

# Kreisschreiben, Rundschreiben, Merkblätter und andere Merkwürdigkeiten

Dr. iur. Bruno Scherrer †

## Inhalt

1	Das Bedürfnis nach Verwaltungsweisungen
2	Erscheinungsformen von Verwaltungsweisungen
3	Verbindlichkeit von Verwaltungsweisungen
4	Die Entstehung von Verwaltungsweisungen
5	Publikation von Verwaltungsweisungen
6	Zusammenfassung

## 1 Das Bedürfnis nach Verwaltungsweisungen

Es liegt in der Natur der Gesetzgebung, dass sie die Sachverhalte, für die sie Rechtsfolgen normiert, nur generell-abstrakt umschreiben kann. Die wichtigste Aufgabe der Rechtsanwendung ist es denn auch zu prüfen, ob eine bestimmte generell-abstrakte Regel auf einen in Frage stehenden individuell-konkreten Sachverhalt anwendbar sei oder nicht.

Wie wohl in keinem anderen Rechtsgebiet besteht im Steuerrecht, und ganz speziell im Recht der direkten Steuern, ein Bedürfnis, über Interpretationshilfen zu verfügen, die das Subsumieren eines bereits verwirklichten oder in Planung befindlichen individuell-konkreten Sachverhaltes unter die generell-abstrakte Steuergesetznorm erleichtern.

Für erst geplante Sachverhalte von grosser Tragweite versuchen sich Pflichtige und Verwaltung häufig bereits vor der Verwirklichung in einem Ruling über die Gesetzesanwendung zu verständigen. Für bereits verwirklichte Sachverhalte, in denen Verwaltung und Pflichtige zu unterschiedlichen Auffassungen gelangen, interpretiert das Steuergericht verbindlich, welche generell-abstrakte Norm in welcher Weise auf den individuell-konkreten Sachverhalt anzuwenden sei.

Weil sich aus solchen Präjudizien häufig auch Interpretationshilfen für andere Fälle ableiten lassen, werden sie zu Recht publiziert und von den Steuerrechts-Anwendern studiert.

Viele Auslegungsprobleme stellen sich aber – besonders bei den direkten Steuern als Aufgabe der Massenverwaltung – der Verwaltung in einer Vielzahl von Fällen gleich oder ähnlich. Auch Probleme der Erhebung oder Würdigung des massgeblichen Sachverhaltes können sich in einer Vielzahl von Fällen gleich oder ähnlich stellen, wie beispielsweise die Bewertung von Liegenschaften oder Wertschriften.

Wenn in solchen Fällen die innerhalb einer Verwaltung zuständige Stelle in einem Erlass festhält, welche Meinung sie zu solchen Fragen oder Problemen hat, die sich

in einer Vielzahl der Fälle stellen, so ist ein solcher Erlass nicht nur im Sinne der Verfahrensökonomie eine gute Sache, sondern auch im Interesse der Rechtssicherheit, die letztlich der Steuergerechtigkeit dient.

## 2 Erscheinungsformen von Verwaltungsweisungen

*Dienstanleitungen* sind Anordnungen einer vorgesetzten Behörde (beispielsweise des Regierungsrates) an die in ihrem Dienst stehenden Sachbearbeiter (beispielsweise die Steuerkommissäre), wie sie in der Ausübung ihrer Aufgabe in bestimmten Situationen vorzugehen haben und auf welche Auslegung generell-abstrakter Normen sie ihre Verfügungen zu stützen haben. *Kreisschreiben* haben eine ähnliche Funktion, gehen aber nicht von der vorgesetzten Behörde aus, sondern von einer Behörde, der für den im Kreisschreiben geregelten Bereich Aufsichtsfunktion über die Rechtsanwender zukommt. Somit gehen Kreisschreiben für die direkte Bundessteuer von der ESTV aus und richten sich an die kantonalen Verwaltungen für die direkte Bundessteuer, denen gegenüber die ESTV für die Anwendung des Bundessteuerrechtes Aufsichtsfunktion besitzt. In *Rundschreiben* informiert eine Behörde einen Adressatenkreis über Sachverhalte und Meinungen, erteilt aber keine Weisungen. Allerdings wird dies von den Adressaten (und ab und zu von den Verfassern) nicht immer richtig verstanden. Auch mit dem *Merkblatt* informiert eine Behörde den Adressatenkreis, in erster Linie nicht Behörden, sondern Bürger, über ihre Verwaltungspraxis bei bestimmten Sachverhalten. Deswegen ist das Merkblatt im Unterschied zum Rundschreiben auch regelmässig zur Publikation bestimmt. Die *Wegleitung* ist eine amtliche Hilfestellung an den Bürger für den Umgang mit bestimmten amtlichen Formularen oder Verfahren.

