

DIE ZUKUNFT DER UNTERNEHMENS- BESTEUERUNG IN ÖSTERREICH

1. Einleitung	50
2. Steuerwettbewerb und Unternehmens- besteuerung	51
3. Unternehmensbesteuerung in Österreich.	53
4. Die Zukunft der Unternehmensbesteuerung in Österreich.	63

Auszug aus WISO 2/2008

isw

Institut für Sozial- und Wirtschaftswissenschaften

Gruberstraße 40–42

A-4020 Linz, Austria

Tel.: +43(0)732 66 92 73, Fax: +43 (0)732 66 92 73 - 2889

E-Mail: wiso@akooe.at

Internet: www.isw-linz.at

**Martin
Saringer**

**Mitarbeiter der
Abteilung Steuerrecht
der Kammer für
Arbeiter und
Angestellte für Wien**

1. Einleitung

In der zurzeit heftig geführten Diskussion zur Steuerreform 2010 spielt auch die Frage, wie die Zukunft der Unternehmensbesteuerung in Österreich aussehen soll, eine entscheidende Rolle. Im April 2008 ist die von der Bundesregierung eingesetzte Steuerreformkommission zum ersten Mal zusammengekommen. Diese hat nach ihrer ersten Sitzung angekündigt, dass ein wesentlicher Punkt dieser Steuerreform die Unternehmensbesteuerung sein soll. Details dazu sind allerdings nicht bekannt.

*Steuersystem
unterscheidet
zwischen
fiskalischen und
außerfiskalischen
Zielen*

Die Regelungen zur Unternehmensbesteuerung dürfen nicht isoliert behandelt werden, sondern müssen als Teil des gesamten Steuersystems verstanden werden. Ein gutes Steuersystem hat entsprechend der finanzwissenschaftlichen Literatur, die zwischen fiskalischen und außerfiskalischen Zielen unterscheidet, mehrere Anforderungen zu erfüllen. Unter dem fiskalischen Ziel versteht man grundsätzlich das Ziel, Einnahmen zur Finanzierung des Staates zu erhalten. Dieses Ziel wird vielfach als das wichtigste Ziel der Besteuerung angesehen, dabei dürfen jedoch die außerfiskalischen Ziele nicht außer Acht gelassen werden. Dementsprechend sollen Steuern auch ganz bewusst als wirtschafts- und sozialpolitische Instrumente eingesetzt werden.¹ Davon ausgehend lassen sich folgende Ziele, die mit der Unternehmensbesteuerung in Österreich erreicht werden sollen, formulieren:

*Ziele der
Unternehmens-
besteuerung*

- Die Unternehmensbesteuerung muss sicherstellen, dass auch die Unternehmen einen Beitrag zur Finanzierung des Sozialstaates entsprechend ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit leisten.
- Mit der Unternehmensbesteuerung sollen Wachstum und Beschäftigung gefördert werden.
- Die Unternehmensbesteuerung soll zur Verteilungsgerechtigkeit beitragen.
- Die Regelungen sollen transparent und praktikabel sein.

In diesem Beitrag wird sich der Begriff der Unternehmensbesteuerung im Wesentlichen auf die Ertragsbesteuerung, d. h. die Einkommensteuer bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften und die Körperschaftsteuer bei Kapitalgesellschaften, beschränken. In einer umfassenden Betrachtung ist es aber auch notwendig, über die bestehenden Regelungen hinaus neue Möglichkeiten zu überdenken, um die oben formulierten Ziele erreichen zu können.

2. Steuerwettbewerb und Unternehmensbesteuerung

Österreich ist seit 01.01.1995 Mitglied der Europäischen Union. Obwohl eine Harmonisierung der direkten Steuern im EG-Vertrag nicht geregelt ist, hat die Mitgliedschaft auf den steuerlichen Gestaltungsspielraum einen maßgeblichen Einfluss. Die Mitgliedstaaten können die Regelungen zu den direkten Steuern, und dazu zählt auch die Unternehmensbesteuerung, weitgehend eigenständig festlegen, aber sie müssen darauf achten, dass die Regelungen zu den direkten Steuern den europarechtlichen Vorgaben entsprechen. Das bedeutet, dass die Steuergesetze der Mitgliedstaaten den vier Grundfreiheiten entsprechen müssen. In letzter Zeit haben die EuGH-Urteile zu den direkten Steuern stark zugenommen. Das hat zu zahlreichen, oft weit über die Anlassfälle hinausgehenden Steueränderungen in den Mitgliedstaaten geführt. Außerdem ist eine Harmonisierung der indirekten Steuern im EG-Vertrag geregelt.²

*Steuergesetze
müssen den vier
EU-Grund-
freiheiten
entsprechen*

Wenn es um Fragen der Unternehmensbesteuerung geht, spielt das Thema der Standortsicherung in letzter Zeit eine zentrale Rolle. Seit den letzten zwei EU-Erweiterungsrunden in den Jahren 2004 und 2007, mit denen die Anzahl der EU-Mitgliedstaaten von 15 auf 27 angestiegen ist, wird regelmäßig gefordert, dass die Unternehmenssteuern in Österreich gesenkt werden müssen, um den Wirtschaftsstandort Österreich zu sichern. Untermauert wird diese Forderung regelmäßig mit einem Hinweis auf die niedrigen Körperschaftsteuersätze in

den neuen Mitgliedstaaten. So beträgt der Körperschaftsteuersatz beispielsweise in der Slowakei nur 19 %, in Ungarn 16 %, in Tschechien 24 % und in Slowenien 23 %. Die jüngsten Mitgliedstaaten Rumänien und Bulgarien haben mit 16% und 10 % ebenfalls sehr niedrige Körperschaftsteuersätze. Die Entwicklung der letzten Jahre, hat dazu geführt, dass bei der Körperschaftsteuer in den 27 Mitgliedstaaten von 1995 bis 2007 der Durchschnittssteuersatz von 34,61 % auf 24,22 % gesunken ist. In den zwölf neuen Mitgliedstaaten war diese Entwicklung noch dramatischer und hier ist der Durchschnittssteuersatz von 30,36 % auf 18,67 % gesunken³. Es ist mittlerweile weitgehend unbestritten, dass innerhalb der Europäischen Union im Bereich der Körperschaftsteuer ein starker Steuerwettbewerb herrscht.⁴

