



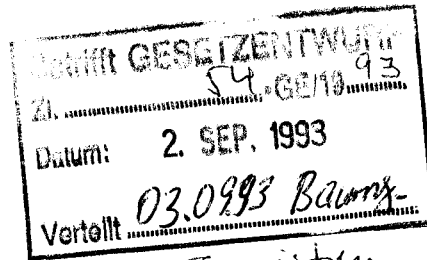
19/SN-324/ME

ÖSTERREICHISCHER RECHTSANWALTSKAMMERTAG

An das

Bundesministerium
für Finanzen

Himmelpfortgasse 4-8
Postfach 2
1015 W i e n



ZI. 237/93

Betrifft: GZ. 14 0403/2-IV/14/93 (5)

Steuerreformgesetz 1993
Kommunalsteuergesetz 1993
Kreditsteuergesetz 1993

Dr. Janistyn

Der Österreichische Rechtsanwaltskammertag erstattet zu den ihm mit Schreiben vom 22. Juli 1993 - eingelangt am 2. August 1993 - übermittelten Entwürfen betreffend Steuerreformgesetz 1993, Kommunalsteuergesetz 1993 sowie Kreditsteuergesetz 1993 folgende

STELLUNGNAHME:

A) Allgemeines:

In den Erläuterungen, allgemeiner Teil, wird zu Recht darauf hingewiesen, daß mit dem vorgelegten Entwurf eines Steuerreformgesetzes 1993 tiefgreifende Strukturänderungen im österreichischen Steuersystem vorgenommen werden. Es trifft auch zu, daß es sich bei den vorgesehenen Änderungen um die umfassendsten Veränderungen der letzten Jahrzehnte auf dem Gebiete des Steuerrechtes (allgemein gesehen) handelt. Insoferne werden die beabsichtigten Maßnahmen begrüßt, sie müssen allerdings nicht nur aus der Sicht der Interessensvertretung freiberuflich Tätiger, für diese allerdings auf das Schärfste, wenn auch beschränkt auf einzelne Bereiche, kritisiert werden.

Der Hinweis, daß die durch die Steuerreform 1988 erreichte Steuerentlastung, insbesondere was den Tarif betrifft, durch die Inflation in der

Zwischenzeit egalisiert wurde, weshalb in einer zweiten Etappe zur Steuerreform weitere Entlastungen vorzunehmen sind, ist richtig, die gezogenen Konsequenzen entsprechen aber nicht der Steuergerechtigkeit. Bessergestellt werden das Großkapital, und in diesem Bereich insbesondere nahezu durchgehend Einkünfte aus Kapital, und durch die als Maßnahme einer allgemeinen gleichmäßigen Steuerentlastung bezeichnete Einführung eines allgemeinen Absetzbetrages um S 3.840,-- in ihrer Auswirkung nur der Einkommensteuer unterliegende Einkünfte im unteren Tarifbereich. In den höheren Tarifbereichen bewirkt der vorgesehene Absetzbetrag in keiner Weise den notwendigen, zunächst auch zugesagten, Ausgleich für die durch die Inflation seit der Steuerreform 1988 eingetretene Erhöhung der Steuerbelastung. Dies ist offenkundig - sieht man die Ausführungen zu den Aufkommenswirkungen kritisch durch. Die veranlagte Einkommensteuer wird nach dieser Prognose um 3,1 Mrd. S steigen, während das Aufkommen an Lohnsteuer um 12,5 Mrd. S fallen wird. Dazu noch der Hinweis, daß die Steuerbelastung für Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit durch die Neueinführung der sogenannten Kommunalsteuer zusätzlich verschärft wird.

Abgesehen davon, daß das durch die Inflation bewirkte Drehen an der Steuer-schraube nicht gleichmäßig für alle Steuerpflichtigen egalisiert wird, unterbleibt auch die immer wieder geforderte Angleichung der Besteuerung etwa der Personengesellschaften des Handelsrechtes an die Besteuerung der Körperschaften. Es wurden zwar Gewerbesteuer, Bundesgewerbesteuer und Vermögenssteuer sowie Erbschaftssteueräquivalent abgeschafft, neu eingeführt wurde allerdings die Kommunalsteuer. Wenn auch der allgemeine Körperschaftssteuersatz (geringfügig) erhöht wurde, wurde andererseits aber dadurch, daß im Bereich der Einkommensteuer abgesehen von dem allgemeinen Absetzbetrag Maßnahmen nicht getroffen wurden, die Steuerbelastung insgesamt auch für den durchschnittlichen Unternehmer erhöht, wobei die Veränderungen im Bereich der Gewinnermittlungsvorschriften zusätzlich belastend wirken.

Der Forderung nach der gleichmäßigen Besteuerung des Jahreseinkommens wurde nicht entsprochen. Da die durch die Inflation ausgelöste weitere Belastung durch Tarifmaßnahmen nicht egalisiert wurde, verschärfte sich die Ungleichbehandlung. Durch die Veränderungen in den Regeln betreffend die Gewinnermittlung bleibt in Wahrheit kein Argument mehr dafür, daß diese Un-

- 3 -

gleichbehandlung sachlich gerechtfertigt wäre. Dazu kommt, daß das Jahreseinkommen des selbständig, insbesondere freiberuflich Tätigen, für den die Abschaffung der Gewerbesteuer und in den meisten Fällen wohl auch die Abschaffung der Vermögenssteuer nichts bringt, durch Kommunalsteuer zusätzlich belastet wird. Wenn daher schon der allgemein als richtig angesehene Weg der Beseitigung der sogenannten Sechstel-Begünstigung (§ 67 EStG) aus politischen Überlegungen für unmöglich gehalten wurde, dann muß, um die Steuergerechtigkeit herzustellen, eine vergleichbare Begünstigung für den Einkommensteuerpflichtigen eingeführt werden. Nach Auffassung des Österreichischen Rechtsanwaltskammertages ist die - wie oben dargestellt - verschärft ungleiche Besteuerung des Jahreseinkommens verfassungswidrig.

Richtig ist, daß durch die Abschaffung der Lohnsteuerkarte, die Einführung einer Arbeitnehmerveranlagung, die Anhebung der Buchführungsgrenze sowie durch verschiedene Pauschalierungen eine Vereinfachung der Verwaltungsabläufe und ein Bürokratieabbau erwirkt wird. Durch die Einführung der Kommunalsteuer und die in diesem Zusammenhang vorgesehenen "Zerlegungen" wird diesen grundsätzlich richtigen Bemühungen aber kräftig entgegengewirkt.

Am Ende dieser allgemeinen Betrachtung sei die Bemerkung erlaubt, daß es sich bei dem Steuerreformgesetz ergänzt durch das Kommunalsteuergesetz ganz offensichtlich um einen koalitionsären Kompromiß handelt, bei dem die verhältnismäßig kleinen Gruppen jener, die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft sowie aus selbständiger Arbeit erzielen, nicht nur auf der Strecke geblieben, sondern zusätzlich belastet wurden. Damit ist die Reform aber vor allem leistungsfeindlich und trifft die für die Volkswirtschaft besonders wichtigen, von selbständig Tätigen ausgehenden Initiativen.

Die vorliegende zweite Etappe der Steuerreform ist daher so notwendig und richtig, die Maßnahmen zur Verbesserung der Eigenkapitaldeckung in der österreichischen Wirtschaft sind zu kritisieren, weil sie mangels einer Korrektur im Bereich des Steuertarifes leistungsfeindlich und im Bereich der Einkommensteuerpflichtigen, insbesondere jener, die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft und selbständiger Arbeit erzielen, die schon derzeit gegebene Steuergerechtigkeit verschärft.

Um dieser berechtigten Kritik entgegenzuwirken - in diesem allgemeinen Teil kann dazu nur allgemeines gesagt werden -, müßten folgende Maßnahmen ergriffen werden:

eine der Sechstel-Begünstigung nachgebildete Begünstigung für Einkommensteuerpflichtige;

die Befreiung jener Steuerpflichtigen, die bisher nicht gewerbesteuerpflichtig waren, von der Kommunalsteuer;

Korrekturen im Umsatzsteuerrecht für Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 22 EStG).

B) Besonderer Teil:

I) Zu Art. I, Einkommensteuergesetz 1988:

1. Zu Z 1 (§ 2 Abs. 4)

Der Vorschlag ist systemgerecht. Es wird davon ausgegangen, daß alle Einkünfte, die Gesellschaften erzielen, Einkünfte aus selbständiger Arbeit sind, wenn sie der Definition § 22 EStG entsprechen.

Daß die Zusammenfassung der ersten drei Einkunftsarten unterblieben ist, wird ausdrücklich begrüßt.

