

gemein geltenden Steuersatz unterworfen. Aber auch im zweiten Fall, in der Belastung der in § 7 Abs. 4 genannten Lieferungen, kann bei einer Erhöhung von 0'4 v. H. (mit Zuschlägen von 0'6 v. H.), das ist also von einem Satz von 5'5 v. H. (nach § 7 Abs. 1) auf 6'1 v. H. (nach § 7 Abs. 4 UStG. 1959) von einem Exzeß nicht gesprochen werden. Die Änderung hält sich jedenfalls im Rahmen der übrigen Differenzierungen des § 7 UStG. 1959.

Beide Gesetzesstellen waren daher nicht als verfassungswidrig aufzuheben.

5863

DE-GewSt. 1954; Aufhebung des Abs. 4 des Abschnittes 36 wegen des Mangels der gehörigen Kundmachung und wegen seines Widerspruches zum Gesetz; zur Rechtsnatur der DE-GewSt. 1954 als Rechtsverordnung. Gewerbesteuergesetz 1953; zum Inhalt und Umfang des Begriffes „Miet- und Pachtzinse“ im § 7 Z. 8; aus den speziellen Verweisungen auf einige Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes läßt sich ein Schluß auf eine allgemeine subsidiäre Geltung des Einkommensteuergesetzes für den Bereich der Gewerbesteuer nicht rechtfertigen; es besteht kein Zusammenhang zwischen dem § 6 Abs. 1 und 2 GewStG. 1953 und dem § 21 EStG. 1953. Bundesabgabenordnung; zum Inhalt des § 21 Abs. 1. Einkommensteuergesetz 1953; zum Inhalt des § 21 Abs. 1 und 4

Erk. v. 12. Dezember 1968, V 71/68

I. Der Abs. 4 des Abschnittes 36 der Durchführungsbestimmungen, betreffend die Gewerbesteuer (DE-GewSt. 1954), Erlaß des Bundesministers für Finanzen vom 27. Oktober 1954, Zl. 94.800-9/54, verlaublich im Amtsblatt der österreichischen Finanzverwaltung Nr. 227/1954, wird als gesetzswidrig aufgehoben.

Der Bundesminister für Finanzen ist verpflichtet, diese Aufhebung unverzüglich im Bundesgesetzblatt kundzumachen.

II. Das Verfahren zur Prüfung des Abs. 3 des Abschnittes 36 der Durchführungsbestimmungen betreffend die Gewerbesteuer (DE-GewSt. 1954), Erlaß des Bundesministers für Finanzen vom 27. Oktober 1954, Zl. 94.800-9/54, verlaublich im Amtsblatt der österreichischen Finanzverwaltung Nr. 227/1954, wird eingestellt.

Entscheidungsgründe:

I. Im Zuge der noch zu entscheidenden Beschwerden der N. P. Gesellschaft m.b.H. in S. gegen den Bescheid der Finanzlandesdirek-

tion für Salzburg, Berufungskommission, vom 17. März 1966 (B 207/66), der B. Gesellschaft m.b.H., S. und W., gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Salzburg, Berufungskommission, vom 23. Juni 1966 (B 290/66), von Carl U., Druck- und Verlag M. S. in W. gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 18. Juli 1967 (B 416/67), der O. A. Aktiengesellschaft in W. gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, Berufungssenat IV, vom 29. September 1967 (B 439/67), der H. K.werke Gesellschaft m.b.H., H., gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion Salzburg, Berufungskommission, vom 21. November 1967 (B 450/67), von Anton S. & Co., Verlag in W., gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, Berufungssenat V, vom 13. November 1967 (B 457/67), von Q. H. KG. in L., gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich, Berufungssenat, vom 12. Jänner 1968 (B 63/68) und der B. Gesellschaft m.b.H., S. und W., gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Salzburg, Berufungskommission, vom 26. September 1968 (B 315/68), haben sich Bedenken gegen die Gesetzmäßigkeit von Abschnitt 36, Abs. 3 und 4 des Erlasses des Bundesministers für Finanzen vom 27. Oktober 1954, Zl. 94.800-9/54, Durchführungsbestimmungen betreffend die Gewerbesteuer (DE-GewSt. 1954), verlaublich im Amtsblatt der österreichischen Finanzverwaltung VII. Jahrgang (1954), Nr. 227, ergeben.

