

Steuersubstitution und Steuerobjekt bei den eidgenössischen Stempelabgaben

Von Dr. A. ImHof, Regierungsrat, Basel

Der Kommentar zum Bundesgesetz über die Stempelabgabe, den Professor Julius Landmann 1918 in Gemeinschaft mit Dr. Adolf Jöhr und dem Verfasser dieses Aufsatzes herausgab, hatte sich wissenschaftlich namentlich mit dem Kommentar von Professor E. Blumenstein auseinanderzusetzen, der kurz vorher erschienen war. In verschiedenen Punkten wurden gegen die Auffassung Blumensteins Bedenken erhoben; der Verfasser erinnert sich gern daran, wie er diese Bedenken mit Prof. Landmann, als dem Leiter der gemeinschaftlichen Arbeit, erörterte. Die Erinnerung daran ist in den Tagen, da Landmann Basel verliess, besonders lebhaft geworden, und das mag die Wahl des Themas rechtfertigen, mit dessen Behandlung sich der Jurist an diesem Hefte beteiligt. Er rechnet dabei auf das hohe Mass von juristischem Verständnis, das Landmann bei jenen Erörterungen und bei seiner Tätigkeit als Mitglied der eidgenössischen Stempelkommission bewiesen hat.

I.

Mit scharfer Ablehnung trat der «Kommentar Landmann» dem Institut der *Steuersubstitution* entgegen, das Blumenstein zuerst in seinen Erläuterungen zum Stempelgesetz aufstellte; Blumenstein hat die Lehre von der Steuersubstitution nun in einer Reihe von weitem Schriften ausgebaut und hat sie in seinem schweizerischen Steuerrechte zusammenfassend dargestellt ¹⁾. Als Steuersubstituten bezeichnet er bei der Umsatzabgabe den Vermittler des Umsatzgeschäftes (Art. 36, lit. a, St.-Ges.), beim Wechselstempel den Akzeptanten und den Inhaber der Urkunde, die zur Nachholung der unterbliebenen Stempelung verpflichtet sind (Art. 41, Abs. 3), und bei der Abgabe auf Prämienquittungen den Versicherungsnehmer, dessen Versicherer in der Schweiz keinen Vertreter unterhält (Art. 47, Abs. 2).

¹⁾ E. Blumenstein: Kommentar zum Bundesgesetz über die Stempelabgaben, S. 122, 152; Die Bedeutung zivilrechtlicher Begriffe für das moderne Steuerrecht, Festgabe der Berner Juristenfakultät für Eug. Huber (1919), S. 252; Die Rechtsnatur der eidgenössischen Stempelabgaben, Zeitschrift für schweiz. Recht, n. F., Bd. 40, S. 40 a; Schweizerisches Steuerrecht, I, S. 111 ff.

Dagegen: Landmann, Jöhr, ImHof, Das Bundesgesetz über die Stempelabgaben (Kommentar Landmann), S. 306, 339.

1. Es fragt sich zunächst, ob sich der dagegen erhobene Widerspruch noch aufrecht erhalten lässt.

Die Steuersubstitution hat für das Stempelrecht gewiss keine sehr weittragende praktische Bedeutung. Denn wenn sie einen Dritten an die Stelle des eigentlichen Steuerpflichtigen setzt und diesen, trotzdem er das eigentliche Steuersubjekt bleibt, in formeller und materieller Beziehung vollständig in den Hintergrund drängt, so gelangt man bei der Entscheidung darüber, wer im konkreten Fall eine Stempelabgabe zu entrichten habe, wer sich gegen eine vom Fiskus beanspruchte Abgabe beschweren könne und wer strafbar sei, wenn die Abgabe nicht entrichtet worden ist, zum gleichen Ergebnis, ob man diese Person als Steuerpflichtigen oder als Substituten betrachtet. Allein Blumenstein weist nach, dass es jedenfalls bei andern Steuern Zweifel gibt, die sich nur richtig lösen lassen, wenn man diese Unterscheidung anwendet, und so erscheint es als eine Forderung wissenschaftlicher Konsequenz, sie auch bei den Stempelabgaben durchzuführen.

