilt sich dabei mangels einer besondern Umschreibung im Stempelgesetz nach den einschlägigen Vorschriften des Zivilrechtes.

Hinsichtlich der Abgabe auf ausländischen Wertpapieren sodann bestimmt Art. 38 StG, dass Gegenstand der Abgabe ausländische Wertpapiere sind, welche auf dem Wege der Emission oder der Einführung an einer inländischen Börse in den inländischen Verkehr gesetzt werden. Hier handelt es sich also nicht um den Abschluss eines Rechtsgeschäftes, sondern um einen technischen Vorgang des Bankverkehrs. Sein Wesen kann somit nicht auf Grund der Privatrechtsordnung, sondern lediglich an Hand der im Bank- und Börsenverkehr bestehenden Usancen festgestellt werden. Art. 44 und 45 VV versuchen eine authentische Interpretation der Begriffe Emission und Einführung an einer inländischen Börse. Sie muss mit Rücksicht auf die dem Bundesrat gemäss Art. 68 StG zustehende Kompetenz zum Erlass von Ausführungsvorschriften als schlechtweg verbindlich betrachtet werden.

Bei einer zweiten Gruppe von Abgaben findet sich

---

[30]) Als Rechtsgeschäft im Sinne des Gesetzes kann nur eine privatrechtlich relevante Willensäusserung von Personen betrachtet werden. Rechtswirkungen, welche sich unmittelbar auf Gesetz oder auf Urteil stützen, fallen nicht in Betracht, auch wenn sie eine Übertragung von Eigentum zur Folge haben. Infolgedessen scheidet hier von vornherein der Eigentumserwerb durch Zwangsversteigerung oder freihändigen Verkauf nach Schuldbetreibungsrecht aus, da sie nach richtiger Ansicht keine rechtsgeschäftliche Eigentumsübertragung, sondern eine solche des öffentlichen Rechtes darstellen. Blumenstein, Kommentar S. 112, anderer Ansicht Landmann, Kommentar, S. 274 f.

der steuerrechtlich massgebende Verkehrsvorgang zwar nicht ausdrücklich im Gesetze erwähnt, er lässt sich jedoch indirekt aus den gesetzlichen Vorschriften über die Fälligkeit der Stempelabgabe folgern. Es entspricht dies der Natur der Verkehrssteuer, bei welcher — im Gegensatz zu den sog. direkten Steuern auf der Person, dem Vermögen und dem Erwerb — die Fälligkeit der Steuerschuld mit der Entstehung der abstrakten Steuerpflicht eintritt (sog. unmittelbar zu erhebende Steuer).[31])

Hierher gehören vor allem die Abgaben auf inländischen Wertpapieren. Der Gesetzgeber sieht dabei zwei verschiedene Fälligkeitstermine vor. Bei den Abgaben auf Obligationen im Sinne des Art. 10 StG ist der Steuerbetrag zu entrichten, bevor die Titel oder Interimsscheine den ersten Erwerbern ausgeliefert oder zur Verfügung gestellt werden (Art. 16 Abs. 2 StG). Ob es sich dabei um die Aushändigung oder Zuverfügungstellung einer neu emittierten Urkunde oder um eine solche der alten Urkunde handelt, auf welcher nach erfolgter Kündigung oder Fälligkeit des Darlehensbetrages der Erneuerungsvermerk angebracht wurde, ist gemäss Art. 15 StG irrelevant. Massgebender Verkehrsvorgang ist stets diejenige Handlung, welche die Entstehung des Schuldverhältnisses äusserlich dokumentiert. [32]) In analoger Weise umschreibt Art. 18 Abs. 2 StG den Zeitpunkt des Verfalls für die Abgabe auf Stammkapitalanteilen.[33]) Für

---

[31]) Vergl. Otto Mayer, Deutsches Verwaltungsrecht 2. Aufl. Bd. II, S. 333.

[32]) Vergl. Blumenstein, Kommentar, S. 58. Was den Begriff der Zurverfügungstellung anbelangt, so ist Im Hof (Kommentar, S. 193) beizupflichten, wenn er annimmt, dass die letztere im Sinne des Gesetzes nur insofern stattfinde, als der Aussteller den Titel aus irgend einem Grunde in seinem Besitz behält, wie z. B. in den Fällen der Art. 719 und 924 ZGB. Die im Kommentar Blumenstein, S. 58 gegebene Begriffsumschreibung ist also zu weit.

[33]) Aus Zweckmässigkeitsgründen hat jedoch Art. 42 VV die Entrichtung der Abgabe nach einem jährlichen Abrech-

die erstmalige Abgabe auf Aktien, Genusscheinen und Gründeranteilen dagegen wird durch Art. 18 Abs. 1 StG die Fälligkeit auf denjenigen Zeitpunkt festgesetzt, in welchem die Gründung der Gesellschaft oder die Kapitalerhöhung im Handelsregister eingetragen wird.[34])

Für die Abgabe auf Prämienquittungen fixiert Art. 46 StG die Fälligkeit auf den Zeitpunkt der Prämienzahlung, mit der Präzisierung, dass, wenn die letztere in kürzeren als vierteljährlichen Zeiträumen erfolgt, die Abgabe mit dem letzten im Kalendervierteljahr fälligen Betrag zu entrichten ist.

Bei der Couponsteuer wird die Fälligkeit der Abgabe grundsätzlich auf den Moment der Fälligkeit des Coupons oder der ihm gleichgestellten Urkunde zurückbezogen. Da aber im weitern vorgeschrieben wird, dass die Abgabeentrichtung durch den Couponschuldner erfolgen soll, der den Betrag, mit welchem er den Coupon einlöst um den Betrag der Abgabe zu kürzen hat, so ist hier praktischer Weise sowohl für die Entstehung der Steuerpflicht als auch für die Fälligkeit der Abgabe der Vorgang der Couponzahlung ausschlaggebend (vergl. Art. 10 und 11 des Bundesgesetzes vom 25. Juni 1921).

Überhaupt keine Anhaltspunkte für die Feststellung des zum Steuerobjekt gehörenden Verkehrsvorganges liefert das Stempelgesetz hinsichtlich der Abgabe auf Wechseln, wechselähnlichen Papieren und Checks, sowie derjenigen auf Frachturkunden. Hier ist man somit darauf angewiesen, den Verkehrsvorgang

---

nungsverfahren vorgesehen. Geändert wird durch diese blosse Verwaltungsverfügung an der gesetzlichen Umschreibung des für die Begründung der Abgabepflicht massgebenden Verkehrsvorganges nichts. (Vergl. Blumenstein, Kommentar, S. 72, Landmann, Kommentar, S. 207).

[34]) Der Umstand, dass Art. 37 und 38 VV für die Leistung der Abgabezahlung besondere Zeitbestimmungen festsetzt, ist weder für die Fälligkeit der Abgabe, noch auch namentlich für die Bestimmung des zum Steuerobjekt gehörenden Verkehrsvorganges relevant.

einerseits aus der Natur der massgebenden Urkunde, anderseits aus derjenigen des Abgabepflichtigen zu ermitteln.

Für die Abgabe auf Wechseln, wechselähnlichen Papieren und Checks weist das Wesen der Urkunde darauf hin, dass grundsätzlich die Begebung der letztern den für die Begründung der Steuerpflicht kausalen Verkehrsvorgang darstellen muss. Durch ihn erst wird ein Forderungsrecht aus dem Papier begründet. Da jedoch nach Art. 27 StG nicht nur die im Inland ausgestellten, sondern auch die hier zahlbaren Wechsel, wechselähnlichen Papiere und Checks der Abgabe unterworfen sind, dieselbe also auch zur Erhebung gelangen kann bei im Ausland ausgestellten Wechseln, wechselähnlichen Papieren und Checks, so entzieht sich der Verkehrsvorgang der Begebung des ausgestellten Papieres der inländischen Gebietshoheit. Infolgedessen muss hier auf die erste Begebungshandlung seitens des ersten inländischen Titelinhabers abgestellt werden. Demgemäss erklärt denn auch Art. 41 lit. b StG als steuerpflichtig den ersten inländischen Inhaber des im Auslande ausgestellten, im Inlande zahlbaren Papiers. In Zusammenfassung der beiden Fälle ordnet Art. 73 VV an, dass die Abgabe zu entrichten sei, bevor eine im Inland ausgestellte Urkunde vom Aussteller, eine im Ausland ausgestellte Urkunde vom ersten inländischen Inhaber aus den Händen gegeben wird. Immerhin wird jedoch beiden gestattet, den Wechsel zur Annahme vorzuweisen oder zu diesem Zwecke zu versenden, ohne ihn schon in diesem Zeitpunkt stempeln zu müssen.

In analoger Weise wird man nicht fehlgehen, wenn man bei der Abgabe auf Frachturkunden die Aushändigung der letztern an den Versender oder seinen Vertreter für die Entstehung der Abgabepflicht als massgebend betrachtet.

2. Das subjektive Moment des Steuerrechtsverhältnisses.

Die rechtliche Stellung der am Steuerrechtsverhältnis beteiligten Subjekte gibt zu Erörterungen nicht Anlass, soweit die aktive Seite in Frage steht: Die Steuerhoheit besitzt bei der eidgenössischen Stempelabgabe ausschliesslich der Bund. Die Kantone sind gemäss Art. 41bis BV und Art. 3 StG lediglich am Abgabeertrag beteiligt.

