
Analyse der Körperschaftsteuer 1965 — 1975 *

Erich Haas

Die Körperschaftsteuer ist die Einkommensteuer der juristischen Personen. Gemeinsam mit der Einkommensteuer der natürlichen Personen und der Lohnsteuer bildet sie den Hauptteil der direkten Steuern. Dabei fällt in Österreich zweierlei auf:

1. In den meisten industrialisierten Ländern hat die Körperschaftsteuer, vom fiskalischen Standpunkt gesehen, eine wesentlich größere Bedeutung als in Österreich. Dies kann aus Tabelle 1 ersehen werden.

2. Das ohnehin schon geringe Gewicht wird im Laufe der Zeit immer kleiner (Tabelle 1). Während 1965 der Anteil der Körperschaftsteuer am gesamten Steueraufkommen 5,3 Prozent betrug, sank dieser Anteil 1970 auf 4,5 Prozent, 1974 auf 3,9 Prozent und lag im Rezessionsjahr 1975 mit 4,1 Prozent etwas höher als in den beiden Vorjahren. Eine ähnliche Tendenz der Minderung der Bedeutung der Körperschaftsteuer kann auch in einigen anderen Ländern festgestellt werden (BRD, Schweden, USA). Trotzdem ist der österreichische Anteil in fast jedem Jahr der niedrigste.

Zu einem ähnlichen Ergebnis kommt man, wenn man den Anteil der Körperschaftsteuer am gesamten Aufkommen der Einkommen- und Vermögensteuern beobachtet (Tabelle 2). Bis 1973 nahm der Anteil der Körperschaftsteuer laufend ab, erst in den letzten beiden Jahren gab es eine gewisse Umkehr dieser Entwicklung. Der Anteil der Gewerbesteuer ging im übrigen auch 1974 noch zurück.

Für eine Untersuchung der Körperschaftsteuer ist in Österreich nur wenig Material vorhanden. Das Österreichische Statistische Zentralamt veröffentlicht für jedes Jahr, aber mit dreijähriger Verspätung, eine „Körperschaftsteuerstatistik“. Die letzte ist für das Jahr 1975 verfügbar.

Tabelle 1**Anteil der Körperschaftsteuer am gesamten Steueraufkommen**

	1	2	3	4	5	6
	1965	1968	1970	1973	1974	1975
Österreich	5,3	4,1	4,5	3,6	3,9	4,1
BRD	7,8	7,2	5,7	5,3	4,9	4,4
Frankreich	5,3	4,3	6,4	6,1	8,2	5,2
Schweden	6,1	5,0	4,4	4,3	3,4	4,3
Schweiz	7,1	7,6	7,6	7,6	7,8	7,8
Großbritannien	5,7	7,4	8,6	7,6	8,3	5,2
USA	15,8	13,7	12,7	11,4	11,0	10,8

Quelle: OECD, Revenue Statistics of OECD Member Countries 1965 — 1976; Paris 1978

Seite 86: Taxes on Corporate Income as Percentage of Total Taxation

Tabelle 2**Anteil der vier größten direkten Steuern am Gesamtaufkommen der Einkommens- und Vermögenssteuern**

	1	2	3	4	5
	Lohn- steuer	Einkom- mensteuer	Körper- schaft- steuer	Gewerbe- steuer	Summe
1965	25,3	25,3	12,0	18,7	81,3
1968	32,3	31,2	10,5	18,0	92,0
1970	38,3	26,3	10,3	15,4	90,3
1973	40,3	29,4	7,6	14,3	91,6
1974	42,5	27,5	9,2	13,5	92,7
1975	40,9	25,8	11,1	13,9	91,7

Quelle: Bundesrechnungsabschlüsse, Budgetreden
Alle Zahlen in Prozent

Diese Statistik bietet auf insgesamt 10 Tabellenseiten nur sehr spärliche Informationen. Daher können nur wenige Aspekte untersucht werden.

In der vorliegenden Untersuchung wurde versucht, für die Periode 1965 bis 1975 Aussagen zu treffen. Genauer analysiert wurden die Jahre 1965, 1968, 1970, 1973, 1974 und 1975.

Die Ergebnisse der Untersuchung

1. Die Zahl der Körperschaften hat sich im untersuchten Zeitraum mehr als verdoppelt (Tabelle 3). Während aber die Zahl der steuerzahlenden Unternehmen nur um etwas mehr als ein Drittel stieg (von 6.300 auf 8.900), erhöhte sich die Zahl derjenigen Körperschaften, die, aus welchen Gründen auch immer, keine Steuer zahlen (die sogenannten Nullfälle), sprunghaft, und zwar von 4.600 auf 13.500. Dabei fällt auf, daß nicht einmal die Jahre der Hochkonjunktur 1973 und 1974 diesen Trend stoppen konnten. 1965 betrug der Anteil der Nullfälle an der Gesamtzahl der Fälle 42,4 Prozent; die 50-Prozent-Grenze wurde 1968, also im Jahr der „Wachstumsgesetze“, erreicht. Von 1970 bis 1974 stieg der Anteil der Nullfälle von 52,2 auf 57,6 Prozent der Gesamtfälle und 1975 schließlich auf 60,3 Prozent.

Die Gesamtsumme aller zu versteuernden Einkommen stieg zwar um das Eineinhalbfache, noch rascher wuchsen aber die ausgewiesenen Verluste: von 3,1 Mrd S 1965 auf 7,5 Mrd S zu Beginn der 70er Jahre, 11,2 Mrd S im Hochkonjunkturjahr 1973 und schließlich auf 23,5 Mrd S 1975.

Die festgesetzte Körperschaftsteuer stieg in den 11 Jahren der Untersuchung auf ziemlich genau das Doppelte, nämlich von 2,8 Mrd S auf 5,8 Mrd S. Die Steuerbelastung nahm also deutlich ab.

Die Inanspruchnahme der wichtigsten, den steuerlichen Gewinn mindernden Bestimmungen — vorzeitige Abschreibung, Investitionsrücklage, Investitionsfreibetrag, Abfertigungsrücklage, EFG-Rücklage — durch Steuerfälle stieg von 1965 bis 1970 von 2,9 auf 3,9 Mrd Schilling und von 1970 bis 1974 von 3,9 auf 9,3 Mrd Schilling. Im Jahr 1975 kam es zu einer Ausnützung der Investitionsförderung in der Höhe von 7,9 Mrd Schilling. (Tabelle 4)

Die Inanspruchnahme durch Nullfälle stieg wesentlich dynamischer, und zwar von 250 Mio S 1965 auf 8,2 Mrd S 1973, 7,7 Mrd S 1974 und 6,2 Mrd S 1975.

Anders ausgedrückt: 1965 machte die Inanspruchnahme der Förderungen durch Nullfälle ein Zehntel derjenigen durch Steuerfälle aus, 1973 142 Prozent, 1974 82 Prozent und 1975 78 Prozent.

2. In allen Jahren läßt sich bei der Untersuchung der Steuerfälle feststellen, daß die überwältigende Mehrzahl der steuerzahlenden Körperschaften in die niedrigsten Einkommensstufen fällt und zum Aufkommen der Körperschaftsteuer so gut wie keinen Beitrag leistet (Tabelle 5). 1973 hatten 1,3 Prozent der steuerzahlenden (und 0,6 % aller) Körperschaften 49,2 Prozent der gesamten in diesem Jahr anfallenden Körperschaftsteuer zu entrichten, 12,7 Prozent der Steuerfälle (5,7 % aller Körperschaften) sogar 90,7 Prozent. Im Krisenjahr 1975 nahm der Konzentrationsgrad noch zu: 1,3 Prozent (0,5 % der Gesamtfälle) der Steuerfälle kamen für 59,5 Prozent der Körperschaftsteuer auf, 13,1 Prozent (5,2 %) sogar für 92,2 Prozent.