2. Zu Z 2 (§ 3 Abs. 1 Z 15 lit. b))

Die Einführung des Freibetrages von S 10.000,-- ist zu begrüßen. Sie kann auch als im Interesse des Arbeitgebers gelegen gesehen werden, bringt aber materiell eine weitere Begünstigung jener Gruppe, die Einkünfte aus unselbständiger Tätigkeit erzielen. Es mag schon sein, daß durch diese Maßnahme Risikokapital zur Verfügung gestellt werden wird, dennoch soll nicht übersehen werden, daß dann, wenn dieses zur Verfügung gestellte Kapital tatsächlich zum

- 5 -

Risiko wird, "Gegenmaßnahmen" nicht zuletzt zu Lasten der Allgemeinheit, wenn die Gruppe, die das Risiko trifft, groß genug ist, verlangt und möglicherweise auch durchgesetzt werden werden.

3. Zu Z 4 (§ 4 Abs. 4 Z 5)

Die vorgesehene Präzisierung ist zweckmäßig.

Die Einschränkung der Absetzbarkeit von Zuwendungen an juristische Personen mit wissenschaftlichen Aufgaben - solche Zuwendungen sind in Zukunft nur mehr absetzbar, wenn das Unternehmen laufend öffentliche Mittel erhält - stellt allerdings eine bedauerliche Einschränkung zum Nachteil von Wissenschaft und Forschung dar, da gerade jene Körperschaften, die keine öffentlichen Mittel erhalten, auch von privaten Zuwendungen ausgeschlossen werden. Da die staatliche Förderung zwar grundsätzlich auch an objektive Förderungskriterien gebunden ist, in erster Linie aber daran, ob ausreichend Mittel aus dem Budget vorhanden sind, besteht die Gefahr, daß infolge einer solchen Einschränkung an sich objektiv förderungswürdige Initiativen zum Nachteil der wirtschaftlichen Entwicklung Österreichs unterdrückt werden.

4. Zu Z 5, Z 35a (§ 4 Abs. 10, § 37 Abs. 2 Z 3) und Z 98

Die bisherigen Regelungen zur Besteuerung von Gewinnen oder Verlusten aus dem Wechsel der Gewinnermittlung werden vor allem deshalb kritisiert, weil - was in den Erläuterungen offen ausgesprochen wird - vor allem bei Freiberuflern, bei denen keine Buchführungspflicht besteht, ein Wechsel der Gewinnermittlung vielfach nicht aus betrieblichen Gründen, sondern aus steuerlichen Erwägungen vorgenommen wird. Diese Kritik, die in Einzelfällen berechtigt sein mag, stellt keine ausreichende Begründung für die nunmehr vorgeschlagene Änderung dar. Es wird übersehen, daß ein Wechsel der Gewinnermittlungsart unter bestimmten Voraussetzungen verpflichtend ist. In solchen Fällen würde die vorgesehene Neuregelung jedenfalls zu unsachlichen Ergebnissen führen. Werden die Grenzen, die die

Buchführungspflicht auslösen, überschritten, käme es zu einer Belastung, die nach der derzeitigen Regelung eben durch die Anwendung des halben Steuersatzes gemildert war. Werden die Grenzen in Zukunft unterschritten, dann könnte der sich ergebende Umstellungsverlust überhaupt erst bei der Betriebsaufgabe mit einem allfälligen Veräußerungsgewinn oder im Falle der Fortführung der Gewinne erst wieder mit sogenannten Umstellungsgewinnen verrechnet werden.

Die vorgeschlagene Neuregelung ist abzulehnen, da mit ihr die Dispositionsfreiheit des Unternehmers beschränkt wird, der einen Wechsel der Gewinnermittlungsart nicht mehr vornehmen wird, wenn dies wirtschaftlich sinnvoll ist, sondern nur mehr dann, wenn es steuerlich vorteilhaft ist.

5. Zu Z 7, Z 93 (§ 6 Z 2 lit. a), § 9, § 116 Abs. 1) und Z 97

Mit dem Verbot der pauschalen Wertberichtigung von Forderungen kommt es zu einer abzulehnenden unterschiedlichen Behandlung derartiger Forderungen in Handelsbilanz und Steuerbilanz. Dem Forderungsrisiko Rechnung zu tragen, ist Pflicht jedes vorsichtigen Kaufmannes, der durch diese Regelung in der Steuerbilanz reicher gemacht wird, als er tatsächlich ist.

Bisher war in § 9 die Investitionsrücklage (steuerfreier Betrag) geregelt. Die Weitergeltung der Bestimmungen der Absätze 4 bis 9 des EStG 1972 ist in § 112 angeordnet. Eine Novellierung dieser Bestimmungen findet sich unter Z 91 mit einer Ergänzung § 112 Z 2 dahin, daß im Veranlagungsjahr 1993 durch Wertpapieranschaffung verwendete Rücklagenbeträge (steuerfreie Beträge) freiwillig versteuert werden können, wobei im Veranlagungsjahr 1993 der Zuschlag entfällt und § 37 (halber Steuersatz) anzuwenden ist.

Dies sei an dieser Stelle im Interesse der Übersichtlichkeit angemerkt.

- 7 -

Der Entfall der Investitionsrücklage als Maßnahme der Änderung von Gewinnermittlungsvorschriften bedeutet insoferne eine Belastung, als eben Beträge nicht vorläufig steuerfrei bleiben. Dennoch ist objektiv gesehen diese Lösung vertretbar.

Die Beschränkung der Rückstellungsmöglichkeiten als Maßnahme der Änderung der Gewinnermittlungsvorschriften führt zu einer (aktuellen) Steuer Mehrbelastung. Sie bewirkt aber auch ein Auseinanderklaffen von Handels- und Steuerbilanz und widerspricht dem Ziel des Rechnungslegungsgesetzes.

Es wird daher angeregt, die Neuregelungen betreffend Rückstellungen insgesamt nochmals zu überdenken.

Ob die Erweiterung der Abfertigungsrückstellung für Dienstnehmer, die am Bilanzstichtag das 50. Lebensjahr vollendet haben, die beabsichtigte Wirkung mit sich bringen wird, ist fraglich. Sinnvoll wäre allenfalls eine Erweiterung der Abfertigungsrückstellung, ausgehend von der jetzt möglichen Höhe, gestaffelt bis zu einem Ausmaß von 75 %.

6. Zu Z 8 (8a, 8b) und Z 9 (§ 10 Abs. 5, § 10a Abs. 2)

Das Gesetz ist schwer lesbar, da der in § 10 (1) geltende Satz von höchstens 20 % in Wahrheit überhaupt nicht mehr besteht. Der Investitionsfreibetrag beträgt in der Zeit 31. Jänner 1993 bis 31. März 1994 30 % und ab dem 1. April 1994 15 %. § 10a sollte daher nach einer Adaptierung überhaupt entfallen.

Das Verbot, den Investitionsfreibetrag für Anschaffungen von Wertnutzungsrechten und gewerblichen Schutzrechten zu nutzen, ist ausschließlich fiskalisch und nicht wirtschaftlich veranlaßt. Ein solches Verbot sollte daher unterbleiben.

Die dauerhafte Absenkung des Investitionsfreibetrages auf 15 % schränkt den steuerlichen Handlungsspielraum des Unternehmers weiter ein.

Für Steuerpflichtige, die Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit erzielen, jedenfalls aber für freiberuflich Tätige, sollte in Analogie zu der seinerzeit möglich gewesenem Auflösung steuerfrei gebliebener Beträge durch Anschaffung von Wertpapieren die Möglichkeit geschaffen werden, den Investitionsfreibetrag auch zur Anschaffung von Wertpapieren zu nutzen, wobei der für die Anschaffung von Wertpapieren aufgewendete Betrag endgültig steuerfrei bleibt, wenn die Wertpapiere bis zum Tod des Anschaffenden oder seine Pensionierung behalten werden. Es wurde bereits wiederholt darauf aufmerksam gemacht, daß der freiberuflich Tätige sein Lebenseinkommen verglichen zu anderen Erwerbstätigkeiten in einem erheblich kürzeren Zeitraum zu schöpfen hat und daher insgesamt höher besteuert ist und im Regelfall zusätzlich für die Versorgung seiner Familie und seine Altersversorgung selbst aufzukommen hat. Die durch die vorgeschlagene Maßnahme erwirkte Begünstigung in der Besteuerung würde daher eine "Transferleistung" darstellen, die den Transferleistungen des Staates in die Sozialversicherung vergleichbar ist.

