

ÖSTERREICHISCHE**A-1010 WIEN****REKTORENKRFERENZ****SCHOTTENGASSE 1****TELEPHON 63 06 22-0**

An das
Präsidium des Nationalrates

Parlament
Dr. Karl Renner-Ring 1
1017 Wien

Betreff:	GESETZENTWURF	Wien, 1988-05-09
Z:	39 GE/98	GZ 80/101/17/88/gh
Datum:	11. MAI 1988	<i>Rechtsber</i>
Verteilt:	11. MAI 1988	<i>H. Pötzlmaier</i>

Betreff: Entwurf eines Bundesgesetzes betr. die Besteuerung
von natürlichen Personen (EStG 1988)
BMF - GZ 06 0102/4-IV/6/88/5

Entwurf eines Bundesgesetzes über die Besteuerung
des Einkommens von Körperschaften (KStG 1988)
BMF - GZ 13 5002/1-IV/13/88/10

In der Anlage werden 22 Ausfertigungen der Stellungnahme der Österreichischen Rektorenkonferenz zu den im Betreff genannten Gesetzesentwürfen samt Beilage mit der Bitte um Berücksichtigung übermittelt.

Dem Bundesministerium für Finanzen ist eine Ausfertigung der Stellungnahme samt Beilage bereits zugegangen.

Für die Rektorenkonferenz

Mag. Gabriele Hölbl

Mag. Gabriele Hölbl

Beilage

ÖSTERREICHISCHE 
A-1010 WIEN **REKTORENKRONFERENZ**
SCHOTTENGASSE 1

TELEPHON 63 06 22-0

S T E L L U N G N A H M E

der

**Österreichischen Rektorenkonferenz
gemäß § 107 Abs. 3 UOG**

zum

**Entwurf eines Bundesgesetzes betr. die Besteuerung
von natürlichen Personen (EStG 1988)
BMF - GZ 06 0102/4-IV/6/88/5**

**Entwurf eines Bundesgesetzes über die Besteuerung des
Einkommens von Körperschaften (KStG 1988)
BMF - GZ 13 5002/1-IV/13/88/10**

**Dringliche Erledigung des
Vorsitzenden der Österreichischen Rektorenkonferenz
vom 6. Mai 1988**

Die Österreichische Rektorenkonferenz nimmt zu den nachfolgend angeführten Paragraphen des Einkommensteuergesetzes wie folgt Stellung:

Zu § 4 Abs.4 Z.5 und § 18 Abs.1 Z.7 EStG 1988:

Die bisherigen Schwierigkeiten in der Nutzung dieser beiden Gesetzesstellen für die Universitäten und Hochschulen bestanden in Unklarheiten und Auslegungsproblemen, welche in den derzeit geltenden EStR 1984 eine für die Universitäten und Hochschulen günstige Lösung gefunden haben. Das Bundesministerium für Wissenschaft und Forschung hat nach der mit Wirkung vom 1.1.1988 geltenden Neuregelung der Privatrechtsfähigkeit der Universitäten eine Informations- und Werbeschrift für Spenden und Forschungsaufträge in Aussicht genommen. Erst nach deren Vorliegen und Verbreitung wird der Erfolg dieser Gesetzesstellen absehbar sein.

Soweit bekannt ist, wurde von diesen Bestimmungen bisher nur wenig Gebrauch gemacht. Die Österreichische Rektorenkonferenz regt daher an, die weitere Entwicklung aufgrund des oben Gesagten abzuwarten, um zu sehen, ob überhaupt ein Bedarf nach einer Restriktion, wie sie im Entwurf vorgesehen ist (Beschränkung auf 10% des Gewinnes "des unmittelbar vorangegangenen Wirtschaftsjahres" in § 4 Abs.4 Z.5 und entsprechend in § 18 Abs.1 Z.7) besteht. In materieller Hinsicht sind nach Ansicht der Rektorenkonferenz von dieser Beschränkung keine Probleme zu erwarten; es erhebt sich jedoch die Frage, ob nicht damit eine neuerliche Ungewißheit über das tatsächliche Ausmaß der steuerlichen Begünstigung im Einzelfall besteht, die zu einer Reduktion potentieller Spenden entgegen den Interessen der Universitäten und Hochschulen führt. Es ist zu bedenken, daß der genannte Gewinn möglicherweise erst sehr spät im folgenden Jahr feststeht.