Tabelle 3

Steuerfälle, Nullfälle, Einkommen und Verluste

	1	2	3	4	5	6	7	8
	Steuerfälle	Nullfälle	Gesamtfälle	Nullfälle in Prozent der Gesamtfälle	zu versteuernde Einkommen in Mrd. S	Verluste in Mrd. S	Verluste in Prozent der zu versteuernden Einkommen	festgesetzte Körperschaftsteuer in Mrd. S
1965	6.253	4.619	10.872	42,4	5.720	3.098	54,1	2.809
1968	6.262	6.275	12.537	50,0	6.623	6.891	104,0	2.732
1970	6.560	7.273	13.833	52,5	8.446	7.529	89,1	3.822
1973	8.313	10.161	18.474	55,0	11.157	11.468	102,7	4.442
1974	8.705	11.828	20.533	57,6	14.256	14.881	104,3	5.920
1975	8.888	13.519	22.407	60,3	14.134	23.487	166,1	5.756

Quelle: Körperschaftsteuerstatistiken, eigene Berechnungen

Tabelle 4

Entwicklung der wichtigsten Kennziffern 1965 — 1975

(Alle Zahlen in Millionen Schilling)

	a) Steuerfälle								b) Nullfälle		
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
	steuerlicher Gewinn des Wirtschaftsjahres	vorzeitige Abschreibung	Investitions- rücklage	Investitions- freibetrag	Abfertigungs- rücklage	EFG-Rücklage	ermäßigte KöSt	KöSt	Zahl der Nullfälle	Verluste	Inanspruchnahme der Begünstigungen durch Nullfälle
1965	6.038	2.534	—	—	368	—	—	2.809	4.619	3.098	254
1966	5.883	2.901	—	—	443	—	—	2.749	5.007	3.520	299
1967	5.526	3.014	199	—	321	—	—	2.628	5.588	4.548	417
1968	6.837	2.486	185	—	338	—	507	2.732	6.275	6.891	1.002
1969	7.655	2.638	205	—	516	—	701	3.296	6.693	6.542	1.039
1970	8.635	3.049	304	—	509	74	707	3.822	7.273	7.529	1.719
1971	8.469	3.912	309	—	685	16	862	3.504	7.955	7.003	1.841
1972	11.489	4.260	484	413	901	94	1.201	4.830	9.005	12.452	5.182
1973	11.402	3.435	907	460	934	71	1.172	4.442	10.161	11.468	8.233
1974	14.718	5.875	1.282	609	1.402	168	1.294	5.920	11.828	14.881	7.655
1975	14.469	3.980	1.263	1.215	1.275	119	1.266	5.756	13.519	23.487	6.157

Tabelle 4a**Zahl der Steuerfälle mit steuerlichen Begünstigungen**

1965	2.902	1974	9.336
1970	3.936	1975	7.892
1973	5.807		

Quelle: wie Tabelle 3

Anders gesagt: 1973 zahlten 112 (1.062) Unternehmen 49,2 Prozent (90,7 %) der Körperschaftsteuer, 1975 118 (1.176) 59,5 Prozent (92,2 %). In den anderen Jahren liegen die Zahlen ähnlich.

Im übrigen ergibt sich durch die Besteuerung trotz leichter Progression des Tarifs kaum ein umverteilender Effekt. Die Verteilung der Einkommen auf die Einkommenstufen ist vor und nach Besteuerung fast gleich. (Tabelle 5)

Die Berechnung verschiedener Körperschaftsteuer-Belastungsquoten

3. Als Belastungsquote soll die steuerliche Belastung verschiedener Einkommensgrößen mit Körperschaftsteuer verstanden werden. Als erste Bezugsgröße dient der steuerliche Gewinn des Wirtschaftsjahres. 1965 betrug die Quote für alle Körperschaften 46,5 %, 1970 war sie mit 44,2 % etwas geringer. In den 70er Jahren sank die Belastungsquote stark ab, und zwar auf 38,9 % 1973 und 39,7 % 1975 (Tabelle 6, Spalte 6). Dies ist die Folge der Steuergesetzgebung. In den Jahren 1965 und 1970 lag zwar formal der höchste Steuersatz nur bei 44 % (1965 bei einem Einkommen über 543.470 Schilling, 1970 bei über 1.111.100 Schilling Einkommen), doch wurden zur Körperschaftsteuer verschiedene Zuschläge eingehoben¹. Diese Zuschläge bewirkten, daß der Steuersatz 1965 um 18 % höher war als laut Tarif (höchster Steuersatz somit: 51,92 % statt 44 %, niedrigster 28,32 % statt 24 %), 1970 sogar um 31 % (höchster Grenzsteuersatz: 57,64 % statt 44 %, niedrigster 31,44 % statt 24 %). Der seit 1973 geltende Stufentarif beginnt zwar mit einer Besteuerung von 30 % bei einem Einkommen bis 200.000 Schilling und sieht einen Steuersatz von 55 % über 1.142.800 Schilling vor, doch gibt es keine Zuschläge mehr, wodurch die durchschnittliche Belastung stark zurückging.

Analysiert man die Belastung verschiedener Einkommenstufen, so sind drei Phasen feststellbar. 1965 war die Belastung der einzelnen Einkommenstufen noch sehr unterschiedlich und ging von 11,5 % bei Einkommen bis 100.000,— Schilling bis 50,1 % in der höchsten Einkommensklasse über 10 Millionen Schilling. Ab einem Einkommen von 543.480,— Schilling stieg die Quote kaum an.

1970 war die Spanne der Belastungsquoten schon deutlich niedriger: Sie reichte von 20,5 % in der untersten Einkommenstufe bis 45,2 % in der obersten, wobei in der Stufe zwischen 1.111.200,— und 5 Mio Schilling 46,4 % erreicht wurden. Die Ursache dieser Entwicklung ist darin zu finden, daß durch das Körperschaftsteuergesetz 1966 die Tarifstufen gegenüber früher ungefähr verdoppelt wurden. Die Jahre 1973 und

Tabelle 5

Körperschaftsteuer nach Einkommensstufen

1975	1	2	3	4	5	6	7	8	9
Einkommensstufen	Fälle	Anteil der Fälle in Prozent	zu steuernde Einkommen in Millionen Schilling	Anteil der zu steuernden Einkommen in Prozent	KöSt in Millionen Schilling	Anteil der KöSt in Prozent	KöSt-Quote	Einkommen nach Besteuerung	Anteil der Einkommen nach Besteuerung in Prozent
1	5.720	64,3	277	1,9	75	1,3	27,0	202	2,4
2	1.992	22,4	1.008	7,1	370	6,4	36,7	638	7,6
3	784	8,8	1.809	12,7	749	13,0	41,4	1.060	12,6
4	274	3,0	2.719	19,2	1.136	19,7	41,7	1.583	18,8
5	118	1,3	8.319	58,8	3.427	59,5	41,1	4.892	58,3
Summe	8.888	100,0	14.134	100,0	5.756	100,0	40,7	8.378	100,0
1974									
1	5.623	64,5	275	1,9	73	1,2	26,5	202	2,4
2	1.944	22,3	969	6,7	354	5,9	36,5	615	7,3
3	746	8,5	1.752	12,2	744	12,5	42,4	1.008	12,0
4	272	3,1	2.664	18,6	1.131	19,1	42,4	1.533	18,3
5	120	1,3	8.597	60,3	3.618	61,1	42,0	4.979	59,7
Summe	8.705	100,0	14.256	100,0	5.920	100,0	41,5	8.336	100,0

Tabelle 5 — Fortsetzung

1973	1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	5.389	64,8	267	2,3	70	1,5	26,2	197	2,9
2	1.862	22,3	903	8,0	334	7,5	36,9	569	8,4
3	682	8,2	1.579	14,1	697	15,6	44,1	882	13,1
4	268	3,2	2.705	24,2	1.154	25,9	42,6	1.551	23,0
5	112	1,3	5.701	51,0	2.187	49,2	38,3	3.514	52,3
Summe	8.313	100,0	11.157	100,0	4.442	100,0	39,8	6.715	100,0