Diese Bestimmungen lauten:

„(3) Unter Miet- und Pachtzinse im Sinne des § 7 Z. 8 sind nicht nur Barleistungen, sondern alle fortlaufenden Entgelte zu verstehen, die der Mieter oder der Pächter für den Gebrauch oder die Nutzung des Gegenstandes an den Vermieter oder den Verpächter zu bezahlen hat. Ist der Pächter einer gewerblichen Betriebseinrichtung dem Verpächter gegenüber verpflichtet, zur Abgeltung der Abnutzung eine Erneuerungsrücklage zu bilden, sind die dieser Rücklage zugeführten Beträge als Teil der Pachtzinse im Sinne des § 7 Z. 8 anzusehen.

(4) Zu den bezeichneten Miet- und Pachtzinsen gehören auch fortlaufend gewährte Entgelte für die Überlassung der Nutzung von Urheberrechten, insbesondere von Patenten (Lizenzen, Lizenzgebühren).“

In den angeführten Anlaßfällen sind von den Behörden Lizenzentgelte und Autorenhonorare als Miet- und Pachtzinse im Sinne von § 7 Z. 8 GewStG. beurteilt worden.

II. In den Anlaßfällen haben sich die Behörden nicht auf die DE-GewSt. 1954 berufen. Das schließt aber deren Präjudizialität

nicht aus, denn präjudiziell sind auch solche Normen, die von der Behörde anzuwenden waren (VerfGH. Erk. Slg. Nr. 3719/1960). Hiezu hat der Verfassungsgerichtshof in seinen Unterbrechungsbeschlüssen angenommen, daß die angeführten Bestimmungen Rechtsverordnungen sind. Der Bundesminister für Finanzen widerspricht in seiner Äußerung dieser Auffassung. Er ist der Ansicht, daß es sich um Veranlagungsrichtlinien handle, durch die den Steuerpflichtigen weder Verpflichtungen auferlegt noch Rechte eingeräumt werden. Diese Veranlagungsrichtlinien äußerten auch gegenüber den unterstellten Finanzbehörden keine Bindungswirkung, auch die Unterbehörden könnten auf Grund von stichhaltigen Argumenten jederzeit von ihnen abgehen. Der wesentliche Inhalt aller Veranlagungsrichtlinien erschöpfe sich in der Wiedergabe von Rechtsansichten, die der Verwaltungsgerichtshof als eine gesetzmäßige Auslegung einzelner Bestimmungen der Abgabengesetze erkannt hat.

Der Verfassungsgerichtshof vermag diesen Darlegungen nicht zuzustimmen. Der Bundesminister für Finanzen war nicht in der Lage, seine Auffassung über den bloß belehrenden Charakter des Erlasses aus dessen Wortlaut zu belegen. Schon die Bezeichnung des Erlasses als „Durchführungsbestimmungen“ widerlegt die Deutung, die der Bundesminister für Finanzen dem Erlasse zu geben versucht. Mit dem Worte „Durchführungsbestimmungen“ verbindet sich gemeiniglich die Vorstellung von Vorschriften zur näheren Durchführung eines Gesetzes. Auch die Fassung des Abschnittes 36 und seine Absätze 3 und 4 schließen eine Auslegung im Sinne einer nichtverpflichtenden Orientierung über die Rechtslage aus. Diese enthalten keine Einschränkung ihrer Geltung auf Unterbehörden, der Erlaß richtet sich vielmehr, was die in Prüfung gezogenen Absätze anlangt an die Allgemeinheit. Er ist daher eine generelle, nicht in Form eines Gesetzes erlassene Vorschrift, somit eine Rechtsverordnung.