Zu § 38 EStG 1988:

Wie bereits angekündigt, wurde der bisherige ermäßigte Steuersatz für Einkünfte aus der Verwertung von selbstgeschaffenen literarischen oder künstlerischen Urheberrechten ersetztlos gestrichen. Dies mag im Interesse der Gleichbehandlung der Steuerpflichtigen im allgemeinen liegen, wirft aber die Frage auf, warum urheberrechtlich geschützte Leistungen gegenüber den patentrechtlich geschützten Leistungen noch mehr diskriminiert werden sollen, als dies derzeit ohnehin der Fall ist, da es für letztere beim halben Steuersatz bleibt.

Bezogen auf die Angehörigen der Universitäten und Hochschulen hat dies zwei Aspekte zur Folge:

Der Anreiz für wissenschaftliche und künstlerische Publikations-tätigkeit wird geringer werden, da daran zu zweifeln ist, daß die

höhere Steuerbelastung in höheren Entgelten überwälzt werden kann. Hierzu ist auf die Enge des österreichischen Marktes für viele Publikationen, die sich primär an österreichische Leser wenden, hinzuweisen. Es ist darüber hinaus zu bezweifeln, ob dies eine gesamtwirtschaftlich erwünschte Konsequenz der Steuerreform bilden soll.

Hinsichtlich der Lehraufträge wird eine weitere Schmälerung der Nettoeinkommen von Universitätsangehörigen – hier der Lehrbeauftragten – bewirkt. Zu Lasten dieses Personenkreises wird der faktische Zusammenhang zwischen der staatlich geregelten Entlohnung für diese Tätigkeit und der Besteuerung mißachtet. Die Forderung nach einem entsprechend erhöhtem Entgelt wird zurecht erhoben werden. Diese Situation wird dann noch verschärft werden, wenn es zu einer Erhöhung des Umsatzsteuersatzes von 10% auf 20% kommen sollte. Auch hier gelten das genannte Überwälzungsproblem und der Zusammenhang zwischen staatlich geregelter Entlohnung und Besteuerung. Allgemein wird die zusätzliche Erhöhung des Umsatzsteuersatzes immer dort Schwierigkeiten der Überwälzung mit sich bringen, wo die Leistungsempfänger diese nicht im Rahmen eines Unternehmens erhalten.

Die Qualifikation der Tätigkeit von Lehrbeauftragten tendierte bisher eher zu einer selbständigen Tätigkeit. Es ist anzunehmen, daß die Umsatzbesteuerung eine entgegengesetzte Tendenz – nämlich zur nichtselbständigen Tätigkeit – herbeiführen wird.

§ 184 Abs. 1 BDG 1979 in der ab 1.10.1988 geltenden Fassung wird dies erleichtern, da darin eine Verpflichtung der Universitäts-(Hochschul)assistenten zur Lehre vorgesehen ist. Die reale Erhöhung des Steueraufkommens in diesem Bereich kann daher nach Ansicht der Rektorenkonferenz als unsicher bezeichnet werden.

Die Gewinnung qualifizierter externer Lehrbeauftragter wird durch die beabsichtigten einkommens- und umsatzsteuerlichen Mehrbelastungen darüber hinaus noch mehr erschwert werden.

Abschließend wird in diesem Zusammenhang auf die beiliegende, von Univ. Prof. Dr. Karl Vodrazka für die Rektorenkonferenz ausgearbeitete Stellungnahme zu § 38 Abs. 4 EStG 1972 vom 18.6.1982 verwiesen.