Der wichtigste Punkt, in dem sich ihre praktische Tragweite zeigt, liegt darin, dass die Steuersubstitution nur dann ihre Wirkungen äussert, wenn sowohl der Substitut als auch das Steuersubjekt selbst der Steuerhoheit des Gemeinwesens untersteht, das die Steuer erhebt. Ein Kanton, dem einer bestimmten Person gegenüber die Steuerhoheit fehlt, kann sich daher über diesen Mangel nicht einfach dadurch hinwegsetzen, dass er ihr eine andere Person substituiert; er würde damit gegen das Doppelbesteuerungsverbot verstossen.

Freilich, solange der Bund gegenüber dem Auslande nicht verpflichtet ist, in seiner Gesetzgebung ein Verbot der Doppelbesteuerung zu beobachten, wird er auf dem Gebiete der Stempelabgaben nicht versucht sein, sich die Steuererhebung mit Hilfe der Substitution zu sichern; er erreicht das einfacher, indem er für die Fälle, in denen das zunächst ins Auge gefasste Steuersubjekt nicht seiner Hoheit untersteht, ein anderes auswählt. Das typische Beispiel hierfür bietet Art. 41 des Stempelgesetzes dar; danach hat die Stempelabgabe auf einem Wechsel zu entrichten

der Aussteller, wenn der Wechsel im Inlande ausgestellt ist,

der erste inländische Inhaber, wenn der Wechsel im Auslande ausgestellt und im Inlande zahlbar ist.

Befindet sich der Aussteller eines Wechsels im Auslande, so wird hiernach die Abgabepflicht nicht durch die Ausstellung des Wechsels begründet, sondern dadurch, dass ein Inländer den Wechsel in Empfang nimmt, und dieser Inländer wird als das Steuersubjekt bezeichnet. Ähnlich verfährt das Gesetz in den Fällen, wo von den beiden Parteien eines abgabebelasteten Umsatzgeschäftes nur die eine ein Inländer ist: es auferlegt hier die Abgabepflicht der inländischen Partei und braucht dazu nicht einmal, wie beim Wechsel, einen besondern die Abgabepflicht begründenden Tatbestand zu formulieren. Während ein Geschäft, das zwischen inländischen Effektenhändlern ohne Vermittlung abgeschlossen worden ist, vom Veräusserer versteuert werden muss (Art. 36, lit. c), ist der Erwerber der Steuerpflichtige, wenn der Veräusserer ein Ausländer ist (Art. 36, lit. d). Während ferner die Abgabe auf der Prämienquittung vom Versicherer zu entrichten ist

(Art. 47, Abs. 1), muss sie der Versicherte «abführen», wenn der Versicherer der schweizerischen Steuerhoheit nicht untersteht und keinen Vertreter im Inlande bestellt hat (Art. 47, Abs. 2). Blumenstein ¹⁾ fasst den Versicherten als Steuer-substituten auf, nicht aber den Veräusserer im Fall von Art. 36, lit. d. Man sieht, dass hiermit ganz gleichartige Dinge unter verschiedene Rubriken geraten. Doch schadet das vorläufig nichts.

2. Die Steuersubstitution kann aber im Stempelrecht noch unter einem andern Gesichtspunkte von Bedeutung werden, als unter dem der Steuerhoheit gegenüber dem Auslande, nämlich im Verhältnis zwischen dem Bund und den Kantonen. Darauf ist Blumenstein bisher nicht eingegangen.

