

Zehn Jahre eidgenössischer Stempelabgaben

Von *Paul Amstutz*,

Chef der Sektion für Stempelabgaben der eidg. Steuerverwaltung in Bern

Am 1. April 1918 ist das Bundesgesetz vom 4. Oktober 1917 über die Stempelabgaben in Kraft getreten. Herr Professor Landmann hat den Hauptteil der grundlegenden Vorarbeiten und der ersten Entwürfe zu diesem Gesetze wie auch zum Bundesgesetz vom 25. Juni 1921 betreffend die Stempelabgabe auf Coupons besorgt. Er wirkte als Sachverständiger an den Expertenkonferenzen und in den parlamentarischen Kommissionen mit. Sein Name wird darum mit der eidgenössischen Stempelgesetzgebung dauernd verbunden bleiben.

Wir erachten es als angenehme Pflicht, die durch die vorliegende Erinnerungsgabe gebotene Gelegenheit zu benützen, um im Rückblick auf die nunmehr bald zehnjährige Gesetzesanwendung einen Beitrag zum Verständnis und zur Würdigung der eidgenössischen Stempelgesetzgebung zu liefern. Der Versuch erscheint uns durch die Tatsache besonders gerechtfertigt, dass in den ersten Jahren nach dem Inkrafttreten des Gesetzes von 1917, als die Eingewöhnung in die neuen Vorschriften dem Verkehr noch Schwierigkeiten verursachte, neben rechtstheoretischen Einwendungen, die berechtigt waren und sich für die Fortbildung des Stempelrechts als wertvoll erwiesen haben, manches einseitige, dem Wert des Werkes nicht gerecht werdende Urteil gefällt worden ist.

I.

Die bundesrechtliche Vereinheitlichung der Stempelabgaben auf Urkunden über Rechtsvorgänge des Mobiliarverkehrs ist schon vor dem Ausbruch des Weltkrieges wiederholt angeregt worden. Man hatte besonders an den Erfahrungen mit den kantonalen Wechselstempeln erkannt, dass sich eine wirksame Verkehrsbesteuerung auf dem verkehrsrechtlich unabgeschlossenen Gebiete der einzelnen Kantone nicht durchführen lasse und schlug darum die Einführung eidgenössischer Stempelabgaben vor, deren Ertrag den Kantonen zufließen sollte. Der Gedanke vermochte sich indessen in dieser Form nicht durchzusetzen. Eine Änderung trat erst ein, als die kritische Lage, in welche die Bundesfinanzen infolge der durch den Weltkrieg verursachten Ausgaben versetzt worden waren, dazu zwang, nach neuen Einnahmen für den Bund selbst Umschau zu halten. Jetzt durfte man an der ihrem Wesen nach für die bundesrechtliche Erfassung prädestinierten Steuer nicht mehr vorbeigehen.

Im Laufe des Jahres 1916 befasste sich das eidgenössische Finanzdepartement mit der Aufstellung eines auch indirekte Steuern einschliessenden Finanzprogramms. Das Ergebnis wurde einer im Oktober tagenden Konferenz von

Vertrauensmännern aller Wirtschaftsgruppen und politischen Parteien vorgelegt. Diese zeigte viel guten Willen, dem Bund neue Mittel zu beschaffen, aber auch jene grosse Divergenz der Auffassungen über die Auswahl der zu erschliessenden Finanzquellen, welche sich allen spätern Anstrengungen, nach einem die Lastenverteilung wohl abwägenden Gesamtprogramm die Bundesfinanzen zu sanieren, hindernd in den Weg stellte. Einzig der von der Nationalbank und Herrn Prof. Landmann im Juli 1916 begutachtete Gedanke der Einführung eidgenössischer Stempelabgaben auf Wechseln, Wertpapieren und Prämienquittungen und die in der Konferenz selbst gemachte Anregung der Einführung eines Frachturkundenstempels fanden durchweg Zustimmung. Das dürftige Ergebnis macht den Wunsch der Behörden verständlich, wenigstens diese eine unbestrittene Quelle mit jeder möglichen Beschleunigung aufzuschliessen. Es gelang, innert Jahresfrist nicht nur die verfassungsmässige Grundlage zu schaffen und in der Volksabstimmung durchzubringen, sondern auch das Ausführungsgesetz über die vielgestaltige Materie in beiden Räten zu verabschieden. Zwei Monate nach Ablauf der Referendumsfrist wurde die Vollziehungsverordnung publiziert und wieder einen Monat später, am 1. April 1918, trat das Gesetz vom 4. Oktober 1917 mit Ausnahme des Abschnitts über die Abgabe auf Frachturkunden in Kraft ¹⁾.

Die Vollziehungsverordnung wurde in der Folge in einigen Punkten korrigiert und ausgebaut durch die Novellen vom 23. Dezember 1919, 15. Februar und 29. November 1921. Am 15. November 1921 erliess der Bundesrat die Verordnung zu den gesetzlichen Bestimmungen über den Frachturkundenstempel, die am 1. Januar 1922 in Wirksamkeit trat. Das Gesetz selbst wurde am 15. Februar 1921 ergänzt durch das Bundesgesetz über den Erlass und die Stundung von Stempelabgaben.

Im Verfassungsartikel hatte man vorsorglich die Kompetenz des Bundes, Stempelabgaben zu erheben, nicht auf die unmittelbar für die Besteuerung ins Auge gefassten Gegenstände beschränkt. Die weitere Entwicklung der Finanzlage zwang rascher als man gedacht hatte, von der Befugnis zur Ausdehnung der Steuerpflicht auf neue Objekte Gebrauch zu machen. Schon in der Botschaft von 21. Juni 1919 betreffend die Sozialversicherung teilte der Bundesrat mit, dass er den Ausbau der Stempelgesetzgebung durch Einführung einer Couponsteuer in Aussicht genommen habe. Am 2. September erstattete Herr Prof. Landmann sein Gutachten und am 26. Dezember 1919 wurde die Botschaft des Bundesrates betreffend den Erlass eines Bundesgesetzes zur Einführung von Stempelabgaben auf Coupons und Zinsgutschriften veröffentlicht. Die Verabschiedung des Gesetzes erfolgte infolge eines Wechsels in der Leitung des eidgenössischen Finanzdepartementes mit einiger Verzögerung und in gegenüber dem ersten bundesrätlichen Entwurf teilweise veränderter Gestalt am 25. Juni 1921.

Eine neue Vorlage, welche die Ertragssteigerung der Stempelabgaben durch Erhöhung einiger Steuersätze, die Einschränkung bisheriger Steuerbefreiungen

¹⁾ Eine ausführliche Darstellung der Vorgeschichte des Gesetzes von 1917 wird gegeben in der Einleitung des Werkes: *ImHof, Jöhr & Landmann*, Das Bundesgesetz über die Stempelabgaben vom 4. Oktober 1917. Textausgabe mit Einleitung, Erläuterungen und Sachregister. Zürich 1918.

und die Verhinderung gewisser Steuerumgehungen bezweckt, wurde vom Bundesrat mit seiner Botschaft vom 28. Mai 1926 eingebracht. Sie befindet sich zurzeit noch im Stadium der Beratung.

II.

Für die Würdigung der eidgenössischen Stempelgesetzgebung ist in erster Linie nötig die Kenntnis der finanzpolitischen und wirtschaftlichen Voraussetzungen und Zwecke der Steuer sowie der Richtlinien, die in wirtschaftlicher Hinsicht den Ausbau bestimmt haben.