Zu § 2 Abs. 1 des Körperschaftssteuergesetzes, in welchem der "Betrieb gewerblicher Art" neu formuliert wird, wird seitens der Rektorenkonferenz folgendes angemerkt:

Gemäß den Erläuterungen zu § 2 Abs. 1 KStG "entspricht die Be- griffsbestimmung ... inhaltlich dem bisherigen Recht". Die Rektorenkonferenz geht daher von der Annahme aus, daß für die steuerliche Behandlung der Universitäten weiterhin der Erlaß des Bundesministeriums für Wissenschaft und Forschung vom 3.3.1988, GZ 68 153/12-15/88, zu Z.1 in Punkt 7, Geltung hat.

INSTITUT FÜR REVISIONS-, TREUHAND-
UND RECHNUNGSWESEN
O. UNIV. PROF. DR. KARL VODRAZKA

A-4040 LINZ AUHOF 18.6.1982
TEL. (0732) 23 13 81 / 400

Stellungnahme zur Position von § 38 Abs. 4 EStG 1972 im Einkommensteuergesetz

I. Die § 38 Abs. 4 EStG 1972 vorangehende Bestimmung des § 93 Abs. 5 EStG 1967 und in früheren Einkommensteuergesetzen

Die Vorschrift des § 93 Abs. 5 EStG 1967, die bis zum Inkrafttreten des EStG 1972 galt, sah - in den Worten Kausek¹⁾ - vor, "daß im Falle einer Veranlagung nach § 93 Abs. 1 lit. b EStG 1967 die Einkünfte aus [nichtselbstständiger Arbeit, KV] außer Ansatz zu bleiben hatten, was bewirkte, daß die Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit durch den Bezug von Einkünften aus Urheberrechten nicht in eine höhere Progression kamen.

Die Einkünfte aus der Verwertung von Urheberrechten wurden allerdings zu dem Satz besteuert, der auf das ganze Einkommen entfallen wäre."

Praktisch hing das Ausmaß der Begünstigung für den einzelnen Steuerpflichtigen erheblich von einer Größe ab, die mit den zu begünstigenden "Einkünften" aus der Verwertung von selbstgeschaffenen literarischen oder künstlerischen Urheberrechten" (jetzt § 38 Abs. 4 EStG 1972) nicht zusammenhangt, nämlich den Sonderausgaben des Steuerpflichtigen, wie das folgende Beispiel zeigt, das aus Abschn. 96 Abs. 7 EStR 1968 stammt:

Beispiel:

Der Steuerpflichtige bezog Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit von 100.000 S und aus literarischer Tätigkeit von 50.000 S. Sonderausgaben 15.000 S. Steuergruppe B mit Alleinverdienerfreibetrag und Kinderfreibetrag für ein Kind.

Ermittlung des Gesamteinkommens:

Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit.....	100.000 S
Einkünfte aus literarischer Tätigkeit (50.000 S —	
5000 S Freibetrag gemäß § 93 Abs. 4)	45.000 S
Gesamtbetrag der Einkünfte.....	<u>135.000 S</u>
— Sonderausgaben.....	<u>15.000 S</u>
Gesamteinkommen.....	<u>130.000 S</u>

Ermittlung der Bemessungsgrundlage gemäß § 93 Abs. 5:

Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit (bleiben außer Betracht)	
Einkünfte aus literarischer Tätigkeit (50.000 S —	
5000 S Freibetrag gemäß § 93 Abs. 4)	45.000 S
— Sonderausgaben.....	<u>15.000 S</u>

Bemessungsgrundlage gemäß § 93 Abs. 5 30.000 S

Ermittlung der festzusetzenden Einkommensteuer:

Gesamteinkommen.....	130.000 S
Einkommensteuer laut Tarif	30.020 S
das sind 23.0923 %	

Festzusetzende Einkommensteuer 32.0923% von
30.000 S (Bemessungsgrundlage gemäß § 93 Abs. 5) 6.928 S

Die Begründung für diese Regelung findet sich in den EB zum StÄG 1949, mit dem § 93 Abs. 5 EStG (zuletzt 1967) Gesetz wurde. Danach sollte "die insbesondere von Hochschullehrern beklagte Härte der Besteuerung gemildert werden, die sich dadurch ergeben hat, daß im Falle der Einkommensteuerveranlagung infolge der Zusammenrechnung aller Einkünfte auf die Dienstbezüge eine die einbehaltene Lohnsteuer übersteigende Einkommensteuer entfällt und damit zu einer Nachzahlung für die bereits versteuerten Dienstbezüge führt"²⁾.