Der Bund hat sich nicht nur die Frage zu stellen, ob die Beziehungen einer Person zu seinem Gebiete oder zur schweizerischen Wirtschaft es rechtfertigen, dieser Person eine Steuerpflicht aufzuerlegen, sondern er muss auch prüfen, ob die Besteuerung einer Person ihm oder den Kantonen zustehe (oder sowohl ihm als den Kantonen). Hierbei ist für die Abgrenzung, da das Bundesgebiet mit dem Gebiet der sämtlichen Kantone zusammenfällt, nur der Gegenstand der Besteuerung verwendbar. Der Bund kann nur die Personen besteuern, die geeignet sind, als Subjekte der in seine Kompetenz fallenden Abgaben zu dienen, und darf mit diesen Abgaben nicht zum Nachteil der Kantone Personen belasten, die zum Steuerobjekt keinerlei Beziehungen haben; er darf das weder direkt tun, noch durch das Mittel der Substitution. Infolgedessen kann sich die Frage erheben, ob er im Stempelgesetze die Substitution nicht missbräuchlich angewendet habe. Davon kann von vornherein in den Fällen keine Rede sein, wo die Substitution mit Rücksicht auf die Grenzen der Steuerhoheit gegenüber dem Auslande angeordnet worden ist. Zu untersuchen sind nur die Fälle, wo die Substitution Personen ergreift, die am Steuerobjekt nicht beteiligt sind. Fasst man als Steuerobjekt das Umsatzgeschäft über Wertpapiere auf, so kann sich fragen, ob der Vermittler dieses Geschäftes genügende Beziehungen dazu hat, um als Steuer-substitut zu dienen, und sieht man das Steuerobjekt in der Ausstellung des Wechsels, so ist zu überlegen, ob der Akzeptant und die fernern Inhaber dem Aussteller substituiert werden dürfen.

Die beiden Fälle sind nicht ganz gleichartig: der spätere Inhaber des Wechsels ist Partei des wechselrechtlichen Verhältnisses, er ist aber nicht am Zustandekommen dieses Verhältnisses beteiligt; der Vermittler des Umsatzgeschäftes ist am Abschluss dieses Geschäftes beteiligt, aber nicht als Partei.

Die Beziehung, die zwischen dem Steuerobjekt und dem Steuersubstituten bestehen muss, wenn die Substitution nicht als ein Übergriff in die Kompetenz der Kantone erscheinen soll, lässt sich dahin definieren, dass der Substitut gemäss Art. 41^{bis} der Bundesverfassung geeignet sein müsste, auch als Subjekt einer Stempelabgabe zu dienen. In Art. 41^{bis} werden die «Urkunden», die der Bund mit Stempelabgaben belasten darf, nicht erschöpfend aufgezählt, und dem Bunde wird es insbesondere dort auch freigestellt, durch seine Gesetzgebung zu bestimmen, welche Verkehrsvorgänge er für die Begründung der Abgabepflicht als massgebend

¹⁾ Rechtsnatur der eidg. Stempelabgaben, S. 40 a.

bezeichnen will. Er hat einen ganzen Kompetenzbezirk eingeräumt erhalten. Gehört der Wechsel zu den Handelsurkunden, die er mit einer Abgabe belasten darf, so kann er diese Abgabepflicht, so gut wie an die Ausstellung, auch an die Annahme oder die Begebung eines Wechsels anknüpfen: also besteht kein Bedenken, dem Aussteller, wenn er diesen zum Steuersubjekte macht, für gewisse Fälle den Akzeptanten und jeden fernern Inhaber des Papiers zu substituieren. So gut wie die Parteien eines Wertpapierumsatzes, dürfte der Bund dessen Vermittler mit einer Stempelabgabe belasten; jedenfalls ist er *dann* nicht in Gefahr, seinen Kompetenzkreis zu überschreiten, wenn er nur den gewerbsmässig handelnden Vermittler zum Steuerobjekt wählt, denn dann bleibt er im Gebiete des Handels, das ihm Art. 41^{bis} zuweist: daher darf er auch den Vermittler für gewisse Fälle der steuerpflichtigen Partei substituieren.

II.