Weniger einfach gestalten sich die Rechtsbeziehungen der am steuerpflichtigen Verkehrsvorgang beteiligten Personen. Festgestellt werden muss vorerst die passive Seite des Steuerrechtsverhältnisses durch Umschreibung der Person des Steuerschuldners. Persönliche Eigenschaften der am steuerpflichtigen Verkehrsvorgang Beteiligten sind aber unter Umständen auch für die Präzisierung des erstern massgebend, und sie können endlich einen Einfluss auf die Höhe des Abgabesatzes ausüben.

a) Die Begründung der Steuerpflicht einer Person gegenüber einem bestimmten Staat setzt ihre Unterwerfung unter dessen Gebietshoheit voraus. Eine derartige Unterwerfung verlangt ein tatsächliches und rechtliches Gewaltsverhältnis des Gemeinwesens gegenüber dem in Betracht fallenden Rechtssubjekt. Dasselbe wird begründet durch die Möglichkeit einer Einwirkung des Gemeinwesens entweder auf die Person jenes Subjektes (sog. persönliche Zugehörigkeit) oder auf seine wirtschaftlichen Verhältnisse (sog. wirtschaftliche Zugehörigkeit).

Bei den Verkehrssteuern spielen beide Arten der steuerrechtlichen Zugehörigkeit eine Rolle. Nicht nur besitzt hier der Gesetzgeber die Möglichkeit, sämtliche im Inland wohnende Personen, welche an dem Verkehrsvorgange beteiligt sind, als steuerpflichtig zu erklären. Mit dem Verkehrsvorgang können auch wirtschaftliche Interessen solcher Personen verknüpft sein, die im Auslande

wohnen, und dies ermöglicht dem Steuergesetzgeber unter Umständen, sie — wenigstens indirekt — der Steuerpflicht zu unterwerfen. Da im fernern an den in Betracht fallenden Verkehrsvorgängen regelmässig eine Mehrheit von Personen beteiligt ist, so hatte der Stempelgesetzgeber für die Bestimmung des Steuerpflichtigen die Möglichkeit einer gewissen Auswahl.

Bei Vornahme derselben ging er im allgemeinen von zwei Hauptgesichtspunkten aus: Einerseits musste er dafür Sorge tragen, dass der bezeichnete Steuerpflichtige im Inland belangbar ist. Anderseits bemühte er sich, zum Zwecke einer Vereinfachung der Steuererhebung, für eine grössere Anzahl von Steuerfällen, welche einen wirtschaftlichen Zusammenhang untereinander aufweisen, das nämliche Subjekt als Steuerpflichtigen zu bezeichnen (sog. Konzentration des Steuersubjektes).

Mit Rücksicht auf die Belangbarkeit im Inland werden regelmässig nur solche Verkehrsvorgänge der Abgabe unterworfen, welche sich im Inlande abspielen (vergl. Art. 10, 17, 30, 33, 37, 42 und 48 StG, sowie Art. 3 und 6 des Couponsteuergesetzes). Überdies aber wird als eigentlicher Steuerschuldner regelmässig ein solcher Beteiligter bezeichnet, der seinen Wohnsitz im Inland hat. Wo sich diese Folge nicht von selbst aus der Natur des abgabepflichtigen Verkehrsvorganges ergibt, wird durch das Mittel der sog. Steuersubstitution ein im Inland belangbarer Steuerschuldner geschaffen (vergl. unten S. 40a). Einzig bei der Abgabe auf ausländischen Wertpapieren hat der Gesetzgeber diese Vorsichtsmassnahme unterlassen (vergl. Art. 32 StG). Dies beeinträchtigt denn auch die praktische Einbringlichkeit der Abgabe, und man hat sich im Couponsteuergesetz bemüht, diesen Fehler zu vermeiden (vergl. Art. 11 Abs. 2 leg. cit.).

Die Konzentration des Steuersubjektes ist in denjenigen Fällen möglich, in welchen ein und dasselbe Rechtssubjekt an einer Mehrheit steuerpflichtiger Verkehrsvorgänge beteiligt ist. Dies trifft zu bei der Emission

inländischer oder ausländischer Wertpapiere, bei der Auszahlung von Coupons, der Ausstellung von Quittungen für Versicherungsprämien und von Frachturkunden. Infolgedessen wird denn auch bei der Abgabe auf inländischen Wertpapieren der Emittent (Art. 16, 24 und 29 StG), bei derjenigen auf Coupons der Couponschuldner (Art. 11 Couponsteuergesetz), bei der Abgabe auf Prämienquittungen der Versicherer (Art. 47 StG) und bei derjenigen auf Frachturkunden der Frachtführer (Art. 51 StG) als Abgabepflichtiger bezeichnet.

Aus wirtschaftspolitischen Gründen gestattet jedoch der Gesetzgeber in allen diesen Fällen die Überwälzung der Steuerlast auf denjenigen am Verkehrsvorgang Mitbeteiligten, für den der ökonomische Effekt des besteuerten Verkehrsvorgangs zur Entstehung gelangt: Bei der Abgabe auf inländischen Wertpapieren auf den Titeleigentümer (Art. 16, 24, 29 StG), beim Couponstempel auf den Coupongläubiger (Art. 11 Couponsteuergesetz), bei der Abgabe auf Prämienquittungen auf den Versicherungsnehmer (Art. 47 StG) und bei den Frachturkundenstempeln auf den Versender, bezw. bei Sendungen aus dem Ausland, auf den Empfänger (Art. 51 StG). Die steuerrechtliche Form dieser Überwälzung bildet der sog. externe Steuerregress.[35]) Derselbe verleiht dem Steuerzahler kraft öffentlichen Rechtes einen Anspruch darauf, vom Regresspflichtigen den bezahlten Abgabebetrag zurückzufordern. Sache des Steuergesetzgebers ist es dabei, den Rückgriffsberechtigten durch entsprechende öffentlichrechtliche Massnahmen und Einrichtungen instand zu setzen, seinen Rückforderungsanspruch möglichst sicher und einfach zu realisieren. Ein wirksames Mittel zu diesem Zweck bildet beim Couponstempel die Bestimmung, dass der Couponschuldner den Betrag, mit welchem er den Coupon einlöst, um den Betrag der Abgabe zu kürzen hat (Couponsteuer-

[35]) Vergl. Blumenstein, Die Bedeutung zivilrechtlicher Begriffe für das moderne Steuerrecht, in der Berner Festschrift für Huber S. 248 ff, Derselbe, Kommentar S. 62 ff.

gesetz Art. 11). Die Tatsache, dass der Gesetzgeber diesen Abzug als obligatorisch und alle nach Inkrafttreten des Gesetzes getroffenen Vereinbarungen, die der Verpflichtung zum Abzug widersprechen, als nichtig erklärt, ist nur in soweit von öffentlichrechtlicher Bedeutung, als die vertragliche Wegbedingung des Rückgriffes in Art. 14 des Couponsteuergesetzes unter Strafe gestellt wird.[36]) Überdies kann sich der Couponschuldner auch im Zivilprozess über den Inhalt des Darlehensvertrages auf diese Nichtigkeit berufen. Bei der Abgabe auf vor dem Inkrafttreten des Stempelgesetzes ausgegebenen Aktien oder Stammkapitalanteilen, für welche gemäss Art. 24 Abs. 3 StG der Abgabeschuldner den Abgabebetrag bei der Einlösung der nächstfälligen Coupons abziehen kann, wird ein Obligatorium des Abzuges nicht vorgesehen.

Für diejenigen Fälle, in denen sich der regressberechtigte Abgabepflichtige nicht durch Zurückbehaltung ihm geschuldeter Beträge am Regresspflichtigen schadlos halten kann, wäre das wirksamste Schutzmittel die Ermöglichung einer Feststellung des Rückgriffsanspruches auf dem Verwaltungsprozessweg. Sie wird jedoch lediglich im Couponsteuergesetz, Art. 2 Abs. 2, vorgesehen, welcher bestimmt, dass Anstände hinsichtlich des Abzuges des Abgabebetrages durch den Couponschuldner die eidgenössische Steuerverwaltung unter Vorbehalt der Beschwerde gemäss Art. 8 StG entscheidet. Ist dieser Entscheid rechtskräftig geworden, so dient er dem Abgabeschuldner als definitiver Rechtsöffnungstitel gemäss Art. 80 SchKG zur Vollstreckung seines Regressanspruches. In allen andern Fällen dagegen bleibt jenem zur Erreichung dieses Zieles lediglich die Durchführung eines Zivilprozesses übrig.[37])

---

[36]) Art. 14 Couponssteuergesetz bestimmt: „Wer entgegen den Bestimmungen des Art. 11, Abs. 1 und 3, die Einlösung von Coupons inländischer Wertpapiere oder die Gutschrift von mit der Abgabe belasteten Zinsen, ohne Abzug oder Belastung des Abgabebetrages, verspricht, unterliegt einer Geldstrafe von zehntausend Franken für jeden Fall."

[37]) Vergl. Blumenstein, Kommentar, S. 63.

