

Die Wirkung von Steuererlässen am Beispiel der EStR 2000

ZfV 2002/
388

Herbert Kofler/
Georg Kofler

- I. Einleitung und Problemstellung
- II. Die Judikatur der Gerichtshöfe öffentlichen Rechts
 - A. Die Judikatur des VfGH
 - B. Die Judikatur des VwGH
- III. Steuererlässe als Rechts- bzw. Verwaltungsverordnungen
 - A. Zum normativen Charakter von Steuererlässen, insbesondere der EStR 2000
 - B. Zur Abgrenzung von Rechtsverordnung und Verwaltungsverordnung bei Steuererlässen im Hinblick auf die EStR 2000
- IV. Ergebnis

Deskriptoren:

Charakter, normativer; Gehorsamsthese; Gleichmäßigkeit der Besteuerung; Präambel; Rechtsverordnung; Steuererlässe; Verböserungsverbot des § 307 Abs 2 BAO; Verwaltungsverordnung; Weisung, generelle.

Rechtsquellen:

Art 18 Abs 2, 20, 89 Abs 1, 135 Abs 4, 139 B-VG; § 2 BGBIG; §§ 44 Abs 1, 91 BDG; § 307 Abs 2 BAO.

I. Einleitung und Problemstellung

Rechtspolitisch und zunächst unabhängig von der rechtlichen Einordnung sind Steuererlässe, wie aktuell etwa die *Einkommensteuerrichtlinien 2000* (EStR 2000)¹⁾, die *Lohnsteuerrichtlinien 2002* (LStR 2002)²⁾ und die *Umsatzsteuerrichtlinien 2000* (UStR 2000)³⁾, ambivalent zu beurteilen: Die von Spezialisten der Finanzverwaltung ausgearbeiteten Erlässe und Richtlinienwerke bieten einerseits für die Finanzbehörden und die Steuerpflichtigen wertvolle Auslegungshilfen und zeigen in der Regel auf, welche finanzbehördlichen Entscheidungen der Steuerpflichtige zu erwarten hat⁴⁾. Es ist daher durchaus begrüßenswert, wenn derartige Erlässe im *AÖF*⁵⁾ veröffentlicht werden oder auf andere Weise, zB über das Internet, einem größeren Adressatenkreis zur Kenntnis gebracht werden. Andererseits spielen derartige Erlässe in der Argumentation zwischen Steuerpflichtigen und der Finanzverwaltung oftmals eine größere Rolle als die zugrunde liegenden Gesetze⁶⁾; Er-

lasstexte übersteigen die Gesetzestexte nicht nur quantitativ⁷⁾, sondern überlagern diese oft auch qualitativ⁸⁾. Umso überraschender erscheint es daher, wenn trotz der hohen praktischen Relevanz die Frage nach der Rechtsqualität von Steuererlässen und ihren Rechtswirkungen im Schrifttum – sieht man von allgemeinen verfassungs- und verwaltungsrechtlichen Ausführungen ab – ein Schattendasein führt⁹⁾. Realistisch kommt für die Rechtsqualität von im *AÖF* oder sonst der Öffentlichkeit bekannt gemachten Steuererlässen die – nicht gehörig kundgemachte¹⁰⁾ – Verordnung (Art 18 Abs 2 B-VG, Art 139 B-VG), die generelle Weisung (Art 20 B-VG) oder eine – außerhalb des Rechtsquellenkatalogs des B-VG stehende – allseits unverbindliche Mitteilung in Betracht. Hinzuweisen ist auch darauf, dass es rechtlich keinen Unterschied macht, ob Erlässe im *AÖF* oder auf andere Weise der Öffentlichkeit bekannt gegeben werden¹¹⁾.

Problematisch stellen sich insbesondere rechtswidrig begünstigende Erlässe dar¹²⁾. Während nämlich bei rechtswidrigen nachteiligen Erlässen – an die sich der Sachbearbeiter im Finanzamt auch hält – dem Steuerpflichtigen der Rechtsweg offen steht und letztlich die Höchstgerichte angerufen

1) Erlass des BMF vom 8. 11. 2000, GZ 06 0104/9-IV/6/00, AÖF 232/2000.

2) Erlass des BMF vom 19. 11. 2001, GZ 07 0104/5-IV/7/01.

3) Erlass des BMF vom 14. 11. 2000, GZ 09 4501/58-IV/9/00, AÖF 233/2000.

4) Siehe dazu insb *Adalbert Schubert*, Die generellen Weisungen der Bundesministerien unter besonderer Bedachtnahme auf die generellen Weisungen des Bundesministeriums für Finanzen, betreffend Abgaben, ÖStZ 1969, 206 (215).

5) Das Amtsblatt der österreichischen Finanzverwaltung (AÖF) soll nach dem der ersten Nummer (AÖF 1/1947) vorausgestellten Geleitwort des BMF auch dem Abgabepflichtigen zugänglich sein: „In diesem Amtsblatt sollen alle Gesetze und Verordnungen, sowie Erlässe, Kundmachungen und Entscheidungen des Verfassungs- und Verwaltungsgerichtshofes grundsätzlicher Natur laufend veröffentlicht werden, soweit sie die wiedererrichtete österreichische Finanzverwaltung betreffen. Ich hoffe, dass dieses Amtsblatt den Verkehr zwischen den Abgabepflichtigen, deren Vertretern und den Dienststellen der österreichischen Finanzverwaltung erleichtern und dadurch am Wiederaufbau Österreichs wirksam mithelfen wird.“

6) Vgl *Doralt/Ruppe*, Grundriss des österreichischen Steuerrechts II⁴ (2001) 213; *Michael Kotschnigg*, Grundlegende Aussagen zum Verböserungsschutz (§ 307 Abs 2 BAO), *ecolex* 1998, 661.

7) So stehen derzeit im Bereich des Einkommensteuerrechts etwa 90 Kodex-Druckseiten Gesetzestext insgesamt 1026 Kodex-Druckseiten an Erlasstexten gegenüber (689 Seiten EStR, 218 Seiten LStR und 119 Seiten sonstige ESt- und LSt-Erlässe).

8) Siehe auch *Doralt/Ruppe* (FN 6) II⁴ 213.

9) Auseinandersetzungen mit der Problematik finden sich etwa bei *Christoph Pfleger*, Zur Maßgeblichkeit von (Steuer-)Erlässen, *persaldo* 1998 H 4, 17; *Kurt Neuner*, Erlaßgeber – Gesetzgeber, ÖStZ 1984, 273; *Johannes Hengstschläger*, Die Rechtsqualität der Steuererlässe, in: *Korinek* (Hrsg), Beiträge zum Wirtschaftsrecht – Wenger-FS (1983) 507; *Schubert* (FN 4) 206; *Rudolf Häusler*, Ministerialerlässe und Bundesverfassung, Gelber Brief Nr. 34 (1965); *Franz Weiler*, Ein „Jahrhundertwerk“, das nicht zitiert werden darf, *SWK* 1985, A I 195.

10) Zur Problematik und zur Abgrenzung von Rechts- und Verwaltungsverordnung unten II.

11) Siehe *Gerold Stoll*, BAO (1994) III 2963.

12) Siehe auch *Doralt/Ruppe* (FN 6) II⁴ 213.

werden können, steht diese Möglichkeit bei rechtswidrig begünstigenden Erlässen nicht in dieser Form offen: Sieht der Erlass rechtswidrig eine für den Steuerpflichtigen günstige Bestimmung vor und hält sich der Sachbearbeiter im Finanzamt nicht an den Erlass, sondern an das – im Vergleich – für den Steuerpflichtigen nachteilige Gesetz, so entscheidet der Sachbearbeiter zwar gesetzeskonform, aber erlasswidrig. Der Steuerpflichtige wird sodann die ihn begünstigende Erläsauffassung im Beschwerdeverfahren freilich nicht durchsetzen können; in letzter Konsequenz könnte dies auch zu einer Beraterhaftung führen¹³). Es stellt sich daher insbesondere im Bereich begünstigender Erlässe bzw. Erläsaussagen die Frage, welche Rechtswirkungen diese zum einen für den einzelnen Beamten und zum anderen für den Steuerpflichtigen zeitigen.

Im Hinblick auf § 307 Abs 2 BAO ist weiters von Relevanz, ob im *AÖF* veröffentlichte Erlässe als allgemeine Weisungen anzusehen sind. Nach dieser Bestimmung gilt im Wiederaufnahmeverfahren ein *Verböserungsverbot* dahingehend, dass in der Sachentscheidung eine seit der Erlassung des früheren Bescheides eingetretene Änderung der Rechtsauslegung, die sich „auf eine allgemeine Weisung des Bundesministeriums für Finanzen stützt, nicht zum Nachteil der Partei berücksichtigt“ werden darf. Der Begriff der „allgemeinen Weisung“ in § 307 Abs 2 BAO entspricht dem von der Lehre üblicherweise verwendeten Begriff der „generellen Weisung“¹⁴). Die Auffassungen sind uneinheitlich: Während überwiegend unter „allgemeinen Weisungen“ die im *AÖF* kundgemachten Erlässe, das heißt generelle Erlässe, Richtlinien, Dienstweisungen, Durchführungsrichtlinien, Durchführungsbestimmungen und Allgemeine Erläuterungen, nicht jedoch die im Einzelfall ergangenen Erlässe verstanden werden¹⁵), sind nach *Peter Quantschnigg* geschlossene Darstellungen der Rechtsauffassung des BMF, wie zB die EStR, LStR, UStR, keine allgemeinen Weisungen iSd § 307 Abs 2 BAO¹⁶).

Welche Rechtsqualität im *AÖF* kundgemachten Erlässen zukommt, scheint jedoch letztlich auch im BMF nicht einheitlich geklärt zu sein. Einige Vertreter des BMF äußerten sich dahingehend, dass derartige Erlässe als generelle Weisungen iSd Art 20 B-VG anzusehen seien und daher die nachgeordneten Behörden binden¹⁷). So war das BMF auch im Falle des Durchführungserlasses betreffend die veranlagte

Einkommensteuer (DE-ESt) der Auffassung, dass es sich bei diesem Erlass, der nur an alle Finanzlandesdirektionen gerichtet gewesen sei, um eine *generelle Weisung iSd Art 20 B-VG* handle¹⁸). In einem anderen Fall sah das BMF in einem Erlass eine rechtsverbindliche Verwaltungsverordnung¹⁹). Zum Teil wird auch im BMF die Auffassung vertreten, dass im *AÖF* kundgemachte Erlässe zwar keine Weisungen iSd Art 20 B-VG darstellen, im Fall der Nichtbeachtung durch die nachgeordneten Behörden auf Anregung des Steuerpflichtigen jedoch eine Einzelfallanweisung an das betreffende Organ der jeweiligen Abgabenbehörde ergehen würde, sich an den Erlass zu halten. Diese Einzelfallanweisung habe sodann den Rechtscharakter einer Weisung iSd Art 20 B-VG und sei allenfalls mit disziplinarrechtlichen Konsequenzen verbunden.