Gegeben war die im Finanzbedarf begründete Aufgabe, eine ergiebige Finanzquelle zu erschliessen durch das Mittel einer Verkehrssteuer. Gegeben war anderseits als Steuerträger die schweizerische Volkswirtschaft mit ihren für die Erhebung einer Verkehrssteuer günstigen und ungünstigen Eigenheiten. Als vorteilhafte Grundlage war der relative Reichtum und die starke Mobilisierung des Volksvermögens in Effektenform zu werten. Die Bedeutung, welche angesichts der im übrigen ungünstigen Produktionsbedingungen billigem Kapital in unserer kapitalintensiven Wirtschaft zukommt, gebot dagegen Zurückhaltung. Die internationale Verflechtung unseres Kapitalmarktes und Bankgewerbes mahnte nach verschiedener Richtung hin zur Vorsicht. Schliesslich legte auch die Unmöglichkeit, angesichts der grossen Unterschiede der kantonalen Steuern, die neuen Abgaben einer einheitlichen Gesamtbesteuerung systematisch einzubauen, Beschränkungen auf.

Diese Voraussetzungen wiesen von selbst auf das Ziel hin, dem Bunde die notwendigen Einnahmen durch eine auf breite Grundlage gestellte, aber mässige und dem einzelnen Verkehrsvorgang sorgfältig angemessene Steuer zu suchen. Bei der Ausgestaltung war mit Rücksicht auf die grosse Zahl der Steuerfälle besonderes Gewicht auf ein einfaches, jeden unnützen Kraftverbrauch vermeidendes Erhebungsverfahren zu legen.

Diesem Ziel waren die Mittel anzupassen. In erster Linie fiel eine sorgfältige Auswahl geeigneter Steuerobjekte in Betracht. Es war darauf zu achten, dass möglichst nur solche Verkehrsvorgänge zum Anlass der Besteuerung gewählt wurden, die eine gewisse Leistungsfähigkeit der Beteiligten zum Ausdruck bringen, die in einfachen Steuerverfahren fassbar sind und sich in so grosser Zahl abspielen, dass sie auch bei mässiger Belastung grosse Erträgnisse abwerfen. Auszuseiden war der Grundstück- und Grundpfandverkehr, weil auf diesem Gebiete die kantonale Besteuerung geeigneter erschien und auch schon stark entwickelt war.

Als für die Besteuerung besonders geeignet stellten sich in erster Linie die Wertpapiere (in- und ausländische Obligationen, Aktien, Stammkapitalanteile, Genussscheine usw., die sowohl bei der Ausgabe wie bei späteren Eigentumsübertragungen erfassbar sind, sowie die Coupons in- und ausländischer Wertpapiere) dar. An den Erfahrungen mit den kantonalen Wechselstempeln war die Idee der bundesrechtlichen Besteuerung von Vorgängen des Mobiliarverkehrs herangereift. Der Wechsel als Steuerobjekt war darum ohne weiteres gegeben. Die starke Verbreitung des Versicherungswesens und der Umstand, dass die Versicherung

der Vermögensbildung und dem Vermögensschutze dient, wiesen auf die Versicherungsprämienquittungen als Steuerobjekt hin. Die Frachturkunden endlich boten angesichts der Masse der alljährlich abgeschlossenen Frachtverträge die Grundlage für eine trotz homöopathischer Dosierung der Abgabe ergiebige Besteuerung dar.

Für diese Objekte wurden die Steuersätze grundsätzlich folgendermassen festgesetzt: In- und ausländische Obligationen 1 % vom Nennwert, Aktien und Stammanteile von Genossenschaften $1\frac{1}{2}$ % vom Emissionspreis, Wertpapierumsätze $\frac{1}{10}$ ‰ bzw. $\frac{4}{10}$ ‰ vom Entgelt bei der Übertragung in- und ausländischer Wertpapiere, Wechsel $\frac{1}{2}$ ‰ der Wechselsumme, Lebensversicherung $\frac{1}{2}$ % der Barprämie, Feuerversicherung von Gebäuden $\frac{1}{20}$ ‰, von Mobilien $\frac{1}{10}$ ‰ der Versicherungssumme, Frachturkunden 10 Rappen per Frachtbrief, in- und ausländische Obligationencoupons 2 %, Aktiencoupons 3 %.

Mit diesen Sätzen war aber, trotz ihrer Mässigkeit, der Leistungsfähigkeit noch nicht genügend Rechnung getragen. Um die Steuer so ergiebig als möglich und doch nicht gegenüber den direkten Steuern allzu roh oder verkehrsstörend auszugestalten, musste auf zahlreiche Nuancen der Leistungsfähigkeit Rücksicht genommen werden. Nicht nur die Höhe und Art der durch den belasteten Verkehrsvorgang in Bewegung gesetzten oder dokumentierten Werte, sondern auch die Dauer der Verträge und Kapitalanlagen, in gewissen Fällen überdies die Person der Vertragsparteien, waren zu berücksichtigen. Zahlreiche Abstufungen und Steuerbefreiungen mussten zugebilligt werden. So wurden, um nur wenige Beispiele zu nennen, die von öffentlichen Körperschaften ausgegebenen Obligationen, die Aktien und Stammanteile gemeinnütziger Gesellschaften, kleine Lebens- und Mobilien-Feuerversicherungen von der Steuer befreit. Den Obligationen der Bodenkreditanstalten wurde ein ermässiger Satz eingeräumt, und die Abgabe auf Obligationen, Wechseln und Feuerversicherungen wurde nach der Vertragsdauer abgestuft. Für Aktien wurde mit Rücksicht auf ihre unbeschränkte Laufzeit die periodische Wiederholung der Steuer eingeführt usw.

Grösste Bedeutung kam schliesslich dem Steuererhebungsverfahren zu. Die Erträglichkeit einer Verkehrssteuer, die eine äusserst grosse Zahl von Urkunden und Rechtsvorgängen mit, am einzelnen Objekt gemessen, winzigen Steuerbeträgen belastet, hängt in fast ebenso hohem Masse von einer zweckmässigen Gestaltung der Steuererhebung ab, wie von der Belastung an sich.

Das Mittel für die Vereinfachung des Abgabebezuges besteht in der Zusammenfassung möglichst vieler in irgendeinem Zusammenhang stehender Steuerfälle zu einem einzigen Besteuerungsakt.

Die erste und einfachste Konzentrationsmöglichkeit bietet sich dort, wo, von einer einzigen Stelle aus, unter sich gleiche steuerbare Urkunden in grosser Zahl auf einmal ausgegeben oder eingelöst werden. Hierher gehört die Emission von in- und ausländischen Aktien oder Anleiheobligationen und die Einlösung der Coupons von Aktien und Anleiheobligationen. Die Steuerpflicht für solche Wertpapiere wird dem Emittenten oder Couponschuldner aufgelegt und erfüllt

durch Abgabe einer der Emission oder Couponeinlösung vorausgehenden oder unmittelbar folgenden Erklärung an die eidgenössische Steuerverwaltung und durch gleichzeitige Einzahlung der auf dem Gesamtbetrag der begebenen oder eingelösten Urkunden berechneten Steuer.

Eine zweite, nicht ganz so einfache Zusammenfassungsmöglichkeit bietet sich, wo bestimmte Personen und Unternehmungen fortwährend gleichartige Geschäftsabschlüsse tätigen oder vermitteln. In diesen Fällen kann der Fiskus dem Steuerbezug bereits vorhandene geschäftliche Einrichtungen, wie etwa die Organisation des Prämien-Inkassodienstes der Versicherungsgesellschaften, dienstbar machen. Dem Gesetzgeber steht bei einer Verkehrssteuer die Wahl frei, welcher von verschiedenen, an einem Rechtsgeschäft beteiligten Parteien er die Pflicht zur Steuerzahlung auflegen will. Es kann deshalb, ohne Rücksicht darauf, welcher der Beteiligten zum Steuerdestinatär ausersehen ist, das Unternehmen zum Steuersubjekt erklärt werden, das die mit einer Steuer belegten Geschäfte gewerbmässig und in grosser Zahl tätigt. Diesem Steuersubjekt kann die Pflicht überbunden werden, alle steuerbaren Geschäfte und die entsprechenden Steuerbeträge in seinen Geschäftsbüchern oder, wenn diese für die Steuerberechnung und Kontrolle nicht genügen, in besondern Stempelregistern einzutragen. Die Steuersumme wird periodisch aus den Registern ermittelt und an die Steuerverwaltung einbezahlt.