Dient bereits die Konzentration des Steuersubjektes zur Sicherung der fiskalischen Ansprüche, so ist der Gesetzgeber in dieser Hinsicht noch einen Schritt weiter gegangen durch Einführung der Steuersolidarität. Dieselbe kommt lediglich als sog. Zahlungssolidarität, nicht aber als sog. Verfahrenssolidarität vor.[38]) Ihr Wesen beruht darin, dass das Gesetz für die Zahlung des nämlichen Abgabebetrages mehrere Personen als haftbar erklärt. Sie liegt in der Natur der Sache für diejenigen Fälle, in denen mehrere Steuerpflichtige nebeneinander bestehen, sowie beim Vorhandensein eines Steuersubstituten neben den Steuerpflichtigen. Dies trifft für die Abgabe auf Wertpapieren beim Umsatz zu (Art. 36, Abs. 2 StG).[39])

Bei der Abgabe auf inländischen Obligationen dagegen sieht Art. 16 Abs. 1 StG neben derjenigen des Emittenten auch die solidarische Haftbarkeit der bei der Titelausgabe mitwirkenden Banken für den Abgabebetrag vor. Da jedoch die letztern nicht Steuersubjekt und deshalb weder am Veranlagungsverfahren noch auch an einem eventuellen Strafverfahren beteiligt sind, so ist es dem Bunde nicht möglich, ihnen gegenüber für seinen Anspruch einen vollstreckbaren verwaltungsrechtlichen Entscheid zu erhalten. Im Zivilprozessweg kann er den Anspruch als einen öffentlichrechtlichen nicht verfolgen, so dass ein Rechtsöffnungstitel gemäss Art. 80 SchKG für den Fiskus schlechtweg nicht zu beschaffen ist.[40]) Diese Solidarität muss daher nicht nur steuerrechtlich als ungewöhnlich, sondern auch fiskalisch als wirkungslos betrachtet werden.

---

[38]) Vergl. Blumenstein, in der Berner Festschrift für Huber, S. 241 ff.

[39]) Vergl. Blumenstein, Kommentar, S. 124 f.

[40]) Vergl. Blumenstein, Kommentar, S. 56 ff. Die entgegengesetzte Ansicht von Im Hof, Kommentar, S. 159 und 195 ist weder verwaltungsrechtlich noch betreibungsrechtlich haltbar.

Ein weiteres Institut zur Sicherung der fiskalischen Ansprüche stellt die mehrmals erwähnte Steuersubstitution dar. Dieselbe wird für die Abgabe auf Wertpapieren beim Umsatz in dem Sinne vorgesehen, dass an Stelle der am abgabepflichtigen Rechtsgeschäft direkt beteiligten Vertragsparteien ein allfällig mitwirkender gewerbsmässiger Vermittler zur Steuerzahlung, unter Vorbehalt des vollständigen Regressanspruches, verpflichtet wird (Art. 36 StG).[41]) Er erfüllt sowohl im Veranlagungsverfahren als auch hinsichtlich der Abgabeentrichtung und der Strafsteuerhaftung durchaus die Funktionen eines eigentlichen Steuerpflichtigen, soll jedoch den wirtschaftlichen Effekt der Steuer nicht an sich selbst zu tragen haben.

Die Bedeutung einer Steuersubstitution kommt auch der Vorschrift in Art. 43, Abs. 3 StG zu, wonach, wenn die Stempelung eines Wechsels von dem nach Gesetz hiezu Verpflichteten unterlassen wurde, der inländische Akzeptant und jeder fernere inländische Inhaber verpflichtet ist, sie nachzuholen. In analoger Weise verhält Art. 47, Abs. 2 StG mit Bezug auf den Prämienquittungsstempel, für den Fall, dass der Versicherer im Inland keinen zur Entgegennahme der Prämienzahlung bevollmächtigten Vertreter besitzt, den Versicherungsnehmer zur Abgabezahlung.

Der funktionelle Unterschied der Steuersubstitution gegenüber der die gleichen fiskalischen Ziele verfolgenden Zahlungssolidarität im weitern Sinne des Wortes, wie sie Art. 16 StG für die an der Emission mitwirkenden Banken vorsieht, liegt darin, dass sich die Substitution nicht wie diese bloss auf die Steuerzahlung, sondern auch auf das Veranlagungsverfahren bezieht. Der Substitut tritt in allen Teilen — formell und materiell — an die Stelle des eigentlichen Steuerpflichtigen.

---

[41]) Vergl. Blumenstein, Kommentar, S. 122 ff, Derselbe in der Festschrift für Eugen Huber S. 252 ff.

b) Für die Präzisierung des steuerpflichtigen Verkehrsvorganges ist die Person der am letztern Beteiligten insofern massgebend, als sie unter Umständen auch eine Rolle für die Unterwerfung oder Nichtunterwerfung des Verkehrsvorganges unter die Abgabepflicht spielt. Dies ist vor allem der Fall hinsichtlich der Abgabe auf Wertpapieren beim Umsatz. Ein abgabepflichtiges Übertragungsgeschäft im Sinne des Art. 33 StG liegt hier nur vor, wenn entweder eine der Vertragsparteien oder ein mitwirkender Vermittler gewerbsmässig den An- und Verkauf von Wertpapieren auf eigene oder fremde Rechnung betreibt. Fehlt diese persönliche Eigenschaft bei sämtlichen Mitwirkenden, so zessiert auch die Steuerpflicht. Wird das Geschäft im Auslande abgeschlossen, so müssen überdies die Vertragsparteien Inländer sein, d. h. im Inland Wohnsitz oder dauernden Aufenthalt haben oder hier im Handelsregister eingetragen sein.[42]) In gleicher Weise wird die Abgabe auf Quittungen für Versicherungsprämien nur dann erhoben, wenn die letztern ein Entgelt für Versicherungen mit solchen Personen sind, welche im Inland ihren Wohnsitz oder dauernden Aufenthalt haben, oder sofern die Versicherung im Inland befindliche Gegenstände betrifft. (Art. 42 StG).

Unter dem nämlichen Gesichtspunkte sind auch die Ausnahmen von der subjektiven Steuerpflicht zu betrachten. Sie bestehen darin, dass Urkunden, welche von bestimmten Rechtssubjekten ausgehen, der Abgabepflicht entzogen werden, trotzdem sie mit einem steuerpflichtigen Verkehrsvorgang in Verbindung stehen (vergl. Art. 11, 17, 38 lit. a—c, 43, lit. b StG, Art. 4 Couponsteuergesetz). Der Gesetzgeber verfolgt damit einen doppelten Zweck: Einerseits will er jene Rechtssubjekte aus staatsrechtlichen oder sozialpolitischen Gründen von der Steuerzahlung befreien, anderseits soll aber in gewissen Fällen

---

[42]) Vergl. Blumenstein, Kommentar, S. 112 ff.

durch diese Massnahme ihre Kreditfähigkeit günstig beeinflusst werden.

c) In letzter Linie können auch bei der Bestimmung des Abgabesatzes Eigenschaften der am Verkehrsvorgang beteiligten Subjekte mitsprechen. So wird der erstere beispielsweise bei der Abgabe auf inländischen Obligationen erhöht, sofern dieselben von Beteiligungs- und Finanzierungsunternehmungen (Trustgesellschaften) ausgegeben werden, deren Obligationenumlauf das dreifache des einbezahlten Kapitals übersteigt. Umgekehrt wird der Satz erniedrigt für gewisse Obligationenarten, die durch Kantonalbanken oder Bodenkreditanstalten ausgegeben werden (Art. 13 StG).

3. Das konstitutive Moment.

Eine gewisse Bedeutung für die rechtliche Natur der Stempelabgabe kommt auch dem konstitutiven Moment des Steuerrechtsverhältnisses, nämlich jenen Elementen des letztern zu, welche für die Entstehung, Erhaltung und Beendigung des Steueranspruches im konkreten Falle ausschlaggebend sind.

Von besonderem Interesse ist hiebei die vom Gesetzgeber gewählte Art und Weise der Steuersicherung. Dieselbe wird einmal bewirkt durch bestimmte Kontrollmassnahmen, welche seitens der Steuerbezugsbehörden zu treffen sind (Art. 7 Abs. 2 StG), sowie durch die Anzeigepflicht gewisser ausserhalb der Steuerverwaltung stehender Beamter und Funktionäre (Art. 6 und 58 StG). Das wirksamste Sicherungsmittel aber bildet die Aufstellung von Strafbestimmungen, welche sich gegen die Beeinträchtigung der Steuer richten (sogen. Steuerstrafrecht).

Die Vorschriften des Steuerstrafrechtes machen sich ihrer Tendenz gemäss nach zwei verschiedenen Richtungen hin geltend. Einerseits sollen sie die Sicherheit und den ordnungsmässigen Gang der Steuerveranlagung schützen, indem sie den Verstoss gegen gesetzlich auf-

gestellte Kontrollvorschriften und den Ungehorsam gegen behördliche Anordnungen unter Strafe stellen (Art. 53 und 54 StG). Anderseits aber stempeln sie die Steuerhinterziehung zum Fiskaldelikt (Art. 52 StG, Art. 12 Couponsteuergesetz). Das Gesetz schreibt vor, unter welchen Voraussetzungen der Steuerpflichtige die Abgabe zu bezahlen hat und deutet damit ausdrücklich oder indirekt an, in welchem Zeitpunkt die Entrichtung erfolgen soll. Kommt der Steuerpflichtige dieser Obliegenheit nicht oder nur teilweise nach, so unterliegt er einer Geldstrafe im fünffachen Betrag der hinterzogenen Steuer. Unabhängig hievon bleibt allerdings gemäss Art. 61 StG der Anspruch des Staates auf die hinterzogene Abgabesumme bestehen, und die Hinterzieher sind für ihre Entrichtung solidarisch haftbar. Trotzdem muss ein innerer rechtlicher Zusammenhang zwischen Stempelbusse und Stempelanspruch angenommen werden. Er zeigt sich namentlich verfahrensmässig darin, dass die Feststellung der Hinterziehungsstrafe ohne weiteres auch diejenige der geschuldeten Abgabe in sich schliesst.