1970

1	4.012	61,1	111	1,3	29	0,7	26,1	82	1,7
2	1.872	28,5	682	8,0	270	6,9	39,5	412	9,0
3	438	6,6	1.020	12,0	483	12,4	47,3	537	11,7
4	167	2,5	1.683	19,9	752	19,3	44,6	931	20,3
5	71	1,0	4.949	58,5	2.285	58,8	46,1	2.664	58,3
Summe	6.560	100,0	8.446	100,0	3.882	100,0	45,9	4.564	100,0

1968

1	4.004	63,9	106	1,6	25	0,9	23,5	81	2,0
2	1.659	26,4	589	8,8	215	7,8	36,5	374	9,6
3	385	6,1	860	12,9	373	13,6	43,3	487	12,5
4	159	2,5	1.629	24,5	693	25,3	42,5	936	24,0
5	55	0,8	3.440	51,9	1.425	52,1	42,2	2.015	51,7
Summe	6.262	100,0	6.623	100,0	2.732	100,0	41,2	3.891	100,0

1965

1	4.008	67,7	100	1,7	24	0,8	24,0	76	2,6
2	1.168	19,7	278	4,8	111	3,9	39,9	167	5,7
3	550	9,2	878	15,4	430	15,3	48,9	448	15,4
4	138	2,3	1.316	23,1	650	23,2	49,3	666	22,9
5	50	0,8	3.122	54,8	1.582	56,5	50,6	1.540	53,1
Summe	5.914	100,0	5.602	100,0	2.797	100,0	49,1	2.896	100,0

Tabelle 5 — Fortsetzung

Einkommenstufen:

1973 — 1975	1	bis 200.000
	2	200.100 — 1,142.800
	3	1,142.900 — 5,000.000
	4	5,000.100 — 20,000.000
	5	über 20,000.100
1968, 1970	1	bis 100.000
	2	100.100 — 1,111.100
	3	1,111.200 — 5,000.000
	4	5,000.100 — 20,000.000
	5	20,000.100 und mehr
1965	1	bis 100.000
	2	100.100 — 543.470
	3	543.480 — 5,000.000
	4	5,000.100 — 20,000.000
	5	über 20,000.000

1965 wurden nur jene Zensiten berücksichtigt, die nach dem Einkommen, nicht jedoch hingegen jene, die nach dem Mindesteinkommen besteuert wurden; dadurch wurden 339 Fälle, die 12 Mio Schilling Körperschaftsteuer zahlen, nicht berücksichtigt.

Quelle: Körperschaftsteuerstatistik, eigene Berechnungen

1975 sind bei einem neuen Tarif durch ein weiteres Zusammenschieben der Belastungsquoten von 19 bzw. 20 % bis 39 bzw. 41 % gekennzeichnet. Das bedeutet, daß die progressive Ausgestaltung der Körperschaftsteuer im Lauf der Zeit immer schwächer geworden ist².

4. Diese Belastungsquotenberechnung hat jedoch den Nachteil, daß sie nur auf einen Teil der Einkommen, nämlich auf den steuerlichen Gewinn der Körperschaften, bezogen ist. Die Steuergesetzgebung sieht eine Reihe von Abzugsposten vom ökonomischen Gewinn des Wirtschaftsjahres vor. Solche Abzugsposten sind insbesondere in den §§ 8 bis 10, 12 und 14 EStG — aber keineswegs taxativ — aufgezählt und betreffen die vorzeitige Abschreibung, die Investitionsrücklage, den Investitionsfreibetrag, die Übertragung stiller Rücklagen und die Vorsorge für Abfertigungen und Pensionen.

In den Körperschaftsteuerstatistiken sind die Inanspruchnahmen der vorzeitigen Abschreibung, der Investitionsrücklage, des Investitionsfreibetrags und der Abfertigungsrücklage gesondert ausgewiesen. Addiert man diese 4 Posten zum steuerlichen Gewinn des Wirtschaftsjahres, so erhält man eine Näherungsgröße für den ökonomischen Gewinn. Hier läßt sich nun eine ökonomische Belastungsquote

errechnen, die wesentlich unter der Belastung des steuerlichen Gewinns liegt (Tabelle 6, Spalten 7 und 8 bzw. 9 b). So reduziert sich die Belastung 1973 und 1975 von 38,9 bzw. 39,7 % auf jeweils 25,9 %, und im Jahr 1970 beträgt die Belastung statt 44,2 % 30,5 %. 1965 ist etwas schwieriger zu beurteilen, weil in diesem Jahr von den vorhin erwähnten Posten zur Minderung der ökonomischen Gewinne erst die vorzeitige Abschreibung und die Dotierung der damals nur gering genützten Abfertigungsrücklage bestanden haben. Dadurch sinkt die Steuerbelastungsquote von 46,5 % auf 31,4 %. Andererseits bestand 1965 noch die Möglichkeit, die Anschaffungskosten von bestimmten Teilschuldverschreibungen im Jahr der Anschaffung als Betriebsausgaben zu deklarieren (§ 4 Abs 5 EStG 1953). Unter Berücksichtigung dieser Größe sinkt die Steuerbelastung auf 30 %.

Die „bereinigte“ Belastungsquote sinkt also von etwa 30 % in der zweiten Hälfte der 60er Jahre auf etwa 26 % in den Jahren 1973 und 1975 ab. Auch bei dieser Abrechnung zeigt sich, daß die Progressivität der Steuerbelastung im Lauf des Jahrzehnts stark abgenommen hat.

Die Ausnützung von Investitionsbegünstigungen

5. Das Instrumentarium der Investitionsbegünstigungen ist in den späten 60er Jahren und dann noch einmal Anfang der 70er Jahre stark ausgeweitet worden.

Die Inanspruchnahme (Tabelle 8) der vorzeitigen Abschreibung stieg von 1965 bis 1974 von 2,8 Mrd S auf 10,5 Mrd S und sank 1975 auf 6,5 Mrd S. Dieser Rückgang ist wahrscheinlich weniger eine Folge der Rezession sondern eher der vorübergehenden Beseitigung der vorzeitigen Abschreibung für unbewegliche Anlagegüter in diesem Jahr. Der erst 1972 eingeführte Investitionsfreibetrag wurde in den 4 Jahren seines Bestehens mit 1,7 Mrd S, 2,4 Mrd S, 2,3 und 4 Mrd S ausgenützt und ist damit das zweitwichtigste Instrument. Die Ausnützung der Investitionsrücklage lag zuletzt bei etwa 1,3 Mrd S, während die Abfertigungsrücklage immer stärker in Anspruch genommen wurde. 1970 lag die Ausnützung noch bei 700 Millionen, 1973 bereits bei 1,7 Mrd, 1974 bei 2,4 Mrd und 1975 immer noch bei 2 Mrd Schilling.

Insgesamt ergibt sich zwischen 1965 und 1974 fast eine Verfünffachung der Ausnützung von 3,6 auf 16,6 Mrd S, 1975 wurden immer noch 13,8 Mrd S ausgenützt.

6. Bei den Steuerfällen wurde die Inanspruchnahme der Begünstigungen nach Einkommenstufen und Fällen bzw. Ausnutzungshöhe für die Jahre 1973 und 1975 gesondert untersucht (Tabelle 9 und 10). 1973 nahmen knapp 36 % der Unternehmen eine vorzeitige Abschreibung in Anspruch, wobei mit steigendem Einkommen die Zahl der inanspruchnehmenden Körperschaften von einem Fünftel auf drei Viertel steigt. Noch krasser sind die Ausnutzungsunterschiede bei der Abfertigungsrücklage (von 10 auf 80 %, Gesamtzahl der ausnützenden Körperschaften: 26,5 %). 16,3 % der Körperschaften nützen die Investitionsrücklage und 6,3 % den Investitionsfreibetrag aus.