Dieses Verfahren liess sich durchführen bei den Abgaben auf Kassenobligationen, Wertpapierumsätzen, Prämienquittungen und Frachturkunden. In besonders geeigneten Fällen, wie etwa beim Stempel auf Prämienquittungen für Gebäudeversicherungen, unter gewissen Voraussetzungen auch bei der Abgabe auf Kassenobligationen und auf den ausländischen Coupons, konnte die Steuererhebung in der Folge noch weiter vereinfacht und durch ein auf die Berechnung der Details verzichtendes Pauschalverfahren ersetzt werden. Der Möglichkeit der Konzentration des Abgabebezugs kommt so grosse praktische Bedeutung zu, dass der Gesetzgeber bei der Umsatzabgabe nicht gezögert hat, die Steuerpflicht auf solche Eigentumsübertragungen zu beschränken, an denen ein Unternehmen, das sich mit dem gewerbmässigen Wertpapierhandel befasst, als Partei oder Vermittler beteiligt ist. In gleicher Weise sind nur die Frachturkunden steuerbar erklärt worden, die im Verkehr der Bundesbahnen oder einer konzessionierten Transportunternehmung Verwendung finden. Da die zusammengefasste Besteuerung vieler Verkehrsakte nur die Vereinfachung und Sicherung des Steuerbezuges sowie die Verschonung der grossen Masse geschäftsunkundiger Bürger mit Stempelformalitäten bezweckt, nicht aber die einseitige Belastung der relativ wenigen formal als Steuersubjekte bezeichneten Unternehmungen, musste bei allen erwähnten Abgabearten dem Steuerpflichtigen das gesetzliche Recht eingeräumt werden, die Abgabe auf die Gegenpartei abzuwälzen. Damit dieses Recht tatsächlich zur Auswirkung kommt und nicht, wie es zurzeit regelmässig beim Kassenobligationstempel der Fall ist, unter dem Einfluss gegenseitiger Konkurrenz der Emittenten verkümmert, ist im Jahre 1921 die Abwälzung der Abgabe von dem die Steuer an den Fiskus einzahlenden Couponschuldner auf den vom Gesetzgeber zum Steuerträger ausersehenen Coupongläubiger nicht nur er-

laugt, sondern vorgeschrieben worden. Die Revisionsvorlage sieht die obligatorische Abwälzung auch für den Obligationenstempel vor.

Der Wechselstempel stellt die einzige Abgabeart dar, bei der die Voraussetzungen für eine viele Steuerfälle zusammenfassende Besteuerung fehlten. Die Erfüllung der Steuerpflicht, die durch die Verwendung von Stempelmarken zu erfolgen hat, liegt jedem Aussteller und jedem spätern Inhaber eines noch nicht gestempelten Wechsels ob. Der Kreis der Steuerpflichtigen ist bei keiner andern Abgabeart so gross wie hier. Die Praxis hat gezeigt, welche Unzukömmlichkeiten mit dieser Tatsache verbunden sind und so indirekt den Beweis für die Zweckmässigkeit des Steuerverfahrens in allen übrigen Fällen bewiesen.

Der Gewinnung der finanzpolitischen und wirtschaftlichen Grundlagen hatte die rechtliche Ausgestaltung zu folgen. Die rechtliche Formulierung der umständlichen Materie bot erhebliche Schwierigkeiten. Wir werden auf Einzelheiten im folgenden Abschnitt eintreten, der sich mit der Kritik befasst, die an der Stempelgesetzgebung geübt worden ist.

III.

Dass die Stempelgesetzgebung in finanzpolitischer und wirtschaftlicher Hinsicht zweckmässig ausgestaltet worden ist, wurde von der Kritik anerkannt. Bei Anlass der Diskussionen über die Ausdehnung des Stempelrechts auf die Coupons und über die gegenwärtig bei den Räten hängige Revisionsvorlage wurden zwar von Gegnern dieser Vorlagen gewisse Einwendungen betreffend die wirtschaftlichen Folgen der Stempelgesetzgebung geltend gemacht. Diese erhoben sich aber nicht wesentlich über die allgemeine Feststellung, dass die Steuerbelastung im Verkehr als hemmender Faktor empfunden werde und die ohnehin in manchem Kanton hohe Steuerlast vermehre. Auch auf den Nachteil, dass z. B. die Couponabgabe nicht nach der subjektiven Gesamtleistungsfähigkeit des einzelnen Steuerpflichtigen abgestuft werden könne, wurde hingewiesen. Dass sich diese Inkonvenienzen nicht ganz vermeiden lassen, war von Anfang an klar. Wir haben dargestellt, wie sich der Gesetzgeber bemüht hat, sie auf ein Mindestmass zu reduzieren. Tatsächlich sind denn auch selten Fälle bekannt geworden, in welchen nachweisbar die Stempelabgabe geschäftliche Transaktionen verhindert oder erheblich gefährdet hat.

Mehr Berechtigung kam gewissen Einwendungen zu, welche sich auf die rechtliche Durcharbeitung der Stempelgesetzgebung, besonders des Gesetzes von 1917 und der zugehörigen Vollziehungsverordnung, bezogen. Die Hast, mit welcher diese Vorlagen ausgearbeitet und durchberaten worden sind, ist der gründlichen formalen Durcharbeitung des neuen und schwierigen Stoffes nicht förderlich gewesen.

Hier setzte die rechtstheoretische Kritik ein, die ihren Niederschlag im Kommentar Blumenstein ¹⁾ und den Verhandlungen des Schweizerischen Juristenvereins vom September 1921 über die Frage der Rechtsnatur der eidgenössischen

¹⁾ Blumenstein, Kommentar zum Bundesgesetz über die Stempelabgaben vom 4. Oktober 1917, Bern 1918.

Stempelabgaben, ihre Verwirklichung in Gesetzgebung und Praxis¹⁾ gefunden hat. Sie ergab im einzelnen wertvolle Anregungen *de lege ferenda*, ist aber in offensichtlicher Reaktion gegen die Unterschätzung des Formalen durch den Gesetzgeber nicht ganz vom Fehler frei geblieben, ihrerseits die Bedeutung formaler Mängel zu überschätzen.

In erster Linie wurde die Verfassungsmässigkeit einzelner Bestimmungen der Gesetze von 1917 und 1921 in Zweifel gezogen. Das Für und Wider in dieser Frage ist in den Kommentaren Blumenstein und Landmann (durch Herrn Dr. Im Hof) sowie in der Diskussion im Herbst 1921²⁾ einlässlich und mit grossem Scharfsinn erörtert worden. Die Meinungsverschiedenheiten finden in einer gewissen Unbestimmtheit der verfassungsrechtlichen Umschreibung der Bundeskompetenz und im Mangel einer rechtlich verbindlichen oder wissenschaftlich allgemein anerkannten Definition des Begriffs der Verkehrssteuer ihre Erklärung. Für die Gesetzesanwendung ist die Frage vom Gesetzgeber verbindlich entschieden worden und darum belanglos.

Mit Recht ist die Gesetzwidrigkeit einiger in der Zwischenzeit beseitigter Details der Vollziehungsverordnung und die nicht durchweg befriedigende Präzision in der Umschreibung gewisser die Steuerpflicht begründender Tatbestände, insbesondere bei der Abgabe auf ausländischen Wertpapieren und Wertpapierumsätzen, hervorgehoben worden. Die Revisionsnovelle sieht die Behebung des Mangels vor, der zwar zu Schwierigkeiten in der Praxis bisher nicht Anlass gegeben hat.