7. Zu Z 14 (§ 17)

Die Möglichkeit der Pauschalierung der Betriebsausgaben mit einem Durchschnittssatz von 10 % der Umsätze wird begrüßt. Neben den Ausgaben für Löhne müßten aber auch die Ausgaben für Gebühren und Abgaben, aus der Sicht des Rechtsanwaltes für Gerichtsgebühren und sonstige Gebühren, als Betriebsausgaben abgesetzt werden können. Wird diese Ergänzung nicht vorgenommen, dann würde der beabsichtigte (richtige) Zweck aus praktischen Gründen nicht erreicht werden.

Es ist allerdings nicht einzusehen - und fördert wohl nur die Steuerunehrlichkeit -, daß Anwendungsvoraussetzung ist, daß tatsächlich keine ordnungsgemäßen Bücher oder Aufzeichnungen geführt werden. Dazu kommt, daß ein verantwortungsbewußter Unternehmer Daten

- 9 -

braucht, um überprüfen zu können, ob eine Pauschalierung für ihn wirtschaftlich sinnvoll ist.

8. Zu Z 16 (§ 24 Abs. 6)

Diese zweckmäßige und für den Steuerpflichtigen wohl auch "werterhaltende" Maßnahme ist zu begrüßen.

Es ist jedoch darauf hinzuweisen, daß die Voraussetzungen dieser Bestimmung so eng gefaßt sind, daß sie überhaupt nur in Ausnahmefällen zum Tragen kommen werden. Es wird daher angeregt, daß im Falle einer Betriebsaufgabe die stillen Reserven, die in einem zum Betriebsvermögen gehörigen Gebäude enthalten sind, zwar (mit dem ermäßigten Steuersatz nach § 37 Abs. 1) zu versteuern sind, aber die auf das Gebäude entfallende Steuertangente in allen Fällen auf zehn Jahre verteilt werden kann.

9. Zu Z 18 (§ 27 Abs. 3)

Die auf fünf Jahre beschränkte Steuerbefreiung von Ausschüttungen aus Aktien bis zu einem Nennbetrag von S 100.000,--, wenn sie von einer Aktiengesellschaft im Sinne des § 5 Z 14 des Körperschaftsteuergesetzes getätigt werden, ist im Hinblick auf das im Jahre 1994 freiwerdende steuerbegünstigte Beteiligungskapital vom Ansatz her richtig. Ob allerdings die Begünstigung so attraktiv ist, daß von ihr tatsächlich Gebrauch gemacht werden wird, bleibt abzuwarten.

10. Zu Z 19 (§ 31)

Die Neufassung des § 31 ist sachgerecht. Die allgemeine Fassung des Begriffes "Anteils an einer Körperschaft" bringt eine nicht unbedeutende Verbesserung. Die Regelung betreffend den Veräußerer, der Anteile unentgeltlich erworben hat, unter Bezugnahme auf den Rechtsvorgänger ist systemgerecht.

Die Neugestaltung des Verlustausgleichsverbotes als relatives Verbot kann akzeptiert werden.

11. Zu Z 20, Z 21 und Z 22 (§ 33 Abs. 1, 2 und 3)

Wie schon in den allgemeinen Ausführungen gesagt, ist zu kritisieren, daß die in § 33 (1) festgelegten Beträge nicht entsprechend der Minderung des inneren Wertes der Währung korrigiert wurden. Die Erhöhung des allgemeinen Steuerabsetzbetrages von S 5.000,-- jährlich auf S 8.840,-- jährlich gleicht in keiner Weise die durch die Inflation bewirkte Steuer Mehrbelastung aus.

Entsprechend der in § 67 EStG normierten Sechstel-Begünstigung müßte auch im Bereich der Einkommensteuer eine vergleichbare Begünstigung eingeführt werden. Sachgerechter wäre allerdings eine Änderung der Regelung betreffend sonstige Bezüge in § 67 EStG, zumal es in Wahrheit dem allgemeinen Verständnis nicht mehr entspricht, daß der 13. und 14. Monatsbezug einmalige Bezüge sind, durch Wegfall der Begünstigung in Verbindung mit einer entsprechenden Absenkung des Steuertarifes, der dann auf das Jahreseinkommen anzuwenden wäre.

12. Zu Z 33 bis Z 36 (§ 37 Abs. 1)

Die Neugestaltung durch die Einführung § 37 Abs. 4, welcher Einkünfte aufgrund von Beteiligungen definiert, ist zu begrüßen, allerdings wird kritisiert, daß der ermäßigte Steuersatz auf Gewinne, die infolge eines Wechsels der Gewinnermittlungsart entstehen, nicht mehr anzuwenden ist. Auf das oben schon Gesagte wird verwiesen.

13. Zu Z 39 (§ 41 Abs. 1 bis 3)

Zu den Bestimmungen betreffend ein einheitliches Veranlagungsverfahren wird im Zuge dieser Stellungnahme bewußt nichts gesagt. Der erste Schritt zu einem einheitlichen Veranlagungsverfahren wird

- 11 -

allerdings begrüßt; gleiches gilt für den Wegfall der Lohnsteuerkarte und des Jahresausgleiches.

14. Zu Z 80a (§ 97)

Die Einbeziehung von Dividenden, die von natürlichen Personen bezogen werden, in die Endbesteuerung, ist grundsätzlich richtig, auch wenn es sich dabei um betriebliche Einkünfte natürlicher Personen handelt. Der Nachteil, der mit dieser Regelung verbunden ist, liegt jedoch darin, daß in diesem Fall Ausgaben, die zur Erzielung dieser Einkünfte getätigt werden, nicht mehr als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten absetzbar sind.

In vielen Fällen sind mit dem Erwerb dieser Einkunftsquelle hohe wiederkehrende Verpflichtungen, wie Schuldzinsen, verbunden. Diese Schuldzinsen nicht mehr absetzen zu können, bedeutet im Falle der Endbesteuerung in vielen Fällen eine Schlechterstellung des Steuerpflichtigen. Es sollte daher dem Steuerpflichtigen ein Wahlrecht, ob er es bei der Endbesteuerung beläßt oder die Einkünfte der Einkommensteuer unter Anrechnung der Aufwendungen unterzieht, belassen werden.

15. Zu Z 91 (§ 112 Z 2)

Die Einräumung der Möglichkeit für Freiberufler, die seinerzeit aufgeschobene Besteuerung von steuerfrei belassenen Beträgen freiwillig aufzulösen und damit die langjährige Steuerhängigkeit zu beenden verbunden mit der Gewährung des ermäßigten Steuersatzes bei einer Auflösung im Jahre 1993, wird begrüßt, muß andererseits aber wohl so verstanden werden, daß die seinerzeit Freiberuflern gewährte "Begünstigung" und ihre Folgen nach Möglichkeit beseitigt werden sollen. Dennoch ist an dieser Stelle auf die Ausführungen zu einer Nutzung des Investitionsfreibetrages für Freiberufler als wichtiges Anliegen hinzuweisen.

II) Zu Art. II, Endbesteuerungsgesetz:

Die Erweiterung der Endbesteuerung entspricht den durch das Steuerreformgesetz 1993 verfolgten Zielen. Die durch den Entfall der Vermögenssteuer notwendig gewordene Adaptierung ist sachgerecht; die Erweiterung der Amnestie gleichfalls, wobei die Ausweitung auf den Auslandsbereich bemerkenswert ist. Dem Steuerpflichtigen sollte ein Wahlrecht eingeräumt werden, ob er von der Endbesteuerung Gebrauch macht oder nicht.

III) Zu Art. III, Körperschaftssteuergesetz 1988:

Soweit Änderungen vorzunehmen waren, weil Vermögenssteuer und Erbschaftsteueräquivalent entfallen, ist nichts weiter auszuführen.

Die durch die Abschaffung der Gewerbesteuer eingetretene steuerliche Entlastung wird im wesentlichen durch die Kommunalabgabe kompensiert, weshalb der Entfall der Gewerbesteuer nicht als Begründung für die Anhebung des Steuersatzes angeführt werden sollte, wenn auch nicht übersehen wird, daß die Entlastung durch den Entfall der Gewerbesteuer nicht unbeträchtlich ist. Der Entfall der Vermögenssteuer und der Abgabe nach dem Erbschaftsteueräquivalentgesetz rechtfertigt für sich die Erhöhung des Körperschaftsteuersatzes nicht.

Die Einführung einer Mindeststeuer für Kapitalgesellschaften, die in Wahrheit eine "Bestrafung" der gewählten Rechtsform bedeutet, ist abzulehnen; sie dürfte auch nach Eintritt in den EWR nicht haltbar sein, wird sie doch in Wahrheit - was offen gesagt wird - als Registersteuer verstanden.