II. Die Judikatur der Gerichtshöfe öffentlichen Rechts

A. Die Judikatur des VfGH

Der VfGH hat in zahlreichen Fällen zur *Rechtsqualität von Steuererlässen* Stellung genommen²⁰). Ausgangspunkt dieser Judikatur ist, dass Verordnung iSd Art 139 B-VG – unabhängig von einer fehlerhaften Kundmachung – jede nicht in Gesetzesform ergehende, von einer Verwaltungsbehörde erlassene generelle Rechtsnorm sei²¹); dieser Definition ist der *Befehlscharakter* im Sinne eines *normativen Inhaltes* inhärent²²). Es ist dabei für die Qualifikation eines – ein Mindestmaß an Publizität erreichenden²³ – Rechtsaktes als *Verordnung iSd Art 139 B-VG* weder seine Bezeichnung²⁴) noch der formelle Adressatenkreis, noch die Art seiner Veröffentlichung bestimmend, es kommt vielmehr auf den normativen Gehalt des Verwaltungsaktes an²⁵). Unter diesen weiten Verordnungsbegriff fallen demnach auch *generelle Weisungen*, die in der Judikatur als *Verwaltungsverordnungen* bezeichnet werden²⁶). Festzuhalten ist jedoch, dass der VfGH unter Verwaltungsverordnungen „die mit verbindlicher Kraft ausgestatteten generellen Weisungen der übergeordneten Verwaltungsbehörden an die ihnen unterstellten Unter-

13) Dazu *Neuner* (FN 9) 274.

14) Siehe *Stoll* (FN 11) III 2963; *Reeger/Stoll*, BAO (1966) 973.

15) So etwa *Stoll* (FN 11) III 2963; *Christoph Ritz*, BAO² (1999) § 307 Rz 13; *Klaus Wiedermann*, Wiederaufnahme und Betriebsprüfung (1998) 134; *Gerhard Kohler*, Vorrang des VfGH vor BMF?, SWK 1992, T 155; *VwGH* 4/15/0221, ÖStZB 1987, 36, *VwSlg* 6106 F/1986; siehe jedoch auch *VwGH* 98/14/0043, ÖStZB 1998, 762, und dazu unten III.A. *Ernst Swoboda*, Kilometergeld und Lohnsteuer Richtlinien, RdW 1995, 318 (322 mit FN 43), sieht die LStR ohne Bezugnahme auf § 307 Abs 2 BAO als generelle Weisung (Verwaltungsverordnung) an; ähnlich wohl *Wolfgang Gassner*, Rechtsschutz oder Rechtsverweigerung?, ÖStZ 1985, 3. Zur Frage des Weisungscharakters der EStR 1984 insgesamt widersprüchlich *Weiler* (FN 9) A I 195.

16) Vgl *Peter Quantschnigg*, Überlegungen zur Bestimmung des § 307 Abs 2 BAO, SWK 1981, A V 25.

17) Siehe dazu etwa *Neuner* (FN 9) 273. Wohl auch *Helmut Loukota*, EAS-Anfragebeantwortungen: EAS-Nr. 1000 wurde erreicht, SWI 1997, 98, der ausführt: „Problematisch war die Veröffentlichung [der EAS-Antworten] außerhalb der Finanzverwaltung, denn eine Einschaltung im Amtsblatt der österreichischen Finanzverwaltung schied nicht nur deshalb aus, weil es sich bei den Anfragebeantwortungen nicht um rechtsverbindliche Erlässe handelt [...]“.

18) Siehe *VfSlg* 5025/1965; ähnlich *VfSlg* 10.518/1985.

19) Siehe *VwGH* 9.12.1953, 501/53, *VwSlg* 861 F/1953.

20) Siehe die Nachweise in FN 32 bis 34.

21) Vgl etwa *VfSlg* 1661/1948; 2465, 2555, 2556/1953; 2660/1954; 3514, 3586, 3662/1959; 3710, 3811/1960; 4047, 4108/1961; 4415, 4751/1963; 4733, 4757/1964; 4946, 5110/1965; 5598/1967; 5845, 5863, 5864/1968; 5905/1969; 6220/1970; 6422/1971; 6947/1972; 8602/1979; 9108/1981; 11.472/1987; 13.021/1992. Siehe jedoch *VfSlg* 5863/1968.

22) Vgl *VfSlg* 4758/1964; 5025, 5110/1965; 5798, 5799/1968; 6616/1971; 6928, 6947/1972; 8613/1979; 8807, 8858/1980; 9108, 9256/1981; 9708/1983; 10.127/1984; 10.518/1985; 13.021/1992; 13.331, 13.348/1993.

23) Dazu *VfSlg* 8647/1979; 11.467/1987; 13.021/1992; 13.632/1993.

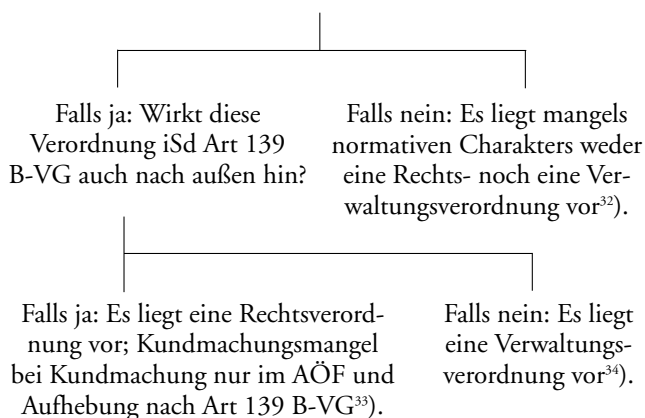
24) ZB „Erlass“, „Anordnung“, „Kundmachung“, „Bekanntmachung“, „Dienstabweisung“, „Instruktion“ usw.; dazu etwa *Egon Schäfer*, Sekundärnormen im Bereich der Sozialversicherung, *SozSi* 1979, 297; *Antoniolli/Koja*, Allgemeines Verwaltungsrecht³ (1996) 164.

25) Vgl *VfSlg* 3982/1961; 4571/1963; 6946/1972; 8647/1979, 11.472/1987; 12.744/1991; 13.021/1992; 13.632/1993; 13.784/1994; 15.447/1999; jüngst auch *VfGH* 15.12.1999, V 57/99.

26) Zum Charakter der Verwaltungsverordnungen als Verordnungen iSd Art 139 B-VG siehe etwa *VfSlg* 1636, 1692/1948; 2067/1950; 2409/1952; 2556/1953; 2660/1954; 4733/1964; 6291/1970; 6422/1971; 8255/1978; 8602/1979; 13.635/1993. Zustimmung *VwSlg* 861 F/1953. Dazu auch *Adamovich/Funk*, Allgemeines Verwaltungsrecht³ (1987) 247.

behörden“ versteht²⁷⁾ und deren Grundlage auch in Art 20 B-VG erblickt²⁸⁾. Die Abgrenzung zwischen Verwaltungsverordnungen und Rechtsverordnungen nimmt der VfGH in ständiger Rechtsprechung nach inhaltlichen Kriterien und nicht nach dem formalen Ansatzpunkt des Adressatenkreises vor²⁹⁾: Als *Rechtsverordnungen* werden all jene generellen Verwaltungsakte angesehen, die sich ihrem Inhalt nach an die Rechtsunterworfenen richten³⁰⁾. *Verwaltungsverordnungen* entfalten hingegen ihre rechtliche Wirkung nur gegenüber Organwaltern, also Menschen, die in einer einschlägigen, von der Verordnung berührten hoheitlichen Funktion tätig sind³¹⁾. Stellt nach diesen Abgrenzungskriterien ein Steuererlass eine Rechtsverordnung dar, so ist dieser in der Regel mangels gehöriger Kundmachung – nämlich im *AÖF* anstatt im *BGBI* – vom VfGH nach Art 139 B-VG aufzuheben. Die Prüfungsabfolge durch den VfGH lässt sich – unter gleichzeitiger Einordnung der bisher entschiedenen Fälle zum Problem der Steuererlässe – folgendermaßen skizzieren:

Liegt eine nicht in Gesetzesform ergehende, von einer Verwaltungsbehörde erlassene generelle Rechtsnorm vor?



Der ab 1963³⁵⁾ entwickelte weite Begriff der Rechtsverordnung des VfGH, der aus der Einbeziehung von Reflexwirkungen nach außen folgert, hat konsequent dazu geführt,

dass seitdem kein Steuererlass als Verwaltungsverordnung qualifiziert wurde. Entweder hob der VfGH Erlasse als nicht gehörig kundgemachte Rechtsverordnungen auf, oder er verneinte von vornherein jeglichen *Normcharakter*, sowohl als Rechts- als auch als Verwaltungsverordnung³⁶⁾. In diesem Zusammenhang ist die Rechtsqualität der – dem B-VG unbekannt – Verwaltungsverordnung im Sinne der Rechtsprechung des VfGH problematisch³⁷⁾. Aus der Sicht der Rechtsprechung des VfGH hat die Unterscheidung in Rechts- und Verwaltungsverordnungen primär im Hinblick auf die Kundmachungsvorschriften des § 2 BGBIG 1996³⁸⁾ Relevanz³⁹⁾. Der VfGH stellte wiederholt fest, dass Verwaltungsverordnungen *generelle Weisungen* iSd Art 20 B-VG⁴⁰⁾ seien⁴¹⁾, andererseits auch im Hinblick auf Art 139 B-VG *Verordnungscharakter* haben⁴²⁾. Es wird also der Verwaltungsverordnung ein *Doppelcharakter* als Weisung iSd Art 20 B-VG und als Verordnung iSd Art 18 Abs 2 sowie Art 139 B-VG zugemessen⁴³⁾. Daraus ergeben sich freilich schwerwiegende Probleme im Bereich des Fehlerkalküls, wie etwa das Beispiel der generellen Weisung des unzuständigen Organs zeigt⁴⁴⁾. *Karl Lengheimer* zieht zur Lösung eines derartigen Dilemmas den Schluss, dass auch Verwaltungsverordnungen unter den Voraussetzungen des Art 20 B-VG der Gehorsam versagt werden könne⁴⁵⁾. Im Schrifttum wurden

36) Dazu auch *Hengstschläger* (FN 9) 517.

