
Das Strukturverbesserungsgesetz — unbegrenzte Möglichkeiten für Steuersparer

Wilhelmine Goldmann / Brigitte Ederer / Erich Haas

I. Die Ausgangslage

Angesichts eines sich verlangsamenden Wirtschaftswachstums wurde in den sechziger Jahren in Österreich eine rege wirtschaftspolitische Diskussion über Fragen der Wachstums- und Strukturpolitik geführt. Alle politischen Parteien, Interessenvertretungen und Wirtschaftsexperten waren sich über die Notwendigkeit einer Erhöhung des Wirtschaftswachstums einig. Insbesondere das geringe Wachstum des industriellen Sektors gab zur damals in Expertenkreisen verbreiteten Meinung Anlaß, Österreich leide an einer strukturellen „Industrieschwäche“.

Nur über die wirtschaftspolitischen Rezepte zur Überwindung dieser Probleme gab es sehr verschiedene Auffassungen. Die Experten der Arbeiterkammer vertraten zB schon sehr früh die Meinung, daß nur ein längerfristiges Wirtschaftskonzept Ausgangspunkt für einen optimalen Wachstumseffekt bilden könnte¹. Gezielte strukturpolitische Maßnahmen wurden für die Modernisierung der österreichischen Wirtschaftsstruktur als unabdingbar angesehen². Die von der ÖVP-Alleinregierung verabschiedeten Wachstumsgesetze hingegen enthielten eher globale Maßnahmen wie Erleichterungen der Kapitalmarktfiananzierung und Steuersenkungen für Unternehmen.

1968 wurde von der sozialistischen Oppositionspartei ein Wirtschaftskonzept beschlossen, das zur Schaffung einer leistungsfähigen Industrie und zur Förderung des Strukturwandels in der Industrie gezielte Förderungsmaßnahmen für innovative Unternehmen, die Schaffung einer Investitionsbank und die Zusammenfassung der verstaatlichten Industrie vorsah³.

Auch die ÖVP entwickelte 1968 ein wirtschaftspolitisches Konzept, das unter der Bezeichnung Koren-Plan bekannt wurde. Es war dies eine Punktation von Maßnahmen zur Verbesserung der Wachstums- und Wettbewerbschancen der österreichischen Wirtschaft. Unter dem Titel „Konzentrationsförderung“ wurde die Änderung abgabenrechtlicher Bestimmungen, die den Umstellungs- und Konzentrationsprozeß in der Wirtschaft behinderten, insbesondere die Änderung des Einkommen- und Körperschaftsteuergesetzes vorgesehen⁴. Entsprechend diesen Vorstellungen wurde im Bundesministerium für Finanzen ein Gesetzentwurf ausgearbeitet, dessen Ziel es war — so die erläuternden Bemerkungen des Gesetzes —, „durch Schaffung entsprechender zeitlich befristeter abgabenrechtlicher Begünstigungsbestimmungen die erforderlichen Strukturanpassungen zu erleichtern“⁵.

„Bestehende steuerliche Hindernisse, die der Fusion von Kapitalgesellschaften, der Änderung der Rechtsformen von Kapitalgesellschaften, Personengesellschaften und Einzelunternehmen, dem Zusammenschluß zu Personengesellschaften und Konsortialverträgen entgegen stehen,“ sollten „zunächst zeitlich befristet“ abgebaut werden, hieß es im Bericht des Finanz- und Budgetausschusses über die Regierungsvorlage⁶. Und weiter: „Den Unternehmungen soll es dadurch ermöglicht werden, ohne empfindliche steuerliche Belastungen in jene Größenordnungen und Rechtsformen überzugehen, die ihren Aufgaben im Wirtschaftsablauf und der Wahrung ihrer Wachstumschancen gerecht werden“⁷.

Im Einzelnen enthielt das Gesetz folgende abgabenrechtliche Maßnahmen: (genauer Gesetzestext im Anhang).