Da das Fiskaldelikt der Steuerhinterziehung gemäss Art. 52 StG ein besonderes subjektives Verschulden nicht voraussetzt,[43]) so ist sein Tatbestand mit jeder Weigerung des Abgabepflichtigen, den durch die Steuerverwaltung festgesetzten Abgabebetrag zu entrichten, er-

---

[43]) Vergl. Blumenstein, Kommentar, S. 204 ff. Eine gewisse Einschränkung der Straffälligkeit mangels eines subjektiven Verschuldens statuiert Art. 126 VV, welcher bestimmt, dass die vorgesehene Strafe, sofern die Uebertretung nicht vorsätzlich erfolgte, und ein allfällig verkürzter Abgabebetrag nebst Verzugszinsen nachgezahlt ist, nicht verhängt werde, wenn ein Verstoss gegen die Vorschriften des Gesetzes oder der VV im Verfahren zur Festsetzung des Abgabebetrages entdeckt wird, oder wenn der Fehlbare, ehe eine Anzeige gegen ihn bei der eidgen. Steuerverwaltung eingegangen ist, oder diese von sich aus eine Untersuchung eingeleitet hat, spätestens aber 6 Wochen nach der Übertretung, der eidgen. Steuerverwaltung davon Anzeige macht.

füllt. Der Fiskalstrafrichter ist demnach unter Umständen dazu berufen, rein rechtliche oder auf die tatsächlichen Verhältnisse gegründete Differenzen über das Bestehen der Steuerpflicht durch sein Strafurteil zu entscheiden. Vom Standpunkt der modernen Verwaltungsrechtspflege aus betrachtet bildet der Steuerstrafprozess gegenwärtig sogar den einzigen objektiven Rechtsschutz, welcher dem Steuerpflichtigen zur Verfügung steht. Freilich sieht Art. 8 StG vor, dass gegen Entscheidungen der eidgenössischen Stempelverwaltung in Bezug auf die Verpflichtung zur Entrichtung der Stempelabgaben Beschwerde an das eidgen. Finanzdepartement und gegen Entscheidungen des letztern an das eidgenössische Verwaltungsgericht gegeben sei. Da jedoch Art 114bis BV, welcher die Schaffung des Verwaltungsgerichtes verlangt, bis heute nicht ausgeführt ist, und seine Verwirklichung auch für eine weitere Zukunft nicht zu erwarten steht, so soll vorläufig an Stelle des Verwaltungsgerichtes der Bundesrat in letzter Instanz entscheiden. Auf dem Beschwerdewege kann daher der Abgabepflichtige auf ein nach moderner Auffassung unabhängiges Verwaltungsgerichtsurteil nicht rechnen, da der Bundesrat selbst oberstes Fiskalorgan und überdies faktisch gezwungen ist, sein Urteil auf Grund eines ihm durch das Finanzdepartement — also der beschwerdebeklagten Behörde — vorgelegten Entwurfes zu fällen.

Diese Tatsache verleiht der Stempelabgabe gegenüber andern Steuerarten einen besondern Charakter. Der Abgabepflichtige ist entweder auf eine Unterwerfung unter den Willen der Verwaltungsbehörde angewiesen, oder er sieht sich in den Anklagezustand versetzt. Der modernen steuerrechtlichen Auffassung der Abgabe als Schuldverhältnisses des öffentlichen Rechts entspricht diese Situation nicht, sondern sie macht die Stempelabgabe zu einer nach ausschliesslich fiskalischen Tendenzen orientierten Institution. Dieser Eindruck wird noch dadurch verschärft, dass der Stempelgesetzgeber hinsichtlich des administrativen Strafverfahrens, der Strafmilderung

und der Vollstreckung der Strafe die Bestimmungen des durchaus veralteten Bundesgesetzes vom 30. Juni 1849 betreffend das Verfahren bei Übertretungen fiskalischer und polizeilicher Bundesgesetze als anwendbar erklärt (Art. 62 StG) und, getreu dem Vorbild dieses Erlasses, dem Anzeiger des Stempeldelikts einen Denunziantenlohn von einem Drittel der bezogenen Geldstrafe zuspricht (Art. 58 StG).

Zuzugeben ist, dass die Stempelabgabe ihrer innern Struktur nach möglichst scharfer Repressionen der Steuerhinterziehung als Sicherungsmittel bedarf. Durch dieselben soll gleichsam ein psychischer Zwang auf den Steuerpflichtigen ausgeübt werden, da der Fiskus hier mehr als bei andern Steuerarten auf seine Steuerehrlichkeit angewiesen ist. Muss doch bei der Stempelabgabe das Hauptgewicht auf die Selbstveranlagung gelegt werden.

Die letztere geht unter zwei verschiedenen Formen vor sich: Entweder besteht sie, wie bei der Abgabe auf inländischen Obligationen und bei derjenigen auf Wechseln, wechselähnlichen Papieren und Checks, in der Stempelung der Urkunde durch den Abgabepflichtigen (Vergl. Art. 12 bis 19 und 75, 76 VV). In allen andern Fällen wird ihre Grundlage durch die vom Abgabepflichtigen der eidgenössischen Steuerverwaltung zu machenden Angaben gebildet (vergl. Art. 28—30, 37, 38, 42, 51, 52—63, 88—94 VV). Wenn dabei selbstverständlich auch eine gewisse Nachkontrollierung seitens der Fiskalbehörden möglich ist, so setzt die ordnungsgemässe Abgabenentrichtung doch ein gewisses Vertrauensverhältnis zwischen ihnen und dem Steuerpflichtigen voraus. Nicht zum wenigsten mit Rücksicht hierauf hat es sich denn auch der Stempelgesetzgeber angelegen sein lassen, durch das früher erwähnte Mittel einer Konzentration des Steuersubjektes nicht nur den Kreis der eigentlichen Steuerpflichtigen zu verringern, sondern als solche Rechtssubjekte zu wählen, bei denen infolge ihrer Eintragung im Handelsregister

und der daraus resultierenden Pflicht zur kaufmännischen Buchführung eine gewisse Diligenz in der Abwicklung ihrer geschäftlichen Transaktionen und namentlich in der Aufzeichnung und Registrierung derselben gefordert werden darf. Ihnen ist deshalb auch eine genaue Auskunftserteilung gegenüber den Fiskalbehörden zuzumuten, und es muss ein Mangel derselben möglichst streng geahndet werden.

Eine Milderung dieser hochgespannten Ansprüche besteht in der gesetzlichen Befristung der Stempelabgabepflicht, wie sie Art. 9 StG unter der Bezeichnung als Verjährung der Abgaben vorsieht. Das Gesetz erklärt die letztern binnen 5 Jahren von den für die einzelnen Abgabearten besonders geordneten Anfangsmomenten hinweggerechnet als verjährt. Da irgend welche Gründe des Ruhens oder der Unterbrechung der Frist nicht vorgesehen werden, gehört der Nichtablauf der Frist zu den konstitutiven Merkmalen des Steuerrechtsverhältnisses in dem Sinne, dass mit dem Ablauf der Frist das Steuerrechtsverhältnis zu existieren aufhört.[44])

Keine Rolle spielt allerdings die gesetzliche Befristung des Abgabeverhältnisses im Steuerstrafprozess gemäss Art. 62 StG. Hier sind vielmehr einzig die Verfolgungsverjährung und die Strafverjährung massgebend, wie sie in Art. 59 und 60 StG vorgesehen werden. Trotzdem für beide kürzere Fristen gelten als für die Abgabeverjährung, ist es, mit Rücksicht auf die in Art. 59 Abs. 3 und 60 Abs. 2 StG — im Gegensatz zu der Abgabeverjährung des Art. 9 StG — vorgesehenen Unterbrechungsgründe, sehr wohl möglich, dass zur Zeit der Strafverfolgung oder Strafvollstreckung zwar die Abgabeverjährung, nicht aber die Verfolgungsverjährung oder die Strafverjährung eingetreten sind. In einem derartigen Fall kann vom Steuerpflichtigen einzig der Strafbetrag,

---

[44]) Vergl. Blumenstein, Kommentar, S. 32 ff und Otto Mayer, Deutsches Verwaltungsrecht, 2. Aufl. Bd. I, S. 345.

nicht aber nach Massgabe des Art. 61 StG auch noch die hinterzogene Abgabesumme gefordert werden.[45])

C. Ergebnisse und Vorschläge de lege ferenda.

Wie aus den vorstehenden Erörterungen erhellt, war man beim Erlass des Art. 41bis BV über die Natur der einzuführenden Stempelabgabe vollständig im klaren. Dieselbe sollte als Rechtsverkehrssteuer auf Urkunden des Handelsverkehrs ausgebildet werden.

Man wollte nicht einen blossen Urkundenstempel einführen, wie er noch in einzelnen Kantonen vorkommt. Die fiskalische Einnahme sollte also nicht aus der zwangsweisen Verwendung von Stempelpapier bei der Abfassung bestimmter Urkunden, ohne Rücksicht auf ihre rechtlichen und wirtschaftlichen Funktionen erzielt werden. Das Steuerobjekt stellen vielmehr gewisse Verkehrsvorgänge dar, deren Ergebnis sich in Urkunden des Handelsverkehrs verdichtet. Das Substrat dieser Steuerobjekte hätte demnach zu beruhen in dem wirtschaftlichen Interesse des Steuerpflichtigen an jenem Verkehrsvorgange, oder — um mit Max von Heckel zu sprechen — in den „keimenden Elementen der Wertbildung", wie dieselben den Verkehrsvorgängen innewohnen (vergl. S. 10a hievor.)