Die angeführten Bestimmungen sind, da sie als Verordnung von den Behörden zu beachten waren, für die Entscheidung des Verfassungsgerichtshofes präjudiziell. Im Bestande des Erlasses war es den Behörden untersagt, den Begriff der Miet- und Pachtzinse in § 7 Z. 8 GewStG. 1955 selbständig auszulegen, sie waren an die Auslegung gebunden, die der Erlaß dieser Gesetzesstelle gegeben hatte.

Rechtsverordnungen eines Bundesministers müssen gemäß § 2 Abs. 1 lit. e des Bundesgesetzes über das Bundesgesetzblatt, in der Fassung von BGBl. Nr. 60/1964, im Bundesgesetzblatt verlaublicht werden. Diese Vorschrift ist nicht beachtet worden. Die geprüften Bestimmungen des Erlasses sind daher allein schon wegen des Mangels der gehörigen Kundmachung gesetzwidrig.

III. In seinen Unterbrechungsbeschlüssen hat der Verfassungsgerichtshof auch Bedenken gegen die inhaltliche Gesetzmäßigkeit der geprüften Verordnungsbestimmungen geäußert.

Der Bundesminister für Finanzen tritt den Bedenken mit dem Einwand entgegen, daß es der Objektsteuercharakter der Gewerbesteuer erfordere, daß auch das in einem Betrieb angelegte Fremdkapital und sein Ertrag von der Gewerbesteuer vom Gewerbeertrag und vom Gewerbekapital erfaßt werden. Für die Einbeziehung sei es bedeutungslos, ob die Benutzung der fremden Wirtschaftsgüter auf Grund eines Miet- oder Pachtvertrages oder irgend eines anderen Rechtsverhältnisses erfolgt. Bei dieser Rechtslage könne angenommen werden, daß es nicht die Absicht des Gesetzgebers gewesen sei, dem im § 7 Z. 8 GewStG. 1953 nicht näher umschriebenen Ausdruck „Miet- und Pachtzinse“ eine einschränkende Bedeutung beizumessen. Im Anschluß daran meint der Bundesminister für Finanzen, daß dafür — d. h. gegen eine einschränkende Auslegung des Begriffes „Miet- und Pachtzinse“ — auch der Umstand spreche, daß der Zurechnungspflicht, gemäß § 7 Z. 8 GewStG. 1953 alle Zahlungen unterliegen, die für die Benutzung jeglicher fremder Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens gezahlt werden. Dieser Gedankengang ist fehlerhaft, denn hätte das Gesetz angeordnet, daß alle Zahlungen für die Benutzung fremder Wirtschaftsgüter der Zurechnungspflicht nach § 7 Z. 8 GewStG. 1953 unterliegen, so bedürfte es keines weiteren Beweises, daß auch „Miet- und Pachtzinse“ unter den Begriff von Zahlungen jeder Art fallen.

Der Begriff „Miet- und Pachtzinse“ gehört dem bürgerlichen Recht an. Er verweist auf den Bestandvertrag des § 1090 ABGB. Das Bundesministerium für Finanzen ist der Ansicht, daß ein solcher Inhalt zu eng sei und daß der Begriff extensiv ausgelegt werden müsse.

Als ein Grund für eine extensive Auslegung wird das im Steuerrecht geltende Prinzip der wirtschaftlichen Betrachtungsweise genannt, die es gebiete, alle Aufwendungen, die in wirtschaftlicher Sicht den Miet- und Pachtzinsen im wesentlichen gleichzuhalten sind, steuerlich als solche zu behandeln. Diesem Prinzip entspreche es auch, daß bei der Beurteilung von Rechtsverhältnissen diese einheitlich betrachtet und nicht aufgespaltet werden.

Damit beruft sich der Bundesminister für Finanzen auf § 21 Abs. 1 BAO., demzufolge für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend ist. Diese Vorschrift, die den wahren wirtschaftlichen Sachverhalt, nicht seine äußere Erscheinungsform, für maßgebend

erklärt, enthält keine Aussage über die Auslegung von Rechtsbegriffen.