Ordnungspolitische Ziele, wenn sie auf die Wahl angebotener Rechtsformen zurückgehen, sind nicht über "steuerliche Maßnahmen" anzustreben, sondern ausschließlich den Regeln des Gesetzes über Gesellschaften mit beschränkter Haftung und dem Aktiengesetz zu überlassen.

Daß Gründungskosten nicht mehr "abzugsfähig" sein sollen, ist unbillig. Für den, der sich in einer neu zu gründenden Gesellschaft engagiert,

- 13 -

wegen der ihn treffenden Belastung, die erst bei Realisierungsvorgängen egalisiert würde (die im übrigen nicht dem verfolgten Ziel entsprechen), und aus Sicht des berufsmäßigen Beraters, weil sie vom Auftraggeber als zusätzliche nicht steuermindernd wirkende Ausgabe und daher als Verteuerung empfunden werden, was zu einem unsachlichen Druck bei der Honorarvereinbarung zu Lasten des Vertreters führen wird.

Die Regelung bei Kapitalbeteiligungen, Wertänderungen jeder Art steuerlich unberücksichtigt zu lassen, stellt einen beträchtlichen Eingriff in das bisherige Steuersystem dar. Es sei dazu vermerkt, daß es hier keineswegs nur um die Freistellung von Veräußerungs- und Liquidationsgewinnen geht, sondern daß insbesondere Wertverminderungen solcher Beteiligungen steuerlich nicht mehr berücksichtigbar sind. Damit kommt es zur Besteuerung fiktiver Erträge und Gewinne, die das Unternehmen handelsrechtlich nicht hat.

IV) Zu Art. IV, Umgründungssteuergesetz:

Daß die im Hinblick auf das Gesellschaftsrechtsänderungsgesetz aber auch auf die vorgesehenen Änderungen des Körperschaftsteuerrechtes notwendigen Änderungen im Umgründungssteuerrecht vorgenommen werden, ist richtig und wird begrüßt. Im einzelnen kann zu der beabsichtigten Novelle allerdings nicht mit der erwünschten Gründlichkeit Stellung genommen werden, weil die Frist für die Begutachtung kurz und darüber hinaus in die allgemeine Urlaubszeit fällt.

Folgendes soll allerdings angemerkt werden:

Im wesentlichen wird durch die vorliegende Novelle die notwendige gesetzliche Anpassung an die in der Steuerreform 1993 geänderte Rechtslage vorgenommen und das in der Zwischenzeit in Kraft getretene Gesellschaftsrechtsänderungsgesetz berücksichtigt; dies insbesondere durch Neufassung des Artikel VI. über die Spaltung.

1. Zu § 3 Abs. 2

Im Zuge von Verschmelzungen sind nunmehr gemäß § 12 EStG auf Beteiligungen übertragene stille Reserven aufzulösen. Die Gewinnerhöhung wird nur insofern wieder vermindert, als für die Beteiligung der Ansatz eines niedrigen Teilwertes möglich wäre. Im übrigen hat der Ansatz des niedrigeren Teilwertes im Sinne der Bestimmung des § 10 Körperschaftsteuergesetz, wonach Wertänderungen jeder Art bei Beteiligungen nicht zu berücksichtigen sind, zu unterbleiben.

Es darf nicht übersehen werden, daß mit dieser Bestimmung eine wesentliche Verschmelzung mitunter ausschließende Behinderung wirtschaftlich notwendiger oder zweckmäßiger Strukturänderungen geschaffen wird, die zwar systemgerecht, aber dennoch abzulehnen ist, weil die Übertragung stiller Reserven, wann immer sie vorgenommen wurden, betroffen ist, und damit der Unternehmer, der von einer an sich zulässigen steuerlichen Gestaltungsmöglichkeit Gebrauch gemacht hat, von der er annehmen konnte, daß eine Besteuerung der stillen Reserven erst bei Liquidation oder Veräußerung der Beteiligung eintreten wird, in seinen Erwartungen getäuscht wird.

Wenn daher schon der Gesetzgeber infolge einer Systemänderung eine solche Regelung einzuführen müssen glaubt, wäre durch entsprechende flankierende Maßnahmen dafür zu sorgen, daß die dadurch anfallende Mehrsteuer mit dem begünstigten Steuersatz und langfristig zahlbar ist.

Die Verpflichtung, Gewinne und Verluste in dem auf dem Verschmelzungstichtag folgenden oder zweitfolgenden Wirtschaftsjahr zu berücksichtigen, hat offenbar ebenfalls nur den Sinn, die Steuer früher zahlbar zu gestalten.

2. Zu § 3 Abs. 3

Daß bei Erweiterung der internationalen Schachtelbeteiligung die 12-Monate-Frist im Zuge von Verschmelzungen nicht eingehalten werden braucht, ist zu begrüßen.

3. Zu § 12 Abs. 1

Nunmehr wird als Nachweis der tatsächlichen Übertragung im Sinne der Änderungen des Firmenbuchgesetzes nur mehr die Eintragung im Firmenbuch anerkannt. Diese Regelung ist, wenn sie auch vordergründig eine Übereinstimmung mit den Bestimmungen des Firmenbuchgesetzes herzustellen scheint, abzulehnen. Eintragungen im Firmenbuch haben regelmäßig deklaratorische und nicht konstitutive Wirkung. Die Regelung steht im übrigen in auffallendem Widerspruch zu den Bestimmungen der §§ 21 ff der Bundesabgabenordnung, die auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise und auf das Eintreten des wirtschaftlichen Ergebnisses abstellt. Im Zusammenhang mit dem Hinweis auf die Tauschgrundsätze gemäß § 6 Z 14 des Einkommensteuergesetzes, die andernfalls anzuwenden wären, entsteht der Eindruck, daß aus etwaigen Formmängeln und Fehlern im Zuge des Verschmelzungsvorganges die Versagung der Vorteile des Umgründungssteuergesetzes abgeleitet werden soll; eine Rechtsfolge, die sowohl für die Unternehmen als auch für die beteiligten Berater mitunter ruinöse Nachteile bewirken kann. Die Bestimmung des § 12 Abs. 1 wird daher mit aller Entschiedenheit abgelehnt.

4. Zu § 13 Abs. 1

Die neunmonatige Frist des § 202 Abs. 2 des Handelsgesetzbuches ist nun auch im Umgründungssteuergesetz übernommen worden.

5. Zu § 16 Abs. 3 Z 2

Durch den Verweis auf § 12 Abs. 3 Z 2 wird das Aufwertungswahlrecht daran gebunden, daß mit dem in Betracht kommenden ausländischen Staat ein Doppelbesteuerungsabkommen besteht. Daß dieses Doppelbesteuerungsabkommen die Methode der Steueranrechnung vorzuschreiben hätte, ergibt sich zwar aus den erläuternden Bemerkungen, nicht aber aus dem (unveränderten) Text des § 12 Abs. 3 Z 2, der sich in diesem Punkt z.B. vom Text des § 8 Abs. 2 Z 2 unterscheidet.

6. Zu § 18 Abs. 3

Die hier zugelassene Rückwirkung wird nunmehr eingeschränkt auf die Überlassung von Arbeitskraft, Geld und Wirtschaftsgütern. Diese Einschränkung ist in der Praxis voraussichtlich ohne wesentliche Bedeutung (?).

7. Spaltung

Zu § 32

Das Gesetz unterscheidet zwischen Auf- und Abspaltungen nach dem Spaltungsgesetz und aufgrund eines Spaltungsvertrages. Zu beachten ist, daß nicht alle Fälle des Spaltungsgesetzes auch den steuerlichen Begünstigungen des Umgründungssteuergesetzes zugänglich sein sollen, sondern diese Vergünstigung davon abhängt, daß Betriebe und Teilbetriebe, Unternehmensanteile oder Kapitalanteile (ausschließliche Aufzählung) übertragen werden. Eine begünstigte Aufspaltung, etwa in eine Besitz- und Betriebsgesellschaft, ist daher (nach wie vor) nicht möglich.

Der § 32 enthält nunmehr eine abschließende Aufzählung der möglichen Auf- und Abspaltungen aufgrund des Spaltungsvertrages, nämlich

- Aufspaltung durch Einbringung nach Art. III,
- Liquidation der Körperschaft mit Übernahme der Kapitalanteile durch Gesellschaft,
- Abspaltung durch Einbringung unter Aufrechterhaltung der Beteiligungsverhältnisse,
- Abspaltung durch Einbringung nach Art. III mit Anteilstausch.