Rupp kritisiert diese Begründung und meint, daß damit "primär ein steuerlicher Anreiz für eine zusätzliche Tätigkeit auf wissenschaftlichem, künstlerischem und ähnlichem Gebiet geschaffen werden sollte ... Mit dieser Motivation ist freilich die Beschränkung der Begünstigung auf Personen, die neben den Einkünften aus der Verwertung von Urheberrechten Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit bezahlen, sachlich nicht vereinbar. Die Begünstigung wäre

vielmehr unabhängig von der Art der Haupttätigkeit zu gewähren, obgleich es fraglich ist, ob außerhalb der unselbstständigen und frei-beruflichen Erwerbstätigkeit ein praktisches Bedürfnis für die Begünstigung gegeben ist ... Nach dem Aufbau des Gesetzes wäre eine solche Begünstigung am ehesten ... als Tarifvorschrift zu formulieren."³⁾

Auch Kausek sieht Schwächen des § 93 Abs. 5 EStG 1967, wenn er diesem zwar "für einen großen Personenkreis" wegen der beschriebenen Behandlung der Sonderausgaben Vorteile gegenüber dem folgenden § 38 Abs. 4 EStG 1972 zubilligt, zugleich aber meint, daß letzterer "dem Grundsatz der Steuergleichheit eher entspreche"⁴⁾.

II. Die Bestimmung des § 38 Abs. 4 EStG 1972

§ 38 Abs. 4 EStG 1972 in der derzeit geltenden Fassung sieht vor, daß der ermäßigte Steuersatz für außerordentliche Einkünfte des § 37 Abs. 1 EStG 1972 "auch auf Einkünfte aus der Verwertung von selbstgeschaffenen literarischen oder künstlerischen Urheberrechten anzuwenden" "ist". Bedingung dafür ist allerdings, daß "diese Einkünfte als Nebeneinkünfte erzielt werden". Was dabei als Nebeneinkünfte anzusehen ist, wird in § 38 Abs. 4 zweiter Satz EStG erläutert.

Diese Bestimmung ist im EStG 1972 seit dessen Inkrafttreten enthalten. In den EB zum EStG 1972 wird nur darauf hingewiesen, daß damit die Erweiterung der Begünstigung über die Verbindung der in Rede stehenden Einkünfte aus Urheberrechten mit Einkünften, "die dem Steuerabzug von Arbeitslohn unterliegen", hinaus auf alle jene Fälle erreicht wurde, "in denen die genannten Einkünfte aus selbstgeschaffenen Urheberrechten sich im Verhältnis zu Arbeitseinkünften (§ 2 Abs. 3 Z. 1 bis 4) als Nebeneinkünfte darstellen"⁵⁾.

Die derzeitige Interpretation des § 38 Abs. 4 EStG 1972 durch die Finanzverwaltung, die ihrerseits teilweise auf Erkenntnisse des VwGH gestützt wird, findet sich in Abschn. 99 EStR 1979.

Mit § 38 Abs. 4 EStG 1972 wurde der oben zitierten Kritik Ruppkes sowohl hinsichtlich der Ausdehnung der Begünstigung auf alle Arten von Haupttätigkeiten (in den EB "Arbeitseinkünften") Rechnung getragen als auch hinsichtlich der Einordnung unter die Tarif- statt unter die Veranlagungsvorschriften.