*Unternehmens-
besteuerung wird
bei Standort-
entscheidungen
überbewertet*

Was dabei aber regelmäßig nicht erwähnt wird: Die Unternehmenssteuern spielen für die Standortentscheidungen eine wesentlich geringere Rolle als hier argumentiert wird, und Unternehmensansiedelungen nur wegen niedriger Steuersätze sind jedenfalls die Ausnahme. In einer jüngst vom Economist veröffentlichten Studie über den besten Wirtschaftsstandort führt Dänemark vor Finnland. Österreich liegt hier auf dem 15. Platz und von den neuen Mitgliedstaaten hat es für keinen dieser Staaten, trotz der so niedrigen Unternehmenssteuern, zu einer Top-Ten-Platzierung gereicht.⁵

Trotzdem sollte der Steuerwettbewerb, wie wir ihn derzeit innerhalb der Europäischen Union beobachten können, nicht unterschätzt werden. Zwar hat der schädliche Steuerwettbewerb in den meisten Staaten (noch) nicht zu merklichen Rückgängen bei den Körperschaftsteuereinnahmen geführt. Die Gründe sind aber andere, als sie die Befürworter des Steuerwettbewerbes anführen. Zum einen sind die Unternehmensgewinne in den letzten Jahr stark angestiegen, sodass diese den Rückgang der Körperschaftsteuersätze kompensieren konnten, und zum Zweiten war auch ein Trend hin zu den Kapitalgesellschaften spürbar, weil diese in vielen Ländern

durch die sinkenden Körperschaftsteuersätze oftmals steuerlich günstiger wurden als Einzelunternehmen und Personengesellschaften. Auch das führt zu steigenden Einnahmen bei der Körperschaftsteuer. Gleichzeitig führt es jedoch auch zu einer Erosion der Einkommensteuereinnahmen in den betreffenden Mitgliedstaaten.⁶ Und dadurch wird letztendlich auch der Druck erhöht, die Einkommensteuersätze zu senken.⁷

Eine weitere unerwünschte Folge dieses Steuerwettbewerbes ist der Umstand, dass es immer deutlicher sichtbar wird, dass die großen internationalen Konzerne eine geringere Steuerbelastung aufweisen als kleine und mittlere Unternehmen. Dies kommt deshalb zustande, weil die großen Konzerne durch geschickte Steuerplanung und die damit verbundene Möglichkeit, Gewinne in Niedrigsteuerländer zu verlagern, ihre Konzernsteuerbelastung leichter optimieren können als die kleineren Unternehmen.⁸

Folge des Steuerwettbewerbs: Internationale Konzerne weisen geringere Steuerbelastung auf als KMUs

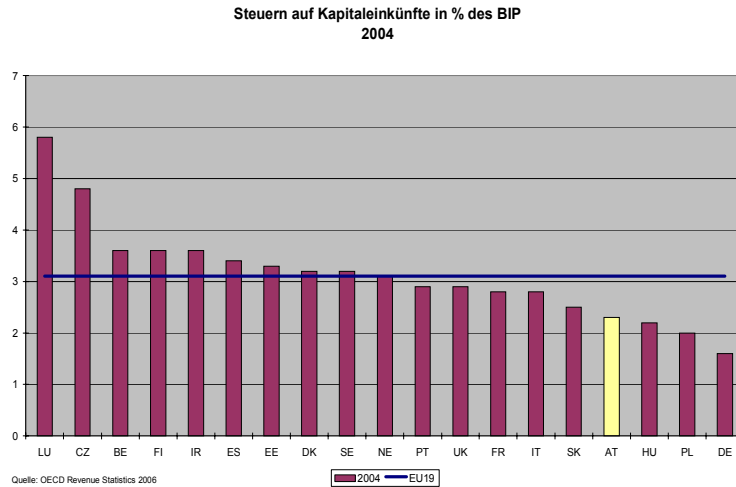
3. Unternehmensbesteuerung in Österreich

3.1. Ausgangssituation

Im internationalen Vergleich liegt Österreich bei der Unternehmensbesteuerung trotz des zunehmend stärker werdenden Steuerwettbewerbes dennoch meist sehr günstig.⁹ Die folgende Grafik zeigt deutlich, dass Österreich im Bereich der Unternehmensbesteuerung schon derzeit eines der Länder mit der geringsten Steuerbelastung der Kapitaleinkünfte ist.

eine der geringsten Steuerbelastungen bei Kapitaleinkünften ...

Grafik 1:

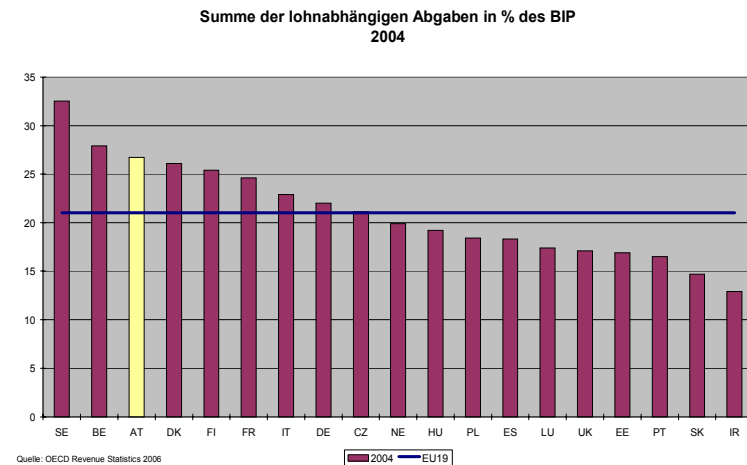


Wie es dazu gekommen ist, kann man anhand der Entwicklungen der letzten zwanzig Jahre gut dokumentieren.

... aber bei Belastung der Lohnsumme im Spitzenfeld

Wenn man die internationalen Vergleiche auf das gesamte österreichische Steuersystem ausweitet, zeigt sich weiters deutlich, dass Österreich bei der Belastung der Lohnsumme im Spitzenfeld liegt.