Der Hauptvorwurf, der gegen das Gesetz von 1917 und die zugehörige Vollziehungsverordnung erhoben worden ist, bezog sich indessen auf ihre Umständlichkeit und Ausführlichkeit sowie auf den Mangel einer straff nach bestimmten steuerrechtlichen Grundsätzen orientierten Gesamtanlage.

Es ist nicht zu bestreiten, dass es einer gewissen Anstrengung bedarf, den Gesamtinhalt von Gesetz und Verordnung zu erfassen. Das erklärt sich zum Teil allerdings schon durch die Vielgestaltigkeit der geordneten Materie, die, wie ein Vergleich mit ausländischen Stempelgesetzgebungen lehrt, nicht in wenigen Gesetzesartikeln zu meistern ist. Es darf auch nicht übersehen werden, dass bei einer Stempelgesetzgebung, welche vielfach die Steuerfestsetzung in die Hände des Steuerpflichtigen legt, eine gewisse Kasuistik nicht zu vermeiden ist. Die durch Rücksichten auf die Unterschiede in der steuerlichen Leistungsfähigkeit begründete starke Nuancierung, die weitgehende Abstufung der Steuersätze und die zahlreichen Ausnahmebestimmungen trugen natürlich ebenfalls nicht zur Vereinfachung bei.

Endlich ist zu beachten, dass gerade die angestrebte Einfachheit der Steuererhebung die Umständlichkeit und einen gewissen Mangel an Homogenität der Regelung begünstigt hat. Die Ausgestaltung eines wenig kostspieligen, den Ver-

¹⁾ Vgl. Zeitschrift für Schweizerisches Recht, Jahrgang 1921 (Referate Blumenstein und Gautier, S. 1 a—102 a, 191 a—200 a, Diskussion Seiten 200 a—217 a. Zu dieser Kritik weitere Äusserungen a. a. O. S. 464 ff. und Zeitschrift für Schweizerisches Recht, Jahrgang 1922, S. 284).

²⁾ Vgl. das Protokoll in der Zeitschrift für Schweizerisches Recht 1921, S. 191 a ff.

kehr nicht übermässig belastenden Erhebungsverfahrens erforderte die weitgehende Berücksichtigung der technisch gegebenen Voraussetzungen, insbesondere der Umstände und Formen, in welchen sich die eine Steuerpflicht begründenden Verkehrsakte regelmässig abwickeln, sowie der Eigenheiten der Steuerpflichtigen und ihres Geschäftsbetriebes. Diese liegen, wie wir im letzten Abschnitt gezeigt haben, bei den einzelnen Steuerobjekten, selbst bei solchen, die, wie etwa die Kassenobligation und die Anleihensobligation, die Aktie und der genossenschaftliche Stammanteil, wirtschaftlich und rechtlich nahe verwandt sind, sehr verschieden. Den Besonderheiten jedes Objektes trug der Gesetzgeber in der Weise Rechnung, dass er seine fiskalische Erfassung zur besondern in Steuergrundlagen und Verfahren geschlossenen Steuer ausbildete und dass er der praktischen Zweckmässigkeit die formale Übereinstimmung der bei den verschiedenen Abgabarten verwendeten Rechtsinstitute opferte.

Die Art, wie das Erhebungsverfahren ausgebildet worden ist, vermindert auch die Unzukömmlichkeiten einer etwas umständlichen Regelung. Sobald der Weg gefunden war, die Pflicht zur Erfüllung der durch Gesetz und Vollziehungsverordnung aufgestellten Vorschriften auf einen relativ kleinen Kreis von Unternehmungen mit geschäftserfahrenen Organen zu konzentrieren, durfte der Gesetzgeber erhöhte Ansprüche stellen. Dies umsomehr als kein Steuerpflichtiger alle Verfahrensvorschriften zu kennen braucht. Mit den etwas umständlichen Bestimmungen betreffend den Stempel auf Kassenobligationen und die Abgabe auf Wertpapierumsätzen kommen nur Bankangestellte, meist sogar solche von Spezialabteilungen, mit den Vorschriften über den Prämienquittungsstempel nur die Organe von Versicherungsunternehmungen direkt in Berührung. Die Bestimmungen über den Frachtkundenstempel interessieren nur die Bahnbeamten. Bei allen diesen wichtigsten Destinataren der Verfahrensvorschriften durfte jenes Mass von Sonderkenntnissen vorausgesetzt werden, welches zum Verständnis der sie angehenden Abschnitte von Gesetz und Verordnung nötig ist.

Mit den obigen Ausführungen soll nun keineswegs dargetan werden, dass der Vorwurf der Umständlichkeit gegenüber den ersten stempelrechtlichen Erlassen gänzlich unbegründet war oder dass der Gesetzgeber das vorgesteckte Ziel in allen Teilen erreicht habe. Das durfte man von dem ersten Wurf auf dem Gebiete des Stempelrechts, wie alle einsichtigen Kritiker zugebilligt haben, auch nicht erwarten.

Unzweckmässig war es, die Vollziehungsverordnung durch die Wiederholung zahlreicher Gesetzesartikel zu belasten. Die wohlgemeinte Absicht, den Steuerpflichtigen zu ermöglichen, alles für den praktischen Gebrauch Nötige aus einem einzigen Erlass zu entnehmen, hatte zu dieser Wiederholung Anlass gegeben. Der Zweck wäre indessen auch durch eine zusammenhängende Ausgabe von Gesetz und Verordnung zu erreichen gewesen. Eine gewisse, durch den Mangel an Erfahrung begründete Ängstlichkeit hat auch die Aufstellung von teilweise allzu detaillierten Verfahrensvorschriften veranlasst. Durch die Verordnungsrevisionen von 1919 und 1921 sowie die Praxis der Steuerverwaltung konnte manche Erhebungformalität in der Folge erheblich vereinfacht werden. Bei dieser Gelegenheit hat sich erwiesen, wie zweckmässig es, entgegen der Ansicht

einzelner Kritiker, war, die Ordnung des Steuerverfahrens der verhältnismässig leicht zu ändernden und den sich wandelnden Bedürfnissen des Verkehrs anpassbaren Vollziehungsverordnung zu überlassen.

Besondere Erwähnung verdienen schliesslich die Einwendungen, welche gegen das administrative Rechtsmittelverfahren erhoben worden sind.

Im kantonalen Stempelrecht entscheidet regelmässig einzig der Strafrichter im Steuerhinterziehungsverfahren über den Bestand und den Umfang einer Stempelpflicht. Auch das eidgenössische Stempelrecht gibt dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit, durch Verweigerung der Steuerentrichtung einen Entscheid des kantonalen Strafrichters zu provozieren, der durch Kassationsklage beim Bundesgericht angefochten werden kann. Das Verfahren hat indessen den grossen Nachteil, dass im Fall der Bejahung der Steuerpflicht ausser der Steuer die gesetzliche Hinterziehungsstrafe verfällt.

Die eigenartige Ausgestaltung der Erhebungstechnik in der eidgenössischen Stempelgesetzgebung, die bei verschiedenen Abgabearten die Mitwirkung der Steuerverwaltung bei der Steuerfestsetzung ¹⁾ vorsieht, gab Anlass zur Ausgestaltung eines administrativen Rechtsmittelverfahrens und damit zu einem bedeutsamen Fortschritt, der nicht immer gebührend gewürdigt worden ist. Für jede Frage der Abgabepflicht, selbst wenn sich diese auf Steuerobjekte wie Wechsel und Kassenobligationen bezieht, für welche die Steuerpflicht durch Verwendung von Stempelmarken grundsätzlich ohne Mitwirkung der Steuerverwaltung zu erfüllen ist, kann ein Entscheid der Steuerverwaltung verlangt werden, der auf dem Beschwerdeweg weiterziehbar ist.

Der Vorwurf, der gegen die gesetzliche Regelung erhoben worden ist, richtet sich nun dagegen, dass der Instanzenzug bei einer Verwaltungsbehörde, dem Bundesrat, und nicht bei einer unabhängigen Verwaltungsjustizbehörde endet.