III. Argumente für § 38 Abs. 4 EStG 1972

Wie schon oben bemerkt, wird mit § 38 Abs. 4 EStG 1972 nach Kause dem "Grundsatz der Steuergleichheit eher" entsprochen als mit § 93 Abs. 5 EStG 1967. Dies bezieht sich auf den Vergleich der Steuerbelastung verschiedener Einkünfte aus selbstgeschaffenen Urheberrechten untereinander und kann daher nichts über eine Begründung aussagen, die über diesen Vergleich der genannten Einkünfte hinausreicht, insbesondere also diese anderen Einkünften gegenüberstellt und nach Argumenten für die Begünstigung der Einkünfte aus selbstgeschaffenen Urheberrechten insgesamt sucht. Derartige Argumente sollen im folgenden dargestellt werden:

1) Vergleich mit anderen Einkünften aus Mehrleistungen. Hierzu sei insbesondere die Behandlung der "in Überstundenentlohnungen enthaltenen Zuschläge für Mehrarbeit" nach § 68 Abs. 1 EStG 1972 genannt (Freibetrag von 5070 S monatlich, darüber hinaus Anwendung eines Steuersatzes von 15 v. H.). Für die Hochschullehrer (siehe oben das Zitat aus den EB zum StÄG 1949), aber auch für andere Steuerpflichtige, die Einkünfte aus selbstgeschaffenen Urheberrechten erzielen, schlägt sich die Mehrleistung nicht in höheren Einkünften aus einem Dienstverhältnis nieder, sondern eben in den genannten Einkünften aus selbständiger Arbeit. § 68 Abs. 1 EStG 1972 ist daher nicht anwendbar, § 38 Abs. 4 EStG 1972 kann als ein gewisses Äquivalent angesehen werden, ohne daß dazu eine exakte Vergleichsrechnung aufgestellt werden kann.

2) Anreiz zu einer zusätzlichen Tätigkeit auf wissenschaftlichem, künstlerischem oder ähnlichem Gebiet. Dieser Begründung, die Ruppke nennt (siehe oben), entspricht die beschriebene Ausweitung

des Anwendungsbereichs von § 38 Abs. 4 EStG 1972 gegenüber § 93 Abs. 5 EStG 1967. Dieser Anreiz läßt allerdings das unter 1) vorgebrachte Argument nicht unberücksichtigt, wie auch der realen Verbindung der Einkünfte aus selbstgeschaffenen Urheberrechten zumeist mit Einkünften aus nichtselbstständiger und selbstständiger Arbeit beim selben Steuerpflichtigen (auch dazu siehe oben das Zitat nach Rupp e) entnommen werden kann. Die Mehrleistung gilt auch im Verhältnis zur selbständigen Haupttätigkeit.

Der Anreiz besteht darin, daß die wissenschaftlich, künstlerisch oder ähnlich neben ihrer Hauptbeschäftigung Tätigkeiten sich mit relativ geringen Bruttoeinnahmen zufrieden geben, da diese Bruttoeinnahmen durch die Einkommensbesteuerung nicht in vollem Umfang geschmälert werden. Auch die relativ geringen Bruttoeinnahmen bieten also einen hinreichenden Anreiz für eine wissenschaftliche, künstlerische oder ähnliche Nebentätigkeit. Damit eröffnen sich hier zwei Betrachtungsweisen:

- a) Anreiz zur schöpferischen Tätigkeit auf wissenschaftlichem, künstlerischem oder ähnlichem Gebiet. Die Wirkung dieses Anreizes soll über den auf diesen Gebieten im Nebenerwerb Tätigkeiten hinausreichen: Die wirtschaftliche und allgemein gesellschaftliche Wirkung der genannten Tätigkeit (vgl. auf wissenschaftlichem Gebiet die Forschungsförderung) wird so hoch eingeschätzt, daß deshalb die Steuerminderung in Kauf genommen wird, um diese schöpferische Tätigkeit zu gewährleisten.
- b) Förderung der Vertragspartner bei der Verwertung von Urheberrechten. Dies wären z.B. Verleger oder Vortragsveranstalter (vgl. Abschn. 99 Abs. 2 erster und dritter Satz EStR 1979). Die Förderung besteht im ermöglichen relativ niedriger Entgelte für die Verwertung der selbstgeschaffenen Urheberrechte, ohne daß das Streben nach deren Erlangung durch schöpferische Tätigkeit oder deren wenigstens teilweise als angemessen empfundene Entlohnung dadurch bedroht wird. Im wissenschaftlichen Bereich bedeutet dies eine Förderung der Publikationen in Büchern und Zeitschriften, die sich zumeist in einer

schwierigen Situation befinden.