Grafik 2:



3.2. Grundlagen der Unternehmensbesteuerung

Gewinne von Personengesellschaften und Einzelunternehmen unterliegen der Einkommensteuer. Die Einkommensteuer ist eine progressive Steuer. Der Spitzensteuersatz beträgt 50 % und kommt für Einkommen über 51.000 Euro zur Anwendung. Gewinne von Kapitalgesellschaften unterliegen der Körperschaftsteuer. Wenn diese Gewinne an die Gesellschafter ausgeschüttet werden, fällt Kapitalertragsteuer an. Die Körperschaftsteuer beträgt einheitlich 25 % und auch die Kapitalertragsteuer für die Gewinnausschüttungen beträgt 25 %. Anstelle der Kapitalertragsteuer, können die Gesellschafter aber auch optional eine Veranlagung der Gewinnausschüttungen im Rahmen der Einkommensteuererklärung beantragen. In diesem Fall kommt es zu einer begünstigten Besteuerung der Gewinnausschüttungen mit dem halben Durchschnittssteuersatz.¹⁰ Ein einfacher Belastungsvergleich ergibt folgendes Bild: Die Grenzsteuerbelastung für Unternehmen, die einkommensteuerpflichtig sind, beträgt 50 %, für körperschaftsteuerpflichtige Unternehmen beträgt die Grenzbelastung für ausgeschüttete Gewinne lediglich 43,75 %. Die Gewinnermittlungsvorschriften sind grundsätzlich im Einkommensteuergesetz (EStG)¹¹ und im Körperschaftsteuergesetz (KStG)¹² geregelt. Dabei gibt es aber in Abhängigkeit von Unternehmensform und -größe eine Vielzahl von unterschiedlichen Vorschriften, die zu beachten sind. Auf die Unterschiede der verschiedenen Gewinnermittlungsvorschriften kann hier nicht näher eingegangen werden.

3.3. Allgemeine Entwicklungen in der Unternehmensbesteuerung

Wie schon angeführt, ist die Steuerbelastung für Unternehmensgewinne in Österreich im internationalen Vergleich sehr günstig. Ein Blick auf die Entwicklung der Unternehmensbesteuerung in den letzten zwanzig Jahren zeigt deutlich, wie es dazu gekommen ist. Bei der Körperschaftsteuer ist es durch die Steuerreform 1988¹³ zu großen Änderungen gekommen.

*Steuerreform
1988*

Mit dem Körperschaftsteuergesetz 1966¹⁴ gab es in Österreich das System des gespaltenen Körperschaftsteuersatzes. Offene Gewinnausschüttungen unterlagen dem halben Körperschaftsteuersatz. Beim Gesellschafter wurden die Ausschüttungen mit dem progressiven Einkommensteuersatz versteuert.¹⁵ Dieses System führte zu einer Benachteiligung der Kapitalgesellschaften gegenüber den Personengesellschaften und Einzelunternehmen. Mit der Steuerreform 1988 wurde das Körperschaftsteuersystem grundlegend geändert. Bei der Besteuerung der Gewinne wurde die Unterscheidung zwischen ausgeschütteten und einbehaltenen Gewinnen endgültig aufgegeben und die Gewinne wurden einheitlich mit einem Steuersatz von 30 % versteuert. Auf Gesellschafterebene galt weiterhin der halbe Einkommensteuersatz.¹⁶ Dieses System wird dem Grunde nach auch noch jetzt in Österreich angewendet.

Umgründungssteuergesetz

Im Jahr 1992 wurde auch das sogenannte Umgründungssteuergesetz¹⁷ eingeführt. Dieses löste das alte Strukturverbesserungsgesetz¹⁸ ab. Mit diesem sollen betriebswirtschaftlich notwendige Umgründungen¹⁹ steuerneutral erfolgen können. Trotz zahlreicher Novellierungen ist das Umgründungssteuergesetz aber nach wie vor missbrauchs anfällig.

Steuerreform 1993

Aber auch die Steuerreform 1993, die mit 01.01.1994 in Kraft getreten ist, hat für Unternehmen weitreichende Steuererleichterungen gebracht.²⁰ Die nachhaltigste Maßnahme dieser Reform war die Abschaffung der Gewerbesteuer. Dafür wurde die Körperschaftsteuer, um diese Maßnahme teilweise zu kompensieren, von 30 % auf 34 % angehoben. Der Gewerbesteuer unterlagen im Inland betriebene Gewerbebetriebe. Ursprünglich waren sowohl Gewerbeertrag als auch Gewerkekapital Besteuerungsgrundlagen für die Gewerbesteuer. Seit 1986 wurde die Gewerkekapitalsteuer nicht mehr eingehoben. Bemessungsgrundlage für die Gewerbeertragsteuer war der Gewerbeertrag. Der steuerliche Gewinn aus Gewerbebetrieb,

der entsprechend den Vorschriften des EStG bzw. des KStG zu ermitteln war, adaptiert um Hinzurechnungen und Kürzungen, ergab den Gewerbeertrag. Zu den Hinzurechnungen zählten Zinsen für Dauerschulden, Rentenzahlungen im Zusammenhang mit Betriebsgründung oder -erwerb, Gewinnanteile und Beschäftigungsvergütungen von stillen Gesellschaftern, Beschäftigungsvergütungen an wesentlich beteiligte Gesellschafter von Kapitalgesellschaften, die Hälfte der Miet- und Pachtzinse für fremde Wirtschaftsgüter und Anteile am Verlust einer Mitunternehmerschaft. Zu den Kürzungen zählten 3 % des Einheitswertes des Grundbesitzes, Anteile am Gewinn einer Mitunternehmerschaft, der Gewerbeertrag ausländischer Betriebsstätten und Beteiligungserträge im Sinne des § 10 KStG.²¹

Es fällt auf, dass beim Gewerbeertrag im Gegensatz zum Gewinn entsprechend den Regelungen des EStG bzw. des KStG das Ziel verfolgt wurde, eine objektivierte Größe zu ermitteln, die möglichst unabhängig von der Finanzierung des Unternehmens sein sollte. Die Höhe der Gewerbesteuer war in den einzelnen Bundesländern unterschiedlich, und auch zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften gab es kleine Unterschiede. Für in Wien ansässige Kapitalgesellschaften ergab sich im Jahr 1989 eine Gewerbesteuerbelastung i.H.v. 13 % des Gewerbeertrages.²²