Das besagt nun nicht, daß die Auslegung von abgabenrechtlichen Begriffen nicht über den Wortsinn hinausgehen dürfe. Dort, wo die Absicht des Gesetzgebers erkennbar über den von ihm gewählten Ausdruck hinausgeht, wird es erforderlich sein, den Inhalt der Vorschrift gemäß dem Willen des Gesetzgebers auszulegen. Der bloße Hinweis auf das Prinzip der wirtschaftlichen Betrachtungsweise rechtfertigt noch nicht eine extensive Auslegung.

Der Bundesminister für Finanzen ist allerdings der Ansicht, daß aus den Verweisungen im Gewerbesteuergesetz auf das Einkommensteuergesetz der Schluß zu ziehen sei, daß der Begriff „Miet- und Pachtzinse“ in dem vom Einkommensteuergesetz gebrauchten Sinn auszulegen ist. So wird im § 1 Abs. 1 GewStG. 1953 bestimmt, daß unter Gewerbebetrieb ein gewerbliches Unternehmen im Sinne des Einkommensteuergesetzes zu verstehen ist; nach § 6 Abs. 1 ist Gewerbeertrag der Gewinn aus dem Gewerbebetrieb, der nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes (oder des Körperschaftsteuergesetzes) zu ermitteln ist und nach § 6 Abs. 2 gilt als Gewinn, der nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes zu ermitteln ist, der Gewinn im Sinne der §§ 4 bis 7 Einkommensteuergesetz, wobei der Verlustabzug nach § 10 Abs. 1 Z. 5 Einkommensteuergesetz unberücksichtigt zu bleiben hat; nach § 9 Abs. 1 ist die Frage, ob und inwieweit Grundbesitz zum Betriebsvermögen des Unternehmers gehört, nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes (oder des Körperschaftsteuergesetzes) zu entscheiden. Aus diesen speziellen Verweisungen auf einige Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes läßt sich ein Schluß auf eine allgemeine subsidiäre Geltung des Einkommensteuergesetzes für den Bereich der Gewerbesteuer nicht rechtfertigen. Aber auch für die Einzelfrage nach dem Inhalt des Begriffes „Miet- und Pachtzinse“ ergibt sich aus den Verweisungen auf das Einkommensteuergesetz nichts. Insbesondere besteht kein Zusammenhang zwischen dem § 6 Abs. 1 und Abs. 2 GewStG. 1953 und dem § 21 EStG. 1953. Die Verweisung auf die Gewinnermittlungsvorschriften des Einkommensteuergesetzes enthält keine Aussage darüber, welche Betriebsausgaben und in welchem Umfang sie dem Gewinn wieder hinzugerechnet werden müssen. Dem Gewerbesteuergesetz 1953 ist somit nicht zu entnehmen daß der Begriff „Miet- und Pachtzinse“ im § 7 Z. 8 GewStG. 1953 aus der Regelung des § 21 Abs. 1 EStG. 1953 zu erschließen sei. Dazu kommt, daß auch die Fassung des § 21 Abs. 1 EStG. nicht für die vom Bundesministerium für Finanzen vertretene Auffassung spricht. In der

Z. 3 des § 21 Abs. 1 EStG. 1953, auf die sich der Bundesminister für Finanzen vor allem beruft, werden Einkünfte aus der Überlassung von Rechten auf bestimmte oder unbestimmte Zeit oder aus der Gestattung der Verwertung von Rechten, insbesondere aus der Einräumung der Werknutzung im Sinne des Urheberrechtsgesetzes und aus der Überlassung von gewerblichen Schutzrechten, von gewerblichen Erfahrungen und von Berechtigungen oder aus der Gestattung der Verwertung solcher Rechte genannt. In der Z. 1 ist vorher die Rede von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen und in der Z. 2 von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung von Sachbegriffen: in diesen beiden Fällen geht es um Miet- und Pachtverträge im Sinne des bürgerlichen Rechtes. Hingegen qualifiziert die Z. 3 die darin aufgezählten Einkünfte keineswegs als Miet- oder Pachtzinse, sondern besagt nur, daß diese Einkünfte, ungeachtet des Umstandes, daß sie nach der rechtlichen Natur der zugrundeliegenden Rechtsverhältnisse keine Miet- und Pachtzinse im Sinne des bürgerlichen Rechtes sind, als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu behandeln sind. Daraus, daß auf einem Teilgebiet des Abgabenrechtes verschiedene rechtliche Erscheinungen gleichbehandelt werden, kann nicht der Schluß gezogen werden, daß dies allgemein zu gelten hätte.