Tabelle 6

Körperschaftssteuer — Belastungsquoten

							Belastungsquoten		
1975	1	2	3	4		5	6	7	8
Einkommenstufen	Steuerlicher Gewinn des Wirtschaftsjahres	Inanspruchnahme der Investitionsförderung	Abfertigungsrücklage	a) 1 + 2	Ökonomischer Gewinn b) 1 + 2 + 3	KöSt	5 : 1	5 : 4 a	5 : 4 b
	in Millionen Schilling					in Prozent			
1	396	238	45	634	679	75	18,9	11,8	11,0
2	1.075	525	101	1.600	1.701	370	34,4	23,1	21,8
3	1.905	908	169	2.813	2.982	748	39,3	26,6	25,1
4	1.106	501	112	1.607	1.719	483	43,6	30,0	28,1
5	9.985	4.284	847	14.269	15.116	4.080	40,8	28,5	27,0
AG	4.921	2.910	626	7.831	8.457	2.228	45,2	28,4	26,3
GmbH	6.850	2.472	342	9.322	9.644	2.683	39,1	28,7	27,8
Alle Körper- schaften	14.469	6.458	1.275	20.927	22.202	5.756	39,7	27,5	25,9

Tabelle 6 — Fortsetzung

1973	1	2	3	4a	4b	5	6	7	8
1	353	162	33	515	548	70	19,8	13,5	12,7
2	972	460	111	1.432	1.543	334	34,3	23,3	21,6
3	1.643	836	176	2.479	2.655	697	42,4	28,1	26,2
4	1.076	590	105	1.666	1.771	466	43,3	27,9	26,3
5	7.360	2.754	508	10.114	10.622	2.875	39,0	28,4	27,0
AG	3.185	2.087	464	5.272	5.736	1.299	40,7	24,6	22,6
GmbH	6.134	1.976	307	8.110	8.417	2.443	39,8	30,1	29,0
Alle Körper- schaften	11.402	4.802	934	16.204	17.138	4.442	38,9	27,4	25,9
1970									
1*	141	70	10	211	221	29	20,5	13,7	13,1
2*	734	361	52	1.095	1.147	272	37,0	24,8	23,7
3*	1.040	354	54	1.394	1.448	483	46,4	34,6	33,3
4*	689	373	62	1.062	1.124	308	44,7	29,0	27,4
5*	6.031	2.194	331	8.225	8.556	2.730	45,2	33,1	31,9
AG	4.620	2.188	291	6.808	7.099	2.183	47,2	32,0	30,7
GmbH	2.580	749	123	3.329	3.452	1.103	42,7	33,1	31,9
Alle Körper- schaften	8.635	3.352	509	11.987	12.496	3.822	44,2	31,8	30,5

1965	1	2	3	4a	4b	5	6	7	8	9a	9b
										Teilschuld- verschreibungen	
										5: (4b+9a)	
										in Mio S	in %
1**	234	206	53	440	493	27	11,5	6,1	5,4	3	5,4
2**	442	334	32	776	808	116	26,2	14,9	14,3	10	14,1
3**	889	492	73	1.381	1.554	434	48,8	31,4	27,9	41	27,2
4**	650	269	49	919	968	313	48,1	34,0	32,3	36,0	34,1
5**	3.823	1.232	161	5.055	5.216	1.919	50,1	37,9	36,7		
AG	3.673	1.890	229	5.563	5.792	1.781	48,5	32,0	30,7	298	29,2
GmbH	1.610	366	91	1.976	2.067	752	46,7	38,1	36,4	59	35,4
Alle Körper- schaften	6.038	2.534	368	8.572	8.940	2.809	46,5	32,7	31,4	415	30,0

Einkommenstufen:

1 bis 200.000	1* bis 100.000	1** bis 100.000
2 200.100 — 1,142.800	2* 100.100 — 1,111.100	2** 100.100 — 543.470
3 1,142.900 — 5,000.000	3* 1,111.200 — 5,000.000	3** 543.480 — 5,000.000
4 5,000.100 — 10,000.000	4* 5,000.100 — 10,000.000	4** 5,000.100 — 10,000.000
5 über 10,000.000	5* 10,000.100 und mehr	5** über 10,000.000

Tabelle 7

Maximale Prozentsätze der vorzeitigen Abschreibung, der Investitionsrücklage und des Investitionsfreibetrages

1. Vorzeitige Abschreibung				
Jahr	unbew. Güter	bewegl. Güter	begünst. Umwelt- Gebiete schutz	Arbeit- nehmer- wohnungen
1955	20	50	—	—
1956	—	—	—	—
1957/63	20	40	25 unbew. 60 bew.	—
1964/66	20	35	50 bew.	5
1967	20	45	60 bew.	20
1968/71	20	45	60 bew.	20
1972	20	45	60 bew.	50
1973	25	50	60 bew.	50
1974	25	50		50
		+25		
1975	—	50		50
		+25		
1976	50	50	—	50
		+25		
1977	50	50	—	50
1978	30	50		50
1979	25	50	—	50
2. Investitionsfreibetrag				
	unbew. Güter		bewegl. Güter	
ab 1972	20		20	
3. Investitionsrücklage				
1967/72	20		20	
ab 1973	25		25	

Quelle: Beirat für Wirtschafts- und Sozialfragen, Vorschläge zur Industriepolitik II, Wien 1978, Seite 35

Tabelle 8

Ausnützung der Investitionsbegünstigungen nach Rechtsformen (Steuerfälle + Nullfälle) in Mrd S

	Vorzeitige Abschreibung				Investitionsrücklage				Investitionsfreibetrag				Summe				Abfertigungsrücklagen				Gesamtsumme			
	Summe	Steuerfälle	Nullfälle	Nullf. in % d. Summe	Summe	Steuerfälle	Nullfälle	Nullf. in % d. Summe	Summe	Steuerfälle	Nullfälle	Nullf. in % d. Summe	Summe	Steuerfälle	Nullfälle	Nullf. in % d. Summe	Summe	Steuerfälle	Nullfälle	Nullf. in % d. Summe	Summe	Steuerfälle	Nullfälle	Nullf. in % d. Summe
1975																								
AG	3.598	2.209	1.389	38,6	126	119	7	5,5	2.341	582	1.759	75,1	6.065	2.910	3.155	52,0	1.093	626	467	42,7	7.158	3.536	3.622	50,6
GmbH	2.024	1.243	781	38,5	874	819	55	6,2	809	410	399	49,3	3.707	2.472	1.235	33,3	525	342	183	34,8	4.232	2.814	1.418	33,5
Alle Körperschaften	6.457	3.980	2.477	38,3	1.335	1.263	72	5,3	4.033	1.215	2.818	69,8	11.825	6.458	5.367	45,3	2.018	1.275	743	36,8	13.843	7.733	6.110	44,1
1974																								
AG	6.291	3.309	2.982	47,4	211	210	1	0,4	1.523	324	1.199	90,4	8.025	3.843	4.182	52,1	1.408	747	661	46,9	9.433	4.590	4.843	51,3
GmbH	3.075	1.845	1.230	40,0	876	855	21	2,3	658	224	434	65,9	4.609	2.924	1.685	36,5	688	399	289	42,0	5.297	3.323	1.974	37,2
Alle Körperschaften	10.512	5.875	4.637	44,1	1.308	1.282	26	1,9	2.336	609	1.727	73,9	14.156	7.766	6.390	45,1	2.432	1.402	1.030	42,3	16.588	9.168	7.420	44,7
1973																								
AG	3.561	1.799	1.762	49,4	159	134	25	15,7	1.757	154	1.603	91,2	5.477	2.087	3.390	61,8	1.022	464	558	54,5	6.499	2.551	3.948	60,7
GmbH	1.913	1.181	732	38,2	607	582	25	4,1	475	213	262	55,1	2.995	1.976	1.019	34,0	501	307	194	38,7	3.496	2.283	1.213	34,6
Alle Körperschaften	6.228	3.435	2.793	44,8	968	907	61	6,3	2.406	460	1.946	80,8	9.602	4.802	4.800	49,9	1.737	934	803	46,2	11.339	5.736	5.603	49,4
1970																								
AG	2.785	2.082	703	25,2	108	106	2	1,8	—	—	—	—	2.893	2.188	705	24,3	372	291	81	21,7	3.265	2.479	786	24,0
GmbH	1.151	630	521	45,2	119	118	1	0,8	—	—	—	—	1.270	748	522	41,1	213	123	90	42,2	1.483	871	612	41,2
Alle Körperschaften	4.482	3.048	1.434	31,9	309	304	5	1,6	—	—	—	—	4.791	3.352	1.439	30,0	702	509	193	27,4	5.493	3.861	1.632	29,7
1968																								
AG	1.788	1.753	35	1,9	40	39	1	2,5	—	—	—	—	1.828	1.792	36	1,9	253	218	35	13,8	2.081	2.010	71	3,4
GmbH	468	436	32	6,8	104	101	3	2,8	—	—	—	—	572	537	35	6,1	106	74	32	30,1	678	611	67	9,8
Alle Körperschaften	2.573	2.486	87	3,3	190	185	5	2,6	—	—	—	—	2.763	2.671	92	3,3	425	338	87	20,4	3.188	3.009	179	5,6