Die Unterscheidung dieser verschiedenen Formen von Verwaltungsweisungen ist in der Praxis nicht sehr präzise. Unter den Formen der Verwaltungsverordnung kennt die Praxis<sup>1</sup> auch noch Bezeichnungen wie «Direktiven», «Weisungen», «Dienstreglemente», «allgemeine Dienstbefehle», «Instruktionen», «Richtlinien», «Leitbilder». Trotz dieser reichen Auswahl an möglichen Bezeichnungen kommt es aber doch auch immer wieder vor, dass eine Behörde ihre Weisung ohne Verwendung eines Titels erlässt.<sup>2</sup>

## 3 Verbindlichkeit von Verwaltungsweisungen

Nicht zuletzt wegen des Begriffswirrwarrs um die Verwaltungsweisungen herrscht auch keine Einigkeit (und schon gar keine konsequente höchstrichterliche Rechtsprechung) zur Frage der Verbindlichkeit von Verwaltungsweisungen.

Klarerweise kann natürlich von einer Verbindlichkeit dort nicht die Rede sein, wo der erlassenden Behörde dem Empfängerkreis gegenüber weder Weisungs- noch Aufsichtskompetenz zusteht und sie auch in der Sache keine Entscheidungskompetenz besitzt.

Wenn sich also die Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer, Stempelabgaben der ESTV in einem Rundschreiben zur Frage der Steuerpflicht von Krankenversicherungen nach den kantonalen Steuergesetzen äussert, kommt einem solchen Rundschreiben zum vornherein keine verbindliche Wirkung zu, und zwar weder gegenüber den Krankenversicherern noch gegenüber den kantonalen Steuerbehörden.

Auf der anderen Seite ist die Behördenverbindlichkeit von generellen Dienstbefehlen (wie Dienstanleitungen) durch die Lehre (und den grössten Teil der Praxis) anerkannt.<sup>3</sup> Mit anderen Worten: Ist eine Bestimmung einer Dienstanleitung nicht offensichtlich gesetzwidrig und ist sie nicht in einem Rechtsstreit von der Justiz als rechtswidrig bezeichnet worden, so ist die Dienstanleitung von der Behörde zu vollziehen, auch wenn die vollziehende Behörde Zweifel an der Rechtmässigkeit hat.

Mindestens in diesem Bereich ist auch der Lehre<sup>4</sup> beizutreten, die verlangt, dass sich der Rechtsuchende vor Gericht direkt auf vollzugslenkende Verwaltungsverordnungen berufen können muss. Dies bedeutet nichts anderes, als dass für den Bürger Dienstanleitungen den Charakter von «safe-haven rules» haben. Bewegt er sich bei seiner Rechtsgestaltung innerhalb des Rahmens, der von einer solchen Dienstanleitung gesteckt wird, so soll er sich darauf verlassen dürfen, dass die Behörde auch nach dieser Dienstanleitung vorgeht.

Richtigerweise müsste die Behördenverbindlichkeit auch dort bejaht werden, wo eine Verwaltungsweisung nicht von der vorgesetzten, sondern von der Aufsichtsbehörde ausgeht. Namentlich im Bereich des DBG ist der ESTV im Gesetz (Art. 102 DBG) der Auftrag erteilt

1 StE 1996 B 93.1 Nr. 2.

2 Z.B. Schreiben der ESTV vom September 2000 an einen ungenannten Empfängerkreis betreffend «Rückerstattung der Verrechnungssteuer im Zusammenhang mit Kapitalanlagen in Betreibungs- und Konkursverfahren und in anderen besonderen Fällen (...)».