Damit ist auch ohne weiteres gesagt, dass die durch eine stempelpflichtige Urkunde des Handelsverkehrs verkörperten oder nachgewiesenen Werte als solche nach der Meinung des Verfassungsartikels nicht Gegenstand der Steuer zu bilden haben.

Zu dieser Formulierung des Steuerobjektes wurde der Verfassungsgesetzgeber durch zwei verschiedene Motive bewogen: Einerseits wollte er nicht in das Gebiet der Vermögens- und Einkommenssteuer eingreifen, welches nach der hergebrachten Anschauung den Kantonen reserviert sein sollte. Anderseits sollte aber auch eine doppelte

---

[45]) Vergl. Blumenstein, Kommentar S. 35.

Belastung des Bürgers mit eidgenössischen und kantonalen Steuern auf dem nämlichen Steuerobjekt vermieden werden. Die Abgabe, welche bei Anlass des wertbildenden Verkehrsvorganges erhoben wird, beeinflusst zwar den durch den letztern neuzuschaffenden Wert indirekt in dem Sinne, dass seine Entstehung mit gewissen Ausgaben belastet wird. Nach definitiv erfolgtem Zustandekommen des Wertes jedoch will Art. 41bis BV denselben weiter nicht mehr steuerrechtlich erfasst wissen.

Dadurch, dass man von Verfassungswegen den Kantonen verbot, Urkunden, für welche der Bund die Abgabepflicht oder die Abgabefreiheit festsetzt, mit Stempelabgaben oder Registrierungsgebühren zu belasten, gab man dem Bürger die Garantie, dass die Abgabe, wie sie der Bund einführte, mit den durch die Kantone erhobenen Steuern nicht kollidierte, und dass deshalb auch eine Doppelbesteuerung im wirtschaftlichen Sinne des Wortes ausgeschlossen sein sollte.

Wie in Abschnitt B. hievor gezeigt wurde, hat sich der eidgenössische Stempelgesetzgeber nicht streng an dieses verfassungsmässige Programm gehalten. In erster Linie gelang es ihm nicht, sich vollständig von der Idee des alten Urkundenstempels frei zu machen. Dies verrät sich namentlich in der mehrfach hervorgehobenen Unklarheit hinsichtlich der Formulierung des Verkehrsvorganges, wie er zum Objekt der einzelnen Abgabearten gehört (vergl. S. 30a hievor).

Die praktische Folge dieses Mangels besteht vorerst in einer gewissen Unsicherheit mit Bezug auf den Zeitpunkt des Zustandekommens der Steuerpflicht. Es können sich aber daraus auch Zweifel ergeben über die Frage, ob im einzelnen Fall der das Steuerobjekt bildende Tatbestand wirklich erfüllt und daher die Steuerpflicht überhaupt eingetreten ist. Endlich hat diese Unbestimmtheit in der Formulierung des zum Steuerobjekt gehörenden Verkehrsvorganges vielfach dazu geführt, dass aus steuertechnischen Gründen die Vorschriften der Vollziehungs-

verordnung betreffend die Steuerzahlung und ihren Zeitpunkt mit den gesetzlichen Bestimmungen nicht im Einklang stehen. Daraus musste sich naturgemäss für die Praxis nicht nur eine gewisse Unsicherheit, sondern auch eine Komplikation des Verfahrens ergeben. Man wird nicht fehlgehen, wenn man die häufigen Klagen über die Umständlichkeit des Steuerveranlagungs- und Bezugsverfahrens, wie es durch die Vollziehungsverordnung geregelt wird, zu einem guten Teil auf die zu wenig klare Ausdrucksweise im Gesetze selbst zurückführt. Dieselbe zwang den Bundesrat dazu, in den Ausführungsbestimmungen Massnahmen anzuordnen, welche im Gesetze selbst keine Grundlage finden und daher, sofern man die steuertechnischen Notwendigkeiten ausser Acht lässt, leicht den Eindruck der bureaukratischen Reglementiererei erwecken können. Den vielfach geäusserten Wünschen nach einer Revision der Vollziehungsverordnung zum Stempelgesetz im Sinne einer Vereinfachung wird zweifellos stattgegeben werden müssen, da sie in verschiedenen Punkten gerechtfertigt sind. Ob man jedoch das gewollte Resultat, angesichts der hervorgehobenen Unbestimmtheiten und Unklarheiten in der gesetzlichen Formulierung des steuerpflichtigen Verkehrsvorganges, ohne eine Gesetzesrevision erreichen wird, scheint zweifelhaft.

Dass bei einer derartigen Revision aber auch der Begriff der stempelpflichtigen Urkunde für verschiedene Steuerarten, speziell für die Abgabe auf ausländischen Wertpapieren und für diejenige auf Wertpapieren beim Umsatz, deutlicher umschrieben werden sollte, wurde im Verlauf der vorstehenden Erörterungen nachgewiesen.

Die ganz genaue Umschreibung des Steuerobjektes, wie sie hier verlangt wird, ist das oberste Postulat des modernen Steuerrechtes. Gestattet doch sie allein, mit Sicherheit die Existenz und den Umfang der Steuerpflicht im konkreten Fall und damit den Bestand des Steuerrechtsverhältnisses juristisch festzustellen. Wünschens-

wert wäre dabei im weitern eine genaue Fixierung der Bemessungsgrundlagen, d. h. derjenigen rechtlichen Grundsätze, welche für die rechnerische Bestimmung des Steuersubstrates massgebend sein sollen.

Es ist nicht ausgeschlossen, dass eine derartige deutlichere juristische Orientierung mit Bezug auf die materielle Seite des Steuerrechtsverhältnisses von selbst auch eine andere Auffassung hinsichtlich der Steuerjustiz zeitigen und die Einführung einer unabhängigen Verwaltungsrechtspflege bewirken würde, welche vom Begriffe der Steuer als Rechtsinstitut untrennbar ist.

Schliesst bereits die eben hervorgehobene Unklarheit in der Formulierung des Steuerobjektes eine gewisse Unstimmigkeit mit der verfassungsmässigen Umschreibung der Stempelabgabe in sich, so wurde die letztere in der Erneuerungsabgabe für Aktien und Stammkapitalanteile (Art. 20 StG) direkt verlassen, indem diese Abgabe weder eine Urkunde noch namentlich auch einen Verkehrsvorgang zum Gegenstande hat, sondern ganz einfach den durch jene Urkunden verkörperten Vermögenswert trifft. Der Gesetzgeber hat also dabei das ihm durch die Verfassung zugewiesene Gebiet der Verkehrssteuer verlassen und eine Abgabe dekretiert, welche ihrer juristischen Natur nach als Vermögenssteuer zu bezeichnen ist.

Damit ist aber auch der Grundsatz, der bei der verfassungsmässigen Einführung der eidgenössischen Stempelabgabe gleichsam als Axiom aufgestellt wurde, dass nämlich der Bund das Gebiet der direkten Steuern auf Vermögen und Einkommen den Kantonen zu überlassen habe, durchbrochen. Ebenso wird dadurch die dem Bürger gegebene Garantie, wonach seine Vermögenswerte, sobald dieselben einmal zur Entstehung gelangt sind, nicht vom Bunde neben den Kantonen besteuert werden sollen, hinfällig. Dies wird praktisch umso fühlbarer werden, wenn, was nicht ausgeschlossen scheint, zur Zeit der Erhebung jener Erneuerungsabgaben in vielen

Fällen auch noch die neue eidgenössische Kriegssteuer zur Veranlagung gelangt, sodass die Doppelbesteuerung im wirtschaftlichen Sinne des Wortes nicht nur hinsichtlich der eidgenössischen und kantonalen Steuern, sondern sogar mit Bezug auf verschiedene Bundessteuern eintreten wird.

Diese Folge ergibt sich aber nicht nur bei der Erneuerungsabgabe auf Aktien und Stammkapitalanteilen, bei welcher man bewusst von den steuerrechtlichen Merkmalen der Verkehrsabgabe abgewichen ist. Auch die Stempelabgabe auf Coupons, wie sie durch das Bundesgesetz vom 25. Juni 1921 eingeführt werden soll, wird praktisch die nämlichen Resultate zeitigen.

Allerdings kann vom formaljuristischen Standpunkt aus die Couponsteuer ohne Zwang zu den Verkehrsabgaben auf Urkunden des Handelsverkehrs gemäss Art. 41bis BV gerechnet werden. Wird sie doch erhoben anlässlich eines Verkehrsvorganges, der Auszahlung oder Gutschrift eines auf Grund der Urkunde geschuldeten Geldbetrages. Ihrem innern Wesen nach dagegen kann man bei dieser Steuerart nicht behaupten, dass sie sich auf erst in der Entstehung begriffene Werte, auf die Elemente der Wertbildung, bezieht. Die treibende Kraft der Kapitalbildung, wie sie Bundesrat Motta in seinem Eingangsvotum zur nationalrätlichen Behandlung des Stempelgesetzes als das eigentliche Objekt der Stempelabgabe bezeichnete (S. 10a, Note 10 hievor), steht hier nicht in Frage, sondern es handelt sich um das fertige Resultat der Kapitalbildung, nämlich um die Erträgnisse der durch sie geschaffenen Werte. Materiellrechtlich kann denn auch kein Unterschied gefunden werden zwischen der Couponsteuer, wie sie das Bundegesetz vom 25. Juni 1921 vorsieht und einer Ertragssteuer auf Wertschriften, bezw. den daraus fliessenden Zinsen und Dividenden. Auch hier ist deshalb die zwischen der Steuerhoheit des Bundes und derjenigen der Kantone gezogene Grenze tatsächlich überschritten worden. Ebenso wird der Schutz des Bürgers

gegen eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung, sowohl im Hinblick auf die kantonalen Steuern als auch auf die eidgenössische Kriegssteuer, illusorisch. Die Vorschrift des Art. 41bis BV, dass die Kantone Urkunden, für die der Bund die Abgabepflicht festgesetzt hat, nicht mit einer Stempelabgabe belasten dürfen, erscheint zwar ihrer formellen Tragweite nach als beobachtet. Der ihr zu Grunde liegende Gedanke, dass eine mehrfache Besteuerung vermieden werden soll, wird dagegen nicht erfüllt.