37) Ausführlich *Aichreiter* (FN 29) 200 ff, 252 f, der im Ergebnis für eine Aufgabe des Begriffes plädiert.

38) BGBI 1996/660 idF BGBI I 1998/158.

39) So auch *Hengstschläger* (FN 9) 523. Die Bestimmung des § 2 Abs 2 Z 2 BGBIG 1996 ist auch ein zentrales Argument für den Ordnungscharakter *genereller Weisungen*, da diese im BGBIG ausdrücklich zu den Verordnungen gezählt werden (*Melichar* (FN 28) 54; *Walter Barfuß*, Die Weisung (1967) 41; *Schubert* (FN 4) 207 f; *aM Mayer* (FN 31) 28; *Wolfgang Hackl*, Die Verordnung, in: *Erman/Winkler/Kojal/Rill/Funk* (Hrsg.), Allgemeines Verwaltungsrecht (1979) 173 (179); *Hengstschläger* (FN 9) 523; *Wilhelm Pendl*, Zur Frage des rechtlichen Charakters der sogenannten Verwaltungsverordnungen, *ÖJZ* 1947, 2 (6 f); siehe auch *Robert Walter*, Die Verwaltungsverordnung, *ÖJZ* 1965, 29 (34 f)]. Nach dem Gesetzesentwurf zum BGBIG 1996 (RV 93 BlgNR 20. GP) wäre das *BGBI I* zur Verlautbarung der Verordnungen der BReg und der Bundesminister bestimmt gewesen, wobei jedoch „ausschließlich an unterstellte Verwaltungsbehörden ergehende allgemeine Verordnungen (Weisungen) ausgenommen“ werden können (§ 2 Abs 1 Z 3 BGBIG idF der RV). Auf Grund des früheren § 2 Abs 1 lit f BGBIG waren *Verwaltungsverordnungen* von der Kundmachung ausgenommen, sie konnten aber gem § 2 Abs 3 BGBIG auch im *BGBI* kundgemacht werden. Diese Rechtslage sollte in der RV dadurch beibehalten werden, dass in § 2 Abs 1 Z 3 des Entwurfes festgelegt wurde, dass solche Verwaltungsverordnungen von der Kundmachung im *BGBI* „ausgenommen werden können“ (vgl die Erläuterung RV 93 BlgNR 20. GP). Im Verfassungsausschuss erfolgten weitere Modifizierungen der RV. Dies hatte für das gegenständliche Problem zur Konsequenz, dass nunmehr das *BGBI II* zur Verlautbarung der Verordnungen der BReg und der Bundesminister vorgesehen war, „jedoch mit Ausnahme [...] der ausschließlich an unterstellte Verwaltungsbehörden ergehenden allgemeinen Verordnungen“. Im Vergleich zur RV fällt somit auf, dass der Klammerbegriff der Weisung entfallen ist; dies scheint jedoch keine materiellen Konsequenzen zu haben (siehe auch das StenProt 20. GP, 43. Sitzung, 145).

40) VfSlg 1677/1948; im Zusammenhang mit Art 133 Z 4 B-VG etwa VfSlg 4394/1963.

41) VfSlg 2555/1953; 3630/1959; 15.447/1999; siehe auch VfSlg 5025/1965.

42) VfSlg 1636, 1692/1948; 2067/1950; 2409/1952; 2556/1953; 2660/1954; 4733/1964; 6291/1970; 8255/1978; 8602/1979; 13.635/1993.

43) So etwa *Karl Lengheimer*, Die Gehorsamspflicht der Verwaltungsorgane (1975) 14 f; siehe auch *Rill/Schäffer*, Investitionsplanung und Raumordnung (1979) 40 f; weiters *Aichreiter* (FN 29) 222.

44) Dazu *Hengstschläger* (FN 9) 521.

45) *Lengheimer* (FN 43) 15.

27) Vgl VfSlg 2555/1953; 3630/1959; 15.447/1999; siehe auch VfSlg 5025/1965.

28) VfSlg 1677/1948 und dazu auch *Erwin Melichar*, Zur juristischen Bedeutung des Unterschiedes zwischen Rechts- und Verwaltungsverordnungen nach österreichischem Recht, *JBl* 1955, 85; im Zusammenhang mit Art 133 Z 4 B-VG etwa VfSlg 4394/1963.

29) Vgl VfSlg 2556/1953; 3662/1959; 3811/1960; 4108/1961; 4757, 4759/1964; ausdrücklich VfSlg 15.447/1999; siehe auch *Josef Aichreiter*, Österreichisches Verordnungsrecht I (1988) 223.

30) Vgl VfSlg 3811/1960; 3982/1961; 4415/1963; 4757, 4758, 4759, 4891/1964; 5025, 5110/1965; 5511, 5599/1967; 5845, 5863/1968; 5905/1969; 6422/1971; 8602/1979; 8807/1980; 13.578/1993.

31) Vgl VfSlg 4571/1963; 4733/1964; 13.578/1993. Siehe auch *Antonil/Koja* (FN 24) 164; *Heinz Mayer*, Die Verordnung (1977) 26.

32) So in VfSlg 4608/1963; 5300/1966; 5798, 5799/1968; 6042/1969; 6928/1972; 8162/1977; 8613/1979; 8858/1980; 9108, 9256/1981; 9378, 9518/1982; 14.674/1996; zuletzt VfGH 24. 9. 2001, B 687/01, SWK 2001, 839.

33) So in VfSlg 3662/1959; 3811/1960; 4108/1961; 4415, 4565, 4566, 4571/1963; 4757, 4758, 4759, 4891/1964; 5025, 5110/1965; 5598, 5599/1967; 5845, 5863/1968; 5905/1969; 6422, 6616/1971; 6946/1972; 8807/1980; 9416/1982; 10.170/1984; 10.518/1985; 13.331, 13.348/1993.

34) So in VfSlg 1677/1948; 2438/1952; 3307, 3452/1958; 3630/1959.

35) VfSlg 4571/1963; 4757/1964; 5025/1965; 5598/1967; 6946/1972; 8807/1980.

demgegenüber weitere Lösungsmöglichkeiten zur Frage der Abgrenzung von Rechts- und Verwaltungsverordnungen vorgeschlagen: *Heinz Peter Rill* und *Heinz Schäffer* gehen zunächst von Art 18 Abs 2 B-VG aus und folgern, dass Verwaltungsverordnungen Weisungen iSd Art 20 B-VG seien, jedoch für den Fall einer gewissen Formalisierung, zu der wenigstens die Schriftlichkeit gehöre, auch Art 139 B-VG zu unterstellen seien⁴⁶). Offenbar wird jedoch im Schrifttum oftmals auch davon ausgegangen, dass die Verwaltungsverordnung ausschließlich Verordnungscharakter trage und daher nur dem Fehlerkalkül des Art 139 B-VG unterliege⁴⁷). In letzter Konsequenz leugnet etwa *Walter Barfuß* entsprechend die Möglichkeit genereller Weisungen nach Art 20 B-VG⁴⁸). Die Auffassung des VfGH ist in der Lehre aber auch dahingehend auf Kritik gestoßen, als Verwaltungsverordnungen ausschließlich generelle Weisungen iSd Art 20 B-VG und demnach keine Verordnungen iSd Art 139 B-VG seien⁴⁹). Letztgenannte Auffassung kann sich auch darauf stützen, dass *Art 81a Abs 3 lit c B-VG*⁵⁰) die Begriffe der Verordnung und der allgemeinen Weisung einander gegenüberstellt.

B. Die Judikatur des VwGH

Auch die Rechtsprechung des VwGH hatte sich in zahlreichen Fällen mit Steuererlässen zu befassen⁵¹). Zwischen VwGH und VfGH besteht eine im Schrifttum oftmals behandelte Divergenz⁵²) dahingehend, als nach dem VwGH generelle Verwaltungsakte, selbst wenn sie ihrem Inhalt nach Verordnungscharakter haben⁵³), dann keine Verordnungen darstellen, wenn sie nicht in der für Rechtsverordnungen vorgesehenen Form kundgemacht wurden⁵⁴). Bloß im AÖF kundgemachten Steuererlässen spricht der VwGH daher die Qualität als Rechtsverordnung jedenfalls ab⁵⁵). Allerdings

weist der VwGH bisweilen dennoch darauf hin, dass ein Erlass mangels normativen Charakters *keine Rechtsverordnung* darstellt⁵⁶). Steuererlässe könnten daher nur im Rahmen des *Art 20 B-VG* Bindungswirkung gegenüber den Organwaltern, nicht jedoch gegenüber dem Gerichtshof, entfalten, sie stellen demnach „*keine für den Verwaltungsgerichtshof beachtliche Rechtsquelle dar*“⁵⁷), weshalb sich ein Antrag auf Überprüfung der Gesetzmäßigkeit eines derartigen Erlasses beim VfGH erübrige⁵⁸). Im Übrigen kann nach ständiger Rechtsprechung der Steuerpflichtige aus Steuererlässen „weder objektive Rechte noch subjektive Ansprüche ableiten“⁵⁹); auch eine Wirkung nach dem *Grundsatz von Treu und Glauben*⁶⁰) scheidet mangels konkretem Verhältnis zwischen Steuerpflichtigem und Finanzamt und der daraus resultierenden Vertrauenssituation aus⁶¹).

Zur Frage, ob bei Steuererlässen eine *generelle Weisung* iSd Art 20 B-VG anzunehmen ist, nahm der VwGH nur selten ausdrücklich Stellung. Grundsätzlich scheint der VwGH in zahlreichen Erkenntnissen davon auszugehen, dass nicht gehörig kundgemachte Rechtsverordnungen generelle Weisungen darstellen⁶²). Deutlich brachte der VwGH dies in einem Erkenntnis vom 27. 4. 1964⁶³) zum Ausdruck, worin er ausführte, dass ein „Erlaß mangels einer rechtsverbindlichen Kundmachung lediglich eine innerdienstliche Weisung“ darstelle. So führte der VwGH auch aus, dass Erlässe des BMF „lediglich interne Weisungen an die [...] unterstellten Behörden“⁶⁴), also Verwaltungsverordnungen⁶⁵) bzw. Verwaltungsanweisungen⁶⁶), darstellen, die „wohl untergeordnete Dienststellen“ binden⁶⁷), nicht jedoch objektives Recht

ÖStZB 1993, 666; 97/14/0047, ÖStZ 2001/97; jüngst VwGH 25.10.2000, 99/13/0016.