3 BEUSCH in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, Basel 2000, Art. 102 DBG N 16 und dortige Zitate.

4 BEUSCH in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, Basel 2000, Art. 102 DBG N 13 und dortige Zitate.

worden, mittels Weisungen für eine einheitliche Durchführung des DBG in den Kantonen besorgt zu sein. Es ist nicht einsichtig, wie die ESTV diesen Auftrag sollte erfüllen können, wenn ihre Weisungen für die kantonalen Bundessteuerverwaltungen nicht verbindlich wären.<sup>5</sup>

In der Praxis werden denn auch die Kreisschreiben von den kantonalen Verwaltungen für die direkte Bundessteuer als für sie verbindlich angewendet. Um so ärgerlicher ist es deswegen, wenn sich die ESTV in der Diskussion mit den betroffenen Interessenverbänden zwar einsichtig zeigt, dass einzelne Anordnungen eines Kreisschreibens unpraktikabel oder sogar unsinnig sind, und diesen privaten Interessenverbänden erlaubt, diese Einsicht ihren Mitgliedern zu kommunizieren, sich aber gleichwohl weigert, das Kreisschreiben abzuändern. Als jüngstes Beispiel dient hier das KS Nr. 3 der ESTV zur Bundessteuerperiode 2001/2002, das sich mit der Beschränkung der Einkaufsbeiträge in die Einrichtungen der beruflichen Vorsorge auseinandersetzt. Nach dem Erlass des Kreisschreibens hat die ESTV, zusammen mit Vertretern der ASIP (Schweizerischer Pensionskassenverband), des Schweizerischen Versicherungsverbandes und der Pensionskassen-Experten, wesentliche Relativierungen des unpraktikablen Kreisschreibens besprochen und solche gewährt, will aber offenbar am Kreisschreiben nichts ändern. Dass sich ein Publikationsorgan deswegen zum Protest veranlasst sieht, ist zwar ungewöhnlich, aber verständlich.<sup>6</sup>

Den Richter können Verwaltungsweisungen bei der Auslegung des Gesetzes natürlich nie binden. Die nach der Meinung des Richters gesetzwidrige Verwaltungsweisung kann höchstens unter dem Aspekt der Rechtssicherheit in einem konkreten Einzelfall anwendbar bleiben.

#### 4 Die Entstehung von Verwaltungsweisungen

Leider ist es immer noch die Regel, dass die Verwaltung ihre Weisungen im Alleingang ausarbeitet und dann nach Fertigstellung kommuniziert. Dies offenbar in der Meinung, dass es ja ihre (der Verwaltung) Meinung sei, die niedergeschrieben werde, und es wisse wohl niemand besser als die Verwaltung, was denn ihre Meinung eigentlich sei.

Natürlich kann das Verfassen von Verwaltungsweisungen nicht im Outsourcing erfolgen. Gleichwohl wäre es

erwünscht, die Verwaltungsweisungen würden generell in Zusammenarbeit mit den Betroffenen erarbeitet und nicht erst in Zusammenarbeit mit den Betroffenen repariert. Es sind vor allem die Betroffenen, die wissen, zu welchen Fragen die Meinung der Verwaltung überhaupt interessiert und in einer Weisung kommuniziert werden soll. Es sind vor allem die Betroffenen, die wissen, für welche Lebenssachverhalte die Subsumption unter einen bestimmten Rechtssatz ungewiss ist. Es sind vor allem die Betroffenen, die die Umsetzbarkeit von Verwaltungsweisungen in der Praxis und damit die Durchsetzbarkeit der Verwaltungsweisung beurteilen können. Genauso wie die Verwaltung haben die Betroffenen im Übrigen ein Interesse daran, dass das demokratisch gesetzte Steuerrecht allen Steuerpflichtigen gegenüber gleich und ohne Ansehen der Person durchgesetzt werde.

In vielen für das Steuerrecht wichtigen Fachgebieten existieren durchaus seriöse, integre und hilfsbereite Gesprächspartner für die Verwaltung, nicht nur beim Sekretariat der Bankiervereinigung, sondern auch bei der Treuhand-Kammer, beim Versicherungsverband, bei den bereits erwähnten Verbänden der beruflichen Vorsorge usw.