Art. I: Erleichterungen auf dem Gebiete der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer sowie hinsichtlich der Umsatzsteuer, Grunderwerbsteuer und Kapitalverkehrsteuer für Verschmelzungen von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften (§ 1 Abs 1), sowie für Einbringungen von Betrieben oder Teilbetrieben von in- und ausländischen Kapitalgesellschaften in eine inländische Kapitalgesellschaft als Sacheinlage (§ 1 Abs 2), die in der Zeit zwischen dem 1. Jänner 1969 und dem 31. Dezember 1971 durchgeführt werden.

Art. II: Erleichterungen auf dem Gebiete der Körperschaftsteuer, Einkommensteuer und Gewerbesteuer sowie hinsichtlich der Umsatzsteuer, der Grunderwerbsteuer und der Rechtsgeschäftsgebühren für Umwandlungen von Kapitalgesellschaften in Personengesellschaften oder Einzelfirmen, die zwischen dem 1. Jänner 1969 und dem 31. Dezember 1970 durchgeführt werden.

Art. III: Erleichterungen auf dem Gebiete der Einkommens- und Ertragsbesteuerung sowie bei der Umsatzsteuer, Grunderwerbsteuer und den Kapitalverkehrsteuern für die Einbringung von Betrieben oder Teilbetrieben (eines Einzelkaufmannes oder einer Personengesellschaft) in eine Kapitalgesellschaft, die in die Zweijahresfrist zwischen dem 1. Jänner 1969 und dem 31. Dezember 1970 hineinfallen.

Im Zuge der Einbringung besteht die Möglichkeit, das Anlagevermögen bis zu den höheren Teilwerten, höchstens jedoch bis zu den Anschaffungskosten aufzuwerten und erneut wieder abzuschreiben. Besteht an der eingebrachten Gesellschaft eine ausländische Beteiligung und somit ein eingeschränktes Besteuerungsrecht der Republik Österreich, so besteht ein Aufwertungszwang bis zu den höheren Teilwerten, die nicht durch die Anschaffungskosten begrenzt sind.

Art. IV: Erleichterungen auf dem Gebiete der Umsatzsteuer, der Grunderwerbsteuer und der Gesellschaftsvertragsgebühren für Zusammenschlüsse zu Personengesellschaften, ebenfalls beschränkt auf die Zweijahresfrist zwischen dem 1. Jänner 1969 und dem 31. Dezember 1970. Die diesbezügliche gesetzliche Regelung enthält keine das Einkommen- und Ertragsteuerrecht berührende Bestimmung; es kommt daher auf diesem Gebiet das geltende Recht zur Anwendung.

Art. V: *Konsortialverträge zur Vereinigung mehrerer Kreditinstitute* zur gemeinsamen Darlehens- oder Kreditgewährung sollen von der Gebührenpflicht für Gesellschaftsverträge befreit werden.

Die sozialistische Fraktion hatte den Titel „Umwandlungssteuergesetz“ vorgeschlagen, da dieser Titel ihrer Meinung nach den Inhalt des Gesetzes zutreffender bezeichnet hätte und der Name „Strukturverbesserungsgesetz“ irreführend sei⁸. „Der gegenständliche Gesetzesentwurf ist dem Titel nach ein Hinweis der Regierung, daß auf dem Gebiet der Strukturpolitik gewichtige Maßnahmen zu treffen wären. Dem Inhalt nach ist das vorliegende Gesetz aber das Eingeständnis der Alleinregierung, daß sie weder in der Lage war noch in der Lage ist, wirkungsvoll Strukturpolitik zu betreiben.“, lautete damals die Argumentation des Abgeordneten Androsch in seiner Stellungnahme zur Regierungsvorlage⁹. Die Sozialisten begrüßten grundsätzlich jene Änderungen, die zu größeren Betriebseinheiten bei Kapitalgesellschaften führen sollten wie Artikel I und III, sprachen sich aber entschieden gegen den Artikel II aus, da die Rückführung von Kapitalgesellschaften in Personengesellschaften oder Einzelfirmen nicht mit dem strukturpolitischen Ziel in Einklang stünde, zu größeren Unternehmens- und Betriebseinheiten zu kommen¹⁰.