Es muss zugegeben werden, dass die Verwaltungsbeschwerde in ihrer gewöhnlichen Form dem Bürger in Steuerfragen nicht die Rechtsgarantien eines nach modernen Grundsätzen ausgebauten Verwaltungsjustizverfahrens bietet. Der Gesetzgeber hat das anerkannt, indem er grundsätzlich den Weiterzug von Beschwerdeentscheidungen des Finanzdepartements an das eidgenössische Verwaltungsgericht vorsah. Der Weiterzug an den Bundesrat wurde nur als Notbehelf für die Zeit bis zur Verwirklichung des Verwaltungsgerichts eingeführt. Gegen die Schaffung einer besonderen Beschwerdeinstanz mit verwaltungsgerichtlichen Kompetenzen von der Art der eidgenössischen Kriegssteuerrekurskommission bestanden verfassungsrechtliche Bedenken ²⁾.

¹⁾ Es handelt sich, was oft übersehen worden ist, nicht um ein Veranlagungsverfahren. Die sogenannte Steuerfestsetzung der Steuerverwaltung hat nicht konstitutive Wirkung für den Steueranspruch. Dieser letztere entsteht ohne Zutun der Verwaltung, sobald objektiv der Tatbestand erfüllt ist, der nach dem Gesetz die Steuerpflicht begründet. Die Entscheidung der Steuerverwaltung hat tatsächlich den einzigen Zweck, Ausgangspunkt für ein administratives Rechtsmittelverfahren zu bilden, das seinerseits Schutz vor den Straffolgen ungenügender Stempelung bietet. Sie erlangt deshalb tatsächlich auch nur dort Bedeutung, wo die Auffassungen des Steuerpflichtigen und der Verwaltung über einen Steueranspruch auseinander gehen.

²⁾ Vgl. die Voten ImHof und Speiser in der Diskussion am Juristentag 1921; a. a. O. S. 212 a und 215 a.

Der Gesetzgeber hat sich trotz dieser erschwerenden Voraussetzungen bemüht, das Stempelrekursverfahren von dem dem Verwaltungs-Beschwerdeverfahren besonders in Fiskalfragen eigentümlichen Odium durch die Vorschrift zu befreien, dass jedem Rekursentscheid des Finanzdepartements die Begutachtung des Steuerfalles durch die eidgenössische Stempelkommission vorauszu-gehen habe. Die eidgenössische Stempelkommission stellt ein Kollegium dar, dem zehn Rechtskundige und Sachverständige aus dem Kreise der von der Steuer hauptsächlich betroffenen Wirtschaftsgruppen und überdies von Amtes wegen der Direktor der eidgenössischen Steuerverwaltung angehören. Die Beschwerdeinstanz ist an die Gutachten der Kommission formell nicht gebunden. Tatsächlich ist aber das Finanzdepartement, abgesehen von wenigen Ausnahmefällen, in allen Entscheidungen nach Inhalt und Begründung der Stempelkommission gefolgt. Eine unabhängige Kommission mit verwaltungsgerichtlicher Kompetenz hätte, abgesehen von der Vertretung der Steuerverwaltung, nicht anders zusammengesetzt werden können, als die Stempelkommission. Ihre Entscheidungspraxis hätte sich deshalb von der des Finanzdepartements kaum wesentlich unterschieden.

Der Umstand, dass nur verhältnismässig wenige Rekurse an den Bundesrat weitergezogen worden sind und dass von der Möglichkeit, im Strafverfahren zu einer bundesgerichtlichen Entscheidung zu gelangen, nur ganz selten Gebrauch gemacht worden ist, weist darauf hin, dass die Ordnung des Rechtsmittelverfahrens vom Verkehr im allgemeinen als hinreichend befunden worden ist.

Da das eidgenössische Verwaltungsgericht in der Zwischenzeit seiner Verwirklichung erheblich nähergerückt ist, wird übrigens diese Frage bald nur noch historisches Interesse besitzen.

IV.

Sobald sich der Verkehr in die zunächst ungewohnten und darum als störend und schwer empfundenen Verfahrensvorschriften eingelebt hatte, gestaltete sich die Steuererhebung in technischer Hinsicht sozusagen reibungslos. Zu eigentlichen Klagen hat indessen auch anfangs nur das Verfahren der Stempelung von Kassenobligationen und die Führung der Wertpapierumsatzregister Anlass gegeben.

Auf Wunsch der Bankexperten ist im Jahre 1918 für die Kassenobligationen das Markenstempelungsverfahren gewählt worden. Dabei bestand die Schwierigkeit, dass bei der Festsetzung der grundsätzlich im Momente der Titelausgabe verfallenden Abgabe eines der Steuerberechnungselemente, die Laufzeit, vielfach noch unbekannt ist. Der Rückzahlungstermin wird bei einem weitverbreiteten Typus von Bankkassenobligationen erst in der Folge durch Kündigung festgestellt. Es musste darum anlässlich der Ausgabe eine provisorische Stempelung eingeführt werden mit Nachstempelung oder Steuerrückvergütung je nach der spätern Gestaltung des Rechtsverhältnisses.

Die fakultative Einführung des Registerverfahrens durch die Verordnungsrevision von 1919 und insbesondere die spätere Zulassung pauschaler Steuerentrichtung auf Grund der Bilanzen haben eine bedeutende Erleichterung gebracht. Schon heute werden drei Viertel der Abgaben auf Kassenobligationen im Pauschalverfahren bezahlt.

Auch die Führung des Umsatzregisters konnte gestützt auf die anlässlich der Kontrolltätigkeit der Steuerverwaltung gemachten Erfahrungen im Jahre 1919 erheblich vereinfacht werden. Dass ein gewisses Minimum an Ansprüchen hier nicht unterschritten werden kann, liegt in der Mannigfaltigkeit der die Steuerpflicht begründenden Geschäfte und bei der Steuerfestsetzung zu berücksichtigenden Vertragselemente begründet. Immerhin ist zu beachten, dass an den beiden wichtigsten Bankplätzen, Zürich und Basel, das Umsatzregister nicht nur der Kontrolle und dem Bezug des eidgenössischen Umsatzstempels, sondern auch den Zwecken der Börsenaufsicht dient. Die Steuerverwaltung hat ferner nicht gezögert, überall, wo es ohne Gefährdung des Steueranspruches anging, die Zusammenlegung des Umsatzregisters mit der ordentlichen Buchführung über Wertpapiertransaktionen zu bewilligen.

Im übrigen haben sich die weiter oben dargestellten Verfahrensgrundsätze, insbesondere die Tendenz, breite Kreise der Bevölkerung mit Stempelformalitäten zu verschonen und den Abgabebezug möglichst zusammenzufassen, in jeder Hinsicht als zweckmässig erwiesen. Abgesehen von der dadurch erzielten zahlenmässigen Verminderung der Steuerfälle und der erhöhten Kontrollmöglichkeit bot sie der Verwaltung den grossen Vorteil eines in der Hauptsache auf grössere Unternehmungen mit geschäfts- und rechtskundigem Personal beschränkten Verkehrs. Diese Kreise, zur Hauptsache Banken, Versicherungs- und Transportunternehmungen sowie Aktiengesellschaften im allgemeinen, wissen nicht nur, die gesetzlichen Vorschriften richtig zu interpretieren, und sind gewohnt, ihre Verpflichtungen pünktlich zu erfüllen; sie besitzen in der Regel auch genügend wirtschaftlichen Weitblick, um berechnete fiskalische Ansprüche zu verstehen. Der Verkehr mit diesen Steuerpflichtigen hat sich denn auch, so wehrhaft sich dieselben erweisen, wenn sie eigene Interessen oder solche von Kunden verletzt wähnen, angenehm gestaltet. Mit Genugtuung können wir insbesondere feststellen, dass die wirtschaftliche und soziale Einsicht und eine gewisse kaufmännische Vornehmheit die Kreise, mit denen die Steuerverwaltung hauptsächlich in Berührung kommt, mit verhältnismässig seltenen Ausnahmen davon abgehalten hat, Mittel zur Umgehung der Steuerpflicht auszudenken und anzuwenden. Wo Steuerumgehungsversuche grössern Umfangs zu beobachten waren, wurde deutlich sichtbar, dass viele Institute nur wider Willen, durch die skrupellosere Konkurrenz gezwungen, mitmachten. Es erhellt aus dieser Tatsache, dass gesetzliche Vorkehren zur Verhinderung von Steuerumgehungen nicht nur im fiskalischen Interesse liegen, sondern auch dem Schutze des loyalen Steuerpflichtigen dienen.