Bei den lohn- und gehaltsabhängigen Abgaben wurde im Zuge der Steuerreform 1993 die Lohnsummensteuer mit einem Steuersatz von 2 %, durch die sogenannte Kommunalsteuer²³ mit einem Steuersatz von 3 % ersetzt. Bemessungsgrundlage für die Kommunalsteuer sind die an DienstnehmerInnen einer im Inland gelegenen Betriebsstätte des Unternehmens bezahlten Arbeitslöhne.²⁴

Kommunalsteuer

Eine weitere Besonderheit sind die österreichischen Privatstiftungen. Das sogenannte Privatstiftungsgesetz²⁵ ist 1993 in Kraft getreten. Privatstiftungen sind eigentümer- und mit-

Privatstiftungen

*erheblicher
Steuervorteil von
Privatstiftungen*

gliedertlose Rechtsträger. Sie gelten als juristische Personen des privaten Rechts und unterliegen grundsätzlich der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht. Obwohl eine Privatstiftung nicht als Unternehmen im eigentlichen Sinn bezeichnet werden kann, sollen die steuerlichen Vorschriften über die Privatstiftungen hier kurz angeführt werden, weil Privatstiftungen auch bei Fragen der Unternehmensbesteuerung eine zentrale Rolle spielen, wenn es um die steuerliche Behandlung ihrer Begünstigten geht. Die Besonderheiten der steuerlichen Behandlung der Privatstiftungen sind zum größten Teil im § 13 KStG geregelt. Beteiligungserträge – im Wesentlichen handelt es sich hier um Gewinnausschüttungen von Aktiengesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung, der Europäischen Gesellschaft oder um vergleichbare ausländische Kapitalgesellschaften – sind grundsätzlich nach der allgemeinen Vorschrift des § 10 KStG auch in der Privatstiftung steuerfrei. Eine Besonderheit gibt es allerdings für die meisten sonstigen in- und ausländischen Kapitalerträge (Bankeinlagen, festverzinsliche Wertpapiere) und für die Einkünfte aus der Veräußerung von Beteiligungen im Sinne des § 31 EStG, soweit keine Übertragung stiller Reserven erfolgt. In diesen Fällen unterliegen die oben angeführten Einkünfte nämlich lediglich einer besonderen Zwischensteuer und werden mit einem speziellen begünstigten Steuersatz in Höhe von 12,5 % versteuert.²⁶ Diese Zwischensteuer wurde erst im Jahr 2001 eingeführt. Davor waren auch diese Kapitalerträge in der Privatstiftung steuerfrei. Im Vergleich zur steuerlichen Behandlung von natürlichen Personen oder auch von anderen Kapitalgesellschaften kommt es bei einer Taxisierung dieser Erträge daher zu einem nicht zu unterschätzenden Steuervorteil.

Ein weiterer Steuervorteil der Privatstiftungen liegt darin, dass Gewinne bei der Veräußerung von wesentlichen Beteiligungen²⁷ mit im Veräußerungsjahr neu angeschafften Beteiligungen im Wege einer sogenannten Übertragung von stillen Reserven verrechnet werden können und somit nicht versteuert werden müssen. Werden im Jahr der Veräußerung keine

entsprechenden Beteiligungen erworben, kann dafür ein steuerfreier Betrag gebildet werden, der innerhalb von 12 Monaten auf eine neu angeschaffte Beteiligung übertragen werden kann, und somit ebenfalls zu einer faktischen Steuerfreiheit dieser Veräußerungsgewinne führt.²⁸

Ausschüttungen bzw. Zuwendungen an die Begünstigten unterliegen grundsätzlich der Kapitalertragsteuer in Höhe von 25 %.²⁹ Die Zwischensteuer wird jedoch auf die Kapitalertragsteuer angerechnet.

Ausschüttung bzw. Zuwendungen an Begünstigte

Zur Abgeltung der Erbschafts- und Schenkungssteuer fällt bei der Einbringung von Vermögen in die Privatstiftung eine Eingangssteuer in Höhe von 5 % an. Diese soll auch nach Auslaufen der Erbschafts- und Schenkungssteuer im August 2008 beibehalten werden.

Die Steuerreform 2004 / 2005 wurde als „größte Steuerreform“ aller Zeiten angekündigt. Insgesamt kam es zu einer Steuerentlastung von 3 Milliarden Euro. Von diesen 3 Milliarden Euro Gesamtvolumen profitierten die Unternehmen mit insgesamt mehr als 2 Milliarden Euro. Die wesentlichen Erleichterungen im Unternehmenssteuerbereich waren:

Schiefelage bei Steuerreform 2004/2005

Begünstigte Besteuerung für nicht entnommene Gewinne
Entsprechend der Bestimmung des § 11a EStG besteht für Einzelunternehmen und Personengesellschaften, die ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich („Bilanzierung“) ermitteln, eine begünstigte Besteuerung für nicht entnommene Gewinne mit dem halben Durchschnittssteuersatz bis zu einem Höchstbetrag von 100.000 Euro pro Jahr. Das führt zu einer jährlichen Steuerentlastung von bis zu 25.000 Euro.

Freibetrag für investierte Gewinne

Da die begünstigte Besteuerung für nicht entnommene Gewinne für Einnahmen-Ausgaben-Rechner nicht zur Anwendung kommen kann, wurde für diese Gruppe ein Freibetrag für investierte Gewinne eingeführt, und es besteht gem. § 10 EStG bei der Anschaffung oder Herstellung von abnutzbarem Anla-

gevermögen oder bestimmten Wertpapieren (gem. § 14 Abs 7 Zi 4 EStG) die Möglichkeit, einen Freibetrag für investierte Gewinne bis zu 10% des Gewinnes bis höchstens 100.000 Euro jährlich in Anspruch zu nehmen. Das führt zu einer Steuerersparnis von bis zu 50.000 Euro jährlich.

Senkung des Körperschaftsteuersatzes

Mit 01.01.2005 wurde der Körperschaftsteuersatz in Österreich von 34 % auf 25 % gesenkt. Das entspricht einer Senkung um 25 %, d. h., das Körperschaftsteueraufkommen ist durch diese Maßnahme mit einem Schlag um 25 % gesunken. Das entspricht in etwa einem Volumen von einer Milliarde Euro.