Zuzugeben ist, dass nicht immer die ESTV dafür verantwortlich zu machen ist, wenn ein Kreisschreiben erscheint, das den Betroffenen keine Zeit zur Umsetzung lässt und erst noch unpraktikabel scheint: Das bereits erwähnte KS Nr. 3 zur Begrenzung des Einkaufs von Beitragsjahren ist durch die Verordnung des Bundesamts für Sozialversicherung (BSV) zum geänderten BVG vorge-spurt worden. Die Verordnung des BSV erschien reichlich spät im Jahre 2000, und der ESTV blieb nicht viel Zeit, die Konsequenzen aus der Verordnung zu ziehen. Auch dem BSV stünde es gut an, sich vor dem Erlass von Verwaltungsweisungen bei den Betroffenen und Praktikern umzuhören, welcher Regelungsbedarf besteht und welche Regelungen überhaupt umsetzbar sind.

Es ist zu hoffen, dass in diesem Bereich die Atmosphäre der Kooperation zwischen Steuerverwaltung und Steuerpflichtigen, die einen wesentlichen «soft factor» zugunsten des Steuerstandortes Schweiz darstellt, die noch bestehende Verkrampfung lösen hilft und dass künftig die Verwaltung die Angebote zur Mitarbeit bei Verwaltungsweisungen besser nützt.

5 In einem – unveröffentlichten – Urteil vom 1. November 2000 hat das Bundesgericht dazu festgehalten, «dass der Bürger daraus unmittelbar» keine «Rechte und Pflichten ableiten kann. Demgegenüber haben die Verwaltungsbehörden den Anordnungen Folge zu leisten (...). Ob und inwieweit dies für

die kantonalen Steuerverwaltungen zutrifft, welche für die Veranlagung der Bundessteuer verantwortlich sind, ist umstritten (...).

6 Schweizer Personalvorsorge 2001, S. 255.

## 5 Publikation von Verwaltungsweisungen

Weil die Rechtsnatur und die Verbindlichkeit von Verwaltungsweisungen in der Rechtsprechung uneinheitlich beurteilt werden, lassen sich keine verbindlichen Vorschriften für die Publikation von Verwaltungsweisungen finden.

Kreisschreiben werden von der ESTV zwar regelmässig publiziert, hingegen ist sie mit der Vergabe des Titels «Kreisschreiben» für ihre Erlasse übertrieben zurückhaltend. So werden insbesondere Präzisierungen zu einem Kreisschreiben, die in ihrer Wirkung einer Änderung des Kreisschreibens gleichkommen, weder in der Form des Kreisschreibens bekannt gegeben noch publiziert. So im schon erwähnten Beispiel der Präzisierung des KS Nr. 3 zur Begrenzung des Einkaufs von Beitragsjahren, bei denen es den privaten Vereinigungen überlassen wird, die Präzisierungen/Änderungen zu publizieren; so aber auch beim KS Nr. 5 zur Steuerperiode 1999/2000 betreffend die Unternehmenssteuerreform, wo die Präzisierungen/Änderungen von der Bankiervereinigung in einem nur ihren Mitgliedern zugänglichen Zirkular kommuniziert wurden.<sup>7</sup>

Dienstanleitungen müssten wegen ihrer behördenverbindlichen Wirkung ausnahmslos publiziert sein. Sie sind es jedoch nur zu einem geringen Teil, meistens soweit, als sie von politischen Behörden (Regierungsrat) ausgehen, nicht jedoch, wenn sie von einer verwaltungsinternen Stelle stammen. So erfährt der Steuerpflichtige häufig erst im Veranlagungsverfahren, dass der veranlagende Beamte in einer bestimmten Frage gar nicht sein Ermessen betätigt, sondern einer Weisung von oben folgt, die für alle vergleichbaren Fälle gilt, und dass deswegen Diskussionen mit dem Einschätzungsbeamten über die rechtmässige Veranlagung im konkreten Einzelfall nutzlos sind. Es führt auch dazu, dass der Steuerberater, der – aus welcher Quelle auch immer – um die Existenz und den Inhalt von unveröffentlichten Dienstanleitungen weiss, sich bei seiner Beratungstätigkeit darauf einrichten kann, während der nicht eingeweihte Steuerberater eben das Risiko läuft, gegen Windmühlen anzukämpfen.