Tabelle — Fortsetzung

	Vorzeitige Abschreibung				Abfertigungsrücklage				vorz. Abschreibung + Abfertigungsrücklage				Teilschuldverschreibung				Gesamtsumme			
	Summe	Steuerfälle	Nullfälle	Nullf. in % d. Summe	Summe	Steuerfälle	Nullfälle	Nullf. in % d. Summe	Summe	Steuerfälle	Nullfälle	Nullf. in % d. Summe	Summe	Steuerfälle	Nullfälle	Nullf. in % d. Summe	Summe	Steuerfälle	Nullfälle	Nullf. in % d. Summe
1965																				
AG	1.929	1.890	39	2,0	233	229	4	1,7	2.162	2.119	43	2,0	298	298	—	—	2.460	2.417	43	1,7
GmbH	470	366	104	22,1	103	91	12	11,7	573	457	116	20,2	59	59	—	—	632	516	116	18,4
Alle Körperschaften	2.767	2.534	233	8,4	389	368	21	5,4	3.156	2.902	254	8,0	415	415	—	—	3.571	3.317	254	7,1

Quelle: wie Tabelle 3

Tabelle 9

Inanspruchnahme der Begünstigung nach Einkommensstufen und Fällen

1975	1	2	3	4	5	6	7	8	9
		vorzeitige Abschreibung		Rücklage		Freibetrag		Abfertigungs- rücklage	
Einkommen- stufen	Gesamtzahl der Steuerfälle	Fälle	Anteil an Gesamtzahl	Fälle	Anteil an Gesamtzahl	Fälle	Anteil an Gesamtzahl	Fälle	Anteil an Gesamtzahl
1	5.720	1.207	21,1	452	7,9	400	7,0	673	11,8
2	1.992	1.045	52,5	649	32,6	416	20,9	931	46,7
3	784	451	57,5	306	39,0	198	25,3	547	69,8
4	162	97	59,9	58	35,8	49	30,2	121	74,7
5	230	155	67,4	88	38,3	116	50,4	182	79,1
Summe	8.888	2.955	33,2	1.553	17,5	1.179	13,3	2.454	27,6
1973									
1	5.389	1.195	22,2	436	8,1	212	3,9	559	10,4
2	1.862	1.032	55,4	550	29,5	176	9,5	878	47,2
3	682	445	65,2	250	36,7	67	9,8	469	68,8
4	151	111	73,5	47	31,1	21	13,9	115	76,2
5	229	173	75,5	73	31,9	46	20,1	185	80,8
Summe	8.313	2.956	35,6	1.356	16,3	522	6,3	2.206	26,5

Quelle: wie Tabelle 3

Tabelle 10

Inanspruchnahme der Begünstigungen nach Einkommensstufen

1975	1	2	3	4	5	6	7	8	9
		vorzeitige Abschreibung		Rücklage		Freibetrag		Abfertigung	
	Steuerlicher Gewinn des Wirtschaftsjahres in Mio S	in Mio S	Anteil am steuerlichen Gewinn des Wirtschaftsjahres	in Mio S	Anteil am steuerlichen Gewinn des Wirtschaftsjahres	in Mio S	Anteil am steuerlichen Gewinn des Wirtschaftsjahres	in Mio S	Anteil am steuerlichen Gewinn des Wirtschaftsjahres
1	396	188	47,5	18	4,5	33	8,3	45	11,4
2	1.075	349	32,5	100	9,3	76	7,1	101	9,4
3	1.906	564	29,6	206	10,8	138	7,2	169	8,9
4	1.106	315	28,5	102	9,2	84	7,6	112	10,1
5	9.985	2.565	25,7	836	8,4	884	8,9	847	8,5
Summe	14.469	3.980	27,5	1.263	8,7	1.215	8,4	1.275	8,8
1973									
1	353	127	36,0	16	4,5	19	5,4	33	9,3
2	972	338	34,8	88	9,1	33	3,4	111	11,4
3	1.643	628	38,2	165	10,0	43	2,6	175	10,7
4	1.076	451	41,9	84	7,8	55	5,1	105	9,8
5	7.360	1.890	25,7	554	7,5	310	4,2	508	6,9
Summe	11.402	3.435	30,1	907	8,0	460	4,0	934	8,2

Quelle: wie Tabelle 3

1975 ging vor allem in den oberen Einkommenstufen die Zahl der Körperschaften zurück, die sich der vorzeitigen Abschreibung bedienten. Hingegen war seit 1973 die Ausnützung des Investitionsfreibetrags stark angestiegen (von 6,3 auf 13,3 % aller Körperschaften); Abfertigungsrücklage und Investitionsrücklage hatten kleine Zuwächse in der Ausnützung zu verzeichnen.

Bezieht man die Inanspruchnahme auf den steuerlichen Gewinn des Wirtschaftsjahres (Tabelle 9), so zeigen sich interessante Entwicklungen. So war bei der vorzeitigen Abschreibung zwar der Anteil am steuerlichen Gewinn in beiden Jahren ungefähr gleich hoch; 1973 war aber der höchste Ausnützungsgrad in den Einkommensstufen 3 und 4, die beide über dem höchsten Grenzsteuersatz liegen, während 1975 die Ausnützung von der niedrigsten zur höchsten Einkommensstufe stetig und deutlich absank.

Die Rücklage hat ihre stärkste Ausnützung in beiden Jahren in der Einkommensstufe 3, während die Ausnützung des Investitionsfreibetrags 1975 relativ gleichmäßig für alle Einkommensstufen verteilt war, im Gegensatz zu 1973. Ähnliches gilt für die Abfertigungsrücklage.

Die Nullfälle

7. Die Zahl der Nullfälle ist im Beobachtungszeitraum geradezu explodiert. Als Nullfälle werden jene Körperschaften bezeichnet, die einen Verlust ausweisen und daher nicht körperschaftsteuerpflichtig sind. Die ausgewiesenen Verluste setzen sich vor allem zusammen aus dem steuerlichen Verlust des Wirtschaftsjahres, aus dem Verlustabzug der Vorjahre (Verlustvortrag) sowie aus der Transformierung des ökonomischen Gewinns durch Inanspruchnahme von Begünstigungen in steuerliche Verluste.

Ein immer größerer Teil der steuerlichen Begünstigungen wird von Nullfällen in Anspruch genommen (Tabelle 8). Am Höhepunkt der letzten Konjunktur, 1973, stieg die Zahl der Nullfälle gegenüber dem Vorjahr um 1.156 an. Die Nullfälle nahmen 45 % der vorzeitigen Abschreibung, 81 % (!) des Investitionsfreibetrags, 46 % der Abfertigungsrücklage und die Hälfte aller steuerlichen Möglichkeiten überhaupt in Anspruch. Im Krisenjahr 1975, bei niedrigeren Investitionen, lagen die entsprechenden Werte zwar niedriger, aber immer noch erheblich über denen des Jahres 1970. In den 60er Jahren war das noch ein weitgehend unbekanntes Phänomen: Die Ausnutzung durch Nullfälle lag unter 10 Prozent. Insbesondere der Freibetrag scheint seit seiner Einführung ein Instrument der Nullfälle bzw. der Nullfall-Gestaltung zu sein.