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung im Sinne des § 21 EStG. 1953 haben nach der Bestimmung des § 21 Abs. 4 subsidiären Charakter, sie sind nämlich Einkünften aus anderen Einkunftsarten zuzurechnen, soweit sie zu diesen gehören. Dieser rechtliche Charakter der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ändert jedoch nichts an der Beziehungslosigkeit des § 21 Abs. 1 EStG. 1953 zum § 7 Z. 8 GewStG. 1953.

Im Gegensatz zu den Ausführungen des Vertreters des Bundesministers für Finanzen in der mündlichen Verhandlung vermag der Verfassungsgerichtshof nicht zu erkennen, daß die Vorschrift des § 12 Abs. 2 Z. 2 GewStG. 1953, daß dem Einheitswert die Werte (Teilwerte) der nicht in Grundbesitz bestehenden Wirtschaftsgüter, die dem Betrieb dienen, aber im Eigentum eines Mitunternehmers oder eines Dritten stehen, es sei denn, daß sie zum Gewerbekapital des Überlassenden gehören, hinzugerechnet werden, einen Schluß auf den gewerbesteuerlichen Inhalt des Begriffes der „Miet- und Pachtzinse“ im § 7 Z. 8 GewStG. 1953 gestattet. Der Verfassungsgerichtshof räumt ein, daß der Bereich der Wirtschaftsgüter ein weiter ist und unter ihn auch immaterielle Wirtschaftsgüter fallen, daraus aber folgt nicht, daß alle ein Gegenstand eines Miet- oder Pachtvertrages sein könnten.

Der Verfassungsgerichtshof nimmt an, daß der Gesetzgeber, hätte er die Zurechnung aller Zahlungen für die Nutzung fremder Wirtschaftsgüter, darunter vor allem von Patenten, Marken-, Musterrechten, von Warenzeichen, Modellrechten, Urheberrechten, Filmaufführungsrechten, gewollt, dies unmißverständlich zum Ausdruck gebracht und nicht eine Formulierung gewählt hätte, die einen solchen Sinn geradezu ausschließt.

Vergeblich beruft sich der Bundesminister für Finanzen zur Unterstützung seiner Rechtsmeinung auf das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes Slg. Nr. 4296/1962. Dort ging es um die rechtliche Natur der Abbauverträge, im besonderen eines Sandgewinnungsvertrages. Unter Hinweis auf die kontroverse Beurteilung dieser Verträge in der Wissenschaft und in der Rechtsprechung, die bald als Pachtverträge, bald als gemischte Pachtverträge, als Kaufverträge oder als im Gesetze nicht ausdrücklich geregelte Dauerschuldverhältnisse angesehen wurden, hat der Verfassungsgerichtshof die Auslegung der Behörde in dem damaligen Rechtsfall, daß Abbauzinse aus Bodenabbauverträgen „Miet- und Pachtzinse“ im Sinne des § 7 Z. 8 GewStG. 1953 sind, nicht als denkunmöglich bezeichnet. In dem dortigen Verfahren hatte die Behörde ihre Entscheidung auch auf § 21 Abs. 1 Z. 1 EStG. 1953 gestützt. Hiezu wurde vom Verfassungsgerichtshof bemerkt, es möge zutreffen, daß die Auslegung des § 21 Abs. 1 Z. 1 EStG. 1953 nicht überzeuge, es wurde aber als müßig angesehen, bei diesen Bedenken zu verweilen, weil dies nur ergeben könnte, daß die gewählte Begründung nicht zutreffe, ohne die Entscheidung selbst verfassungswidrig erscheinen zu lassen.