Einführung der Gruppenbesteuerung

Ebenfalls am 01.01.2005 sind in Österreich die im § 9 KStG verankerten Regelungen zur Gruppenbesteuerung in Kraft getreten. Die Gruppenbesteuerung hat dabei die alten Regelungen zur Organschaft abgelöst. Bei dieser sogenannten Gruppenbesteuerung handelt es sich um eine Konzernbesteuerung, bei der auch Verluste von ausländischen Konzerngesellschaften im Inland steuermindernd berücksichtigt werden können. Die Einführung der Gruppenbesteuerung erfolgte auch mit der Begründung, dass diese aufgrund der EuGH-Rechtsprechung („Marks & Spencer“)³⁰ notwendig sei. Die Regelung im § 9 KStG geht aber über die europarechtlichen Erfordernisse hinaus (sofortige Anrechnung der Auslandsverluste; Auslandsverluste aus Drittstaaten werden steuerlich anerkannt; Firmenwertabschreibung für „inländische“ Firmenwerte).

3.4. Entwicklung der Investitionsbegünstigungen

Ein Blick in die Vergangenheit hat gezeigt, dass die Steuerbelastung der Unternehmen durch zahlreiche Maßnahmen gesenkt wurde. Bei den sogenannten Investitionsbegünstigungen, die Investitionen in Realkapital steuerlich begünsti-

gen sollen, ist es dagegen zu starken Einschränkungen gekommen. Bis zum Jahr 1993 gab es die Möglichkeit, eine sogenannte steuerfreie Investitionsrücklage³¹ zu bilden. Innerhalb von vier Jahren mussten dann entsprechende Investitionen getätigt werden. Bis zum Jahr 2001³² konnte bei Investitionen in abnutzbares Anlagevermögen auch der sogenannte Investitionsfreibetrag in Anspruch genommen werden. Dieser Investitionsfreibetrag konnte bei der Herstellung oder Anschaffung von abnutzbaren Anlagegegenständen steuermindernd im Jahr der Anschaffung, neben der laufenden Abschreibung, geltend gemacht werden. Die Höhe des Investitionsfreibetrages änderte sich mehrmals. In den letzten Jahren betrug er 15 %³³. Zur Konjunkturbelebung und im Zusammenhang mit den Hochwasserschäden gab es zwischenzeitlich auch vorzeitige Abschreibungen (§ 10 a und § 10 c EStG) und Investitionsprämien (§ 108 d und § 108 e EStG) als befristete Investitionsbegünstigungen. Diese Maßnahmen sind mittlerweile jedoch wieder ausgelaufen.³⁴ Derzeit sind folgende Investitionsbegünstigungen in Kraft:

*derzeitige
Investitions-
begünstigungen*

- Möglichkeit zur Übertragung stiller Reserven (§ 12 EStG)
- Forschungsfreibeträge (§ 4 Abs 4 Z 4, Z 4a und Z 4b EStG)
- Forschungsprämie (§ 108 c EStG)
- Freibetrag für investierte Gewinne (§ 10 EStG)

Eine Bestandsaufnahme bei den Investitionsbegünstigungen zeigt deutlich, dass es hier zu starken Einschränkungen gekommen ist. Außerdem sind die noch bestehenden Regelungen bei den Forschungsfreibeträgen und Forschungsprämien sehr unübersichtlich. Ob damit die angestrebten Ziele erreicht werden, ist ebenfalls mehr als fraglich. Der neu eingeführte Freibetrag für investierte Gewinne kann auch bei der Anschaffung von Wertpapieren in Anspruch genommen werden, sodass dessen Eignung als Instrument zur Investitionsförderung mehr als fraglich ist.

*Eignung als
Instrument zur
Investitions-
förderung mehr
als fraglich*

3.5. Die Abgabenbelastung bei Kapitalgesellschaften im Vergleich

Gewinnsteuerbelastung wurde massiv reduziert

Durch die beschriebenen Steueränderungen ist die Gewinnsteuerbelastung für Kapitalgesellschaften in den letzten zwanzig Jahren massiv zurückgegangen. Das zeigt sich in den schon angeführten internationalen Vergleichen zur Steuerbelastung der Kapitaleinkommen. Aber auch die Einzelbetrachtung zeigt sehr schön, wie sich durch die Reformen der letzten Jahre die Gewinnsteuerbelastung bei den Kapitalgesellschaften in den letzten Jahren verändert hat. Insbesondere wenn man sich ansieht, wie sich die Steuerbelastung für ausgeschüttete Gewinne beim Gesellschafter entwickelt hat, sieht man diese Entwicklung sehr deutlich:

Tabelle 1:

	1989	1994	2005
Gewinn vor Steuern	1.000.000	1.000.000	1.000.000
Gewerbesteuer	130.000		
Körperschaftsteuer	261.000	340.000	250.000
Gewinn nach Steuern	609.000	660.000	750.000
Kapitalertragsteuer/Einkommensteuer bei der Gewinnausschüttung	133.980	165.000	187.500
Gewinnausschüttung netto	475.020	495.000	562.500
Steuerbelastung, wenn der gesamte Gewinn an die Gesellschafter ausgeschüttet wird	52,50 %	50,50 %	43,75 %
Steuerbelastung, wenn der gesamte Gewinn in der Gesellschaft thesauriert wird	39,10 %	34,00 %	25,00 %

Im Jahr 1989 betrug die Steuerbelastung für Gewinnausschüttungen bei Kapitalgesellschaften noch 52,50 %. Durch die Steuerreformen der letzten Jahre ist die Steuerbelastung für Gewinnausschüttungen auf 43,75 % reduziert worden. Das entspricht einer Senkung der Steuerbelastung um ein Fünftel.

4. Die Zukunft der Unternehmensbesteuerung in Österreich

Die Steuerreformen und Steueränderungen der letzten zwanzig Jahre haben dazu geführt, dass Unternehmen in Österreich sehr günstig besteuert werden. Im Gegensatz dazu ist die Steuerbelastung auf Arbeit und Konsum in Österreich sehr hoch. Will man ein Steuersystem schaffen, das Wachstum und Beschäftigung fördert und gleichzeitig sicherstellt dass der Sozialstaat auch in Zukunft durch Steuereinnahmen ausreichend finanziert wird, dann ist es unumgänglich, dass es bei der Unternehmensbesteuerung in Österreich zu umfassenden Reformen kommen muss.