- 17 -

Diese Spaltungsfälle ergänzen die Auf- und Abspaltungen aufgrund des Spaltungsgesetzes und geben damit umfassende Auf- und Abspaltungsmöglichkeiten.

Die folgenden Bestimmungen regeln die steuerliche Behandlung der Spaltungsvorgänge näher, wobei zu beachten ist, daß bei Anteilsaufteilung und Anteilstausch insoweit die Tauschgrundsätze (§ 6 Z 14 EStG) zur Anwendung kommen als verhältnismäßige Spaltungen nicht vorliegen oder bei steuerrechtlichen Spaltungen die Zuzahlung 1/3 des gemeinen Wertes der empfangenen Gegenleistung übersteigt.

Zu § 39

Zu begrüßen ist die Regelung, daß mehrfache Umgründungen nunmehr zum gleichen Stichtag erfolgen können.

V) Zu Art. VIII, Umsatzsteuergesetz 1972:

1. Zu Z 1 (§ 6 Z 18)

Daß die Bagatellgrenze von S 40.000,-- auf S 300.000,-- angehoben wird, ist grundsätzlich zu begrüßen. Dadurch, daß die bisherige Bagatellregelung des § 21 Abs. 6 zu einer unechten Steuerbefreiung umgestaltet wird, ergeben sich allerdings Schwierigkeiten. Um diesen Schwierigkeiten zu begegnen, sieht der Entwurf in § 21 Abs. 6 bis 8 Regelungen vor, die die Unzulässigkeit des Vorsteuerabzuges wegen der unechten Befreiung mildern, allerdings wegen der eingezogenen Fristen wieder Schwierigkeiten auslöst, da für den Fall, daß auf die Anwendung der Bagatellregelung verzichtet wird, dieser Verzicht durch mindestens fünf Kalenderjahre bindet.

Eine weitere Schwierigkeit ist, daß eine Veranlagung stattzufinden hat, wenn ein Steuerbetrag ausgewiesen ist oder eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges vorzunehmen ist oder infolge einer Änderung der Bemessungsgrundlage eine Berichtigung vorzunehmen ist.

Wegen der in § 21 (8) vorgesehenen Wahlmöglichkeit wird aller Voraussicht nach zumindest für absehbare Zeit eine Verwaltungsvereinfachung in Wahrheit nicht stattfinden.

Ist auf die Umsätze des sogenannten Kleinunternehmers der begünstigte Steuersatz anzuwenden, wird er hochwahrscheinlich wegen des sonstigen Verlustes des Vorsteuerabzuges auf die Anwendung der Bagatellregelung verzichten. Letzteres wird vor allem für Leistungen in der Vermietung und Verpachtung der Fall sein.

2. Zu Z 2 (§ 14 Abs. 1)

Die Möglichkeit, die abziehbaren Vorsteuerbeträge nach Durchschnittssätzen zu ermitteln und zu berechnen, wird begrüßt. In Frage zu stellen ist, ob die fünfjährige Frist für den neuerlichen Übergang von der Ermittlung nach den allgemeinen Vorschriften auf die Ermittlung nach Durchschnittssätzen nicht zu lange ist (dies auch bei allem Verständnis dafür, daß ein Vorgehen nach dem "Rosinenprinzip" unterbunden werden soll). Dagegen ist die längere Wahlmöglichkeit für den Übergang der Ermittlung der Vorsteuerbeträge nach allgemeinen Vorschriften auf den Übergang zur erstmaligen Ermittlung der Vorsteuerbeträge gemäß § 14 Abs. 1 Z 1 zu begrüßen, weil zweifellos ein Überlegungszeitraum einzuräumen aber auch die Möglichkeit, Kalkulationen anzustellen, offengehalten werden mußte.

3. Zu Z 9 (§ 17 Abs. 2 und 3)

Die Erweiterung der Möglichkeit der Istbesteuerung führt zweifellos zu Erleichterungen. Es wird allerdings angeregt, daß auch Hausverwaltern, die Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit gemäß § 22 Z 2 EStG beziehen, unabhängig von der Obergrenze zur Istbesteuerung berechtigt sind. Diesbezüglich wäre § 17 Abs. 1 UStG zu ergänzen. Es erscheint nicht sachgerecht, daß Wirtschaftstreuhandgesellschaften die Istbesteuerung ermöglicht ist, nicht aber (kleinen) Hausverwaltern.

Aus Sicht des freiberuflich Tätigen sind mit aller Entschiedenheit folgende ergänzende Maßnahmen zu fordern:

1. In § 9 UStG ist folgende Ergänzung vorzunehmen:

Dem Abs. 1 ist nach Z 8 anzufügen:

9. die Leistungen der Rechtsanwälte, Patentanwälte, Notare und Wirtschaftstreuhand.

Zur Begründung ist anzuführen, daß die genannten Berufsgruppen gegenüber ausländischen Konkurrenten Wettbewerbsnachteile haben, weil die bei den ausländischen Auftraggebern nicht abzugsfähige Umsatzsteuer die Leistungen erheblich verteuert. Dieser Umstand ist nach der Steuerreform 1988 durch die seit damals vorgeschriebene Anwendung des Normalsteuersatzes noch verschärft worden. Die vorgeschlagene Lösung ist im übrigen "EG-konform". Auf die beiliegende diesbezügliche Arbeit namhafter Wiener Rechtsanwälte darf verwiesen werden.

2. Die Wiedereinführung des begünstigten Umsatzsteuersatzes für die Leistung freiberuflich Tätiger. Die Erfahrungen seit der Steuerreform 1988 haben gezeigt, daß die höhere Besteuerung mit Umsatzsteuer zu erheblichen Verdiensteinbußen geführt hat. Andererseits ist es nicht gerechtfertigt, daß die Leistungen der Berater für den Auftraggeber, der nicht vorsteuerabzugsberechtigt ist, erheblich verteuert wurden. Schließlich ist die Anwendung des begünstigten Steuersatzes auch systemgerecht, da der "Mehrwert des Produktes" in einer Phase geschaffen wird. Schließlich sind die Leistungen der berufsmäßigen Parteienvertreter durchaus mit Leistungen vergleichbar, die gemäß § 10 (2) UStG nur mit 10 vom 100 besteuert werden.

VI) Zu Art. XI, Bewertungsgesetz 1955:

Bemerkenswert ist lediglich der Hinweis, daß die Bestimmungen des Bewertungsgesetzes bezüglich Vermögensermittlung, obwohl sie ihre

Bedeutung verloren haben, "ab 1. Jänner 1994 für allfällige andere Anknüpfungen grundsätzlich erhalten bleiben sollen".

VII) Zu Art. XIV, Gebührengesetz 1957:

Die vorgenommene Erleichterung wird begrüßt, es ist allerdings ein weiteres Mal darauf hinzuweisen, daß das Gebührengesetz insgesamt entfallen sollte. Auf die schon wiederholt dargelegten Gründe wird verwiesen.

VIII) Zu Art. XVI, Kapitalverkehrsteuergesetz:

Die Börsenumsatzsteuer sollte insgesamt beseitigt werden.

IX) Zu Art. XXV, Abgabenverwaltungsorganisationsgesetz:

Den vorgesehenen Änderungen kann zugestimmt werden, insbesondere daß die Pflicht zur Vorlage einer Unbedenklichkeitsbescheinigung nicht ausgeweitet wurde.

X) Allgemeine Ergänzung:

Das Vorziehen der Fälligkeit, etwa vom 10. des zweitfolgenden Monats auf den 25. des Folgemonats (im USt-Bereich) wird ungeheure administrative Schwierigkeiten und damit Belastungen mit sich bringen, alleine schon wegen Ausfällen qualifizierten Personals wegen Krankheit und Urlaub. Bei allem Verständnis für die fiskalische Überlegung ist auch in "Gegenrechnung" zu stellen, daß insbesondere der Unternehmer mit einer Unzahl von aufwendigen aber unbezahlten und dazu noch unbedankten Leistungen für die Steuerbehörde belastet ist.

C) Kommunalsteuergesetz 1993

Daß es wegen der Beseitigung der Gewerbesteuer zu einer "neuen Gemeindesteuer" kommen muß, ist verständlich. Daß aus diesem Anlaß Steuer bei Unternehmern im Sinne des Gesetzes eingehoben wird, die nicht

- 21 -

gewerbesteuerpflichtig waren, ist entschieden abzulehnen. Mit aller Schärfe ist aber jedenfalls die Einbeziehung jener, die Einkünfte aus selbständiger Arbeit erzielen, insbesondere freiberuflich Tätiger, zu kritisieren. Die freiberuflich Tätigen sind ohnehin die großen Verlierer der Steuerreform 1993. Sie trifft die volle 3 %ige Kommunalsteuer, weil ihnen die Entlastung durch den Wegfall der Gewerbesteuer und der vergleichbaren Lohnsummensteuer, anders als anderen, nicht zugute kommt.