Eigentliche Steuerhinterziehung wurde nur in ganz wenigen Fällen festgestellt. Von den Strafbestimmungen brauchte darum nur sparsam Gebrauch gemacht zu werden. Die grosse Mehrzahl der Strafverfahren, die durchgeführt werden mussten, bezieht sich auf den Wechselstempel.

Zu zahlreichern Schwierigkeiten als die steuertechnischen haben rechtliche Fragen Anlass gegeben. Ein Blick auf die Stempeljudikatur des Auslands zeigt allerdings, dass darin keine Besonderheit der eidgenössischen Stempelpraxis liegt. Die Vielgestaltigkeit der Vertragsformen, die der Verkehr ausbildet, häufig ohne sich über deren Rechtsnatur Rechenschaft zu geben, zwingen zu subtilen Unter-

suchungen und Auseinandersetzungen über die Art und die Steuerpflicht bestimmter Geschäfte, die besonders schwierig werden, wenn die Subsumierung unter formal nicht eindeutig abgegrenzte Rechtsbegriffe oder Tatbestände (z. B. Kassenobligation, genossenschaftlicher Stammanteil, Emission, Sanierung) in Frage kommt. Die Praxis erwies, wie schwierig und gefährlich es in der Steuergesetzgebung ist, solche Begriffe nach äussern Kriterien abzugrenzen. Im Zivilrecht ist eine formale Abgrenzung leicht, weil dort von der Form die Rechtswirkung abhängig gemacht werden kann. Dem Steuergesetzgeber ist dieses Mittel verschlossen. Wenn die Stempelspflicht eines Rechtsgeschäfts von bestimmten Formen abhängig gemacht wird, kann oft durch Vermeidung gerade dieser Form ohne Gefährdung der Rechtswirkung der Steuerpflicht ausgewichen werden. Stempelrechtliche Definitionen werden, wie z. B. die der Kassenobligation gezeigt hat, als Rezept für Versuche zur Umgehung der Steuerpflicht benützt.

Neben gewissen Fällen des Übergangsrechts boten die Ausnahmebestimmungen, wie stets im Steuerrecht, Schwierigkeiten. Die Befreiung der Aktien und Stammanteile gemeinnütziger Unternehmungen zwang der Verwaltung eine unangenehme Abwehrstellung auf gegen die Versuche, eine unzulässige Ausdehnung des Begriffs der Gemeinnützigkeit durchzusetzen. Eine lange Reihe von Rekursentscheidungen kennzeichnet den Weg, der zur Abklärung führte. Ähnliche Umstände verursachten anfänglich die Ausnahmevorschriften zugunsten kleiner Gegenseitigkeitsgenossenschaften und Angestellten-Versicherungskassen, sowie die Anwendung der Vorschriften über Stundung und Erlass von Stempelabgaben in Sanierungsfällen.

Immerhin zeigt die Rekurspraxis, dass die Stempelgesetzgebung auch in juristischer Hinsicht den Bedürfnissen genügt hat. Die Zahl der seit dem 1. April 1918 dem Finanzdepartement eingereichten Rekurse beträgt 439, d. h. im Jahresdurchschnitt weniger als 50, im Durchschnitt der Jahre 1925—1927 weniger als 30 Rekurse. Das stellt, verglichen sowohl mit der Zahl der Abgabepflichtigen und der Steuerfälle wie mit den Verhältnissen bei andern eidgenössischen, kantonalen und ausländischen Steuern, einen ungewöhnlich günstigen Prozentsatz dar. Die stete Verminderung der Rekursfälle zeigt, wie die Entscheidungen, die seit dem Jahre 1920 fortlaufend in der Vierteljahrsschrift für Schweizerisches Abgaberecht ¹⁾ veröffentlicht worden sind, zur Abklärung der Zweifelsfragen beigetragen haben. Ein grosses Verdienst an dieser Abklärung und an der Gesetzesdurchführung überhaupt hat sich die eidgenössische Stempelkommission erworben. Sie ist vom eidgenössischen Finanzdepartement nicht nur zur Begutachtung von Rekursfällen herangezogen worden. Wiederholt hat sie sich aus eigener Initiative oder auf Einladung des Finanzdepartements zu stempelrechtlichen Fragen allgemeiner Natur, insbesondere solchen, die sich auf die Fortbildung des Stempelrechts beziehen, geäußert. An der Vorbereitung der Ordnungsrevisionen von 1919 und 1921 und des Gesetzes über Stundung und Erlass von Stempelabgaben hat sie hervorragenden Anteil genommen. Mit grossem Ernste war die Stempelkommission stets bestrebt, im Rahmen der gesetzlichen Bestim-

¹⁾ Herausg. von Prof. E. Blumenstein, Administration Genossenschafts-Buchdruckerei, Bern.

mungen die Rechte der Steuerpflichtigen und des Fiskus abzuwägen. Für die gesunde Entwicklung der Steuerpraxis war der Kontakt zwischen der Steuerverwaltung und dieser Kommission von kaum zu überschätzendem Werte.

V.

Der Ertrag der Stempelabgaben hat, wie sich aus der nachstehenden Tabelle 1 ergibt, die Erwartungen übertroffen. Die Einnahmen aus den durch das Gesetz von 1917 eingeführten Abgaben sind seinerzeit auf Fr. 14.275.000 veranschlagt worden. Das Ergebnis des Jahres 1926 erreichte mit Fr. 27.649.000 beinahe die doppelte Höhe. Der Ertrag der Abgabe auf den Coupons inländischer Wertpapiere wurde auf Fr. 18.000.000 geschätzt. Im Jahre 1926 ergab die Steuer eine Einnahme von Fr. 21.240.000. Auf eine Schätzung des mutmasslichen Ertrages der Abgabe auf den Coupons ausländischer Wertpapiere in der Gestalt, wie sie aus den Beratungen hervorging, ist seinerzeit mangels brauchbarer Unterlagen verzichtet worden.

Nach den Einfuhrzöllen stellen die Stempelabgaben heute die wichtigste permanente Einnahmequelle des Bundes dar. Der Bundesanteil an ihrem Ertrage (Gesamtertrag Fr. 52,₆ Millionen, Bundesanteil Fr. 42 Millionen) hat im Jahre 1926 einen Achtel der Gesamtausgaben des Bundes gedeckt. Im laufenden Jahre wird sich diese Quote auf einen Siebentel erhöhen, abgesehen von der Einnahme aus der Besteuerung der vor 1918 ausgegebenen Aktien, welche dieses Jahr zu fließen beginnt. Ausserdem hat die Steuer den mit einem Fünftel am Ertrage partizipierenden Kantonen ansehnliche Einnahmezuschüsse gebracht.

Die günstige Entwicklung der Einnahmen hat indessen besonders in jüngster Zeit in der Diskussion über die neueste Revisionsvorlage auch zu irrigen Interpretationen Anlass gegeben. Man hat nicht nur aus der bisherigen Entwicklung der Gesamteinnahmen auf ein unentwegtes Weitersteigen der Stempelleinnahmen im bisherigen Ausmasse geschlossen, sondern den Vorwurf mindestens angedeutet, die Ertragsschätzungen seien seinerzeit absichtlich zu tief gehalten worden, um über die Tragweite der neuen Abgaben hinwegzutäuschen.