56) So etwa in VwGH 90/14/0138, ÖStZB 1991, 386; 89/15/0003, ÖStZB 1992, 218.

57) ZB VwGH 3506/53, ÖStZB 1956, 22, VwSlg 1265 F/1955; VwGH 3137/79, ÖStZB 1983, 27; 89/14/0145, ÖStZB 1991, 241; 90/14/0138, ÖStZB 1991, 386; 90/15/0011, ÖStZB 1992, 67; 92/14/0019, ÖStZB 1992, 757; 92/13/0103, ÖStZB 1993, 124, VwSlg 6697 F/1992; VwGH 92/14/0069, ÖStZB 1993, 271; 93/14/0086, ÖStZB 1993, 666; 97/15/0005, ÖStZB 2000/267; jüngst VwGH 25.10.2000, 99/13/0016.

58) Vgl VwGH 3506/53, ÖStZB 1956, 22, VwSlg 1265 F/1955.

59) Siehe etwa VwSlg 391 F/1951; 396 F/1951; 993 F/1954; 1000 F/1954; 1230 F/1954; VwGH 673/63, ÖStZB 1964, 15, VwSlg 2937 F/1963; 3070 F/1964; VwGH 88/14/0032, ÖStZB 1988, 464; 92/14/0019, ÖStZB 1992, 757; 91/15/0083, ÖStZB 1995, 421; 97/15/0005, ÖStZB 2000/267; 99/14/0082, ÖStZB 2000/348; 95/14/0083, ÖStZ 2000/887; 97/14/0047, ÖStZ 2001/97.

60) Zu diesem Grundsatz etwa VwGH 90/13/0292, ÖStZB 1992, 813; ausführlich *Achatz/Kofler*, Haftung für fehlerhafte Rechtsauskünfte im Steuerrecht, in: *Holoubek/Lang* (Hrsg), Amtshaftung, Organhaftung und Staatshaftung in Steuersachen (2002) 197 ff.

61) Siehe VwSlg 6707 F/1992; VwGH 87/14/0091, ÖStZB 1993, 324, 93/14/0086, ÖStZB 1993, 666; 91/15/0083, ÖStZB 1995, 421; 97/15/0005, ÖStZB 2000/267; 92/14/0019, ÖStZB 1992, 757; 94/13/0045, ÖStZB 2000/495.

62) Vgl VwSlg 441 F/1951; 861 F/1953; 1000 F/1954; 1230 F/1954; 1673 F/1957; 3070 F/1964; 3129 F/1964; VwGH 1226/63, ÖStZB 1964, 217; siehe auch besonders deutlich das außersteuerliche Erk des VwGH 87/12/0153, ZfVB 1993/367: „Da nach der Begründung des angefochtenen Bescheides die Vorschrift [...] nicht (nach den für Verordnungen geltenden) Kundmachungsvorschriften [...] kundgemacht wurde, liegt nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes keine Verordnung, sondern eine allgemeine Weisung vor.“ Siehe dazu auch *Doralt/Ruppe* (FN 6) 212; *Antoniolli/Koja* (FN 24) 166; *Novak* (FN 52) Fehlerhaftigkeit 71 f. Weiters etwa VwSlg 5276 A/1960.

63) VwSlg 3070 F/1964.

64) VwSlg 3070 F/1964; 4180 F/1971; 2885 F/1963.

65) VwSlg 81 F/1949; VwGH 3411/79, ÖStZB 1980, 253.

66) VwSlg 391 F/1951; 396 F/1951.

67) VwSlg 396 F/1951; 441 F/1951.

46) Vgl *Rill/Schäffer* (FN 43) 39 f.

47) Vgl etwa *Ludwig Adamovich*, Handbuch des österreichischen Verfassungsrechts⁶ (1971) 362; *Barfuß* (FN 39) 50; *Melichar* (FN 28) 54 ff; siehe auch *Hengstschläger* (FN 9) 523; *Barfuß* (FN 39) 41; *Hackl* (FN 39) 178 f.

48) *Barfuß* (FN 39) 50; dazu auch *Lengheimer* (FN 43) 11; *Aichlreiter* (FN 29) 221, 231.

49) Vgl etwa *Mayer* (FN 31) 27; *Heinz Mayer*, B-VG² (1997) Art 20 B-VG Anm II.2.; *Walter* (FN 39) 36; *Robert Walter*, Österreichisches Bundesverfassungsrecht (1972) 414, 732 f; *Walter/Mayer*, Grundriß des österreichischen Bundesverfassungsrechts⁹ (2000) Rz 594 und 1105; *Antoniolli/Koja* (FN 24) 164; dazu auch *Aichlreiter* (FN 29) 221.

50) Ähnlich Art 142 Abs 2 lit e B-VG.

51) Siehe die Nachweise in den FN 53 ff.

52) Vgl nur *Richard Novak*, Divergenzen in der Rechtsprechung der Gerichtshöfe des Öffentlichen Rechts – ein unbewältigtes Problem, in: *Adamovich/Pernthaler* (Hrsg), Auf dem Weg zur Menschenwürde und Gerechtigkeit – Klecatsky-FS II (1980) 661 ff; *Richard Novak*, Die Fehlerhaftigkeit von Gesetzen und Verordnungen (1967) 71 f; *Antoniolli/Koja* (FN 24) 164; *Mayer* (FN 31) 29; weiters etwa *Schubert* (FN 4) 210 ff.

53) So VwSlg 176 F/1950; 501/53, VwSlg 861 F/1953; 5276 A/1960; 8109 A/1971; 8877 A/1975; bisweilen scheint – unter Bedachtnahme auf § 2 Abs 2 Z 2 BGG – der VwGH implizit Erlässen materiell Verordnungscharakter beimessen, wenn er davon spricht, dass er die „Rechtmäßigkeit eines angefochtenen Bescheides nur aufgrund des Gesetzes und nicht auf Grund von nicht ordnungsgemäß kundgemachten Erlässen zu beurteilen hat“; siehe etwa VwGH 89/13/0174, ÖStZB 1991, 302. Zur Problematik auch *Novak* (FN 52) Klecatsky-FS II 662.

54) Zur Präjudizialität siehe etwa *Hengstschläger* (FN 9) 512.

55) Siehe etwa VwSlg 100 F/1948; 297 F/1950; 391 F/1951; VwGH 3411/79, ÖStZB 1980, 253; 3137/79, ÖStZB 1983, 27; 88/14/0032, ÖStZB 1988, 464; 90/14/0138, ÖStZB 1991, 386; 89/15/0003, ÖStZB 1992, 218; 90/15/0011, ÖStZB 1992, 67; 90/15/0111, ÖStZB 1992, 298; 92/13/0103, ÖStZB 1993, 124, VwSlg 6697 F/1992; VwGH 93/14/0086,

und damit Rechtsansprüche des einzelnen Steuerpflichtigen schaffen; den Steuerpflichtigen stehe lediglich eine Aufsichtsbeschwerde zur Verfügung⁶⁸). In einem Erkenntnis vom 29. 6. 1995⁶⁹) sprach der VfGH jedoch allgemein aus, dass der Hinweis auf Erlässe des BMF keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufzeige, „weil diese keine allgemein verbindliche Rechtsquelle darstellen, die die Abgabenbehörden oder der Verwaltungsgerichtshof zu beachten hätten“. Im Erkenntnis vom 22. 9. 1999⁷⁰) beurteilte demgegenüber der VfGH wiederum den an die Finanzverwaltung gerichteten *Kleinbus-Erlass* des BMF vom 18. 11. 1987⁷¹) als eine die Verwaltungsbehörden bindende Weisung.

Besonders relevant im Hinblick auf die Beurteilung der Rechtsqualität der *ESr 2000* erscheint jedoch die bereits eingangs erwähnte Bestimmung des § 307 Abs 2 BAO, insbesondere der Begriff der „allgemeinen Weisung“. Der VfGH ging in seiner älteren Rechtsprechung davon aus, dass unter „einer allgemeinen Weisung des BMF [...] zwar im AÖFV verlautbarte Erlässe, nicht jedoch im Einzelfall ergangene Erlässe zu verstehen“ sind⁷²). Jüngst ist der VfGH jedoch stillschweigend von dieser Auffassung abgegangen und führte im Erkenntnis vom 15. 4. 1998⁷³) aus, dass Richtlinien, in denen bloß die Rechtsauffassung des BMF mitgeteilt wird, keine normative Bedeutung zukommt, „sodaß sie auch nicht die Wirkung des § 307 Abs. 2 BAO zu entfalten vermögen“⁷⁴).

Aus *Art 89 Abs 1 iVm Art 135 Abs 4 B-VG* folgt, dass der VfGH – wie auch die ordentlichen Gerichte, jedoch im Gegensatz zum VfGH (Art 139 Abs 3 lit c B-VG) – nur gehörig, das heißt, gesetzmäßig⁷⁵) kundgemachte Rechtsverordnungen zu beachten hat⁷⁶). Nicht gehörig kundgemachte Verordnungen können daher vom VfGH nicht beim VfGH angefochten werden⁷⁷). Aus der Sicht des VfGH ist es daher im Ergebnis gleichgültig, ob er eine nicht gehörig kundgemachte Verordnung aufgrund des *Art 89 Abs 1 B-VG* unbeachtet lässt, oder deshalb, weil er sie als generelle Weisung nach *Art 20 B-VG* deutet⁷⁸). Durch *Art 89 Abs 1 B-VG* ist jedoch nicht geregelt, wie sich Verwaltungsbehörden gegenüber nicht gehörig kundgemachten Verordnungen zu verhalten haben. Ein Teil der Lehre