8. In Tabelle 11 wurde der Versuch gemacht, den „Anteil“ von vorzeitiger Abschreibung, Investitionsrücklage, Investitionsfreibetrag und Abfertigungsrücklage aus den Verlusten „herauszulösen“. Als Bezugsgröße wurde einmal der ausgewiesene Gesamtverlust, dann der steuerliche Verlust des Wirtschaftsjahres verwendet. (Die Differenz

Tabelle 11

Nullfälle

1975	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
	Verlust	Verlustabzug der Vorjahre	Steuerlicher Verlust des Wirtschaftsjahres	vorzeitige Abschreibung	Investitions- rücklage	Investitions- freibetrag	Summe 4 — 6	Abfertigungs- rücklage	Summe 7 + 8	7 in % der Verluste	der steuerlichen Verluste des Wirtschaftsjahres	8 in % der Verluste	der steuerlichen Verluste des Wirtschaftsjahres
AG	6.313	3.142	3.196	1.389	7	1.759	3.155	467	3.622	49,9	98,7	57,3	113,3
GmbH	12.298	7.543	4.654	781	55	399	1.235	183	1.418	10,0	26,5	11,5	30,4
Alle Kör- perschaft.	23.487	13.557	9.852	2.477	72	2.818	5.367	743	6.110	22,8	54,4	26,0	62,0
1974													
AG	3.443	2.861	616	2.982	—	1.199	4.181	661	4.842	121,4	678,7	140,6	786,0
GmbH	9.729	5.742	3.911	1.230	21	434	1.685	289	1.974	17,3	43,0	20,2	50,4
Alle Kör- perschaft.	14.881	9.340	5.494	4.637	26	1.727	6.390	1.030	7.420	42,9	116,3	49,8	135,0
1973													
AG	3.703	2.279	1.520	1.762	25	1.603	3.390	558	3.948	91,5	223,0	106,6	259,7
GmbH	6.482	4.559	1.835	732	25	262	1.019	194	1.213	15,7	55,5	18,7	66,1
Alle Kör- perschaft.	11.468	7.446	4.024	2.793	61	1.946	4.800	803	5.603	41,8	119,2	48,8	139,2

Tabelle 11 — Fortsetzung

1970	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
AG	1.990	1.896	95	703	2	—	705	81	786	35,4	742,1	39,4	827,3
GmbH	3.942	2.627	1.315	521	1	—	522	90	612	13,2	39,6	15,5	46,5
Alle Körperschaft.	7.529	4.967	2.562	1.434	5	—	1.439	193	1.632	19,1	56,1	21,6	63,7
1968													
AG	2.540	1.952	588	525	1	—	526	35	561	20,7	89,4	22,0	95,4
GmbH	3.265	2.463	802	197	3	—	200	32	232	6,1	24,9	7,1	28,9
Alle Körperschaft.	6.891	4.692	2.199	910	5	—	915	87	1.002	13,2	41,6	14,5	45,5
1965													
AG	352	199	153	39	—	—	39	4	43	11,0	25,4	12,2	28,1
GmbH	1.583	1.185	398	104	—	—	104	12	116	6,5	26,1	7,3	29,1
Alle Körperschaft.	3.098	2.180	917	233	—	—	233	21	254	7,5	25,4	8,1	27,6

Quelle: wie Tabelle 3; Zahlen in Millionen Schilling und in Prozent

zwischen diesen beiden Werten besteht im wesentlichen aus dem Verlustvortrag.)

In den Hochkonjunkturjahren 1973 und 1974 wurde fast die Hälfte der Verluste durch die genannten Posten „erzeugt“. 1975 waren es immerhin noch 26 %. Die Werte vor 1970 liegen dagegen wesentlich niedriger.

Bezieht man die Inanspruchnahme steuerlicher Begünstigungen auf den eigentlichen steuerlichen Verlust des Wirtschaftsjahres, so erhält man beeindruckende Zahlen. 1973 und 1974 machen die Begünstigungen mehr als 130 % der ausgewiesenen Verluste aus; 1970 und 1975 betrugen sie immer noch über 60 Prozent.

Die Steuerersparnis aus vorzeitiger Abschreibung, Investitionsrücklage, Investitionsfreibetrag, Abfertigungsrücklage und ermäßigtem Körperschaftsteuersatz

9. Für die in den Paragraphen 8 bis 10 geregelten Tatbestände wird im allgemeinen der Ausdruck „indirekte Investitionsförderung“ gebraucht. Ob man diese Bezeichnung nun verwenden will oder nicht, in jedem Fall handelt es sich um eine steuerliche Förderung, zu der auch noch die Begünstigung aus Abfertigungsrücklage und ermäßigter Körperschaftsteuer zu rechnen ist⁴. Unter Förderung versteht man im allgemeinen eine in Geld meßbare Zuwendung oder Begünstigung. Das Charakteristikum der indirekten Förderung ist es aber, daß sich die Förderungshöhe (in Mrd S) nur erahnen läßt. Zum einen wird ein erheblicher Teil der Förderung von den Nullfällen in Anspruch genommen, was eine Feststellung der Förderungshöhe in der Körperschaftsteuerstatistik unmöglich macht; zum anderen — dies gilt in erster Linie für die vorzeitige Abschreibung — kann ein Unternehmen, wenn es durch wirtschaftliche Gegebenheiten oder durch Strategien der Steuervermeidung in die Zone steuerlicher Verluste kommt, eben dadurch auch die Höhe seiner steuerlichen Förderung variieren. Im Extremfall besteht die Steuerersparnis aus der gesamten in Anspruch genommenen Abschreibung, multipliziert mit dem jeweils geltenden Grenzsteuersatz.

In dieser Untersuchung soll jedoch nur die Förderungshöhe ermittelt werden, die man als Untergrenze bezeichnen kann. Dabei wird folgendermaßen vorgegangen:

Vorzeitige Abschreibung: Der Beirat schreibt dazu: „Die fördernde Wirkung der vorzeitigen Abschreibung geht dahin, daß sie dem Unternehmer einen zinsenlosen Steuerkredit zur Verfügung stellt, der bei rückläufiger Investitionstätigkeit in den Folgejahren, wenn aufgrund der vorgezogenen Abschreibung keine Reduktion des steuerpflichtigen Gewinnes mehr möglich ist, fällig wird. Werden jedoch laufend Ersatz- und/oder Erweiterungsinvestitionen vorgenommen, kommt es zu immer weiteren Stundungen der Steuerkredite. Letztlich hängt ihre Rückerstattung davon ab, ob der Unternehmer zum

Zeitpunkt des Abreißens des steigenden oder zumindest gleichbleibenden Investitionsvolumens einen Gewinn ausweist, der hoch genug ist, daß die Rückzahlung darin Platz findet. Jedenfalls kann durch Vermeidung von Progressionsspitzen in Verlustjahren sowie mittels des Verlustvortrages auch in den folgenden Jahren aus dem Steuerkredit eine echte Steuerersparnis werden⁵."

Die Steuerersparnis aus der vorzeitigen Abschreibung kann nur modellhaft unter Berechnung verschiedener Varianten ermittelt werden. Die hier verwendete Methode besteht darin, daß in einem ersten Schritt die „Steuerersparnis“ aus normaler Abschreibung (bei Nichtinanspruchnahme der vorzeitigen Abschreibung) auf das Basisjahr (Jahr der Investition) abgezinst wurde. In einem zweiten Schritt wurde die Steuerersparnis aus vorzeitiger und normaler Abschreibung abgezinst. Die Differenz stellt den minimalen Steuergewinn dar. Die Annahmen sind: Das Unternehmen kommt nie in die Verlustzone, das Investitionsvolumen bleibt mindestens gleich.