Dies ist für den steuerpflichtigen Bürger umso fühlbarer, als ihn die Couponsteuer in der sehr rohen Form einer Ertragssteuer trifft, welche keine Rücksicht auf seine persönliche Leistungsfähigkeit nimmt. Der vielfache Millionär wie der arme Sparer, welcher einige hundert Franken sauer verdienten Arbeitslohnes auf eine Kassenobligation anlegt, bezahlen beide die Abgabe nach dem nämlichen Satz. Aber auch auf den effektiven Vermögensbestand des Steuerpflichtigen wird keine Rücksicht genommen. Er hat die Couponsteuer zu entrichten, auch wenn seinem Wertschriftenbestand Schulden gegenüberstehen, sodass die von ihm bezogenen Aktivzinse vielleicht durch die geschuldeten Passivzinse überstiegen werden. Die effektive Steuerbelastung durch die Couponsteuer ist deshalb wirtschaftlich viel schwerer, als es der gewählte Steueransatz andeutet.

Trotz dieser offensichtlichen Nachteile und Härten muss jedoch die Stempelabgabe auf Coupons als Steuerart im modernen Rechte als zulässig, ja sogar als wünschenswert betrachtet werden. Gibt sie doch eine gewisse Garantie dafür, dass das Wertschrifteneinkommen des Steuerpflichtigen wirklich zur Besteuerung gelangt. Dieses Einkommen ist, mit Rücksicht auf die heutige starke Verbreitung der Inhaberpapiere, im Wege der direkten Einkommensbesteuerung beim Steuerpflichtigen sehr schwer zu erfassen. Eine befriedigende Kontrolle über den Besitz an Inhaberpapieren lässt sich nicht durchführen. Das amtliche Steuerinventar bei Todesfällen, ja

sogar die in neuerer Zeit postulierte Auskunftspflicht der Banken und die Öffnung der Banktresors sind Palliativmittel, deren praktischer Erfolg weniger gross sein wird, als man sich vielerorts einzubilden scheint. Durch eine richtige Ausgestaltung der Couponsteuer dagegen wird man, wenigstens was die inländischen Werttitel anbetrifft, zu einer vollständigen Besteuerung des in Frage stehenden Einkommens gelangen können.

Aber auch die oben angedeuteten Härten, welche heute noch der Couponsteuer anhaften, liessen sich durch eine zweckmässige Ausgestaltung der letztern vermeiden oder mindestens stark einschränken.

In erster Linie nämlich wäre dem Steuerpflichtigen der Nachweis zu ermöglichen, dass die von ihm bezogenen Couponerträgnisse ganz oder teilweise durch Passivzinse aufgezehrt werden, welche er für seine Schulden zu bezahlen hat. Mit diesem Beweise müsste man es allerdings sehr streng nehmen und jedenfalls vom Steuerpflichtigen — wie dies heute bereits bei der allgemeinen Vermögenssteuer und Einkommenssteuer geschieht — eine Klarstellung seiner Vermögenslage und überdies eine Vorlegung der Titel verlangen. Dass man dabei mit dem äusserst einfachen Verfahren des Steuerbezuges beim Couponschuldner nicht auskäme, liegt auf der Hand. Es wäre vielmehr notwendig, eine Mitwirkung des Couponinhabers und der Steuerveranlagungsbehörde in Aussicht zu nehmen.

Die nämlichen Einrichtungen würden es dann aber auch erlauben, eine gewisse Degression bei der Bestimmung des Steuersatzes einzuführen. Könnte doch gestützt auf den durch den Couponinhaber beizubringenden Vermögens- oder Einkommensnachweis festgestellt werden, wie hoch sich sein Einkommen überhaupt und dasjenige aus Coupons im speziellen beläuft. Je nach der Höhe desselben wären eventuell niedrigere Ansätze für die Couponsteuer vorzusehen.

Es ist nicht Aufgabe dieses Referates, die Ausge-

staltung der Couponsteuer auf dieser Grundlage ausführlich zu skizzieren. Immerhin darf noch die Frage aufgeworfen werden, ob es bei einer solchen Gestaltung der Abgabe nicht angezeigt wäre, die steuerrechtlichen und steuertechnischen Vorteile, welche eine derart vervollkommnete Couponsteuer zu bieten imstande wäre, auch den Kantonen zugänglich zu machen. Für sie ist es beinahe von grösserer Wichtigkeit als für den Bund selbst, ein Mittel zur erfolgreichen Besteuerung des fundierten Einkommens in der Hand zu haben. Es läge deshalb nahe, die Couponsteuer für Bund und Kantone gemeinsam zu erheben, wogegen dann die besondern kantonalen Einkommens- und Ertragssteuern auf den jener unterliegenden Zinsen oder Dividenden wegzufallen hätten, während die betreffenden Kapitalien selbst höchstens einer ergänzenden Vermögenssteuer unterworfen werden dürften. Vorzubehalten wäre ferner eine Berücksichtigung des Couponseinkommens bei Berechnung der Progression für die ordentliche Einkommenssteuer.

Für diese Regelung würde nicht nur die daraus resultierende Vereinfachung in der Steuerveranlagung, sowie die Beseitigung der heutigen Diskrepanz zwischen der Einschätzung des nämlichen Steuerobjektes durch Bund und Kanton sprechen, sondern sie hätte namentlich auch eine gerechtere Verteilung der Steuerlasten zur Folge. In steuertechnischer Beziehung fiele zu ihren Gunsten in Betracht, dass bei einer Ausgestaltung der eidgenössischen Couponsteuer im angedeuteten Sinn sowieso auf eine Mitwirkung der Kantone bei der Steuerveranlagung nicht verzichtet werden könnte. Das Interesse der kantonalen Organe an einer derartigen Mitwirkung würde selbstverständlich gesteigert, wenn ihre Arbeit auch den kantonalen Steuererträgnissen zu gute käme.

Nicht zu leugnen ist, dass es sich hiebei nicht bloss um eine Änderung in der Struktur der Couponsteuer, sondern vielmehr um eine solche mit Bezug auf das

heutige System der eidgenössischen Stempelabgaben handeln würde. Das letztere basiert auf einer formalen Scheidung der fiskalischen Interessen von Bund und Kantonen. Sowohl Art. 41bis BV als auch das Bundesgesetz über die Stempelabgaben sind darauf bedacht, eidgenössische und kantonale Steuerhoheit scharf voneinander zu trennen. Es ist ihnen dies gelungen, soweit die eigentliche Verkehrssteuer auf Urkunden in Frage steht. Art. 2 StG zieht die Grenze in einer Weise, welche zu erheblichen Zweifeln keinen Anlass gibt.

Mit dem Momente aber, da der eidgenössische Steuergesetzgeber seinerseits den Rahmen der Verkehrssteuer im materiellen Sinne des Wortes durch Einführung der Erneuerungsabgabe auf Stammkapitalanteilen und Aktien, sowie der Couponsteuer, überschritten hat, fiel auch jene Abgrenzung von selbst dahin. Wenn auch Art. 2 StG dem kantonalen Recht verbietet, Verkehrsteuern auf der Ausgabe oder Einlösung jener Wertpapiere einzuführen, so will und kann er umgekehrt die Kantone nicht daran hindern, die nämlichen Vermögens- und Einkommenselemente, welche in Tat und Wahrheit von den angeführten eidgenössischen Stempelabgaben getroffen werden, ihrerseits einer Steuer zu unterwerfen, welche sich zwar, im Gegensatz zur Bundessteuer, nicht als Verkehrsabgabe im formellen Sinne qualifiziert, jedoch genau den gleichen steuerrechtlichen und wirtschaftlichen Effekt hat wie jene. Gerade an diesem Kriterium kann mit besonderer Deutlichkeit nachgewiesen werden, wie sehr der Bundesgesetzgeber durch die beiden hier in Frage stehenden Abgabeformen vom Programm des Art. 41bis BV abgewichen ist.

Die Notwendigkeit der Einführung einer neuen eidgenössischen Kriegssteuer hat übrigens gezeigt, dass die Abgrenzung zwischen eidgenössischer und kantonaler Steuerhoheit in dem Sinne, dass den Kantonen die direkten Steuern auf Vermögen und Einkommen, dem Bunde jedoch die Verkehrssteuern zugewiesen werden, den wirklichen

Finanzbedürfnissen des Bundes nicht genügend Rechnung trägt. Das eidgenössische Finanzprogramm in Steuersachen läuft gegenwärtig tatsächlich Gefahr, mit Bezug auf die Ausscheidung der eidgenössischen und der kantonalen Steuergewalt chaotische Zustände herbeizuführen. Einerseits nimmt man die wichtigsten Verkehrssteuern für den Bund in Anspruch, anderseits aber betätigt sich der letztere neben den Kantonen auch auf dem Gebiete der direkten Steuererhebung von Vermögen und Einkommen.