*Reformen bei
Unternehmens-
besteuerung
notwendig*

4.1. Einführung einer Wertschöpfungsabgabe

Bei der derzeitigen Steuerstruktur in Österreich bietet sich die Einführung einer Wertschöpfungsabgabe geradezu an, da im Gegenzug bei einer gleichzeitigen Senkung der derzeitigen Lohnnebenkosten der Faktor Arbeit entscheidend entlastet werden kann. Durch die jüngste EuGH-Rechtsprechung zur Wertschöpfungsabgabe in Italien³⁵ sind auch die europarechtlichen Bedenken, dass eine Wertschöpfungsabgabe nicht mit der Mehrwertsteuerrichtlinie vereinbar ist, ausgeräumt. Es gibt verschiedene Möglichkeiten, wie eine solche Wertschöpfungsabgabe ausgestaltet sein soll. Wenn man eine rasche Umsetzbarkeit und einen geringen administrativen Aufwand sowohl für die Finanzverwaltung als auch für die betroffenen Unternehmen anstrebt, ist es zweckmäßig, ein Modell einzuführen, das mit dem bestehenden Rechenwerk der Unternehmen möglichst problemlos abgebildet werden kann. Ausgehend vom steuerlichen Gewinn, kann die Wertschöpfung nach folgendem Schema problemlos ermittelt werden:

*durch EuGH-
Rechtsprechung
wurden
rechtliche
Bedenken
ausgeräumt*

	Lohn- und Gehaltssumme
+	Gewinn lt. EStG bzw. KStG
+	Fremdkapitalzinsen
+	Abschreibungen
+	Mieten und Pachten
+	Leasingraten
<hr/>	
=	betriebliche Wertschöpfung

*Wertschöpfungs-
abgabe würde
Lohnneben-
kosten massiv
senken*

Nach Berechnungen der AK Wien würde bei dieser Ausgestaltung ein Steuersatz von 2,4 % aus jetziger Sicht jährliche Einnahmen aus dieser Wertschöpfungsabgabe in Höhe von rund 5 Mrd. Euro bedeuten. Das entspricht in etwa den derzeitigen jährlichen Einnahmen aus dem Dienstgeberbeitrag zum Familienlastenausgleich. Der Dienstgeberbeitrag beträgt 4,5 % der Lohnsumme. In einem ersten Schritt ist es sicher nicht empfehlenswert, sämtliche lohnabhängigen Abgaben durch die Wertschöpfungsabgabe zu ersetzen. Es ist davon auszugehen, dass eine Wertschöpfungsabgabe mit einem Satz von 5 % jedenfalls ausreichen würde, um die Kommunalsteuer und den Dienstgeberbeitrag zum Familienlastenausgleich zu ersetzen. Dadurch wäre es möglich, die Lohnnebenkosten mit einem Schlag von derzeit rund 31 % auf 23,5 % zu senken.

Die Einführung einer Wertschöpfungsabgabe bei gleichzeitiger Entlastung der Gehaltssumme würde zweifellos einen großen und notwendigen Umbruch in der Unternehmensbesteuerung mit sich bringen, aber daneben sind auch noch andere Maßnahmen notwendig und empfehlenswert.

4.2. Reform der Investitionsbegünstigungen

Eine Reform der Investitionsbegünstigungen ist dringend angebracht. Die Regelungen zu Forschungsfreibetrag und Forschungsprämie sind komplex, teilweise bestehen europarechtliche Bedenken und die Sinnhaftigkeit der bestehenden Maßnahmen ist kaum zu überprüfen. Diese sollen daher völlig neu konzipiert werden, das Volumen ist einzuschränken und die

frei werdenden Mittel sollen für eine direkte Forschungsförderung verwendet werden. Die Steuerbegünstigung für die nicht entnommenen Gewinne und der Freibetrag für investierte Gewinne sind ebenfalls so konzipiert, dass man nicht von einer Investitionsbegünstigung sprechen kann, sondern von reinen Steuersparmodellen sprechen muss. Dafür werden ebenfalls beträchtliche Mittel gebunden, die man anderwärtig besser nutzen könnte. Es scheint deshalb empfehlenswert, diese beiden Begünstigungen aufzuheben. Das würde mittelfristig zu Mehreinnahmen bei der Einkommensteuer von jährlich zumindest 0,5 Mrd. Euro führen. Diese könnte man dazu verwenden, eine Investitionsbegünstigung in Anlehnung an den Investitionsfreibetrag wieder einzuführen. Vom Effekt her ähnlich, wäre es auch denkbar, eine Art der vorzeitigen Abschreibung wieder einzuführen.

Investitionsbegünstigungen sind eher Steuersparmodelle

4.3. Maßnahmen zur Eindämmung des Steuerwettbewerbes

Die Europäische Union ist derzeit Schauplatz eines bedrohlichen Steuerwettbewerbes im Bereich der Unternehmensbesteuerung. Langfristig ist jedenfalls eine Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union anzustreben. Derzeit gibt es Bemühungen, eine einheitliche konsolidierte Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage in der Europäischen Union einzuführen.³⁶ Aus diesem Grund ist dafür zu sorgen, dass sich die österreichische Regierung für eine weitreichende Harmonisierung der Körperschaftsteuer innerhalb der gesamten Europäischen Union einsetzt. Diese Harmonisierung muss neben einer einheitlichen und konsolidierten Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage aber auch einen Mindeststeuersatz festlegen, der von den Mitgliedstaaten nicht unterschritten werden darf. Da eine solche weitreichende Harmonisierung in der nächsten Zukunft nicht zu erwarten ist, sind kurzfristige Maßnahmen notwendig, um dem derzeit herrschenden Steuerwettbewerb entgegenzutreten zu können. Die Gruppenbesteuerung wurde im Jahr 2005 auch mit der Begründung eingeführt, dass es europarechtlich notwendig sei, eine

Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung

*Gruppen-
besteuerung auf
europarechtliche
Vorgaben
beschränken*

solche Regelung einzuführen. Das österreichische Modell geht aber weit über die europarechtlichen Vorgaben hinaus. Aus diesem Grund sollte die Gruppenbesteuerung auf die europarechtlich erforderlichen Vorgaben beschränkt werden, d. h. eine Verwertung von Auslandsverlusten wird erst dann möglich, wenn eine Verlustverwertung im Ausland endgültig ausgeschlossen ist, und Verluste aus Drittstaaten werden steuerlich überhaupt nicht anerkannt. Die Firmenwertabschreibung im Rahmen der Gruppenbesteuerung ist ersatzlos zu streichen. Als weitere Maßnahme gegen eine Erosion des Körperschaftsteueraufkommens erscheint die Einführung von „Debt to Equity“-Ratios („Unterkapitalisierungsvorschriften“) im Bereich von Konzernen notwendig. Durch diese Unterkapitalisierungsvorschriften werden Zinszahlungen an (verbundene) Unternehmen steuerlich nur dann anerkannt, wenn eine bestimmte Fremdkapitalquote nicht überschritten wird.