Die Aufgabe, den «Gegenstand der Abgaben» zu bestimmen, die der Bund gemäss Art. 41^{bis} der Bundesverfassung erheben darf, und damit die Bundeskompetenz auf diesem Gebiete abzugrenzen, ist verschieden von der Aufgabe, den Gegenstand der einzelnen, im Stempelgesetze vorgesehenen Stempelabgaben zu bezeichnen. Der Gegenstand der einzelnen Abgabe muss nur zum Gesamtbezirk der dem Bunde vorbehaltenen Abgabegegenstände gehören. Darauf, dass dieser Unterschied nicht mit genügender Schärfe gemacht worden ist, geht eine zweite Kontroverse zwischen Blumenstein und dem Kommentar Landmann zurück, die Kontroverse über die Verfassungsmässigkeit von Art. 2 des Stempelgesetzes und die Auslegung dieser Bestimmung.

Blumenstein hat sich der im Kommentar Landmann¹⁾ vertretenen Auffassung nicht anschliessen können, dass der Gegenstand der dem Bunde vorbehaltenen und der kantonalen Kompetenz entzogenen Stempelabgaben das *Rechtsverhältnis* sei, worauf sich die abgabebelasteten Urkunden beziehen. Für ihn ist das Objekt jeder Stempelabgabe der Verkehrsvorgang²⁾, an den das Gesetz die Steuerpflicht anknüpft, und er hält die Zuständigkeit des Bundes für dadurch begrenzt, dass sie nur die Besteuerung von *Rechtsgeschäften* zulasse. Deshalb erscheint es ihm als eine Überschreitung der Kompetenz, wenn Art. 2 des Bundesgesetzes den Kantonen nicht nur die Besteuerung aller Urkunden untersagt, die dasselbe Rechtsgeschäft betreffen, wie die vom Bunde mit der Abgabe belasteten oder als abgabefrei erklärten Urkunden, sondern ferner noch die Besteuerung aller Urkunden, die dasselbe Rechtsverhältnis betreffen.

1. Gegenstand der einzelnen Stempelabgabe ist regelmässig ein bestimmter Verkehrsvorgang des Handelsverkehrs, zu dessen Tatbestande eine Urkunde gehört³⁾. Die Urkunde erscheint nur als ein Element dieses Tatbestandes; nur in

¹⁾ Kommentar *Landmann*, S. 118 ff. Gleicher Meinung: *Fleiner*, Bundesstaatsrecht, S. 681

²⁾ *Blumenstein*, Kommentar, S. 6 ff., Schweiz. Steuerrecht, I., S. 130 ff.

³⁾ Die Frage, ob auch Verkehrsvorgänge belastet werden dürfen, bei denen keine Urkunde ausgestellt wird, soll hier nicht erörtert werden, s. Kommentar *Landmann*, S. 120, N. 2, *Blumenstein*, Rechtsnatur der Eidg. Stempelabgaben, S. 22 a, *Fleiner a. a. O.*, *Gautier*, La nature juridique du droit de timbre fédéral, Zeitschrift für schweiz. Recht, n. F., Bd. 40, S. 82 a Ebenso bleibt unerörtert, inwieweit der Bund bei der Ausgestaltung der einzelnen Stempel-

einem uneigentlichen Sinne kann sie als der Gegenstand der Abgabe bezeichnet werden, nämlich als die körperliche Sache, woran sich das Steuerrechtsverhältnis anknüpft.

Gegenstand des dem Bunde eingeräumten *Besteuerungsrechtes* ist in ähnlich uneigentlichem Sinne die Gesamtheit der Handelsverkehrsurskunden, im eigentlichen Sinne ist es die Gesamtheit der Verkehrsvorgänge, die in Beziehung auf solche Urkunden möglich sind; diese Beziehung ist durch das Rechtsverhältnis bezeichnet, das die Urkunde laut ihrem Inhalt betrifft: an Verkehrsvorgänge, die mit diesem Rechtsverhältnis nichts zu tun haben, kann sich die Besteuerung einer bestimmten Urkunde nicht anknüpfen. Dies rechtfertigt es, das Rechtsverhältnis, das den Kreis der für die Besteuerung in Betracht fallenden Verkehrsvorgänge abgrenzt, für das Verfassungsrecht als den Gegenstand der Stempelabgaben in Anspruch zu nehmen. Es ist der Gegenstand, den der Bund durch Abgabebearbeitung «nutzen» darf, im Gegensatz zu dem Objekt, das er bei der einzelnen Abgabe tatsächlich nutzt.