In § 3 des vorliegenden Entwurfes wird daher eine Bestimmung anzufügen sein, die aussagt, daß Unternehmer, die Einkünfte aus selbständiger Arbeit oder aus einer vermögensverwaltenden Tätigkeit (§ 22 Z 1 und Z 2 EStG) erzielen, nicht als Unternehmer im Sinne dieses Bundesgesetzes gelten.

Wenn diese Forderung, die mit allen zur Verfügung stehenden Mitteln verfolgt werden wird, nicht erfüllt werden sollte, dann wird zumindest ein begünstigter Steuersatz einzuführen sein.

Die Einbeziehung von Personen, die im Sinne des § 22 Z 2 des EStG an Kapitalgesellschaften beteiligt sind, in den Kreis der Dienstnehmer ist sachlich nicht gerechtfertigt. Steuergegenstand sind eindeutig nur die Arbeitslöhne.

Steuerschuldner sollte nur der Unternehmer sein. Die vorgesehene Mithaftung jener Personen, auf deren Rechnung das Unternehmen betrieben wird, als Gesamtschuldner ist abzulehnen.

Im Sinne einer Gleichbehandlung müßte von der Bemessungsgrundlage allgemein der Betrag von S 15.000,-- abgezogen werden und nicht nur in jenen Fällen, in welchen die Bemessungsgrundlage im Kalendermonat nicht S 20.000,-- übersteigt.

Die Regelungen betreffend die Zerlegung der Bemessungsgrundlage werden einen erheblichen Verwaltungsaufwand bringen, der eine zusätzliche Belastung der Unternehmen bedeutet.

Die aufgezeigten Bedenken werden durch die Erweiterung des Betriebsstättenbegriffes noch verstärkt.

D) Kreditsteuergesetz 1993

Die teilweise Beseitigung von Bestimmungen des Gebührengesetzes sind richtig und gut. Daß die Gebühr ersetzt wird durch eine Kreditsteuer ist abzulehnen. Es ist auch keineswegs so, daß es nur zu einer teilweisen Umgestaltung der Besteuerung im Bereich bankgeschäftlicher Tätigkeiten käme. Richtig ist vielmehr, daß der Kreditsteuer alle aufgrund gewährter Darlehen und Kredite in Anspruch genommenen Geldbeträge (Ausleihungen) unterliegen.

Die Regelungen betreffend die Selbstberechnung, die Verpflichtung zur Leistung einer Steuererklärung und Vorauszahlungen werden einen erheblichen zusätzlichen Verwaltungsaufwand bringen.

Aus diesem Grund sollte zumindest der in § 7 (4) genannte Betrag von S 600,-- angehoben werden.

Es darf nicht übersehen werden, daß durch die Kreditsteuer, die laufend anfällt, jedenfalls bei langfristigen Krediten, eine nicht unwesentliche Mehrbelastung gegenüber dem derzeitigen Gebührensatz eintreten wird.

Wien, am 31. August 1993

DER ÖSTERREICHISCHE RECHTSANWALTSKAMMERTAG



Dr. Schuppich
Für die Richtigkeit der Ausfertigung
der Generalsekretär

C:\ESDA\USTMEMO.SIK

MEMORANDUM

verfaßt von einem informellen Arbeitskreis Wiener Rechtsanwälte, deren Kanzleien regelmäßig für ausländische Auftraggeber (Unternehmer) tätig sind.

Der Entwurf des Steuerreformgesetzes 1993 liegt vor, und die Landesvertretung der Rechtsanwälte kann nun zu den zahlreichen Neuerungen Stellung nehmen.

Der Entwurf läßt allerdings eine Neuerung vermissen, die eine bestehende Benachteiligung jener österreichischen Rechtsanwälte, die häufig für ausländische Auftraggeber tätig sind, beseitigen soll. Konkret geht es um die **USt auf Leistungen österreichischer Berater für ausländische Unternehmer**.

Nach der aktuellen Rechtslage können ausländische Unternehmer nämlich die österreichische USt, die der österreichische Rechtsanwalt für seine Leistungen in der Regel in Rechnung stellen muß, nicht als Vorsteuer abziehen, weil die Leistungsempfänger im Normalfall nicht inländische USt-Unternehmer sind.

Dadurch verteuert sich die "geistige" Ausfuhr (vgl Torggler, ÖStZ 1976, 108) des österreichischen Beraters systemwidrig um 20 Prozent, während fast alle für die ausländischen Berater geltenden (ausländischen) USt-Gesetze den mit dem Prinzip der Mehrwertsteuer nicht zu vereinbarenden Kumulativ-Effekt beseitigt haben. Es ist allgemein anerkannt, daß die Wirkungsweise der Mehrwertsteuer gerade in der Ausschaltung einer solchen Kumulativwirkung besteht (Kranich - Siegl - Waba, UStG, Einführung, Anm 10). Gleichermäßen anerkannt ist, daß diese Wirkungsweise auch für den zwischenstaatlichen Wirtschaftsverkehr typisch ist, und zwar nicht nur bei Ausfuhrlieferungen sondern auch bei sonstigen Leistungen für ausländische Auftraggeber (Rz 22).

Die aktuelle Rechtslage widerspricht diesem System.

Diese sachlich nicht zu rechtfertigende Benachteiligung betrifft übrigens alle "geistigen" Exporteure, so sie nicht (zufällig) im Ausnahmenkatalog von § 9 Abs 1 UStG ("Leistungen für ausländische Auftraggeber") genannt sind, wie zB die Handelsvertreter und Makler (Z 6) und die PR-Branche (Z 8). Die Benachteiligung ist in den letzten Jahren bedeutend aktueller geworden, weil sich Österreich einerseits nach dem Westen nun vollends

- 2 -

öffnet (EWR, EG), und andererseits für Österreich als westeuropäisches Land die Chance besteht, an der Umstrukturierung der östlichen Reformländer mitzuwirken. Gerade die "geistige" Ausfuhr rechtlichen Wissens in diese Länder hat im Zuge dessen massiv zugenommen. Umso schwerer wiegt gerade in dieser Zeit das in der Folge dargestellte Handikap des in Österreich für ausländische Unternehmer tätigen Rechtsanwaltes. Es läßt sich absehen, daß solche Dienstleistungen, vor allem, wenn sie nur in Teilbereichen österreichisches Recht berühren, tendenziell an Berater mit dem Sitz im Ausland abwandern. Die Rechtslage behindert damit österreichische Berater, die im Interesse nicht nur ihres Berufsstandes sondern der österreichischen Volkswirtschaft schlechthin die Nachfrage nach international orientierten Dienstleistungen anziehen sollten. Auch ist zu erwarten, daß österreichische Rechtsanwälte zur Vermeidung dieses Handikaps Betriebsstätten im Ausland errichten. Die Folge davon wäre, daß dem österreichischen Fiskus nicht nur die systemwidrige USt für Auslandsleistungen, sondern auch die ESt für durch solche Betriebstätten erzielte Gewinne entginge.

A. Die aktuelle USt-Rechtslage

1. Die überwiegend im Inland erbrachte Leistung

Grundsätzlich knüpft das UStG 1972 an den Ort der Leistung an: Sie ist steuerpflichtig, wenn sie "im Inland" erbracht wird (§ 1 Abs 1 Z 1). Bei Lieferungen, die in der Regel körperliche Gegenstände betreffen, läßt sich die im Inland erbrachte Leistung freilich leicht von der im Ausland erbrachten abgrenzen. Für die hier interessierenden sonstigen Leistungen (Dienstleistungen) ist hingegen kein an der Zollgrenze orientierter Ausfuhr- bzw Einfuhrvorgang denkbar. Der österreichische Gesetzgeber war daher um eine Abgrenzung bemüht, indem er in § 3 Abs 11 eine Dienstleistung dann als im Inland ausgeführt erachtete.

"wenn der Unternehmer ausschließlich oder zum wesentlichen Teil im Inland tätig wird."