nimmt an, dass solche Verordnungen unter gewissen Voraussetzungen, insbesondere der Voraussetzung der Weisungsgewalt⁷⁹), als generelle Weisungen iSd Art 20 B-VG zu beachten sind („*Gehorsamsthese*“⁸⁰). Ein im AÖFV veröffentlichter Erlass, der inhaltlich als Rechtsverordnung zu qualifizieren wäre, wäre demnach als Verwaltungsverordnung zu beachten⁸¹) und der Gehorsam könnte nur unter den Voraussetzungen des Art 20 B-VG verweigert werden⁸²). Prämisse der Gehorsamsthese ist freilich, dass den Verwaltungsbehörden ein Prüfungsrecht hinsichtlich der Kundmachung von Verordnungen zukommt. Dies wird auch von der überwiegenden Auffassung bejaht⁸³). Demgegenüber bringt *Hengstschläger*⁸⁴) beachtliche Argumente gegen die *Gehorsamsthese* vor: So ergebe sich aus der Zuständigkeit des VfGH zur Aufhebung gesetzwidrig kundgemachter Verordnungen nach Art 139 B-VG, dass diese bis zur ihrer Aufhebung für Verwaltungsbehörden gelten und wirksam sind, widrigenfalls der VfGH zur Aufhebung einer völlig unwirksamen Norm berufen wäre. Im Übrigen schließe Art 139 B-VG auch die Umdeutung einer gesetzwidrig kundgemachten Verordnung in eine generelle Weisung nach Art 20 B-VG aus. Dies deshalb, weil der VfGH gemäß Art 139 Abs 3 B-VG bei der Frage, ob eine Teil- oder eine Gesamtaufhebung zu erfolgen hat, die rechtlichen Interessen der Parteien zu beachten habe, die in Art 139 Abs 3 B-VG genannten Voraussetzungen aber auf Weisungen iSd Art 20 B-VG nicht zutreffen könnten. Fraglich ist weiters, ob der *Gehorsamsthese* nicht die Rechtsprechung des VfGH entgegensteht, wonach *alle* Verwaltungsbehörden verpflichtet sind, Rechtsverordnungen zu beachten, und zwar auch dann, wenn die Kundmachung anders erfolgte, als es das Gesetz verlangt⁸⁵). Nimmt man diese Rechtsprechung wörtlich, so käme es nach dem VfGH nämlich zB nicht auf den Weisungszusammenhang an; es wäre somit unbeachtlich, ob die die nicht gehörig kundgemachte Verordnung erlassende Behörde gegenüber dem rechtsanwendenden Organ überhaupt iSd Art 20 B-VG weisungsbefugt ist. Die Rechtsprechung des VfGH scheint daher die fehlerkalkülorientierte Argumentation *Hengstschlägers* zu stützen.

III. Steuererlässe als Rechts- bzw. Verwaltungsverordnungen

A. Zum normativen Charakter von Steuererlässen, insbesondere der *ESr 2000*

Der VfGH betont in ständiger Rechtsprechung, dass für das Vorliegen einer Rechts- oder Verwaltungsverordnung der normative Charakter des generellen Verwaltungsaktes Voraus-

68) VwSlg 441 F/1951.

69) VfGH 93/15/0104, ÖStZB 1996, 413.

70) VfGH 98/15/0136, ÖStZB 2000/45, 47: „Bis zum Inkrafttreten der Verordnung 273/1996 erfolgte nach der Verwaltungspraxis die Einstufung als Kleinbus nach den Grundsätzen dieses die Verwaltungsbehörden als Weisung bindenden Erlasses.“

71) AÖF 330/1987.

72) VfGH 84/15/0221, ÖStZB 1987, 36, VwSlg 6106 F/1986.

73) VfGH 98/14/0043, ÖStZB 1998, 762, unter Berufung auf VfSlg 14.674/1996.

74) Dazu unten III.A.

75) Zur Gleichbedeutung der nicht „gehörigen Kundmachung“ (Art 89 Abs 1 B-VG) und der Kundmachung „in gesetzwidriger Weise“ (Art 139 Abs 3 B-VG) siehe etwa *Helmut Pichler*, Wer hat die Kundmachung von Verordnungen zu prüfen?, JBl 1978, 561 (571).

76) Zur Begründung siehe *Antoniolli/Koja* (FN 24) 167; siehe auch *Mayer* (FN 49) Art 18 B-VG Anm IV.2. Siehe zur umstrittenen Auslegung des Art 89 Abs 1 B-VG vor und nach der B-VGN 1975 zB *Novak* (FN 52) Fehlerhaftigkeit 42 ff; *Novak* (FN 52) Klecatsky-FS 661 ff; *Siegbert Morscher*, Entscheidungsbesprechung, JBl 1977, 661; *Reinhard Rack*, Die Gehorsamsthese – ein Beitrag zum verwaltungsbehördlichen Normprüfungsrecht, ÖJZ 1971, 89; *Pichler* (FN 75) 561.

77) Siehe *Walter/Mayer* (FN 49) Rz 603.

78) So auch *Hengstschläger* (FN 9) 525.

79) Dazu *Novak* (FN 52) Fehlerhaftigkeit 79 f.

80) So etwa *Novak* (FN 52) Fehlerhaftigkeit 79 f; *Rack* (FN 76) 89 ff; siehe dazu auch *Mayer* (FN 31) 28; *Mayer* (FN 49) Art 18 B-VG Anm IV.2.; *Walter/Mayer* (FN 49) Rz 603; *Antoniolli/Koja* (FN 24) 166.

81) Vgl *Novak* (FN 52) Fehlerhaftigkeit 80.

82) Zu den Voraussetzungen etwa *Gabriele Kucsko-Stadlmayer*, Legalitätsprinzip und Weisungsgewalt der Beamten, in: *Walter/Jablonek* (Hrsg), Strukturprobleme des öffentlichen Rechts, GedS Ringhofer (1995) 77 ff; *dieselbe*, Die Haftung des Beamten aus disziplinarrechtlicher Sicht, ZfV 1986, 147; *Friedrich Wagner*, Zur Gehorsamspflicht in der staatlichen Verwaltung, ZfV 1987, 116; *Bernhard Raschauer* in: *Korinek/Holoubek* (Hrsg), Bundesverfassungsrecht, Art 20 Abs 1 B-VG Rz 106 ff.

83) Vgl *Rack*, (FN 76) 92 ff mwN; aM *Hengstschläger* (FN 9) 525.

84) *Hengstschläger* (FN 9) 525 f.

85) Vgl VfSlg 3028/1956; 3271/1957; 4566/1963; 4757/1964; 4759/1964.

setzung ist. So ist nach der Rechtsprechung des VfGH ein genereller Verwaltungsakt, der nicht nur die Behörden bzw Organwalter anweist, sondern auch nach außen hin wirkt, indem er für einen individuell bestimmten Kreis von Personen Recht schafft, eine *Rechtsverordnung*⁸⁶); liegt hingegen ein lediglich die Behörde bzw ihre Organwalter bindender Verwaltungsakt vor, handelt es sich um eine *Verwaltungsverordnung*. Verordnungen können dabei selbst dann als Rechtsverordnungen anzusehen sein, wenn die *Intention* der anordnenden Behörde darin besteht, lediglich eine *generelle Weisung an nachgeordnete Verwaltungsorgane* zu richten⁸⁷). Voraussetzung für die Qualifizierung eines als „Erlass“ bezeichneten Verwaltungsaktes als Rechts- bzw Verwaltungsverordnung ist daher unter anderem, dass seine Formulierungen *imperativ* gehalten sind⁸⁸) – und sich nicht etwa in einer bloßen Wiederholung des Gesetzestextes erschöpfen –, indem sie das Gesetz *bindend auslegen*⁸⁹) und solcherart den der Behörde vom Gesetz eingeräumten *Entscheidungsspielraum* einengen⁹⁰)⁹¹). Ist ein Erlass in seiner Diktion *imperativ* gehalten, so bedarf es zu seiner Verbindlichkeit keiner besonderen Anordnung, vielmehr müsste umgekehrt klargestellt werden, dass es sich um eine unverbindliche Rechtsmeinung handelt, die den Adressaten bloß zur Überlegung gestellt wird⁹²).

In zahlreichen Fällen hatte der VfGH im Hinblick auf Wortlaut und aufgrund der zwingenden Form keine Zweifel, dass es sich um eine bindende Anordnung über die Auslegung des Gesetzes anlässlich noch ausständiger Entscheidungen handelt, und bejahte den normativen Charakter von Erlässen⁹³); es bleibe der Behörde keine Möglichkeit, anders als den Erlassstellen entsprechend vorzugehen⁹⁴). Insbesondere aus dem zwingenden Wortlaut der geprüften Erlässe erschloss der VfGH, „dass die dem Bundesministerium für Finanzen unterstellten Finanzbehörden jedenfalls verpflichtet waren, diese Erlässe bei allen in Betracht kommenden Einzelfällen anzuwenden“⁹⁵). In einem auch zu den DE-ESt ergangenen Erkenntnis hat der VfGH dementsprechend einer Bestimmung, die bloß Beispiele enthält und anschließend

Empfehlungen abgibt, die es der Behörde ermöglichen, nach eigener rechtlicher Überzeugung den jeweiligen Einzelfall zu entscheiden, normativen Charakter abgesprochen⁹⁶). Als allgemeiner Grundsatz kann dabei gelten, dass in jenen Fällen, in denen eine gesetzliche Regelung in Einzelfragen verschiedene Lösungen zulässt, die Bestimmung also einer Auslegung bedarf – was in der Regel der Fall sein wird –, eine Erlassbestimmung, die Zweifel über die Auslegung beseitigt bzw beseitigen soll, normativen Charakter hat⁹⁷). Auch aus der Bezeichnung von Erlässen als „*Durchführungsbestimmungen*“ gehe nach dem VfGH hervor, dass es sich – unter Rückgriff auf den allgemeinen Sprachgebrauch – um Vorschriften und nicht bloß um Empfehlungen handle⁹⁸). Auch Regelungen, die einen zeitlichen Anwendungsbereich von Erlässen festlegen, wie früher etwa Abschn 89 DE-ESt, der ausführte, dass die „Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes 1953, dieser Erlaß und die nachstehend aufgezählten Anordnungen und Erlässe [...] für die Zeit ab 1. Jänner 1954“ anzuwenden sind, sprechen für das Vorliegen eines Befehls⁹⁹). Hingegen vermögen abschwächende einleitende Worte (zB „aus gegebenem Anlaß wird eröffnet“) nichts daran zu ändern, dass der Gegenstand der Eröffnung eine allgemeine Anordnung und nicht bloß die Mitteilung einer Rechtsansicht ist¹⁰⁰). In *VfSlg 6946/1972* geht der VfGH über diese Aussage noch insofern hinaus, als er in einer derartigen einleitenden Klausel eine Anordnung und daraus folgernd eine Norm erblickt, sofern „nicht das Gegenteil deutlich zum Ausdruck gebracht“ werde¹⁰¹). Betrachtet man daher die *ESr 2000* nach ihrem inhaltlichen Gehalt am Maßstab der Rechtsprechung des VfGH – und lässt zunächst die Präambel außer Betracht –, so zeigt sich an zahlreichen Passagen der *ESr 2000* zweifellos deren normativer Charakter.