Die Folgen dieses Zustandes machen sich nach verschiedenen Richtungen hin geltend: Die Steuererhebung des Landes wird in empfindlicher Weise dadurch kompliziert, dass die Abgaben aus der nämlichen Quelle nach zwei — und wo in den Kantonen die Gemeindesteuer gestützt auf besondere Bestimmungen erhoben wird, sogar nach drei — verschiedenen Systemen veranlagt und bezogen werden. Dass dadurch die Veranlagungskosten auf ein mit dem Steuerertrag nicht mehr in richtigem Einklang stehendes Mass erhöht werden, ist nur eine Nebenerscheinung dieser Tatsache. Wichtiger ist die daraus resultierende mangelnde Übereinstimmung zwischen den steuerrechtlichen Interessen von Bund und Kantonen. Die Erfahrungen, wie man sie mit Bezug auf das Nebeneinander staatlicher und kommunaler Steuern in den Kantonen seit Jahrzehnten machte, lehren, welche Bedeutung diesem Umstande zukommt. Die Unsicherheit des Steuerpflichtigen und der Steuerorgane selbst über die im einen und im andern Falle geltenden Normen führen zu einer Verwirrung, deren Wirkungen sich nicht nur in formalen Verstössen gegen die Steuerrechtsordnung, sondern notwendigerweise auch in einer weniger gewissenhaften Veranlagung äussert. Namentlich für den steuerpflichtigen Bürger wird es bei diesem ungeordneten Nebeneinander verschiedenartiger eidgenössischer, kantonaler und kommunaler Steueransprüche je länger je schwieriger, seine Rechte zu wahren. Er weiss sich in dem Übermass steuerrechtlicher Vorschriften, die auf einige hunderte von Ar-

tikeln angewachsen sind, nicht mehr zurechtzufinden, begeht formelle Übertretungen und Unterlassungen, die ihm materielle Nachteile bringen oder ihn zum mindesten zwingen, kostspieligen Rechtsbeistand in Anspruch zu nehmen. Damit wächst der Groll gegen Staat und Steuer und führt zu einer feindseligen Stimmung, welche, wie kaum ein anderer Umstand, eine richtige und genaue Steuerveranlagung stört.

Die schwersten Folgen zeitigen aber diese ungeordneten Zustände hinsichtlich der Belastung der einzelnen Steuerquelle. Wenn eine solche durch Bund und Kantone unabhängig von einander vorgenommen wird, so liegt es auf der Hand, dass eine sorgfältige, den wirtschaftlichen Verhältnissen angepasste Festsetzung ihres Totalbetrages ausgeschlossen ist. Dies führt zu Ungleichheiten, welche nicht nur den elementarsten Prinzipien der Steuergerechtigkeit widersprechen, sondern auch volkswirtschaftlich unzweckmässig sind. Man denke nur daran, dass das Wertschriftenvermögen bezw. sein Ertrag ausser mit der kantonalen und kommunalen Steuer und der eidgenössischen Kriegssteuer nun auch mit der Couponsteuer und in einigen Jahren mit der Erneuerungsabgabe auf Aktien und Stammkapitalanteilen getroffen werden soll, während eine derartige Belastung des Grundeigentums vermieden wird, trotzdem das letztere während des Krieges nicht, wie das Wertschriftenvermögen, grosse Werteinbussen erlitten, sondern im Gegenteil regelmässig an innerem Wert zugenommen hat.

Dass man auf die Unhaltbarkeit dieser Zustände vom volkswirtschaftlichen Standpunkt aus betrachtet in weitern Kreisen aufmerksam geworden ist, beweisen die zahlreichen Postulate und Resolutionen, welche mit mehr oder weniger glücklichen Vorschlägen eine Umgestaltung der gegenwärtigen Steuerverhältnisse, sei es insgesamt, sei es mit Bezug auf ganz bestimmte Punkte, fordern. Sie bilden ein deutliches Symptom dafür, dass die gegenwärtige Ordnung als drückend und ungerecht empfunden wird.

Als einziges wirksames Mittel zur Bekämpfung der skizzierten Übelstände käme m. E. die Schaffung eines einheitlichen schweizerischen Steuersystems für Bund und Kantone in Betracht. Wie ich dabei bereits anderweitig nachgewiesen habe,[46]) könnte es sich nicht darum handeln, die fiskalische Selbständigkeit der Kantone — nach dem Vorbilde des neuen deutschen Reiches — zugunsten des Bundes aufzuheben. In Frage stände vielmehr lediglich die Schaffung einer gewissen Übereinstimmung in der Besteuerung durch Bund, Kantone und Gemeinden.

Dazu gehörte in erster Linie die Sorge dafür, dass Steuerquellen, welche geeignet sind, unter billiger Berücksichtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, einen nennenswerten Beitrag zur Bestreitung der öffentlichen Lasten zu liefern, auch wirklich dazu herbeigezogen würden.

Im fernern müsste von Bundesrechts wegen die Heranziehung dieser Quellen durch Bund und Kantone dem Grundsatze nach geregelt werden. Hiefür ständen prinzipiell verschiedene Methoden zu Gebot. Die einfachste Art des Vorgehens bestände in einer Ausscheidung nach Objekten. Es ist dies das System, auf welchem der heutige Art. 41bis BV aufgebaut ist, und das von der Idee ausgeht, dem Bund die sog. indirekten Steuern, d. h. die Verkehrsabgaben (Zölle, Stempelabgaben), den Kantonen dagegen die direkte Besteuerung des Vermögens und des Einkommens zuzuweisen. Angesichts der heutigen Finanzlage des Bundes und der Aussichten derselben für die Zukunft müsste allerdings bei einer derartigen Abgrenzung der Begriff der Bundesverkehrssteuer zweifellos sehr weit gezogen werden, und es wären notwendigerweise die eidgenössischen Verkehrssteuern auch auf den Immobiliarverkehr und auf den Ver-

---

[46]) Vergl. Blumenstein, Ein schweizerisches Steuersystem, Vierteljahrsschrift für schweiz. Abgaberecht, Bd. 1, S. 3 ff.

mögensübergang durch Erbschaft und Schenkung auszudehnen.

Da jedoch hiebei nicht feststände, ob der Bund mit diesen Steuerquellen auskäme, so hätte die Wahl auf ein zweites System zu fallen, nämlich auf die gemeinsame Benützung gewisser Steuerquellen durch Bund und Kantone nach einer einheitlichen Normierung. Diese Ordnung der Dinge wäre m. E. einer quantitativen Differenzierung des Steuerobjektes vorzuziehen, welche darin bestände, Vermögen und Einkommen steuerrechtlich in ihre objektiven Bestandteile zu zerlegen und deren fiskalische Belastung unter Bund und Kantone zu verteilen, oder aber dabei eine Ausscheidung nach subjektiven Gesichtspunkten vorzunehmen, indem man — wie dies auch schon vorgeschlagen wurde — dem Bunde beispielsweise die Besteuerung der Aktiengesellschaften überliesse.[47])

Der Hauptvorteil einer derartigen Abgrenzung bestände darin, dass man die Veranlagung und Erhebung der einzelnen Steuerarten demjenigen Staatswesen überlassen könnte, welches zur Vornahme derselben am besten geeignet ist. In dieser Hinsicht liegt es auf der Hand, dass die Verkehrssteuern, deren Typus heute durch die eidgenössischen Stempelabgaben repräsentiert wird, sich zu einer Erhebung seitens der Eidgenossenschaft besser eignen als zu einer solchen durch die Kantone. Erstrecken sich doch die Verhältnisse und Verkehrsvorgänge, auf welche dabei abzustellen ist, in der Regel über die einzelne Kantonsgrenze hinaus. Umgekehrt ist eine zweckmässige Veranlagung der Vermögens- und Einkommenssteuern, sowie auch der Erbschafts- und Schenkungssteuer nur durch die Kantone denkbar. Sie sollte ihnen deshalb nach wie vor überlassen bleiben. Ob man dabei die von den Kantonen

---

[47]) Vergl. Blumenstein, a. a. O., Vierteljahrsschrift, Bd. 1, speziell S. 22, sowie Hauser, Die Reichsfinanzreform und die Probleme der Reform des Schweiz. Bundeshaushaltes, Diss. Basel 1915.

gemäss bundesrechtlicher Regelung sowohl für sich selbst als auch für den Bund zu veranlagenden und zu erhebenden Steuern nach dem Vorbild der neuen eidgenössischen Kriegssteuer als Bundessteuer bezeichnen und behandeln will, oder ob man die Einrichtung der modernen Steuerkontingente wählt,[48]) ist lediglich eine Frage der Politik und der Steuertechnik. Ich persönlich hielte die Einrichtung der Steuerkontingente für unsere schweizerischen Zustände als praktischer. Würden dieselben doch weniger als eine direkte Bundessteuer in die staatliche und die fiskalische Selbständigkeit der Kantone eingreifen und überdies eine bessere Anpassung der Steuererhebung an die lokalen Verhältnisse erlauben.

Unvermeidlich aber schiene bei jeder Art der Ausgestaltung eines schweizerischen Steuersystems die Aufstellung gewisser bundesrechtlicher Normativbestimmungen über die Steuerveranlagung, die Steuerjustiz und die Steuervollstreckung. Dadurch würde eine Garantie dafür geschaffen, dass die Steuern wirklich nach festen rechtlichen Grundsätzen bezogen würden, welche dem Bürger einen wirksamen Schutz gegen fiskalische Willkür, dem Staate und der Gemeinde dagegen eine sichere Feststellung dessen gäben, was sie an öffentlichen Abgaben vom einzelnen Steuersubjekt zu fordern haben.