Der Nachweis, dass solcher Argwohn unberechtigt ist, fällt nicht schwer. Im Jahre 1917 mussten die Ertragsschätzungen auf die damals erhältlichen statistischen Angaben über die zur Besteuerung ausersehenen Verkehrsvorgänge abstellen. Diese bezogen sich, da die anormalen Verhältnisse während der ersten Kriegsjahre aus der Betrachtung auszuschalten waren, auf die letzten Vorkriegsjahre. Sie berücksichtigten nicht die Geldentwertung, die in der Folge eingetreten ist und sich in den letzten Jahren stabilisiert hat. Sie durften diesen Faktor, trotzdem der Preisindex schon im Laufe des Jahres 1917 hoch war, nicht in Rechnung stellen, weil die Teuerung, bzw. Geldentwertung damals noch allgemein als vorübergehende Erscheinung gewertet wurde. Nun ist aber einleuchtend, dass die der Stempelpflicht unterliegenden Urkunden und Transaktionen in der Folge, in der aufgeblähten Währung ausgedrückt, auf höhere Summen lauten und nominell höhere Steuererträge abwerfen mussten als tatsächlich gleichwertige Umsätze in den Vorkriegsjahren. Viele Unternehmungen mussten infolge der hohen Warenpreise und Unkosten ihre Betriebsmittel vergrössern,

Ertrag der eidgenössischen Stempelabgaben

<i>Tabelle 1.</i>	Ursprüngliche Ertrags-schätzung des Bundesrates	1918 April bis Dezember	1919	1920
<i>A. Rohertrag der Abgaben nach Gesetz vom 4. Oktober 1917¹⁾</i>				
1. Inländ. Obligationen	3.825	2.357	4.729	3.900
2. Inländ. Aktien	3.600	4.702	7.526	8.871
3. Inländ. Stammkapitalanteile		39	320	357
4. Ausländ. Wertpapiere	200	98	320	364
5. Umsatz inl. Wertpapiere	650	240	410	436
6. Umsatz ausl. Wertpapiere				
7. Wechsel und wechselähnliche Papiere	2.000	2.927	3.686	4.158
8. Prämienquittungen	2.000	1.040	3.106	3.555
<i>Total 1—8 (Abgaben, die seit 1. IV. 1918 erhoben wurden)</i>	<i>12.275</i>	<i>11.403</i>	<i>20.097</i>	<i>21.641</i>
9. Frachturkunden	2.000	—	—	—
Total 1—9	14.275	11.403	20.097	21.641
<i>B. Rohertrag der Abgaben nach Gesetz vom 25. Juni 1921²⁾</i>				
10. Coupons inl. Obligationen	8.700	—	—	—
11. Coupons inl. Aktien	9.000	—	—	—
12. Coupons inl. Stammkapitalanteile	300	—	—	—
13. Coupons ausl. Wertpapiere	Keine Schätzg.	—	—	—
Total 10—13	18.000³⁾	—	—	—
<i>Gesamtrohertrag der Stempelabgaben (1—13)</i>	<i>32.275³⁾</i>	<i>11.403</i>	<i>20.097</i>	<i>21.641</i>
14. Stempelbussen	—	—	10	24
<i>Anteil der Kantone</i>	—	2.226	3.868	4.219

¹⁾ Vgl. Botschaft des Bundesrates vom 16. Mai 1917, Bundesblatt 1917, III, S. 154.

²⁾ Die in der Botschaft vom 26. Dezember 1919 zum Couponstempelgesetz gegebenen Zahlen sind nicht verwendbar, weil die Steuer in den Beratungen wesentlich verändert wurde (Erhöhung der Abgabe auf Aktiencoupons von 2 auf 3 %, Wegfall des Zinsgutschriften-

was auf die vermehrte Emission von Obligationen und Aktien hinwirkte. In ähnlicher Weise beeinflusste die Geldpreissteigerung aller Güter beispielsweise auch den Wechselverkehr und das Versicherungswesen. Um die Schätzungen von 1917 mit den Ergebnissen von 1926 zu vergleichen, müssten beide zunächst auf einen gemeinsamen Nenner gebracht werden. Unsere gesetzliche Geldeinheit stellt aber diesen Nenner nicht dar, denn der Franken, mit dem bei den Schätzungen von 1917 gerechnet worden ist und gerechnet werden musste, ist nicht der Franken, in dem sich der Ertrag von 1926 ausdrückt.

in tausend Franken in den Jahren

1921	1922	1923	1924	1925	1926	1927 Januar bis Oktober
4.112	2.420	3.164	3.574	4.308	4.315	4.419
7.601	3.510	4.802	4.891	5.259	7.681	5.581
571	342	259	239	192	280	350
1.173	935	595	1.155	711	4.158	3.157
474	395	287	246	317	341	538
	413	574	715	720	1.286	1.822
2.944	2.129	2.079	2.518	2.728	2.820	2.716
3.546	3.842	3.612	4.030	4.175	4.064	3.910
<i>20.421</i>	<i>13.986</i>	<i>15.372</i>	<i>17.368</i>	<i>18.410</i>	<i>24.945</i>	<i>22.493</i>
—	1.530	2.621	2.677	2.703	2.704	2.253
20.421	15.516	17.993	20.045	21.113	27.649	24.746
} 49	8.255	9.497	9.717	9.908	10.930	10.232
	5.433	5.995	7.377	9.040	9.907	8.906
	298	331	341	432	403	403
	681	650	1.614	2.721	3.711	4.082
49	14.667	16.473	19.049	22.101	24.951	23.623
20.470	30.183	34.466	39.094	43.214	52.600	48.369
10	7	9	9	25	19	15
3.981	5.930	6.750	7.703	8.508	10.378	—

stempels und Änderung der Abgabe auf ausländischen Coupons). Die gegebenen Zahlen sind die letzten Schätzungen des Departementes. Vgl. Stenogr. Bulletin des Ständerates vom Juni 1921, S. 272.

³⁾ Ohne den Ertrag der Abgabe auf ausländischen Coupons.

Die Richtigkeit der obigen Ausführungen wird durch die Tatsache bestätigt, dass der Unterschied zwischen den auf jüngern statistischen Grundlagen beruhenden Schätzungen und den wirklichen Ergebnissen des Couponstempels wesentlich geringer, bei der Abgabe auf Aktiencoupons sogar sehr bescheiden ist.

Eine nähere Prüfung der Ertragsentwicklung bei den Abgaben, die seit 1918 erhoben werden (Abgaben nach dem Gesetz von 1917 ohne Frachtkundenstempel), weist auch darauf hin, dass grosse Vorsicht bei der Schätzung der künftigen Entwicklung deshalb geboten ist, weil die Ergebnisse der Stempelabgaben