Eine undifferenzierte Sichtweise verfolgt der VfGH jedoch in jenen Fällen, in denen eine Präambel zu einem Erlass Aussagen über seinen Zweck bzw seine Verbindlichkeit trifft. So erschloss der VfGH etwa dem Einleitungssatz eines Erlasses, wonach „im Interesse einer einheitlichen Vorgangsweise [...] nachstehende Erläuterungen“ gegeben würden, und daraus, dass sich auch aus keiner weiteren Stelle des Erlasses dessen Verbindlichkeit ergebe, dass die Behörde bloß ihre Rechtsansicht mitteile und somit keine allgemeine Anordnung vorliege¹⁰²). Eine bloße Mitteilung der Rechtsansicht des BMF könne jedoch keine Verordnung darstellen¹⁰³). In nachfolgenden Fällen verzichtete der VfGH hingegen vollständig auf eine inhaltliche Prüfung des Erlasses

86) In *VfSlg 4108/1961* führt der VfGH etwa aus, dass die „in Prüfung gezogene Verordnungsbestimmung den Charakter einer Rechtsverordnung hat, denn aus dem Inhalt dieser Bestimmung und aus der Art der Kundmachung [im AÖF] ergibt sich die Eignung dieser Norm, zu bewirken, dass die Steuerpflichtigen ihr Verhalten danach einrichten.“ Siehe auch *VfSlg 4415/1963*.

87) Vgl *VfSlg 12.574/1990; 12.744/1991; 15.447/1999*.

88) *VfSlg 4757, 4758, 4759/1964; 5025/1965; 5300/1966; 5845/1968; 9416/1982; 10.170/1984; 10.518/1985; 12.744/1991; 13.784/1994*.

89) Vgl *VfSlg 4571/1963; 5905/1969; 13.632/1993; 13.784/1994*.

90) Vgl *VfSlg 10.518/1985; 11.467/1987*.

91) Vgl *VfSlg 15.061/1997*.

92) *VfSlg 10.170/1984*.

93) *VfSlg 3630/1959* („noch offene Rechtsmittel bzw. offene oder vorläufige Veranlagungen [...] sind im Sinne der vorstehenden Ausführungen zu erledigen“).

94) *VfSlg 4415/1963* zu AÖF 125/1960.

95) *VfSlg 4565/1963* zu DE-ESt 1954, AÖF 88/1954 und zu AÖF 45/1957 („Voraussetzungen [...] liegen [...] nicht vor“); *VfSlg 4571/1963* zu DE-GewSt 1954, AÖF 227/1954 („Hinzurechnung [...] ist nicht vorzunehmen“); *VfSlg 5598/1967* zu DE-LSt 1954, AÖF 30/1954 („ist nicht [...] zulässig“ und „ist [...] zu berücksichtigen“); *VfSlg 5905/1969* zu DE-ESt 1954, AÖF 88/1954 („ist [...] hinzuzurechnen oder [...] abzusetzen“); *VfSlg 5845/1968* zu DE-GewSt 1954, AÖF 227/1954 („ist jeder Betrieb für sich selbst zu besteuern“, „es ist aber ein einheitlicher Gewerbetrieb anzunehmen“, „es gelten dabei die gleichen Grundsätze wie für die Bewertung“, „die gleichen Grundsätze sind anzuwenden“); *VfSlg 6422/1971* zu DE-ESt 1954, AÖF 88/1954 („ist [...] nicht abzugsfähig“).

96) *VfSlg 5300/1966* zu DE-ESt 1954, AÖF 88/1954 („schließt es nicht aus“, „soll dann nicht zu einem steuerpflichtigen Gewinn führen“); ebenso in *VfSlg 8613/1979* zu AÖF 219/1973 („beibehalten werden kann“, „in der Regel“).

97) *VfSlg 5110/1965* zu DE-GewSt 1954, AÖF 227/1954; *VfSlg 13.331/1993* zu AÖF 281/1989.

98) *VfSlg 4757/1964* und *VfSlg 4759/1964* zu DE-ESt 1954, AÖF 88/1954; *VfSlg 5863/1968* zu DE-GewSt 1954, AÖF 227/1954. Siehe auch *VfSlg 5905/1969* zu DE-ESt 1954, AÖF 88/1954.

99) *VfSlg 4757* und *4759/1964* zu DE-ESt 1954, AÖF 88/1954.

100) *VfSlg 4758/1964* zu AÖF 150/1960; *VfSlg 4891/1964* zu AÖF 260/1958.

101) *VfSlg 6946/1972* zu AÖF 251/1966.

102) *VfSlg 5798/1968* zu AÖF 14/1966; ebenso *VfSlg 5799/1968* zu AÖF 3/1966 und AÖF 78/1966.

103) *VfSlg 8858/1980* zu AÖF 283/1972; *VfSlg 9256/1981* zu den LStE 1972, AÖF 309/1972.

und stellte ausschließlich auf den Wortlaut der Präambel ab. So sprach der VfGH aufgrund der Präambel auch den *ESrR 1968* normativen Charakter ab: Die *ESrR 1968* deklarieren sich selbst als ein „Behelf für die Durchführung der Einkommensteuerveranlagung“, verweisen darauf, dass gesetzliche Grundlage für die Veranlagung nur das EStG bildet, und erklären ferner ausdrücklich, dass die „Richtlinien zu den einzelnen Gesetzesbestimmungen [...] eine Zusammenfassung der Rechtsprechung der Höchstgerichte“ sind und dass sie, „soweit eine solche Rechtsprechung noch nicht vorliegt, [...] die Rechtsauffassung des Bundesministeriums“ wiedergeben, die „im Interesse einer einheitlichen Vorgehensweise mitgeteilt wird“. Weiters habe eine Zitierung des Erlasses zu unterbleiben. Der VfGH folgerte daraus, dass der BMF mit diesen Ausführungen seinem Erlass selbst jede normative Wirkung abgesprochen und zum Ausdruck gebracht habe, dass dieser als Rechtsgrundlage einer in Durchführung des EStG 1967 ergehenden finanzbehördlichen Entscheidung ungeeignet sei¹⁰⁴). Den möglichen Bedenken, dass die Finanzbehörden den Erlass bei ihrer Tätigkeit heranziehen und es aus diesem Grund für den Steuerpflichtigen bedeutungslos sein könnte, ob etwas angeordnet oder bloß im Interesse einer einheitlichen Vorgehensweise mitgeteilt werde, begegnet der VfGH mit einem Hinweis darauf, dass der Erlass die Adressaten zwar informiere, nicht jedoch verpflichte: Die Rechtsstellung sowohl der Organwalter als auch der Steuerpflichtigen bleibe durch den Erlass völlig unberührt; Erstere hätten bei Nichtbeachtung des Erlasses keine rechtlichen Sanktionen zu gewärtigen und aus diesem Grund könnten Letztere auch nicht ohne Aussicht auf Erfolg Einwendungen gegen den Erlass geltend machen¹⁰⁵). Ähnlich argumentierte der VfGH in einem späteren Erkenntnis wonach ein Erlass „nach der Präambel lediglich einen Behelf für die Durchführung der Vermögensteuerveranlagung“ darstelle und „die im Interesse der einheitlichen Vorgehensweise mitgeteilte Rechtsauffassung“ des BMF wiedergebe, solchen Mitteilungen jedoch eine normative Wirkung nicht zukomme¹⁰⁶). Auch in *VfSlg 8807/1980* wies der VfGH auf die Bedeutung der „überlicherweise verwendeten Einleitung“ hin, „welche in einer jeden Zweifelf ausschließenden Weise klarstelle, dass keine Rechtsverordnung vorliege“¹⁰⁷). Offenbar soll dies auch dann gelten, wenn eine nachträgliche Einfügung eines eine Verordnung darstellenden Erlasses in einen mit einer derartigen Präambel versehenen Erlass erfolgt oder diesen ergänzen soll¹⁰⁸).

104) *VfSlg 6928/1972* zu den *ESrR 1968*, 120/1969; ebenso *VfSlg 8858/1980* zu *AÖF 283/1972*; *VfSlg 9108/1981* und *9256/1981* zu den *LStE 1972*, *AÖF 309/1972*; *VfSlg 9378/1982* zu den *ESrR 1968*, *AÖF 120/1969*; *VfSlg 9518/1982* zu den *ESrR 1973*, *AÖF 188/1973*.

105) *VfSlg 6928/1972* zu den *ESrR 1968*, 120/1969; nahezu wortgleich nachfolgend *VfSlg 8858/1980* zu *AÖF 283/1972*. Siehe auch *VfSlg 9108* und *9256/1981* zu den *LStE 1972*, *AÖF 309/1972*.

106) *VfSlg 8613/1979* zu *AÖF 160/1960*.

107) *VfSlg 8807/1980* zum *Auslandsbeurkundungserlaß*, *AÖF 174/1977*.

108) Vgl *VfSlg 14.674/1996*, wo ausgeführt wird, dass dem „Wurstsemelerlaß“, *AÖF 9/1995*, normative Bedeutung auch deshalb nicht zukomme, weil er sich „als Ergänzung der Lohnsteuerrichtlinien 1992 versteht“, und diese aufgrund ihres Einleitungssatzes lediglich einen Auslegungsbehelf zum EStG 1988, nicht jedoch eine Verordnung darstellen; zu diesem Erk kritisch *Werner Doralt*, *Wurstsemelerlaß: Beschwerde vom VfGH zurückgewiesen*, *RdW 1997*, 98. Im Hinblick auf die Rsp unrichtig *Swoboda* (FN 15) 319 mit FN 15, der davon spricht, dass die *LStR 1992* „nach längst gefestigter Ansicht“ keine Verordnungen, sondern vielmehr Verwaltungsverordnungen seien. Siehe auch *VfSlg 9416/1982*.

Diese Rechtsprechung des VfGH zum normativen Charakter von Steuererlässen¹⁰⁹) ist im Schrifttum insbesondere auf rechtspolitische Kritik gestoßen. So spricht *Doralt* davon, dass die Entscheidung des VfGH zum *Wurstsemelerlass*¹¹⁰) „dem Finanzministerium weiterhin grünes Licht für gesetzwidrige Erlässe“ gebe, „mit denen die Finanzverwaltung die Gesetze unterlaufen kann“¹¹¹). Auch befriedigt die Konsequenz, Steuererlässe seien ein rechtliches *nullum*, nicht. In diesem Zusammenhang weist etwa *Neuner* darauf hin, dass Erlässe Weisungen seien, „was sich wohl auch schon deshalb von selbst verstehen müßte, weil es andernfalls sinnlos wäre, Zeit und Mühe für die Erlassproduktion aufzuwenden“¹¹²).