*Firmenwert-
abschreibung*

Daneben gibt es auch noch zahlreiche Begünstigungen im Bereich der Unternehmensbesteuerung, die sachlich nicht zu rechtfertigen sind und die daher ebenfalls geändert werden sollten. Derzeit kann ein entgeltlich erworbener Firmenwert auf 15 Jahre verteilt abgeschrieben werden. Das ist sachlich nicht zu rechtfertigen, und deshalb sollten die Vorschriften zur Firmenwertabschreibung dahingehend reformiert werden, dass eine Firmenwertabschreibung steuerlich nur dann anzuerkennen ist, wenn eine Wertminderung nachgewiesen werden kann („impairment test“).³⁷ Wie schon ausgeführt, gibt es in Österreich eine Vielzahl von Steuerprivilegien für Privatstiftungen.

*Steuer-
privilegien für
Privatstiftungen*

Diese sollen abgeschafft werden. Das hätte zur Folge, dass Erträge der Stiftungen sofort mit 25 % besteuert werden. Diese Steuer wird bei den Ausschüttungen wieder angerechnet. Die Steuerbegünstigung für Veräußerungsgewinne ist ebenfalls zu streichen, und um eine entsprechende Transparenz zu gewährleisten, müssen auch für Privatstiftungen – in Analogie zum UGB – die gleichen Publizitätsvorschriften wie für Kapitalgesellschaften gelten. Die Regelungen des Umgründungssteuergesetzes sind grundsätzlich sinnvoll, und das Umgründungs-

*Umgründungs-
steuergesetz*

steuergesetz soll daher nicht infrage gestellt werden, um auch in Zukunft betriebswirtschaftlich sinnvolle und notwendige Unternehmensumstrukturierungen steuerneutral zu ermöglichen. Aber das Umgründungssteuerrecht bietet auch zahlreiche Möglichkeiten, rein steuerlich motivierte Umgründungen durchzuführen (Optimierung von Kapitalstrukturen, Firmenwertabschreibungen, Nutzung von Verlustvorträgen etc.). Deshalb sollten die bestehenden Missbrauchsbestimmungen verstärkt und auch tatsächlich exekutiert werden. Es ist auch zu regeln, dass rein steuerlich motivierte Umgründungen nicht unter den Anwendungsbereich des Umgründungssteuergesetzes fallen.

Anmerkungen:

- 1 Nowotny (1999); 244ff
- 2 Die entsprechenden Bestimmungen finden sich in den Artikeln 90 bis 93 EG-Vertrag, und insbesondere bei der Mehrwertsteuer, bei der Tabaksteuer, bei den Energiesteuern und bei der Alkoholsteuer ist die Harmonisierung in der Europäischen Union sehr weit fortgeschritten.
- 3 Saringer (2007); 58f
- 4 Devereux (2003)
- 5 DerStandard vom 23.04.2008, 22f: „Dänemark ist der beste Wirtschaftsstandort“
- 6 Becker (2007), 29ff
- 7 DiePresse vom 26.04.2008, 21f: „Flucht in die Körperschaftsteuer“
- 8 Nicodeme (2007)
- 9 Brügelmann (2008)
- 10 § 37 Abs 1 EStG
- 11 Einkommensteuergesetz 1998, BGBl. 1988/400 in der geltenden Fassung
- 12 Körperschaftsteuergesetz 1988, BGBl. 1988/401 in der geltenden Fassung
- 13 Körperschaftsteuergesetz 1988, BGBl. 1988/401
- 14 Körperschaftsteuergesetz 1966, BGBl. 1966/156
- 15 Mit 01.01.1986 wurde zur Milderung dieser Doppelbelastung zusätzlich zum halben Körperschaftsteuersatz für Ausschüttungen auf Anteilseignerseite auch noch das sogenannte Halbsatzverfahren eingeführt, mit dem auch die Einkommensteuer der Gesellschafter bei Gewinnausschüttungen auf die Hälfte reduziert wurde.
- 16 Doralt (1989); 220f
- 17 BGBl. 1991/699
- 18 BGBl. 1969/69