Die Abgrenzung ist nur schwer zu praktizieren und daher für den inländischen Berater mit Rechtsunsicherheit belastet: Sie zwingt ihn zunächst, seine Leistungen - abgesehen von den zahlreichen anderen Erfassungspflichten und -notwendigkeiten - auch in geographischer Hinsicht zuzuordnen und zu gewichten (etwa in die am österreichischen Kanzleisitz und in die in seinem ausländischen Büro bzw beim ausländi

- 3 -

schen Klienten erbrachten Leistungen). Für die Frage, wo der Rechtsanwalt "zum wesentlichen Teil tätig" wird, ist nach herrschender Ansicht (Kranich - Siegl - Waba, UStG, Bd. II, Rz 408a zu § 3 UStG) nicht der geleistete Zeitaufwand ausschlaggebend ist, sondern der Ort an dem die "entscheidenden Bedingungen zum Erfolg" gesetzt wurden. Unklar ist, was wohl die "entscheidenden Bedingungen zum Erfolg" im Konkreten seien. Kranich - Siegl - Waba geben dafür das Beispiel des Vertrages, der im Ausland ausgehandelt, im Inland aber letztlich nur mehr in Schriftform festgelegt wird. Nicht immer liegt aber in der Praxis ein so klarer Fall vor, der eine verlässliche "Ortung" gestattet.

Wird außerdem ein österreichischer Berater, wenigstens in Grenzfällen, nicht dazu veranlaßt sein, seine "entscheidenden" Leistungen (bei entsprechend international orientierten Causen) ins (benachbarte) Ausland zu verlegen, damit die Auslandsleistung überwiegt?

2. Das Empfängerland-Prinzip: im UStG 1972 nur ansatzweise verwirklicht

a. Zum Vergleich: EG-Recht

Die einschlägige EG-Richtlinie (Sechste Richtlinie des Rates vom 17.5.1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern, ABl Nr. L 145 vom 13.6.1977, S 1 idF ABl Nr. L 384, 47) sieht folgendes vor:

- Im Prinzip unterliegen der Mehrwertsteuer - wie in Österreich - Dienstleistungen, die "im Inland" ausgeführt werden (Artikel 2). Ort der Dienstleistung ist der Ort, "an dem der Dienstleistende den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit" hat (Artikel 9); es kommt also nicht auf den Ort der "überwiegenden Tätigkeit" an.
- Die hier interessierenden, die "geistige" Ausfuhr betreffenden Dienstleistungen, die - verkürzt gesagt - an ausländische Empfänger erbracht werden, gelten aber als am Sitz des Empfängers erbracht (Artikel 9 Abs 2 lit e; in der Folge "Empfängerland-Prinzip" genannt; aus dem Recht der Gemeinschaft resultierende Differenzierungen bleiben hier unberücksichtigt). Die Dienstleistung

unterliegt daher der USt des Landes, in dem der Empfänger in der Regel als USt-Unternehmer tätig ist und folglich problemlos das Recht auf Vorsteuerabzug geltend machen kann (Artikel 18).

b. Österreichisches Recht

Das Empfängerland-Prinzip findet sich auch im österreichischen UStG, aber in unvollständiger, undeutlicher und fragwürdiger Art: Gemäß § 3 Abs 11 wird eine sonstige Leistung im Inland ausgeführt, wenn der Unternehmer einen Zustand im Inland duldet. Gemäß § 3 Abs 11 2. S ist nun ein solches Dulden im Inland

auch bei der Erstellung von Gutachten gegeben, wenn die Auswertung dieser sonstigen Leistungen durch den Leistungsempfänger im Inland erfolgt",

woraus im Umkehrschluß folgt, daß das Gutachten des inländischen Beraters nicht (in Österreich) USt-steuerbar ist, wenn seine Auswertung "durch den Leistungsempfänger im Ausland erfolgt."

Die Bestimmung wirft grundsätzliche Probleme auf, die über die Interessen des österreichischen Rechtsanwaltes hinausgehen (vgl neuerlich Torggler, ÖStZ 1976, 112 f). Sie ist aber auch für den Rechtsanwalt nur "behelfsweise" anwendbar und mit Rechtsunsicherheit (die oft erst Jahre nach Beendigung des Auftrages, anläßlich einer Betriebsprüfung, schlagend werden kann) belastet:

- Welche Beratungsleistung läßt sich unter den Begriff des Gutachtens subsumieren? Laut Erkenntnis des VwGH vom 17.2. 1992, 91/15/0101, AnwBl 1992/4227, besteht ein Gutachten darin, daß "... eine Person aufgrund ihrer besonderen Fähigkeiten und Kenntnisse aus von ihr festgestellten ...Tatsachen Schlußfolgerungen zieht ...". Die mit dem Begriff "Gutachten" verbundene Unsicherheit bleibt bestehen, insbesondere weil die Frage offenbleibt, ob und in welchem Maße das (manchmal sehr umfangreiche) Feststellen bzw Ermitteln der (den Schlußfolgerungen zugrundeliegenden) Tatsachen vom "Gutachten" mitumfaßt ist.
- Worin besteht die Auswertung im Ausland? (Genügt es, daß der Leistungsempfänger das Gutachten im Ausland liest und dort seine weiteren Entscheidungen trifft? Oder darf die Entscheidung, die der Ausländer sol

- 5 -

cherart aufgrund des Gutachtens im Ausland fällt, keinen Inlandsbezug haben? Sind also zB Gutachten über Rechtsgeschäfte, die der ausländische Auftraggeber mit einem österreichischen Vertragspartner, zu schließen gedenkt, steuerbar? Ist es von Bedeutung, ob das begutachtete Rechtsgeschäft im Ausland oder in Österreich geschlossen werden soll?) Es liegt auf der Hand, daß ein solcherart verkapptes Empfängerland-Prinzip untragbar ist und durch eine klare, umfassende Befreiung der "geistigen" Ausfuhr in ihren verschiedenen Erscheinungsformen ersetzt werden müßte.

3. Der Ausländer als inländischer USt-Unternehmer

Der österreichische Rechtsanwalt wird erwägen, bei höherem Honorar und damit höherer (beim Empfänger kumulativ wirksamer) USt-Belastung dem ausländischen Auftraggeber zu empfehlen, im gleichen Kalenderjahr im Inland eine umsatzsteuerbare Lieferung oder sonstige Leistung auszuführen (§ 12 Abs 1 UStG), um österreichischer USt-Unternehmer zu werden und die Vorsteuer beim Finanzamt Graz-Stadt (§ 61 BAO) geltend zu machen; ein nicht unkomplizierter Vorgang, der bei ausländischen Unternehmen eher auf Unverständnis stößt und Verärgerung auslöst. (Ausländische Unternehmer sind so sehr gewöhnt, daß die ihnen erbrachte Leistung keiner für sie fremden USt unterliegt, daß sie mit USt-Ausweis versehene Honorarnoten - mehr oder weniger empört - zurückweisen oder wegen eines "offenbar unterlaufenen Irrtums" nachfragen oder überhaupt kommentarlos nur den Nettobetrag überweisen; eine Erfahrung, die Wirtschaftskanzleien bisweilen veranlaßte, die hinzugeschlagene und dem Finanzamt abgeführte USt gegenüber dem ausländischen Auftraggeber nicht einmal auszuweisen, um neben dem "Preiszuschlag" nicht auch noch - selbstredend honorarfreie - Umsatzsteuer-Gutachten verfassen zu müssen)

Andererseits werden Beratungsleistungen oft im Rahmen international etablierter Geschäftsbeziehungen erbracht (so zB zwischen großen ausländischen Rechtsanwaltskanzleien und österreichischen Rechtsanwälten, oder international bekannten ausländischen Wirtschaftstreuhandgesellschaften - "audit firms" - und ihren österreichischen Mitgliedern). In solchen Fällen wird ein dauernder ausländischer Auftraggeber des österreichischen Dienstleisters - durchaus legal - für seine inländische USt-Unternehmerstellung (und damit Vorsteuerabzugsberechtigung) gesorgt haben; dies

- 6 -

ergibt eine weitere von Zufälligkeiten abhängige Wettbewerbsverzerrung zulasten des inländischen Rechtsanwaltes, der weniger stark in solche eingespielte Geschäftsbeziehungen integriert ist.

4. Der Befund kann also nur lauten,
 - daß die derzeitige Rechtslage die Umsatzsteuer beim ausländischen Unternehmer zu einem Kostenfaktor macht, welcher der typischen Wirkungsweise der Mehrwertsteuer widerspricht und damit den (bei grenzüberschreitenden Mandaten im internationalen Wettbewerb stehenden) in Österreich ansässigen Rechtsanwalt diskriminiert, und
 - daß die dargestellten Behelfsnormen (überwiegende Leistung im Ausland; im Ausland ausgewertetes Gutachten; ausnahmsweise Herstellung der inländischen USt-Unternehmerstellung) mit Rechtsunsicherheit und unsachlichen Erschwerungen verbunden und daher nicht geeignet sind, die aufgezeigten Diskriminierungen zu beseitigen.