Das Gesetz kann daher sowohl Urkunden, die zum Abschluss eines Geschäftes errichtet werden, mit einer Abgabe belasten, als solche, die der Vorbereitung oder der Abwicklung eines Geschäftes dienen, es kann eine Urkunde besteuern, wenn sie Leistungsgegenstand eines Rechtsgeschäftes wird, und kann eine Urkunde auch bei Anlass von verschiedenen Verkehrsvorgängen mehrmals belasten. Dafür, in welcher Weise das geltende Gesetz von dieser Freiheit Gebrauch gemacht hat, sind schon unter I Beispiele gegeben worden. Es mag noch auf die Umsatzabgabe hingewiesen werden, die zur Emissionsabgabe hinzutritt, wenn unter bestimmten Voraussetzungen ein auf Eigentumsübertragung gerichtetes Rechtsgeschäft über ein Wertpapier abgeschlossen wird, und auf die Couponabgabe, die ebenfalls neben der Emissionsabgabe zu entrichten ist.

2. Der Bund kann sich auf dem Gebiete der Stempelabgaben seiner Zuständigkeit dadurch bedienen, dass er die ihm zur Verfügung gestellten Steuerobjekte wirklich in Anspruch nimmt; er kann seine Zuständigkeit aber auch dazu benützen, diese Steuerobjekte dem Zugriff der Kantone zu entziehen, obschon er sie für sich selber nicht in Anspruch nimmt. Das wird ihm durch Art. 41^{bis} der Bundesverfassung dadurch ausdrücklich ermöglicht, dass dort verfügt wird, die Urkunden, für die der Bund Abgabefreiheit festsetze, dürften von den Kantonen nicht mit Stempelabgaben etc. belastet werden. Art. 2 des Gesetzes hat von dieser Ermächtigung durch die Bestimmung Gebrauch gemacht, wonach die Kantone keine Urkunden besteuern dürfen, die dasselbe Rechtsverhältnis betreffen wie eine vom Bunde mit einer Abgabe belastete oder von der Abgabe befreite Urkunde. Es liegt hierin für sämtliche Urkunden über «dasselbe Rechtsverhältnis» eine generelle Steuerbefreiung im Sinn der Verfassung, und zwar beruht die Anordnung von Art. 2 auf der eben dargelegten verfassungsrechtlichen Auffassung, dass der Gegenstand der Stempelabgabe nicht die Urkunde als solche, sondern das gesamte Rechtsverhältnis sei, worauf sie sich bezieht.

abgabe die Abgabepflicht aus besondern Gründen an Tatbestände anknüpfen darf, die nicht aus einem Verkehrsvorgang bestehen (vgl. z. B. Art. 19, Art. 40, Abs. 1, St.-Ges.).

Hat der Bund die freie Wahl unter den möglichen Steuerobjekten und steht ihm insbesondere sowohl die Wahl der Urkunden zu, als auch die Wahl der Verkehrsvorgänge, die er belasten will, so begeht das Gesetz mit dieser Befreiung keine Kompetenzüberschreitung; die Einschränkungen, die Blumenstein für nötig erachtet, sind ungerechtfertigt. Blumenstein hat zum Beispiel Bedenken dagegen, dass die Kantone mit Rücksicht auf die eidgenössische Abgabe auf Prämienquittungen verhindert werden sollten, die Versicherungspolice zu besteuern, auf Grund deren die steuerbaren Prämien eingefordert und einbezahlt werden. Allein die Befugnis des Bundes, statt oder neben den Quittungen die Police mit einer Abgabe zu belasten, kann nicht bezweifelt werden; weshalb sollte es deshalb dem Bunde verwehrt sein, bei Anlass der Festsetzung des Quittungsstempels die Besteuerung der Police durch eine allgemeine Vorschrift zu untersagen? Gewiss ist es kein begründetes Bedenken, dass die Verfassung den Kantonen nur die Besteuerung von Urkunden untersage, die der Bund mit seinen Abgaben belaste oder von seinen Abgaben *befreie*, und dass das Gesetz für die Urkunden über «dasselbe Rechtsverhältnis» keine Abgabefreiheit festsetze; es wäre ungerechtfertigter Formalismus, wenn man verlangen wollte, das Gesetz müsse ausdrücklich den Satz enthalten, die Urkunden über «dasselbe Rechtsverhältnis» seien von eidgenössischen Stempelabgaben befreit, beim Fehlen dieses Satzes sei jedoch das Verbot, sie kantonalen Abgaben zu unterwerfen, nicht verfassungsmässig.