Auch der VwGH stellte – wie bereits oben angedeutet¹¹³) – zunächst in einem *obiter dictum* klar, dass er hinsichtlich dieser Einschätzung dem VfGH – zumindest was den *Rechtsverordnungscharakter* betrifft – folgt, indem er ausführte, dass die *LStR 1986* „mangels gesetzmäßiger Kundmachung keine die Rechtslage gegenüber dem Steuerpflichtigen gestaltende Rechtsquelle, die der Verwaltungsgerichtshof beachten dürfte“ seien, „und im übrigen laut ihrer Präambel auch keine Rechtsverordnung“¹¹⁴). In einem jüngeren Erkenntnis¹¹⁵) hat nunmehr auch der VwGH aufgrund mangelnden normativen Charakters eines Steuererlasses wegen der Präambel auch das *Vorliegen einer Verwaltungsverordnung* verneint; so komme Richtlinien, in denen bloß die Rechtsauffassung des BMF mitgeteilt wird, keine normative Bedeutung zu.

Diese zu § 307 Abs 2 BAO ergangene Rechtsprechung ist nicht unproblematisch¹¹⁶): § 307 Abs 2 BAO soll den Schutz des Vertrauens auf oberbehördliche Äußerungen verwirklichen¹¹⁷), die neue Sachentscheidung wird zugunsten eines sich am *Grundsatz von Treu und Glauben* orientierenden Rechtsschutzgedankens eingeschränkt¹¹⁸). Folgt man der Rechtsprechung des VwGH, so stünde es im Belieben des BMF, den *Verböserungsschutz* des § 307 Abs 2 BAO durch einen Hinweis auf die Unverbindlichkeit eines Erlasses außer Kraft zu setzen. Dies hätte auch zur Folge, dass ein solches Verständnis der „*allgemeinen Weisung*“ in § 307 Abs 2 BAO die Vorschrift in dieser Hinsicht sinnentleeren würde; ein selbstverständlicher Auslegungsgrundsatz ist nach der Rechtsprechung des VfGH aber, dass Rechtsvorschriften nicht so ausgelegt werden dürfen, dass sie überflüssig und daher inhaltslos werden¹¹⁹).

Ein weiterer Ansatzpunkt möglicher Kritik ist, dass die Präambeln von Steuererlässen in der Regel keinerlei Anhaltspunkte für das *Nichtvorliegen einer generellen Weisung iSd Art 20 B-VG* bieten. So wird etwa im Einleitungssatz der *ESrR 2000* ausgeführt, dass die *ESrR 2000* „einen Auslegungsbehelf zum Einkommensteuergesetz 1988“ darstellen,

109) Siehe oben II.

110) *VfSlg 14.674/1996* zu *AÖF 9/1995*.

111) *Doralt* (FN 108) 98.

112) Vgl *Neuner* (FN 9) 273.

113) Vgl bereits oben II.B.

114) Vgl *VwGH 90/14/0138*, *ÖStZB 1991*, 386.

115) *VwGH 98/14/0043*, *ÖStZB 1998*, 762, unter Berufung auf *VfSlg 14.674/1996*.

116) Siehe *Kotschnigg* (FN 6) 661.

117) Vgl *Kotschnigg* (FN 6) 661.

118) Vgl *Quantschnigg* (FN 16) A V 25; *Wiedermann* (FN 15) 130; *Ritz* (FN 15) § 307 Tz 9.

119) *VfSlg 2546/1953*; *6404/1971*; *9185/1981*; *13.162/1992*; *VfGH 16. 12. 1999*, *G 69/99*, *G 70/99*. Siehe auch *Kotschnigg* (FN 6) 661.

„der im Interesse einer einheitlichen Vorgangsweise mitgeteilt wird. Über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten können aus den Richtlinien nicht abgeleitet werden. Bei Erledigungen haben Zitierungen mit Hinweisen auf diese Richtlinien zu unterbleiben.“ Aus mehreren Gründen kann daraus erschlossen werden, dass es sich zumindest um eine generelle Weisung nach Art 20 B-VG handelt. Grundsätzlich ist nämlich jede Art der Bezeichnung einer Weisung zulässig, also etwa als „Erlass“, „Dienstauftrag“, „Richtlinie“, solange sowohl der *normative Charakter* als auch die *Handlungs- und Unterlassungspflicht* klar zum Ausdruck kommen¹²⁰). Dies ist hier der Fall. Wenn etwas im Interesse einer „*einheitlichen Vorgehensweise*“ mitgeteilt wird, so kann daraus mit der älteren Rechtsprechung des VfGH nur der Schluss gezogen werden, dass sich die nachgeordneten Behörden auch daran zu *halten haben*¹²¹). Auch in verfassungskonformer Deutung ist jedenfalls von einer generellen Weisung auszugehen¹²²): Es wäre verfassungsrechtlich bedenklich, wenn das BMF es den nachgeordneten Organen freistellte, von der – aus Sicht des obersten Organs richtigen – Auffassung abzuweichen. Dies würde gegen das *rechtsstaatliche Prinzip verstoßen*, aus dem sich zum einen die Leitungs- und Weisungsbefugnis der obersten Organe und zum anderen deren staatsrechtliche Verantwortlichkeit dahingehend ergibt, dass sie auf die Rechtmäßigkeit der Verwaltungsführung durch die nachgeordneten Organe hinzuwirken haben. Im Zweifel ist daher Steuererlassen in verfassungskonformer Deutung *Verbindlichkeitscharakter* beizumessen. Auch aus dem verfassungsrechtlich abgesicherten Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung lässt sich ein gewisser Verbindlichkeitscharakter von Steuererlassen ableiten, stellen diese doch so gesehen nichts anderes dar, als eine Konkretisierung bzw. Auslegung des Gesetzes für die Vollziehung. Und gerade diese Vollziehung hat dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu entsprechen, zumal das BMF insofern für eine einheitliche Gesetzesvollziehung Sorge zu tragen hat und Erlässe letztlich ein Instrument darstellen, die Gleichmäßigkeit der Besteuerung sicher zu stellen. Dies nicht zuletzt im Hinblick darauf, dass nicht zwingend rechtskundige Personen die Veranlagungen etc. durchführen.

Auch der in den Präambeln enthaltene Hinweis darauf, dass bei Erledigungen „*Zitierungen mit Hinweisen auf diese Richtlinien zu unterbleiben*“ haben, kann wohl nicht gegen das Vorliegen einer Weisung ins Treffen geführt werden, vielmehr wird dadurch geradezu das Gegenteil impliziert. Daß für den Steuerpflichtigen „die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten [...] aus den Richtlinien nicht abgeleitet werden“ können, spricht ebensowenig gegen eine Weisung, vermag aber freilich auch im Hinblick auf die Rechtsprechung des VfGH zur Abgrenzung von Rechts- und Verwaltungsverordnung¹²³) sowie zur Irrelevanz der Intention¹²⁴) das mögliche Vorliegen einer Rechtsverord-

nung nicht zu verhindern. Ganz abgesehen von diesen Überlegungen, spricht die Präambel zu den *ESiR 2000* weiters davon, dass die „*ESiR 2000 [...] ab der Veranlagung 2000 generell anzuwenden*“ sind, was jedenfalls auch in der Rechtsprechung des VfGH als normativ gedeutet wurde¹²⁵). Der normative Charakter der *ESiR 2000* lässt sich auch daraus erschließen, dass sie sich selbst als Bestimmungen qualifizieren; so führt der Einleitungssatz nämlich aus, dass die *ESiR 2000* auch auf „für vergangene Zeiträume und auf offene Veranlagungsfälle [...] anzuwenden sind“, soweit nicht „andere Bestimmungen in Gesetzen oder Verordnungen Gültigkeit haben oder andere Erlässe für diese Zeiträume günstigere Regelungen vorsehen¹²⁶)“. Die *ESiR 2000* sind daher unseres Erachtens bereits aufgrund ihrer Präambel jedenfalls als Weisung iSd Art 20 B-VG zu qualifizieren¹²⁷); um diesen Weisungscharakter abzuwenden, müsste das BMF im Erlasstext selbst den anwendenden Organen eine Entscheidungsfreiheit einräumen.

Rechtspolitisch können weitere Bedenken gegen die Rechtsprechung des VfGH vorgebracht werden: Im Lichte der Rechtsprechung des VfGH haben zahlreiche Passagen der *ESiR 2000* normativen Charakter bzw. bedienen sich einer imperativen Diktion. Sieht man zunächst davon ab, dass die Präambel zu den *ESiR 2000* selbst nicht mit hinreichender Deutlichkeit ihre Unverbindlichkeit festlegt, sondern vielmehr gerade in der Präambel der normative Charakter zum Ausdruck kommt, so stellt sich die grundsätzliche Frage, ob einem normativen Inhalt eines generellen Aktes durch den die Unverbindlichkeit festlegenden Mantel einer Präambel diese Eigenschaft überhaupt genommen werden kann. Gegen eine solche Folgerung kann unseres Erachtens eine weitere Judikaturlinie des VfGH herangezogen werden. So führt der Gerichtshof in ständiger Rechtsprechung aus, dass es zur Qualifikation eines Rechtsaktes als Verordnung nicht auf die *Intention der Behörde* ankomme¹²⁸). Will ein Organ etwa eine generelle Weisung erteilen, so kann sich aus dem Inhalt doch ergeben, dass in Wahrheit eine Rechtsverordnung vorliegt¹²⁹). Insbesondere sei eine auf einen *Rechtsformenmissbrauch* hinauslaufende Absicht zu vereiteln¹³⁰). Zieht man nun den Beurteilungsmaßstab des VfGH für das Vorliegen einer Rechtsverordnung heran¹³¹), der bei genauerer Betrachtung auf bloß faktische Reflexwirkungen innerdienstlicher Vorschriften abstellt, so kann man derartige faktische Wirkungen – wie auch die praktische Hand-

120) Vgl. etwa Gabriele Kucsko-Stadlmayer, Das Disziplinarrecht der Beamten² (1996) 154.

121) Vgl. VfSlg 2438/1952; siehe dazu auch Melichar (FN 28) 86; Schubert (FN 4) 214.

122) Vgl. wiederum Hengstschläger (FN 9) 510 f.