3) Vergleich mit "Einkünften aus der Verwertung patentrechtlich geschützter volkswirtschaftlich wertvoller Erfindungen durch andere Personen" (§ 38 Abs. 1 erster Satz EStG 1972). Auch für Einkünfte aus dieser schöpferischen Tätigkeit wird die Möglichkeit der Besteuerung zum ermäßigten Steuersatz nach § 37 Abs. 1 EStG 1972 eröffnet. Insofern werden also Einkünfte aus Tätigkeiten, die zu Patent- und Urheberrechten führen, gleichbehandelt. Wegen der schöpferischen Tätigkeiten, die dem Erwerb dieser Rechte zugrundeliegen, ist dies zweifellos eine sachlich begründete Gleichbehandlung.

Die weiteren Differenzierungen - bei den Einkünften aus Patentrechten Einschränkung auf volkswirtschaftlich wertvolle Erfindungen, die von anderen verwertet werden, bei den Einkünften aus selbstgeschaffenen Urheberrechten auf Nebeneinkünfte - nehmen danach bei grundsätzlicher Gleichbehandlung von Einkünften aus Patent- und Urheberrechten auf die für die Besteuerung relevanten Merkmale der Einkünfte aus diesen Rechten einschl. der wirtschaftspolitischen Zielsetzungen, die mit diesen Steuervergünstigungen verknüpft sind, Rücksicht.

4) Vergleich mit außerordentlichen Einkünften nach § 37 Abs. 2 und 3 EStG 1972. Die systematische Stellung des § 38 nach § 37 und der Verweis auf § 37 Abs. 1 in § 38 Abs. 1 und 4 EStG 1972 legen diesen Vergleich nahe. Danach wäre die Begünstigung der Einkünfte nach § 38 EStG 1972 damit zu begründen, daß diese Einkünfte zusammengeballt anfallen, in den Worten des § 37 Abs. 2 Z. 1 EStG 1972 also die "Entlohnung für eine Tätigkeit darstellen, die sich über mehrere Jahre erstreckt". Dies trifft sicherlich nicht für alle Einkünfte aus der Verwertung von Patent- und Urheberrechten nach § 38 EStG 1972 zu. Jedoch nimmt die Wahrscheinlichkeit, daß dies zutrifft, mit zunehmender Höhe der untersuchten Einkünfte sicherlich zu. § 38 EStG 1972 könnte so als Instrument einer eher typisierenden Betrachtungsweise aller Einkünfte aus der Verwertung von Patent- und Urheberrechten geschen werden, die die Besonderheiten der größeren

genannten Einkünfte berücksichtigt und auf alle derartigen Einkünfte überträgt. Für diese Betrachtungsweise können auch Schwierigkeiten der Beweisführung nach § 37 Abs. 2 Z. 1 EStG für einzelne Einkünfte aus der Verwertung von Patent- und Urheberrechten vorgebracht werden.

Paul Fiedler

-
- 1) K a u s e l, Franz, Zur begünstigten Besteuerung der Einkünfte aus der Verwertung von Patent- und Urheberrechten - § 38 EStG 1972, FJ, 1974, S. 42.
 - 2) 868 Blg NR 5. GP, S. 9.
 - 3) R u p p e c, Hans Georg, Die Ausnahmebestimmungen des Einkommensteuergesetzes, Schriften zum österreichischen Abgabenrecht, Band 6, Wien 1971, S. 289.
 - 4) A.a.O., S. 42.
 - 5) 474 Blg NR 13. GP, S. 73.