- 19 Das Umgründungssteuergesetz kennt folgende Umgründungsvorgänge: Art. I: Verschmelzung; Art. II: Umwandlung; Art. III: Einbringung; Art. IV: Zusammenschluss; Art. V: Realteilung; Art. VI: Spaltung
- 20 Insgesamt hat die Steuerreform 1993 eine Nettoentlastung von 17 Milliarden Schilling gebracht. Unternehmen haben davon mit 4 Milliarden Schilling profitiert.
- 21 Doralt (1989); 258f
- 22 Die Ermittlung der Gewerbesteuer erfolgte, anders als etwa bei Einkommen- und Körperschaftsteuer, in einem dreistufigen Vorgang. Zunächst wurde durch Anwendung einer Messzahl der sogenannte Messbetrag ermittelt. Danach wurde durch Anwendung eines Hebesatzes auf den Messbetrag die Steuer-schuld ermittelt. Bei Kapitalgesellschaften betrug die Messzahl 4,5 %. Der Hebesatz betrug je nach Bundesland im Jahr 1989 zwischen 329 % und 343 %. Bei der Berechnung der Gewerbesteuer ist zu beachten, dass die Gewerbe-steuer als Betriebsausgabe ihrerseits den steuerlichen Gewinn und dadurch auch die eigene Bemessungsgrundlage mindert. Um den Steuersatz zu ermitteln, kommt aus diesem Grund folgende Formel zur Anwendung: $(\text{Gewerbe-ertrag inkl. Gewerbesteuer}) \times \text{Messzahl} \times \text{Hebesatz} / (1 + \text{Messzahl} \times \text{Hebesatz})$
- 23 Kommunalsteuergesetz 1993, BGBl. 1993/819
- 24 Die Bemessungsgrundlage der KommSt ist mit der der LSSSt weitgehend ident, der Dienstnehmerbegriff wurde allerdings gegenüber der LSSSt erweitert.
- 25 PSG, BGBl. 1993/694
- 26 Die Details dazu sind im § 13 Abs 3 KStG geregelt.
- 27 Gemäß § 31 EStG handelt es sich bei Anteilen an Körperschaften, bei denen das Beteiligungsmaß zumindest 1 % beträgt, um wesentliche Beteiligun-gen.
- 28 § 13 Abs 4 KStG
- 29 Bisher war unabhängig davon, ob es sich um Gewinnausschüttungen handelte oder ob Stiftungsvermögen herausgenommen wurde, jedenfalls Kapitalertrag-steuer in Höhe von 25 % zu bezahlen. Mit dem Schenkungsmeldegesezt soll das geändert werden, und Vermögen, das neu in die Stiftung eingebracht wird, soll auch steuerfrei wieder entnommen werden können.
- 30 EuGH v. 13.12.2005, C-446/03, Marks & Spencer
- 31 Diese war im § 9 EStG geregelt.
- 32 Der Investitionsfreibetrag wurde mit dem Budgetbegleitgesetz 2001 mit 01.01.2001 abgeschafft.
- 33 Ursprünglich betrug der Investitionsfreibetrag 20 %, zwischen 01.02.1993 und 31.03.1994 betrug er 30 %, danach 15 %; für unkörperliche Wirtschaftsgüter betrug der Investitionsfreibetrag 10 %
- 34 Doralt (2007), 159f
- 35 EuGH v. 3.10.2006, C-475-03, Banca Popolare di Cremona Soc. Coop. arl
- 36 Ein Richtlinienvorschlag der Kommission ist bis Ende 2008 zu erwarten.
- 37 Dies entspricht auch den internationalen Rechnungslegungsstandards (IFRS).

Literatur:

- Achatz M. (Hrsg) (2007): Fachwörterbuch zum Steuerrecht, Wien
- Brügelmann R. (2008): Unternehmensbesteuerung im internationalen Vergleich, in: iwTrends 1/2008
- Becker J. (2007): Kapital und Unternehmen unterwegs? Empirische Befunde zu Steuerarbitrage und Unternehmensverlagerungen, in: Kellermann Ch/Zitzler J. (Hg): Steuern im europäischen Wettbewerb. Unterbieten oder gemeinsam gestalten.
- Devereux M. P., Griffith R. (2003): Evaluating Tax Policy for Locational Decision, in: International Tax and Public Finance, Vol. 10, S. 107–126
- Doralt W., Ruppe H. G. (2007): Steuerrecht Band I, Wien
- Doralt W., Ruppe H. G. (1989): Grundriss des österreichischen Steuerrechts I, Wien
- Lang M., Schuch J., Saringer C., Stefaner M. (2007): Grundfragen der Gruppenbesteuerung, Wien
- Mooij R., Nicodeme G. (2007): Corporate tax policy and incorporation in the EU, WP-CEB 07-016
- Nicodeme G. (2007): Do Large Countries Have Lower Effective Corporate Tax Rates? WP-CEB 07-001
- Nowotny E. (1999): Der öffentliche Sektor, Wien
- Saringer M., Lunzer G. (2007): Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union, Wien

INSTITUT FÜR SOZIAL- UND WIRTSCHAFTSWISSENSCHAFTEN

WISO

WIRTSCHAFTS-UND SOZIALPOLITISCHE ZEITSCHRIFT

Die Zeitschrift WISO wird vom Institut für Sozial- und Wirtschaftswissenschaften (ISW) herausgegeben. Sie dient der Veröffentlichung neuer sozial- und wirtschaftswissenschaftlicher Erkenntnisse sowie der Behandlung wichtiger gesellschaftspolitischer Fragen aus Arbeitnehmersicht.

Lohnpolitik, soziale Sicherheit, Arbeitsmarkt und Arbeitslosigkeit, Arbeit und Bildung, Frauenpolitik, Mitbestimmung, EU-Integration - das sind einige der Themen, mit denen sich WISO bereits intensiv auseinander gesetzt hat.

WISO richtet sich an BetriebsrätInnen, GewerkschafterInnen, WissenschaftlerInnen, StudentInnen, Aktive in Verbänden, Kammern, Parteien und Institutionen sowie an alle, die Interesse an Arbeitnehmerfragen haben.

Erscheinungsweise: vierteljährlich

Preise:* Jahresabonnement EUR 22,00 (Ausland EUR 28,00)
Studenten mit Inskriptionsnachweis EUR 13,00
Einzelausgabe EUR 7,00 (Ausland EUR 12,00)

(* Stand 2005 - Die aktuellen Preise finden Sie auf unserer Homepage unter www.isw-linz.at)

Wir laden Sie ein, kostenlos und ohne weitere Verpflichtungen ein WISO-Probeexemplar zu bestellen. Natürlich können Sie auch gerne das WISO-Jahresabonnement anfordern.

Informationen zum ISW und zu unseren Publikationen - inklusive Bestellmöglichkeit - finden Sie unter www.isw-linz.at.



BESTELLSCHEIN*

Bitte senden Sie mir kostenlos und ohne weitere Verpflichtungen

- 1 Probeexemplar der Zeitschrift WISO
- 1 ISW Publikationsverzeichnis

Ich bestelle _____ Exemplare des WISO-Jahresabonnements (Normalpreis)

Ich bestelle _____ Exemplare des WISO-Jahresabonnements für StudentInnen mit Inskriptionsnachweis

* Schneller und einfacher bestellen Sie über das Internet: www.isw-linz.at

Name _____

Institution/Firma _____

Straße _____

Plz/Ort _____

E-Mail _____

BESTELLADRESSE:

ISW
Gruberstraße 40-42, A-4020 Linz
Tel. ++43/732/66 92 73
Fax ++43/732/66 92 73-28 89
E-Mail: wiso@akooe.at
Internet: www.isw-linz.at