Der Gesetzestext wurde schließlich im Jänner 1969 im Nationalrat unter Ablehnung des sozialistischen Titeländerungsantrages, den auch die FPÖ unterstützte, einstimmig angenommen.

Mit der Befristung der vorgesehenen Maßnahmen auf drei (Artikel I) bzw zwei Jahre (Artikel II bis IV) wurde einerseits ein größerer Druck bezweckt, der die Unternehmen zu rascheren Umwandlungs- und Fusionsentschlüssen veranlassen sollte, andererseits wollte man zunächst die *genauen* Auswirkungen des Gesetzes abwarten.

Denn darüber, in welchem Ausmaß das Gesetz von der Wirtschaft in Anspruch genommen werden würde, sowie über seine tatsächlichen Auswirkungen auf die Wirtschaftsstruktur im Falle seiner Inanspruchnahme herrschte damals bei allen Beteiligten weitgehend Unklarheit.

Es waren mit den Rahmenbedingungen des Gesetzes die Möglichkeiten geschaffen worden, „die Pferde zur Tränke zu führen“, es lag aber nun an den österreichischen Unternehmen, von diesen Möglichkeiten Gebrauch zu machen¹¹. In welchem Ausmaß in der Folge die österreichischen Unternehmen davon Gebrauch machten und bis heute davon Gebrauch machen und wie weit die österreichische Wirtschaftsstruktur davon beeinflusst wurde und wird, davon soll in diesem Artikel die Rede sein.

Die Arbeiterkammer hat z. B. im Jahr 1968 in ihrer Stellungnahme zum Gesetzentwurf darauf hingewiesen, daß die Begünstigungen des Strukturverbesserungsgesetzes nicht nur aus wirtschaftspolitischen, sondern auch in beträchtlichem Umfang aus steuerlichen Motiven in Anspruch genommen werden würden. Eine — wie die spätere Entwicklung zeigen wird — überaus zutreffende Feststellung.

II. Inanspruchnahme des Gesetzes

Zunächst wurde von den Bestimmungen des Gesetzes nur zögernd Gebrauch gemacht. Erst in der zweiten Hälfte des Jahres 1970 erfolgte eine verstärkte Inanspruchnahme, insbesondere des Artikels III (Einbringung einer Personen- in eine Kapitalgesellschaft), offenbar, weil die Verlängerung nicht als sicher angenommen werden konnte.

In dieser ersten Umgründungs- und Einbringungswelle haben zumindest 350 Unternehmen das Gesetz in Anspruch genommen¹². In allein 246 der von der Österreichischen Nationalbank im Jahr 1970 gezählten Fälle handelte es sich um Kapitalerhöhungen von Kapitalgesellschaften infolge von Umwandlungen, Einbringungen von Unternehmen oder Verschmelzungen¹³. (Tabelle 1) Zählt man die Einbringungen von Bar- und Sacheinlagen dazu, so waren es im selben Jahr 552 Fälle, mehr als doppelt so viel als 1968¹⁴. Die Untersuchung der Nationalbank zeigt somit eine sprunghafte Zunahme des Nennkapitals der Kapitalgesellschaften mit Inkrafttreten des Strukturverbesserungsgesetzes. 91 % der gesamten Nominalkapitalzunahme infolge von Umwandlungen, Verschmelzungen oder Einbringung von Unternehmen, sowie 86 % aller entsprechenden Geschäftsfälle zwischen 1967 und 1971 entfielen auf die Jahre 1969 — 1971 (siehe Tabelle 1). Fast zwei Drittel aller Umwandlungen und Einbringungen des Jahres 1970 entfielen auf die zweite Jahreshälfte.

Der überwiegende Teil der Kapitalzunahmen, sowohl gemessen an der Zahl der Geschäftsfälle, als auch am Volumen (in Mio S) erfolgte durch Umwandlungen aus Personalgesellschaften oder Einzelfirmen sowie infolge von Einbringungen von Bar- und Sacheinlagen in Kapitalgesellschaften¹⁵.