5. Hinzu kommen folgende rechtlichen Bedenken:

a. **Verfassungswidrigkeit**

Ein Gesetz entspricht dann nicht dem Gleichheitssatz (Art 7 B-VG), wenn die in Betracht kommende Regelung sachlich nicht gerechtfertigt ist (vgl Stoll, ÖStZ 1988, 188), wobei nicht jeder Unterschied im Tatsächlichen eine rechtliche Differenzierung zu rechtfertigen vermag. Vielmehr muß die Ungleichheit in bezug auf die rechtliche Regelung wesentlich sein (VfSlg 5.397/1966 oder 11.190/1986).

Vor dem Hintergrund dieser ständigen Rechtsprechung des VfGH widerspricht die dargestellte Rechtslage dem Gleichheitsgrundsatz und ist daher verfassungswidrig :

- aa. Der für ausländische Auftraggeber tätige österreichische Rechtsanwalt ist im Vergleich zu seinen Kollegen, die für inländische Unternehmer tätig sind, grob benachteiligt. Es entspricht, wie bereits dargelegt, dem System der Mehrwertsteuer, daß sie beim Leistungsempfänger (ausgenommen beim Endverbraucher) keinen Aufwand darstellt. Dieser Grundsatz ist -

- 7 -

abgesehen von den dargestellten Ausnahmen - bei Leistungen für ausländische Empfänger auf unsachliche Art durchbrochen. Der für ausländische Klienten tätige Rechtsanwalt erleidet dadurch im Verhältnis zu seinen für Inländer tätigen Kollegen einen Wettbewerbsnachteil.

bb. Die Differenzierung zwischen dem Rechtsanwalt, der für seine ausländischen Auftraggeber (in der Folge im Ausland ausgewertete) Gutachten verfaßt, und dem Rechtsanwalt, der keine Gutachten verfaßt, aber verwandte anwaltliche Leistungen (zB Beratung, Vertragsverfassung) erbringt, ist unsachlich. Auch die Unterscheidung zwischen dem Rechtsanwalt, der bei einer bestimmten Causa seine Leistungen (zufällig) überwiegend im Ausland erbringt und demnach nicht die österreichische USt zu verzeichnen hat, und dem für eine gleichartige Rechtssache (zufällig) überwiegend im Inland tätigen und demnach zur Entrichtung der österreichischen USt verpflichteten Rechtsanwalt ist nicht zu rechtfertigen, weil die Ungleichheit in bezug auf die Umsatzsteuerpflicht unwesentlich ist.

cc. Schließlich hat der derzeitige Befreiungskatalog in § 9 Abs 1 UStG eine unsachliche Differenzierung zwischen inländischen USt-Unternehmern zur Folge:

Den in § 9 Abs 1 USt genannten Ausnahmen ist nämlich gemeinsam, daß es sich um Dienstleistungen für ausländische Auftraggeber handelt. Demnach ist nicht erkennbar, welche Gründe die umsatzsteuerliche Differenzierung zwischen diesen im Befreiungskatalog genannten Leistungen und anderen, z.B. der rechtlichen Beratung dienenden sonstigen Leistungen, sachlich rechtfertigen könnten. Die vom Gesetzgeber in den EB aufgestellte Prämisse, die Wettbewerbsneutralität und einen exakten Grenzgleich zu gewährleisten, sowie die Vorstellung des Gesetzgebers, durch die Regelung der Z 8 des § 9 Abs 1 UStG zu erreichen, daß die inländische Wirtschaft bei Auslandsdienstleistungen in wettbewerbsmäßiger Hinsicht keine Nachteile erleidet (Kranich - Siegl- Waba, UStG, Bd.3, Anm. 79a zu § 9 UStG), zeigt, daß dem Gesetzgeber die systemwidrige Benachteiligung des "geistigen" Exportes bewußt war, er aber nur für die PR-Wirtschaft, für Handelsvertreter und Makler Abhilfe schuf. Eine solche Differenzierung zu anderen Dienstleistern läßt sich nicht rechtfertigen.

- 8 -

Ohne zu verkennen, daß dem Gesetzgeber ein rechtspolitischer Gestaltungsspielraum zukommt bzw es ihm durch den Gleichheitsgrundsatz nicht verwehrt ist, seine politischen Zielvorstellungen auf die ihm geeignet erscheinende Art zu verfolgen, ist nicht einzusehen, welches öffentliche Interesse bestehen soll, die "geistige" Ausfuhr von "der Werbung oder der Öffentlichkeitsarbeit" dienenden sonstigen Leistungen gegenüber den Leistungen der Rechtsanwälte und Wirtschaftstrehänder zu bevorzugen.

b. Diskriminierung im Sinne des EWR-Abkommens

Zwar wurden Artikel 95 bis 99 EWGV, welche die Steuerpolitik und (unter anderem) die Umsatzsteuer betreffen, nicht in das EWR-Abkommen übernommen. Das allgemeine Diskriminierungsverbot und die vier Grundfreiheiten des EWGV gelten hingegen auch im EWR. Es ist allgemein anerkannt, daß indirekte Abgaben im besonderen Maß Handelshemmnisse und Wettbewerbsverzerrungen hervorrufen können (vgl Göth ua/Tanzer in ÖStZ 1992, 253).

Hier ist auch auf den (die Rechnung zahlenden) ausländischen Leistungsempfänger Bedacht zu nehmen: Der ausländische Leistungsempfänger (als Unternehmer) wird mit dem Aufschlag einer 20 prozentigen (österreichischen) Mehrwertsteuer belastet, ohne diese als Vorsteuer geltend machen zu können. Wenn derselbe Auftraggeber hingegen einen nicht in Österreich (überwiegend) tätigen Rechtsberater beauftragt, sei dieser im eigenen Land oder in einem dritten Land ansäßig, wird er entweder mit der Mehrwertsteuer nicht belastet oder kann diese problemlos refundiert erhalten. Die österreichische Mehrwertsteuerregelung erhöht daher den Preis für Beratungsleistungen an ausländische Unternehmer. Diese Regelung ist in ihrer Wirkung gleich einem Ausfuhrzoll, der als typisches Hindernis des freien Waren- und Dienstleistungsverkehrs unzulässig ist (Art 10 EWR-A).

Aus dieser EWR-widrigen Regelung resultiert somit eine - ebenfalls EWR-widrige - Wettbewerbsverzerrung: Selbst bei völlig gleicher Honorargestaltung der Berater wird der ausländische Auftraggeber aufgrund der österreichischen Umsatzsteuerregelung einen nicht in Österreich ansäßigen Berater bevorzugen müssen, weil dieser bei gleicher Honorarhöhe im Endeffekt um 20 Prozent "bil

- 9 -

liger" ist.

6. Auch die nicht zur EG gehörenden Nachbarstaaten Österreichs kennen keine USt-Kumulativwirkung bei "geistiger" Ausfuhr:

Tschechien: Laut Stellungnahme des tschechischen Finanzministeriums wird eine in Tschechien erbrachte Dienstleistung nicht der tschechischen Umsatzsteuer unterworfen, wenn der ausländische Dienstleistungsempfänger weder seinen Sitz noch eine Betriebsstätte in Tschechien hat.

Ungarn: Bei den von Rechtsanwälten oder Wirtschaftstreuhändern erbrachten Dienstleistungen gilt als Erfüllungsort die ständige Niederlassung (mangels dieser der ständige Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthaltsort) jener natürlichen oder juristischen Person, welche die Dienstleistung in ihrem eigenen Namen bestellt hat (ähnlich der Regelung in der BRD). Solche Leistungen unterliegen deshalb bei Mandaten aus dem Ausland nicht der ungarischen Umsatzsteuer.

Schweiz: Leistungen von Rechtsanwälten und Wirtschaftstreuhändern unterliegen in der Schweiz generell keiner Umsatzbesteuerung.

Abschließend sei nochmals betont, wie sehr die aufgezeigte, systemwidrige Kumulativwirkung die österreichischen Rechtsanwälte diskriminiert und bei den ausländischen Auftraggebern Unverständnis und Verärgerung auslöst. Dies wiegt umso schwerer, als bekanntlich ausländische Investoren, bevor sie im Inland eine (USt-relevante) Tätigkeit entfalten und zu inländischen, zum Vorsteuerabzug berechtigten USt-Unternehmer werden, rechtliche und steuerliche Beratung in Anspruch nehmen. Es liegt auf der Hand, daß die aufgezeigte aktuelle Rechtslage im Vorfeld von Investitionsentscheidungen auf solche ausländische Unternehmer besonders nachteilig wirkt.

Wien, im August 1993