An einem einfachen Beispiel soll diese Methode dargestellt werden:

Investitionsvolumen 1 Mio Schilling, Abschreibungsdauer 5 Jahre, bewegliches Anlagegut, vorzeitige Abschreibung 50 %, Barwert-Abzinsungsfaktor 8 %, Grenzsteuersatz 50 %.

a) Nur normale Abschreibung

Jahr	1	2	3	4	5
normale Abschreibung	200.000	200.000	200.000	200.000	200.000
„Steuerersparnis“ bei Grenzsteuersatz von 50 %	100.000	100.000	100.000	100.000	100.000
Barwert der Steuerersparnis, Zinssatz 8 %	100.000	92.593	85.734	79.383	73.503
Summe: 431.213					

b) Normale und vorzeitige Abschreibung

	Jahr	1	2	3
vorzeitige Abschreibung		500.000		
normale Abschreibung		200.000	200.000	100.000
Gesamte Abschreibung		700.000	200.000	100.000
„Steuerersparnis“ bei Grenzsteuersatz von 50 %		350.000	100.000	50.000
Barwert der Steuerersparnis, Zinssatz 8 %		350.000	92.593	42.867
Summe: 485.460				

Differenz b — a: 54.247 = 10,8 % der in Anspruch genommenen vorzeitigen Abschreibung

Durch Variation der Höhe der vorzeitigen Abschreibung, der Grenzsteuersätze und des Abzinsungs-Zinssatzes lassen sich für verschiedenen angenommenen Nutzungslängen Werte ermitteln, die die Netto-Begünstigung im Verhältnis zu der in Anspruch genommenen vorzeitigen Abschreibung wie im obigen Beispiel darstellen. Diese Werte drücken die minimale Förderungshöhe aus dem Instrument der vorzeitigen Abschreibung aus, gemessen in Prozent der in Anspruch genommenen vorzeitigen Abschreibung.

Dabei ergaben sich folgende Werte:

1) Bewegliche Wirtschaftsgüter

Jahr	maximal möglicher Satz bei der vorzeitigen Abschreibung	angenommener Steuersatz	Abzinsungsfaktor	Förderung in Prozent der in Anspruch genom- menen vorzeitigen Abschreibung
1965	35	50	6	13
1966	35	50	6	13
1967	45	55	6	14
1968	45	55	6	14
1969	45	55	6	14
1970	45	55	6	14
1971	45	55	8	16
1972	45	55	8	16
1973	50	55	8	17
1974	75	55	8	14
1975	75	55	8	14

2) Unbewegliche Anlagegüter

Jahr	maximal möglicher Satz bei der vorzeitigen Abschreibung	angenommener Steuersatz	Abzinsungsfaktor	Förderung in Prozent der in Anspruch genom- menen vorzeitigen Abschreibung
1965	20	50	6	40
1966	20	50	6	40
1967	20	55	6	45
1968	20	55	6	45
1969	20	55	6	45
1970	20	55	6	45
1971	20	55	8	48
1972	25	55	8	48
1973	25	55	8	48
1974	25	55	8	48
1975	—	—	—	—

Sonderbestimmungen wurden nicht berücksichtigt⁶. Als erstes Ergebnis kann somit festgehalten werden: die vorzeitige Abschreibung bietet bei unbeweglichen Anlagegütern einen wesentlich größeren Vorteil, der jedenfalls auf über 40 % der in Anspruch genommenen vorzeitigen Abschreibung geschätzt werden kann. Bei den hier ermittelten Werten wurde mit einer Nutzungsdauer von etwa 30 Jahren gerechnet.

Bei den beweglichen Anlagegütern wurde vorsichtshalber nur eine Nutzungsdauer von etwa 8 Jahren angenommen, was einer Förderung von 13 bis 17 % unter den getroffenen Annahmen entspricht.

Um nun die Höhe der Förderung berechnen zu können, wurde angenommen, daß die vorzeitige Abschreibung zu zwei Drittel für bewegliche und zu einem Drittel für unbewegliche Anlagegüter in Anspruch genommen wird. Diese Annahme wird durch die Werte des Jahres 1975 erhärtet, als es keine vorzeitige Abschreibung für unbewegliche Anlagegüter gab. Nimmt man nämlich an, daß die 1974 von den Steuerfällen in Anspruch genommene vorzeitige Abschreibung von 5,9 Mrd S im Verhältnis 2 : 1 zwischen beweglichen und unbeweglichen Anlagegütern genutzt wurde, so ergibt dies 3,9 Mrd für bewegliche und 2,0 für unbewegliche Wirtschaftsgüter. 1975 wurden nur für bewegliche Wirtschaftsgüter — unter Außerachtlassung der Sonderbestimmungen — 4,0 Mrd in Anspruch genommen.

Im übrigen läßt sich diese Differenz der Barwerte auch zur Untersuchung der Fragen heranziehen, bei welchen Investitionen die vorzeitige Abschreibung dem Unternehmen den größtmöglichen Gewinn bringt:

Invest. höhe	Steuersatz	Nutzungs- dauer in Jahren	Höhe der vor- zeitigen Ab- schreibung in %	Steuererspar- nis in % der Investition
1 Mio	55	5	45	5,6
1 Mio	55	5	50	6,0
1 Mio	55	5	75	7,4
1 Mio	55	10	45	10,5
1 Mio	55	10	50	11,4
1 Mio	55	10	75	14,3
1 Mio	55	30	20	9,6
1 Mio	55	30	25	11,8
1 Mio	55	50	20	10,6
1 Mio	55	50	25	13,2

Die Steuerersparnis aus vorzeitiger Abschreibung steigt trotz niedrigerer Abschreibungssätze bei den unbeweglichen Wirtschaftsgütern mit der Nutzungsdauer an.

2. *Investitionsfreibetrag*: „Die Investitionsförderung besteht hier in einer Reduktion der Steuerbemessungsgrundlage um 20 % der Investitionskosten bzw. der daraus resultierenden Steuerersparnis⁷.“ Die Steuerersparnis läßt sich demnach berechnen durch die von den Steuerfällen ausgewiesene Inanspruchnahme und den jeweils geltenden Grenzsteuersatz.

Dies ist jedoch nur der unmittelbare Gewinn, dem nun noch der mittelbare Zinsgewinn aus dem oben festgestellten Betrag hinzuge-rechnet werden muß. Dies müßte an sich durch die Berechnung einer ewigen Rente, abgezinst auf das Basisjahr, geschehen. Der Einfachheit halber soll der Zinsgewinn nur auf 20 Jahre berechnet werden. Die Höhe des Zinssatzes für Verzinsung und Abzinsung wird konservativ mit 8 % angenommen.

3. *Investitionsrücklage*: „Die Investitionsförderung besteht hier im Zinsgewinn. Bei Verlusten im Zeitpunkt der Auflösung ergibt sich eine echte Steuerersparnis⁸.“

Entsprechend der Zielsetzung — Feststellung der Minimalförderung — soll hier nur der Zinsgewinn berechnet und auf das Jahr der Rücklagenbildung abgezinst werden. Es wird mit einem Zinssatz von 8 % gerechnet, die durchschnittliche Rücklagenbildung wird mit 2 Jahren angenommen.

4. Die Höhe der Begünstigung durch *Abfertigungsrücklagen* muß in drei Schritten ermittelt werden. Bis 1977 — also in der gesamten Berichtsperiode 1965 bis 1975 — galt die Regelung, daß für 100 Einheiten Abfertigungsansprüche 80 als Rücklage gebildet werden können. 50 der 100 werden als früher oder später schlagend angenommen, d. h. für 5/8 der Rücklage wird die Steuerförderung im Zinsgewinn ausgedrückt und genauso berechnet wie die Investitionsrücklage, wobei die durchschnittliche Rücklagenbildung bis zur Inanspruchnahme mit 8 Jahren angenommen wird. Die restlichen 30 (= 3/8 der Rücklagenbildung) gelten in der betriebswirtschaftlichen Literatur als Steuergeschenk, dessen Höhe mit dem Grenzsteuersatz berechnet werden kann. Von dieser Größe muß, analog zum Investitionsfreibetrag, der Zinsgewinn berechnet werden.