Eine Aufgliederung der Kapitalzunahmen zwischen 1969 und 1971 nach der Größe der Geschäftsfälle zeigt, daß auch zahlreiche Klein- und Mittelbetriebe von den Möglichkeiten des Strukturverbesserungs-

Tabelle 1

Zunahme des Nennkapitals infolge von Umwandlungen, Verschmelzungen oder Einbringung von Unternehmen

Jahr	Kapitalzunahme infolge von Umwandlungen									Kapitalerhöhungen bei Verschmelzungen oder Einbringung von Unternehmen				Summe			
	aus Kapitalgesellschaften				aus anderen Unternehmen												
	Mio S	%	Anzahl	%	Mio S	%	Anzahl	%	Mio S	%	Anzahl	%	Mio S	%	Anzahl	%	
1967	(1)	117	44	10	26	150	56	27	71	1	0	1	3	268	100	38	100
1968	(2)	216	79	24	44	20	7	22	41	38	14	8	15	274	100	54	100
1969 ¹⁾	(3)	327	42	9	12	190	25	36	51	255	33	26	37	772	100	71	100
1970 ¹⁾	(4)	209	8	11	4	1.212	46	134	55	1.219	46	101	41	2.640	100	246	100
1971 ¹⁾	(5)	53	2	8	3	951	45	132	49	1.121	53	128	48	2.125	100	268	100
1967 bis 1971	(6)	922	15	62	9	2.523	42	351	52	2.634	43	264	39	6.079	100	677	100
1969 bis 1971 ¹⁾	(7)	589	11	28	5	2.353	43	302	52	2.595	47	255	43	5.537	100	585	100
(7) in % von (6)		64		45		93		86		99		97		91		86	

¹⁾ In diesen Jahren war das Strukturverbesserungsgesetz wirksam.

Quelle: Mitteilungen des Direktoriums der Österreichischen Nationalbank Nr. 6/72.

gesetzes Gebrauch gemacht haben: In 244 von 527 oder 46 % der GmbH-Fälle fanden Stammkapitalerhöhungen infolge von Umwandlungen, Verschmelzungen oder Einbringung von Unternehmen bis zu 1 Million Schilling statt. Dies entspricht nur 2 % des Volumens der Kapitalzugänge¹⁶. Auf Erhöhungen des Stammkapitals von Gesellschaften mit beschränkter Haftung bis 15 Millionen Schilling entfielen 86 % der Fälle, aber nur 25 % des Volumens (siehe Tabelle 2).

Interessant ist auch die Feststellung in der erwähnten Studie der Nationalbank, daß im Beobachtungszeitraum bei den Neugründungen kein Trend zu größeren Unternehmenseinheiten festzustellen war und auch die Höhe der Bar- und Sacheinlagen keine steigende Tendenz zeigte.

Sollte das Strukturverbesserungsgesetz nicht durch seine konzentrationsfördernden Maßnahmen zu größeren Unternehmenseinheiten führen? Warum trugen die Verschmelzungen und Einbringungen von Unternehmen nichts zu einer Verbesserung der österreichischen Unternehmensgrößenstruktur bei?

Da infolge der Anlaufschwierigkeiten wegen verschiedener ungeklärter gesellschafts- und abgabenrechtlicher Fragen zu Beginn der Geltungsdauer des Gesetzes von seinen Bestimmungen wenig Gebrauch gemacht worden war und insbesondere die Befristung mit 31. Dezember 1970 für die Artikel III und IV zu knapp bemessen schien¹⁷, wurde Ende 1970 die Geltungsdauer sämtlicher befristeter Bestimmungen des Gesetzes generell bis zum 31. Dezember 1973 verlängert.