123) Dazu ausführlich oben II.A und III.B.

124) Siehe wiederum VfSlg 11.624/1988; 12.574/1990; 15.189/1998; 15.447/1999.

125) Vgl. VfSlg 4757/1964 und VfSlg 4759/1964 zu DE-ESt 1954, AÖF 88/1954.

126) Ähnlich auch die LStR 2002, die im Einleitungssatz Folgendes ausführen: „Die überarbeiteten Lohnsteuerrichtlinien sind als Zusammenfassung des geltenden Lohnsteuerrechts und damit als Nachschlagewerk für die Verwaltungspraxis und die betriebliche Praxis anzusehen. Sie basieren auf den Lohnsteuerrichtlinien 1999 und berücksichtigen die in der Zwischenzeit erfolgten Änderungen durch Gesetze, Verordnungen, Judikatur und Erlässe.“

127) Dieser Qualifikation steht uE nicht entgegen, dass das BMF bisweilen innerhalb von Erlässen explizite Weisungen ausspricht; so etwa im Erlass des BMF vom 21. 3. 2000, Z 04 0201/2-IV/4/00, AÖF 2000/83, zur Rückzahlung von Abgaben auf Grund völkerrechtlicher Verträge. Solche Weisungen innerhalb der *ESiR 2000* (zB Rz 1005 ff *ESiR 2000* zur Begünstigung von Sanierungsgewinnen) sprechen vielmehr gegen die den normativen Charakter ausschließende Wirkung der Präambel.

128) VfSlg 11.624/1988; 12.574/1990; 15.189/1998.

129) So etwa in VfSlg 12.574/1990.

130) So andeutungsweise VfSlg 11.624/1988.

131) Siehe oben III.B.

habung zeigt – auch den *ESr 2000* nicht absprechen. Die zuvor dargestellte Auffassung des VfGH zur Rechtsqualität von Steuererlässen hat demgegenüber letztlich zur Konsequenz, dass es in das Belieben des BMF gestellt wäre, faktisch unbestritten geltenden Bestimmungen durch eine Präambel ihren *normativen Charakter* zu nehmen.

B. Zur Abgrenzung von Rechtsverordnung und Verwaltungsverordnung bei Steuererlässen im Hinblick auf die *ESr 2000*

Hat ein genereller Verwaltungsakt normativen Charakter, so ist nach der Rechtsprechung des VfGH zu beurteilen, ob es sich um eine Rechts- oder eine Verwaltungsverordnung handelt¹³²⁾. Freilich ist der Rechtsverordnungs begriff des VfGH denkbar weit: So soll eine Rechtsverordnung vorliegen, wenn sich aus dem Inhalt und der Art der Kundmachung die Eignung dieser Norm ergibt, dass die Steuerpflichtigen ihr Verhalten danach einrichten¹³³⁾. Dies ist dann der Fall, wenn die Steuerpflichtigen, solange ein Erlass besteht, gegenüber den vollziehenden Behörden nicht mit Erfolg einwenden können, „dass das Gesetz einen anderen Inhalt als den in der Verordnung umschriebenen hat“¹³⁴⁾; es werde nämlich die materielle Rechtsstellung des Steuerpflichtigen durch den Erlass verändert¹³⁵⁾, die verbleibende Möglichkeit, Einwendungen zu erheben, sei in solchen Fällen „*bloß formeller Natur*“¹³⁶⁾. Auch die Verlautbarung der Verordnung im *AÖF* sei Indiz für eine Außenwirkung. Auf derartige Reflexwirkungen stellen weitere Entscheidungen des VfGH ab, wenn ausgeführt wird, dass der in Rede stehende Erlass „nicht nur die Verwaltungsbehörden [bindet], sondern [...] auch Verpflichtungen der Steuerpflichtigen“ erzeugt¹³⁷⁾. Ganz allgemein ist nach der Rechtsprechung ein Erlass, der in verbindlicher Form einen in einer Rechtsverordnung oder in einem Gesetz enthaltenen Begriff definiert, ebenfalls als Rechtsverordnung anzusehen, da dadurch Rechte und Pflichten des Steuerpflichtigen determiniert werden¹³⁸⁾. Teilweise stellt der VfGH auch darauf ab, ob der Erlass eine „Einschränkung ihrer Geltung auf Unterbehörden“ enthält, andernfalls dieser „sich vielmehr [...] an die Allgemeinheit“ richtet¹³⁹⁾. Vollzieht man den oben bereits dargelegten Schritt mit¹⁴⁰⁾ und sieht in den *ESr 2000* – auch und gerade aufgrund der Präambel – eine Weisung iSd Art 20 B-VG, der ja der normative Charakter inhärent ist, so hat man freilich mit der Judikatur des VfGH auch einen Schritt weiter zu gehen und aufgrund des weiten verfassungsgerichtlichen *Rechtsver-*

*ordnungsbegriffes*¹⁴¹⁾ auch diesen zu bejahen. Der Einleitungssatz der *ESr 2000* spricht schließlich selbst davon, dass diese „als Nachschlagewerk für die Verwaltungspraxis und die betriebliche Praxis anzusehen“ seien. Ganz undifferenziert wird weiters ausgeführt, dass neben den *ESr 2000* im Einzelnen aufgezählte Erlässe „weiter zu beachten“ sind.

IV. Ergebnis

Die *ESr 2000* stellen – entgegen auch der jüngsten Rechtsprechung des VfGH^{141a)} – nicht zuletzt aufgrund ihrer Präambel in ihrer Gesamtheit eine *generelle Weisung iSd Art 20 B-VG* („Verwaltungsverordnung“) dar, wie es auch der VwGH bis zum Erkenntnis vom 15. April 1998¹⁴²⁾ allgemein zu Steuererlässen judiziert hat; sie sind weiters als *allgemeine Weisung iSd § 307 Abs 2 BAO* anzusehen¹⁴³⁾. Dieses Ergebnis wird unseres Erachtens vor allem durch den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung gestützt; in diesem Sinne kommt Erlässen der Charakter eines Mittels zu, diese Gleichmäßigkeit sicher zu stellen. Gleichmäßigkeit der Besteuerung einerseits zu postulieren und verfassungsrechtlich zu fordern, andererseits aber dem geläufigsten Mittel zur Sicherstellung dieser Gleichmäßigkeit jeglichen Verbindlichkeitscharakter abzusprechen, ist unseres Erachtens in sich – zumindest rechtspolitisch – nicht konsistent.

Die Qualifikation als *Weisung iSd Art 20 B-VG* hat im Falle einer Nichtbeachtung allenfalls dienstrechtliche Konsequenzen für weisungsgebundene Verwaltungsorgane: *Art 20 B-VG* und *§ 44 Abs 1 BDG* normieren, dass die Verwaltungsorgane an die Weisungen der ihnen vorgesetzten Organe gebunden sind; an die *Verletzung der Gehorsamspflicht* knüpft *§ 44 iVm § 91 BDG* die Sanktion der *Disziplinarstrafe*¹⁴⁴⁾. Für den Steuerpflichtigen käme nach Vorschlägen in der Literatur¹⁴⁵⁾ in letzter Konsequenz eine – angesichts der Rechtsprechung aber wenig erfolgversprechende – *Dienstaufsichtsbeschwerde* in Betracht, die zwar seine steuerliche Position unbeeinflusst lässt, gegenüber der Finanzverwaltung jedoch zumindest ein faktisches Druckmittel darstellen könnte.

Hat man die *ESr 2000* jedoch als *generelle Weisung gemäß Art 20 B-VG* identifiziert, so ist man wohl mit der Rechtsprechung des VfGH – gegen Teile der Lehre – gezwungen, diese generelle Weisung in vielen Fällen als Verordnung unter *Art 139 B-VG* zu subsumieren. Das Ergebnis der Qualifikation von rechtswidrig begünstigenden Steuererlässen als in der Regel nicht gehörig kundgemachte Rechtsverordnungen hätte für den Steuerpflichtigen im Falle der Nichtbeachtung durch die Finanzbehörde jedoch in der Regel keinen Nutzen: Der VwGH fühlt sich nach seiner ständigen Rechtsprechung nicht an derartige Verordnungen gebunden, der VfGH würde sie – Präjudizialität vorausgesetzt – mangels Kundmachung nach *Art 139 B-VG* aufheben.

132) Siehe dazu oben II.A.

133) VfSlg 4108/1961 zu DE-ESt 1954, AÖF 88/1954; VfSlg 4415/1963 zu AÖF 125/1960; VfSlg 4565/1963 zu DE-ESt 1954, AÖF 88/1954 und zu AÖF 45/1957; VfSlg 4571/1963 zu DE-GewSt 1954, AÖF 227/1954. Kritisch Mayer (FN 341) 27.

134) VfSlg 4571/1963 zu DE-GewSt 1954, AÖF 227/1954; ähnlich VfSlg 4757/1964, 4759/1964 und 5025/1965 zu DE-ESt 1954, AÖF 88/1954; VfSlg 8807/1980 zum Auslandsbeurkundungserlass, AÖF 174/1977. Kritisch wiederum Mayer (FN 31) 27.

135) VfSlg 4759/1964, 5025/1965 und 5905/1969 zu DE-ESt 1954, AÖF 88/1954.

136) VfSlg 4757/1964 zu DE-ESt 1954, AÖF 88/1954.

137) VfSlg 4758/1964 zu AÖF 150/1960; siehe auch VfSlg 5599/1967 zu DE-LSt 1954, AÖF 30/1954.

138) VfSlg 4891/1964 zu AÖF 260/1958.

139) VfSlg 5863/1968 zu DE-GewSt 1954, AÖF 227/1954; ebenso VfSlg 6616/1971 zu AÖF 89/1961.

140) Siehe oben III.A.

141) Siehe dazu oben II.A und III.B.

141a) VfGH v 24. 9. 2001, B 687/01, SWK 2001, 839.

142) VwGH 98/14/0043, ÖStZB 1998, 762.

143) Zu einem anderen Ergebnis gelangt man freilich bei „Steuererlässen“, die lediglich Informationen für nicht weisungsgebundene Organe darstellen; so zB im Fall der „Information zum Kommunalsteuergesetz 1993“, AÖF 298/1994.

144) Vgl *Kucsko-Stadlmayer* (FN 120) 147; *Kucsko-Stadlmayer* (FN 82) 149 ff.

145) Vgl *Pfleger* (FN 9) 17; ... *Kohler*, Nichtanwendung von Erlässen durch Berufungssenaten, RdW 1985, 161; *Weiler* (FN 9) A I 195.