Es wurde bereits zu Anfang dieses Referates darauf hingewiesen, welche Bedeutung der rechtlichen Ausgestaltung der Steuer für die Wahrung der berechtigten Interessen des steuerpflichtigen Bürgers, sowie für die Herbeiführung der Steuergerechtigkeit zukommt. Wenn daher hier zur Erreichung dieses Zweckes einer mehr oder weniger einheitlichen Normierung des Abgaberechts auf allgemein schweizerischem Boden das Wort geredet wird, so versteht es sich von selbst, dass dabei zu den rein politischen Fragen, Zentralismus oder Föderalismus, in

[48]) Vergl. Blumenstein, a. a. O. Vierteljahrsschrift Bd. 1. S. 23 ff, Derselbe, Das Problem der eidgenössischen Steuerkontingente, Vierteljahrsschrift Bd. 1, S. 235 ff.

keiner Weise Stellung genommen wird. Aufgabe des Juristen ist es einzig, zu untersuchen, ob eine befriedigende juristische Lösung des Problems der Steuerrechtsordnung auf der heute vorhandenen Basis absoluter formeller und materieller Steuersouveränität der Kantone und des Bundes nebeneinander möglich ist oder nicht. Die praktischen Verhältnisse, wie sie sich seit dem Weltkrieg mit Bezug auf die steuerrechtliche Belastung ergeben haben, sprechen für eine Verneinung dieser Frage. Geht es auf der einen Seite nicht an, dem Bunde die fiskalischen Einnahmen, deren er zur richtigen Erfüllung seiner Aufgabe bedarf, zu versagen, so muss auf der andern Seite dafür gesorgt werden, dass die sich daraus ergebende grössere fiskalische Belastung des Bürgers zweckmässig und nach seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit bemessen und verteilt wird. Dies ist auf dem Boden des Dualismus in der Steuergesetzgebung, wie er heute besteht, nicht möglich. Die eidgenössische Stempelgesetzgebung bringt den Beweis für diese Behauptung.

Wollte man damit ursprünglich bloss die wirtschaftlichen Wirkungen des Rechtsverkehrs treffen, welche von den kantonalen Steuergesetzgebungen nur in sehr beschränktem Mass zur Belastung herangezogen wurden, so brachte es die durch die fiskalischen Bedürfnisse des Bundes gebotene Weiterentwicklung dieser Abgabeart notwendigerweise mit sich, dass der Bund, wenn auch — von der Kriegssteuer abgesehen — nicht formell, so doch materiell, in die Domäne der Vermögens- und Einkommensbesteuerung eindringt. Ob diese neue Belastung für das einzelne Steuersubjekt im Hinblick auf die bereits vorhandenen kantonalen Abgaben in diesem Gebiet erträglich bleibe, darum konnte sich der Bundesgesetzgeber nicht kümmern, da er auf die Ausgestaltung jener kantonalen Abgaben keinen Einfluss besitzt. Die Einführung der Erneuerungsabgaben auf Aktien und Stammkapitalanteilen, wie auch die Couponsteuer lassen sich vom formellen verfassungsrechtlichen Standpunkte aus verteidigen,

wirtschaftlich wirken sie solange unbillig, als ein innerer Ausgleich mit den direkten Steuern auf Vermögen und Einkommen nicht geschaffen ist.

Solange wird es nämlich auch nicht möglich sein, der Stempelabgabe diejenige juristische Ausgestaltung zu verleihen, deren sie zu einer sichern, gleichmässigen und gerechten Wirkung bedarf. Aus diesem Grunde ist das Problem der rationellen Weiterentwicklung der eidgenössischen Stempelabgabe untrennbar von demjenigen der schweizerischen Steuerreform überhaupt.

Die Einordnung in ein allgemeines festes Steuersystem allein wird es aber den Stempelabgaben auch erlauben, die steuertechnischen und steuerpolitischen Funktionen zu erfüllen, welche ihnen ihrem innern Wesen gemäss zukommen. In ihrer Eigenschaft als Verkehrssteuern sind sie nämlich — wie bereits mehrmals betont wurde — dazu bestimmt, die auf Grund der wirtschaftlichen Verkehrsvorgänge in Bildung begriffenen Werte zu belasten. Infolgedessen werden sie denn auch als natürliches Zwischenglied zwischen den Vermögens- und Einkommenssteuern aufgefasst. Als solches helfen sie mit, die Steuerlast der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Steuersubjektes konform zu gestalten, indem sie dieselbe bereits in ihrem Entwicklungsstadium in Anspruch nehmen.

Es liegt jedoch auf der Hand, dass man eine derartige ergänzende Wirkung der Verkehrsabgaben nur dann erwarten kann, wenn sie der positivrechtlichen Ordnung der Vermögens- und Einkommenssteuer auch wirklich angepasst sind. Sowohl die ihr Steuerobjekt bildenden Verkehrsvorgänge, als auch ihr Steuerfuss muss mit jener im Einklang stehen. Der Steuergesetzgeber sollte sich der Verkehrsabgabe überall da bedienen können, wo er mit den direkten Vermögens- und Einkommenssteuern der Leistungsfähigkeit nicht in richtigem Masse beikommen kann. Dies setzt voraus, dass die gesetzlichen Grundlagen beider Steuerarten von den nämlichen Gesichtspunkten aus bestimmt werden.

Ist dies der Fall, so liegt im weitern die Möglichkeit vor, der Stempelabgabe im System der direkten Steuern auch steuertechnische Aufgaben zuzuweisen, indem man — wie dies oben am Beispiel der Couponsteuer dargetan wurde — solche Einkommensbestandteile, welche sich der Einkommenssteuer leicht entziehen, im Wege der Verkehrsabgabe schon im Momente ihrer Entstehung erfasst.

* * *

Der Gegenstand des vorliegenden Referates eignet sich nicht zur Aufstellung eigentlicher Thesen. Fassen wir jedoch die Schlussfolgerungen zusammen, welche sich daraus für den künftigen Ausbau der eidgenössischen Stempelabgabe ergeben, so gelangen wir zu folgenden Resultaten:

1. Die Umschreibung des Steuerobjektes bedarf einer genauern Formulierung sowohl hinsichtlich der dazu gehörenden Urkunde als auch mit Bezug auf den für die Begründung der Steuerpflicht kausalen Verkehrsvorgang. Es soll damit erreicht werden, dass über das Bestehen oder Nichtbestehen der Steuerpflicht im Einzelfalle kein Zweifel mehr übrig bleibt.

2. Hand in Hand damit hätte eine technisch einfachere Gestaltung der Steuerveranlagung und des Steuerbezuges zu gehen. Es wäre namentlich dafür zu sorgen, dass der Zeitpunkt der Steuerzahlung, wie er in der Vollziehungsverordnung fixiert wird, mit demjenigen des Eintrittes der Steuerpflicht und der Steuerfälligkeit, welchen das Gesetz festlegt, besser übereinstimmt.

3. Die Steuerjustiz ist nach modernen, rechtlichen Grundsätzen auszugestalten. Dem wäre am förderlichsten eine möglichst baldige Einführung des eidgenössischen Verwaltungsgerichtshofes, wie er in Art. 114bis BV vorgesehen ist. Sollte dieselbe noch längere Zeit auf sich warten lassen, so empfiehlt es sich, eine besondere kollegiale Behörde zur Beurteilung von Stempelrekursen einzusetzen. Am einfachsten erschiene dabei die Ausgestaltung der durch

Art. 8 StG vorgesehenen Stempelkommission zu einer mit selbständiger richterlicher Zuständigkeit ausgestatteten Justizbehörde nach dem Muster der eidg. Rekurskommission für die Kriegssteuer.

4. Bei einer Revision des eidgenössischen Stempelrechtes ist aber vor allem davon auszugehen, dass die Stempelabgabe mit den bestehenden kantonalen und eidgenössischen direkten Steuern auf Vermögen und Einkommen in Einklang gebracht werden sollte. Wünschenswert wäre deshalb vor allem die Schaffung der erforderlichen verfassungsmässigen Grundlagen für die Einführung eines allgemeinen schweizerischen Steuersystems in dem Sinne, dass von Bundesrechts wegen die zur kantonalen und eidgenössischen Besteuerung heranzuziehenden Abgabequellen bestimmt und die Art und Weise ihrer steuerrechtlichen Belastung näher normiert würden. Innerhalb dieses Systems hätte die eidgenössische Stempelabgabe diejenigen Funktionen zu erfüllen, welche den Verkehrssteuern nach ihrer rechtlichen und technischen Struktur zukommen. Sie sollte nämlich zu einer zweckmässigen Ergänzung der Vermögens- und Einkommenssteuer dienen in demjenigen Sinne und Umfang, wie es der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verlangt.

5. Von diesem Gesichtspunkte aus betrachtet, würde sich eine Vereinigung aller Verkehrssteuern vom Typus der heutigen eidgenössischen Stempelabgabe in der Hand des Bundes, unter entsprechender fiskalischer Beteiligung der Kantone, empfehlen.

6. Umgekehrt wären diejenigen Steuerobjekte von der eidgenössischen Stempelabgabe auszuscheiden, welche sich, wie die Erneuerungsabgabe auf Aktien und Stammkapitalanteilen, nicht als Verkehrssteuern qualifizieren.

7. Die Couponsteuer wäre in der Weise auszugestalten, dass sie, sowohl für den Bund als auch für die Kantone, an Stelle der ordentlichen Einkommenssteuer auf Wertschriften und ähnlichen Kapitalguthaben treten könnte.