Weiterhin ist aber zu fragen: weshalb soll der Bund zwar den Kantonen die Besteuerung von andern als den von ihm gewählten Urkunden untersagen dürfen, soweit diese andern Urkunden dasselbe *Rechtsgeschäft* betreffen, nicht aber auch andere Urkunden über dasselbe Rechtsverhältnis? Dieser Unterscheidung kann wohl nur die Auffassung zugrunde liegen, dass der Bund in der Wahl der Verkehrsvorgänge, die er zum Gegenstande der Stempelabgabe machen dürfe, beschränkt sei. Er darf aber in Wirklichkeit, wie gezeigt wurde, nicht nur den *Abschluss* des in der Urkunde bezeichneten Rechtsgeschäfts mit Abgaben belasten und geht deshalb auch in Art. 2 nicht über die Grenze seiner Kompetenz hinaus, wenn er auch die Urkunden über dasselbe Rechtsverhältnis der kantonalen Besteuerung entzieht, die nicht den Abschluss des vom Bunde belasteten Rechtsgeschäfts, sondern seine Vorbereitung und Abwicklung betreffen.

Freilich darf der Bund die Kantone nicht nach Belieben an der Erhebung von Stempelabgaben verhindern. Er darf es erstens nur in bezug auf Urkunden des Handelsverkehrs. Diese Beschränkung wird durch Art. 2 des Gesetzes eingehalten, insofern die Urkunden, die das Gesetz mit eidgenössischen Abgaben belastet oder als abgabefrei erklärt, sämtlich Handelsurkunden sind: Denn wenn sie das sind, so liegt das daran, dass das darin verkündete Rechtsverhältnis zum Handelsverkehre gehört, folglich müssen auch alle andern Urkunden über dieses Rechtsverhältnis dazu gehören, und es bedarf hierüber, wenn die Identität des Rechtsverhältnisses feststeht, keiner besondern Untersuchung ¹⁾.

¹⁾ In diesem Sinne ist die Bemerkung im Kommentar *Landmann*, S. 133, Nr. 3, zu berichtigen, dass die Steuerbefreiung des Art. 2 auch Urkunden zugute komme, die nicht Handelsurkunden seien.

Zweitens wird anzunehmen sein, dass der Bund auch Urkunden des Handelsverkehrs nur dann der kantonalen Besteuerung entziehen dürfe, wenn das nötig sei, um den Ertrag der von ihm festgesetzten Stempelabgaben sicherzustellen. Es ginge zum Beispiel nicht an, im geltenden Stempelgesetze den Kantonen allgemein die Erhebung einer Stempelabgabe auf den Quittungen des Handelsverkehrs zu untersagen; das dürfte nur geschehen, wenn diese Quittungen zum Gegenstand einer eidgenössischen Abgabe gemacht würden. Sind nämlich im verfassungsrechtlichen Sinne Gegenstand der Stempelabgaben die Rechtsverhältnisse, worauf sich abgabebelastete und abgabefreie Urkunden beziehen, so darf der Bund die kantonale Kompetenz für Urkunden, die zu diesen Rechtsverhältnissen keine Beziehung haben, nicht ausschliessen.