Es ist richtig, daß der Verfassungsgerichtshof in diesem Erkenntnis die Heranziehung des § 21 Abs. 1 Z. 1 EStG. 1953 nicht grundsätzlich abgelehnt hat. Dies ist aber daraus erklärlich, daß in dieser Gesetzesstelle die Begriffe „Vermietung und Verpachtung“ nicht in einem vom bürgerlichen Recht wesentlich abweichenden Sinn gebraucht werden und außerdem noch ausdrücklich von Rechten gesprochen wird, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechtes über Grundstücke unterliegen.

Eine Verordnung ist schon dann gesetzwidrig, wenn ihr Inhalt nicht mit dem Gesetz im Einklang steht. Die Gesetzwidrigkeit ist schon dann gegeben, wenn der Inhalt der Verordnung unrichtig ist.

Aus den vorstehenden Darlegungen ergibt sich, daß der Abs. 4 des Abschnittes 36 auch wegen seines Widerspruches zum Gesetz gesetzwidrig ist.

Er war daher sowohl wegen der nicht gehörigen Kundmachung als auch wegen inhaltlicher Gesetzwidrigkeit aufzuheben.

IV. Der Verfassungsgerichtshof hat auch den Abs. 3 des Abschnittes 36 in Prüfung gezogen, und zwar aus dem Grunde, daß erst aus dem in ihm enthaltenen Hinweis auf § 7 Z. 8 GewStG. 1953 ersichtlich ist, was im Abs. 4 unter den „bezeichneten Miet- und Pachtzinsen“ zu verstehen ist. Der sachliche Inhalt des Abs. 3 war für die Entscheidung der Anlaßfälle ohne Bedeutung. Der Verfassungsgerichtshof glaubt nun, daß nach der Aufhebung des Abs. 4 kein Anlaß besteht, wegen des angegebenen Zusammenhanges auch den Abs. 3 aufzuheben. Er hat darum das Prüfungsverfahren in diesem Umfang eingestellt.

5864

Dienstpragmatik; zum Inhalt des § 100 Abs. 1 und 2; bei den Bundespolizeibehörden sind Disziplinarbehörden erster Instanz einzusetzen; zum Inhalt und zur Rechtsnatur der Zuweisung von Aufgaben einer Behörde an eine andere Behörde (§ 100 Abs. 2). Aufhebung des ersten Satzes des Erlasses des Bundesministers für Inneres vom 23. Oktober 1954, Zl. 123.523-3/54, mangels gesetzmäßiger Kundmachung

Erk. v. 12. Dezember 1968, V 74/68

Der erste Satz des Erlasses des Bundesministers für Inneres vom 23. Oktober 1954, Zl. 123.523-3/54, welcher lautet: „Auf Grund der Bestimmungen des § 100 Absatz 2 der Dienstpragmatik werden die Disziplinarsachen der Beamten des Bundespolizeikommissariates Schwechat der Disziplinarkommission bei der Bundespolizeidirektion Wien zugewiesen.“, wird als gesetzwidrig aufgehoben.

Der Bundesminister für Inneres ist zur unverzüglichen Kundmachung der Aufhebung im Bundesgesetzblatt verpflichtet.

Entscheidungsgründe:

I. 1. Beim Verfassungsgerichtshof ist zu Zahl B 64/68 eine Beschwerde des Polizeirayonsinspektors Johann K. (Bundespolizeikommissariat Schwechat) gegen das Erkenntnis der Disziplinarkommission bei der Bundespolizeidirektion Wien vom 18. Jänner 1968 anhängig. Gegen dieses Erkenntnis war gemäß § 132 Abs. 3 DP. eine Berufung zugunsten des Beschuldigten unzulässig. Im Zuge der Beratungen über die Beschwerde haben sich Bedenken gegen den Erlaß des Bundesministers für Inneres, Zahl 123.523-3/54, vom 23. Oktober 1954, ergeben, insoweit dieser die Zuweisung der Disziplinarsachen des Bundespolizeikommissariates Schwechat an die Disziplinarkommis-