5. Schließlich ist auch noch der *ermäßigte Körperschaftsteuersatz* zu erwähnen. Gemäß § 22 (2) KStG wird die Körperschaftsteuer um die Hälfte gesenkt, soweit unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften offene Ausschüttungen vornehmen. Die Ermäßigung kann daher aus den Körperschaftsteuerstatistiken direkt abgelesen werden.

Die Ergebnisse der Berechnung können der Tabelle 12 entnommen werden. Die gesamte Begünstigung stieg zwischen 1965 und 1974 von 1,2 Mrd S auf 4,5 Mrd S und betrug 1975 mit 4,0 Mrd S kaum weniger. Gerechnet in Prozent der gezahlten Körperschaftsteuer sind zwei Sprünge feststellbar: von 40 — 45 % in den Jahren 1965 und 1966 auf etwa 50 % zwischen 1967 und 1970 und schließlich auf 70 bis 75 % in den Jahren ab 1971. Das bedeutet, daß die Steuerersparnis bereits drei Viertel der gezahlten Körperschaftsteuer beträgt.

Noch einmal muß gesagt werden, daß dies die absolute Untergrenze der Förderungen darstellt. Berücksichtigt man, daß erstens etwa die Hälfte der ausgewiesenen Inanspruchnahmen auf Nullfälle fallen, die hier gänzlich außer Betracht blieben, daß zweitens die Annahmen bei der Berechnung als sehr vorsichtig gelten müssen, daß drittens eine Reihe weiterer Möglichkeiten in den Körperschaftsteuerstatistiken nicht ausgewiesen werden (Pensionsrückstellung, Strukturverbesserungsgesetz, etc.) und daß viertens hier nur der KSt-Effekt unter Vernachlässigung des Gewerbesteuer-effektes berechnet wurde, so ist anzunehmen, daß die oben angeführte Steuerbegünstigung mit 3 multipliziert werden muß, um eine immer noch vorsichtige Gesamtschätzung zu bekommen.

Der massive Ausbau der steuerlichen Investitionsförderung hat sich auch im übrigen auf die Kapitalstruktur der Unternehmen stark ausgewirkt. Es ist zu einem beträchtlichen Anwachsen der stillen Reserven gekommen, die auf 80 bis 107 % des ausgewiesenen Sachanlagenvermögens geschätzt werden⁹.

Tabelle 12

Steuerersparnis aus Steuerbegünstigungen

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
	vorzeitige Abschreibung	Steuer- bzw. Zinersparnis	Investitions- rücklage	Steuer- bzw. Zinersparnis	Abfertigungs- rücklage	Steuer- bzw. Zinersparnis	Investitions- freibetrag	Steuer- bzw. Zinersparnis	Ermäßigter KöSt-Satz	Summe der Steuerersparnis	KöSt	Summe Ersparnis in % KöSt
1975	3.980	557	1.263	180	1.275	836	1.215	1.193	1.266	4.032	5.756	70,0
1974	5.875	1.488	1.282	183	1.402	919	609	598	1.294	4.482	5.920	75,7
1973	3.435	939	907	129	934	613	460	452	1.172	3.305	4.442	74,4
1972	4.260	1.136	484	69	901	590	413	405	1.201	3.401	4.830	70,4
1971	3.912	1.043	309	44	685	449			862	2.398	3.504	68,4
1970	3.048	741	304	43	509	333			707	1.824	3.822	47,7
1969	2.638	642	205	29	516	337			701	1.709	3.296	51,9
1968	2.468	600	185	26	338	222			507	1.355	2.732	49,6
1967*	3.014	733	198	28	321	210	374*	355	—	1.326	2.628	50,5
1966*	2.901	638	—		442	275	397*	368	—	1.281	2.749	46,6
1965*	2.534	558	—		368	229	415*	384	—	1.171	2.809	41,7

* 1965 — 1967 wurde in den Spalten: Investitionsfreibetrag-Steuerersparnis die Höhe der in den Statistiken ausgewiesenen Teilschuldverschreibungen bzw. die daraus resultierende Steuerersparnis eingesetzt.

Quelle: Körperschaftsteuerstatistiken, eigene Berechnungen

Zusammenfassung

Als erstes wichtiges Ergebnis der Untersuchung läßt sich festhalten, daß zwischen der durchschnittlichen und der Grenzsteuerbelastung der Unternehmen ähnlich wie bei den anderen Einkommensteuern eine große Lücke klafft. Die durchschnittliche Steuerbelastung der Einkommen der Körperschaften ist dabei keineswegs besonders hoch. Sie wird noch niedriger, wenn man die Belastung nicht nur auf den steuerlichen Gewinn bezieht, sondern auf eine Näherungsgröße für den ökonomischen Gewinn. Dieser kann hier nur annähernd ermittelt werden, da wichtige Daten wie Normalabschreibung, Pensionsrückstellung sowie Auflösung stiller Reserven von den Finanzämtern zwar erhoben werden (müssen), aber unverständlicherweise in den KSt-Statistiken nicht ausgewiesen sind. Abgesehen von der nicht besonders hohen KSt-Belastung der Unternehmen fällt noch auf, daß der überwiegende, noch dazu ein ständig steigender, Teil aller Körperschaften überhaupt keine Körperschaftsteuer zahlt. Dabei gelingt es offenbar einer steigenden Zahl von Unternehmen, durch Inanspruchnahme der Investitionsbegünstigungen zu Nullfällen zu werden. Die Kosten der Investitions- und sonstigen Begünstigungen betragen bei ausschließlicher Berücksichtigung der Steuerfälle 1974 und 1975 mindestens vier Milliarden Schilling jährlich, wahrscheinlich aber über zehn Milliarden Schilling. Da es sich also um ein höchst kostspieliges Instrument handelt, wird es in nächster Zeit dringend notwendig sein, dessen Effizienz zu prüfen.

ANMERKUNGEN

- * Ich danke Richard Bock, Herbert Krämer, Ferdinand Lacina und Ursula Prager-Ramsa, ohne deren Unterstützung diese Arbeit nicht entstehen hätte können.
- 1 Und zwar 18 % Beitrag vom Einkommen zur Förderung des Wohnbaus und für Zwecke des Familienlastenausgleichs in den Jahren 1965 bis 1972, 3 % Beitrag vom Einkommen zum Katastrophenfonds für die Jahre 1967 — 1972, und schließlich 10 % Sonderabgabe vom Einkommen zwischen 1969 und 1972.
- 2 Durch die notwendige Zusammenfassung verschiedener Einkommenstufen ergeben sich gewisse Schwierigkeiten beim Vergleich, die jedoch nicht besonders ins Gewicht fallen.
- 3 Ein Fortschreiten dieses Trends für die Jahre nach 1975 ist allerdings nach dem 2. Abgabenänderungsgesetz 1977 nicht mehr möglich, da dadurch die Rücklagenbildung eingeschränkt wurde.
- 4 Selbstverständlich auch die Regelung betreffend die Pensionsrückstellungen, die Steuerfreiheit stiller Rücklagen nach dem Strukturverbesserungsgesetz und weniger wichtige Bestimmungen, die allerdings in den Steuerstatistiken nicht dargestellt werden und daher in diesem Zusammenhang unerwähnt bleiben sollen.
- 5 Beirat f. Wirtschafts- u. Sozialfragen, Vorschläge zur Industriepolitik II, Wien 1978, Seite 34.
- 6 Regionale und sachliche Sonderbegünstigungen. Sie verändern im übrigen die Ergebnisse kaum.
- 7 Beirat für Wirtschafts- und Sozialfragen, Vorschläge zur Industriepolitik II, Wien 1978, Seite 34.
- 8 Ebenda.
- 9 K. Aiginger, Eigenkapitalausstattung der Industrie in makroökonomischer Sicht, „Quartalshefte der Girozentrale und Bank der Österreichischen Sparkassen AG“, 1-2/1976, S. 25 — 42.