Kanton	Verteilung des Anteils der Kantone am Ertrag der eidg. Stempelabgaben im Jahre 1926				
	Wohnbevölkerung 1920	Durchschnittsertrag der kantonalen Stempelabgaben 1911—1915	Ertrag der kantonalen Stempelabgaben 1926	Zunahme (+) oder Abnahme (—) der kantonalen Stempelabgaben 1926 gegenüber dem Durchschnitt 1911—1915	Anteile am Ertrag der eidg. Stempelabgaben 1926 (berechnet nach der Wohnbevölkerung, da an keinen Kanton eine Sondervergütung gemäss Art. 67 zu leisten war)
1. Zürich	538.602	225.672.33	76.706.30	— 148.966.03	1.441.367.50
2. Bern	674.394	840.318.64	828.178.55	— 12.140.09	1.804.764.20
3. Luzern	177.073	145.313.15	92.226.—	— 53.087.15	473.869.90
4. Uri	23.973	1.273.—	12.108.—	+ 10.835.—	64.154.80
5. Schwyz	59.731	7.630.60	11.386.05	+ 3.755.45	159.847.75
6. Obwalden	17.567	—	—	—	47.011.55
7. Nidwalden	13.956	—	—	—	37.348.05
8. Glarus	33.834	—	—	—	90.544.10
9. Zug	31.569	12.216.13	10.363.50	— 1.852.63	84.482.65
10. Fribourg	143.055	143.790.53	144.677.11	+ 886.58	382.833.40
11. Solothurn	130.617	—	—	—	349.547.70
12. Baselstadt	140.708	247.204.46	94.142.70	— 153.061.76	376.552.50
13. Baselland	82.390	—	—	—	220.486.15
14. Schaffhausen	50.428	—	—	—	134.951.75
15. Appenzell A.-Rh.	55.354	—	—	—	148.134.35
16. Appenzell I.-Rh.	14.614	—	—	—	39.108.95
17. St. Gallen	295.543	271.235.36	99.372.90	— 171.862.46	790.910.70
18. Graubünden	119.854	—	—	—	320.744.55
19. Aargau	240.076	39.761.15	24.816.20	— 14.944.95	644.347.20
20. Thurgau	135.933	23.861.87	34.261.50	+ 10.399.63	363.774.—
21. Ticino	152.256	167.172.20	218.762.14	+ 51.589.94	407.456.45
22. Vaud	317.498	447.011.02	286.652.45	— 160.358.57	849.665.—
23. Valais	128.246	238.123.80	353.542.75	+ 115.418.95	343.202.60
24. Neuchâtel	131.349	—	—	—	351.506.65
25. Genève	171.000	468.482.10	74.364.50	— 394.117.60	457.617.75
Total	3.880.320	3.279.066.34	2.361.560.65	— 917.505.69	10.384.230.20

stark von der allgemeinen Wirtschaftskonjunktur abhängig sind. Die Einnahmen während der Periode 1919—1922 weisen entsprechend der Entwicklung der Nachkriegskrisis einen markierten Einnahmerückgang auf, der seit 1923 einem ebenso deutlichen Anstieg Platz gemacht hat. In dieser Tatsache liegt auch die Erklärung des bisher ununterbrochenen Steigens des Couponstempelertrages. Die Couponsteuer wurde im Zeitpunkte der tiefsten wirtschaftlichen Depression eingeführt, der die Erholung folgte. Die Einnahmen des Aktien-Couponstempels entsprechen einer Dividendensumme, die, in Prozenten des Gesamtkapitals aller inländischen Aktiengesellschaften ausgedrückt, für die Jahre 1922—1926 folgende

Reihe ergibt: 3,19 %, 3,53 %, 4,32 %, 5,37 %, 5,73 %. Die Kulmination scheint erreicht zu sein, denn die bisherigen Einnahmen des laufenden Jahres weisen keine Zunahme mehr auf.

Bei der Beurteilung der Gesamtergebnisse darf auch der erhebliche Einfluss nicht übersehen werden, den die starke Tätigkeit auf dem Gebiete der Emission ausländischer Wertpapiere in den letzten drei Jahren auf die Stempelleinnahmen ausgeübt hat. Emissions-, Umsatz- und Couponabgabe auf ausländischen Werten, die zusammen im Jahre 1923 1,8 Millionen eintrugen, haben im Jahre 1926 9,1 Millionen und in den ersten 10 Monaten des laufenden Jahres 9 Millionen abgeworfen. Es ist zu erwarten, dass die fortschreitende wirtschaftliche Stabilisierung und die Ausgleichung der internationalen Zinsfußverhältnisse auf die ausländischen Emissionen hemmend einwirken und den Ertrag der Stempelabgaben auf ausländischen Werten in den nächsten Jahren wieder auf ein normales Niveau zurückführen wird.

Die Kantone nehmen an den Ergebnissen der Stempelgesetzgebung in der Weise teil, dass alljährlich ein Fünftel des Reinertrages unter sie, nach Massgabe ihrer Wohnbevölkerung, verteilt wird. Wie der Anteil am Reinertrag vom Jahre 1926 verteilt worden ist und wie sich die Kantonsteile zum Ertrag der kantonalen Stempelabgaben verhalten, ergibt sich aus vorstehender Tabelle 2.

Ein wesentlicher finanzieller Vorteil der eidgenössischen Stempelabgaben liegt in der Tatsache, dass nur ein sehr bescheidener, mit der Ertragsvermehrung verhältnismässig sinkender Teil des Steueraufkommens durch Verwaltungskosten aufgezehrt wird. Im Jahre 1926 gingen nur 0,88 % in eigentlichen Verwaltungskosten und 0,36 % in Markenverkaufsprovision auf. Der gesamte Verwaltungskostenanteil machte somit 1,24 % aus.

VI.

Von juristischer Seite ist dem Stempelgesetz von 1917 an seiner Wiege schlechte Gesundheit und ein kurzes Leben geweissagt worden. Die Prophezeiung hat sich in den zehn Jahren, die seither verstrichen sind, nicht erfüllt. Die formalen Gebrechen haben sich im wesentlichen als Schönheitsfehler erwiesen, die dank der im übrigen kräftigen Konstitution der Gesundheit nicht sehr abträglich waren.

Die Kraft der Stempelgesetzgebung liegt in der Zuverlässigkeit ihrer wirtschaftlichen Grundlagen und der Zweckmässigkeit und Anpassungsfähigkeit der Verfahrensvorschriften. Wer das wirtschaftliche und rechtliche Wissen und die Absichten der Männer, die am Werke waren, kennt und Gelegenheit hatte, ihr ernstes Bemühen zu beobachten, auf jedes gerechtfertigte Interesse unserer Volkswirtschaft Rücksicht zu nehmen, wundert sich über dieses Ergebnis nicht.

Unter der grossen Zahl von Persönlichkeiten, die an der Ausarbeitung des Stempelrechts mitgewirkt haben, ist in erster Linie Herr Bundesrat Motta zu erwähnen, der als Vorsteher des Finanzdepartements die Initiative zur Ausarbeitung der Gesetze von 1917 und 1921 gab, der ferner die Vorbereitungen und die Verhandlungen über das Gesetz von 1917 leitete und zu einem guten

Ende führte. Er wurde im Jahre 1919 durch Herrn Bundesrat Musy abgelöst, der insbesondere auf die Ausgestaltung des Couponstempelgesetzes weitgehenden Einfluss genommen hat. Als Experten wirkten neben Herrn Prof. Landmann die Herren Dr. A. Jöhr und Dr. A. ImHof mit. Herr Dr. J. Frey, der nachmalige erste Präsident der Stempelkommssion, stellte den Experten selbstlos sein reiches rechtliches und wirtschaftliches Wissen zur Verfügung. In den parlamentarischen Verhandlungen übten auf die Ausgestaltung der Gesetze hauptsächlich die Herren Ständeräte Usteri und Baumann sowie die Herren Nationalräte Bühlmann und Speiser, Einfluss aus. Als Vertreter der eidgenössischen Steuerverwaltung wirkte bei allen Vorberatungen Herr Direktor Blau mit.

Wenn die eidgenössische Steuerverwaltung für sich in Anspruch nehmen kann, in den vergangenen zehn Jahren zum Erfolge der Stempelgesetzgebung ebenfalls beigetragen zu haben, so ist dies nicht zuletzt darauf zurückzuführen, dass sie stets bestrebt war, der von den erwähnten Männern, insbesondere von Herrn Prof. Landmann im Stempelrecht begründeten Tradition treu zu bleiben, im Rahmen des Gesetzes bei aller Wahrung der fiskalischen Ansprüche den berechtigten Interessen der Steuerpflichtigen, namentlich in bezug auf ein den Verkehr möglichst wenig belästigendes Erhebungsverfahren, Rechnung zu tragen.