Im Oktober 1972 brachten dann die Abgeordneten Skritek, Mussil und Genossen einen Initiativantrag im Nationalrat ein, der anlässlich der Assoziierung Österreichs mit der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft neben verschiedenen anderen Maßnahmen (wie zB die 25 %ige Sonderabschreibung) die Verlängerung des Strukturverbesserungsgesetzes forderte, um damit die für die österreichischen Unternehmen aus der Assoziierung erwachsenden Anpassungsschwierigkeiten besser bewältigen zu können. Zugleich mit der in der Folge im Nationalrat beschlossenen generellen Verlängerung der Geltungsdauer bis 31. Dezember 1975 wurden auch inhaltliche Änderungen¹⁸ vorgenommen: Insbesondere sollte durch Ergänzungen des Artikels I seine Anwendung auf die bevorstehende Zusammenfassung der Unternehmungen der verstaatlichten Eisen- und Stahlindustrie ermöglicht werden. Er wurde um die Möglichkeit der Einbringung von Beteiligungen an inländischen Kapitalgesellschaften (nicht nur wie bisher von Betrieben, Teilbetrieben oder Sacheinlagen) durch in- oder ausländische Kapitalgesellschaften erweitert¹⁹. Drittens wurden die Bestimmungen des Strukturverbesserungsgesetzes an die Bestimmungen des neuen Umsatzsteuergesetzes 1972 angepaßt. Mit der zu geringen Inanspruchnahme der immer großzügiger werdenden steuerlichen Begünstigungen des Gesetzes konnte die weitere Verlängerung nun nicht mehr begründet werden.

Tabelle 2

Zunahme des Stammkapitals durch Umwandlungen, Verschmelzungen oder Einbringung von Unternehmen

	1				2				3 = 1 + 2				4				5	
	bis 1 Mio S				1 bis 15 Mio S				bis 15 Mio S				über 15 Mio S				insgesamt	
	Volumen in Mio S	% *)	Anzahl der Steuerf.	% **)	Mio S	%	Anzahl	%	Mio S	%	Anzahl	%	Mio S	%	Anzahl	%	Mio S = 100 %	Anzahl = 100 %
1967 bis 1971	86	2	286	47	968	24	243	40	1.054	26	529	87	3.010	74	79	13	4.064	608
1969 bis 1971 ¹⁾	75	2	244	46	841	23	211	40	916	25	455	86	2.808	75	72	14	3.724	527

¹⁾ In diesen Jahren war das Strukturverbesserungsgesetz wirksam.

*) Die Gesamtsumme.

**) Die Gesamtanzahl der Geschäftsfälle.

Quelle: Mitteilungen des Direktoriums der Österreichischen Nationalbank Nr. 6/72.

Zwischen Juni 1969 und Juni 1972 haben nach einer Zählung der Industriellenvereinigung österreichische Unternehmen achthundert-dreiundsechzigmal von den Bestimmungen des Gesetzes Gebrauch gemacht²⁰. Rund 510 Fälle oder 59 % entfielen dabei auf Einbringungen in Kapitalgesellschaften; die Fusionen stehen mit 175 Fällen oder 20 % an zweiter Stelle, in weiteren 172 Fällen handelte es sich um Umwandlungen von Kapital- in Personengesellschaften²¹. Somit führten nur 175 oder 20 % der gezählten Transaktionen zu echten Konzentrationen, die auch zu einer Verbesserung der österreichischen Unternehmensgrößenstruktur beitrugen; ebensoviele, nämlich 172 Fälle, aber strebten einem solchen Ziel diametral entgegen. Die tatsächlichen Auswirkungen des überwiegenden Teils der Transaktionen auf die Unternehmensgrößenstruktur können nur sehr schwer richtig eingeschätzt werden. Denn meist änderten und ändern Einbringungen von Betrieben oder Teilbetrieben als Sacheinlagen in Kapitalgesellschaften wenig oder überhaupt nichts an Größe und Struktur des eingebrachten Betriebes.