Wenn eine Behörde von der Richtigkeit ihres Rechtsstandpunktes dermassen überzeugt ist, dass sie alle ihre Beamten anweist, diesen Rechtsstandpunkt bei ihrer Tätigkeit ausnahmslos zu übernehmen, so darf in einem Rechtsstaat nichts im Wege stehen, diese Überzeugung auch dem Bürger offiziell mitzuteilen. Wenn dagegen

eine Behörde die sachbearbeitenden Beamten lediglich auf rechtliche Aspekte aufmerksam machen will, die es im Einzelfall zu beachten gilt, um mit solchen Hinweisen rechtsfehlerhaften Entscheidungen möglichst vorzubeugen, wenn sie ihnen Tipps gibt, die der ökonomischen Fallerledigung dienen etc., so nimmt die Behörde damit ihren Ausbildungs- und Überwachungsauftrag gegenüber ihre Beamten wahr und ist diesbezüglich der Öffentlichkeit keine Rechenschaft schuldig.

In diesem Sinne ist auch nicht nachvollziehbar, weshalb Rundschreiben der ESTV nicht publiziert werden. Das – bereits erwähnte – Rundschreiben der ESTV zur Steuerpflicht der Krankenkassen nach dem Krankenversicherungsgesetz ist nur gerade den kantonalen Verwaltungen für die direkte Bundessteuer (dafür in drei Exemplaren) zugestellt worden. Die Betroffenen, auch die Krankenversicherer, erfuhren davon auf inoffiziellen Wegen. Dabei lag dem Rundschreiben eine Liste der betroffenen Krankenversicherer bei, so dass ein Versand wenigstens an diese Betroffenen offensichtlich keine Schwierigkeiten bereitet hätte.

Wenn Wissen Macht ist, ist das Vorenthalten von Wissen Machtmissbrauch. Wo der Publikation einer Information keine rechtliche Bedeutung zukommt (wie eben beispielsweise bei den Rundschreiben), gibt es im Zeitalter des Internets keine Entschuldigung dafür, dass die Information nicht wenigstens für den interessierten Abholer zugänglich gemacht wird.

Merkblätter machen ohnehin keinen Sinn, wenn sie nicht publik gemacht werden, richten sie sich doch definitionsgemäss eben ans Publikum. Desgleichen ist eine Wegleitung wenigstens allen zugänglich zu machen, die durch das Formular oder das Verfahren geleitet werden sollen, für das die Wegleitung geschaffen worden ist.

## 6 Zusammenfassung

Verwaltungsweisungen sind gerade im Gebiet des Steuerrechtes wichtige Instrumente zur Schaffung von Rechtssicherheit und zur Steigerung der Verfahrensökonomie, was beides im Interesse aller Beteiligten liegt. Verwaltungsweisungen sollen deshalb nicht nur gesetzmässig sein, sondern auch transparent, und sie sollen das Sachgebiet, mit dem sie sich beschäftigen, möglichst umfassend abdecken.

Der heutige Zustand ist diesbezüglich noch sehr verbesserungsfähig:

<sup>7</sup> ATHANAS/JURT, Fristenstillstand beim Erwerb eigener Aktien – Neuigkeiten zum Begriff des ursprünglichen kausalen Zusammenhanges, FStR 2001, S. 67.

Der Einbezug direkt Betroffener in die Vorbereitung von Verwaltungsweisungen brächte eine bessere Abdeckung der wirklich praxisrelevanten Fragen und eine bessere praktische Durchsetzbarkeit der erlassenen Weisungen. Eine verbesserte Publikationspraxis brächte mehr Transparenz und gleich lange Spiesse für alle Betroffenen. Beide Massnahmen brächten eine verbesserte Rechtssicherheit und Gleichmässigkeit der Rechtsanwendung. Beides würde auch die bestehende Grundstimmung der Kooperation zwischen Steuerverwaltung und Steuerpflichtigen weiter fördern und damit einen Gewinn für beide Seiten bringen.