Das übliche und in der Praxis zweifellos beliebteste Schema für eine Einbringung nach Artikel III sieht so aus, daß eine Kapitalgesellschaft — meist eine GmbH mit 100.000 Schilling Stammkapital — neu gegründet wird und zugleich oder auch später die Personen- oder Einzelfirma in diese GmbH eingebracht wird, wobei das Stammkapital im Zuge der Einbringung (meist in der Höhe des Sacheinlagewertes) erhöht wird. Häufig bringen gleich bei der Neugründung die Gesellschafter ihre Personen- oder Einzelfirma in Anrechnung auf ihre (höhere) Stammeinlage als Sacheinlage ein. Am eingebrachten Gewerbe- bzw. Handels- bzw. Industriebetrieb selbst, seiner Größe und organisatorischen Struktur ändert sich dadurch meist überhaupt nichts, außer daß der bisherige persönlich haftende Eigentümer nunmehr auch sein eigener Geschäftsführer ist. Bei Einbringungen nach Artikel I ist der Vorgang meist ein ähnlicher, nur daß statt der Personengesellschaft eine Kapitalgesellschaft eingebracht wird (vgl. Schaubild K. Wlaschek).

Summa summarum waren jedenfalls vier Jahre nach dem Inkrafttreten des Gesetzes Illusionen über die strukturpolitische Bedeutung des Gesetzes nicht mehr am Platz. Auch die damals noch vielfach geäußerte Meinung, daß das durch das Strukturverbesserungsgesetz induzierte starke Steigen der Zahl von Kapitalgesellschaften, insbesondere von Gesellschaften mit beschränkter Haftung²², zu einem stärkeren Körperschaftsteueraufkommen führen würde²³, sollte sich als ein grober Irrtum herausstellen. Denn zumindest eine Auswirkung des Strukturverbesserungsgesetzes ist sicherlich unbestritten: jährlich hunderte Millionen Schilling an Steuerausfällen²⁴.

1975, als das Strukturverbesserungsgesetz abermals auslaufen bzw. verlängert werden sollte, wurde immer offensichtlicher, daß es bei diesem Gesetz weniger um die Verbesserung der Wirtschaftsstruktur, als um das Steuersparen ging. So stellte zB das Wirtschaftsmagazin „Trend“ die Umwandlungskunststücke der Kettenfabrik Kohmaier, die

diese an Hand des Strukturverbesserungsgesetzes vollführte, dar²⁵. Kohmaier hatte in rund zwei Jahrzehnten fünfmal die Gesellschaftsform geändert: Nach Ausnützung des Schillingeröffnungsbilanzgesetzes wurde kurz nach Inkrafttreten des Strukturverbesserungsgesetzes Artikel III in Anspruch genommen und die OHG in eine GmbH eingebracht — bei einer Aufwertung über die Anschaffungswerte, da eine Schweizer Holding die Aufwertung zu höheren Teilwerten ermöglichte (siehe oben): —, um 1972 die seinerzeitige OHG und nunmehrige GmbH mit Hilfe des Artikels II in eine KG rückzuwandeln²⁶. Mittlerweile gibt es im Handelsregister sogar eine neu gegründete Aktiengesellschaft.

Als schließlich feststand, daß der Artikel II nicht mehr verlängert werden würde, erfolgten in den Zeitungen „Aufrufe“ an Kapitalgesellschaften, die die Vorteile des Artikels II noch ausnützen wollen, „unverzüglich tätig“ zu werden²⁷.

Der Gesetzgeber führte als Begründung für die Verlängerung der Artikel I, III und IV um weitere zwei Jahre (bis Ende 1977) das sinkende Wirtschaftswachstum in Staaten, zu denen Österreich Wirtschaftsbeziehungen unterhielt, und die zu befürchtenden Auswirkungen auf die österreichische Wirtschaft an²⁸. Konjunkturpolitische Begründungen hatten strukturpolitische abgelöst.

Im Frühjahr 1976 wurden sehr viele Umwandlungen nach dem Artikel II registriert, deren Umwandlungsbeschlüsse aus dem Vorjahr stammten. Mit Beginn des Jahres 1976 rissen derartige Umwandlungsbeschlüsse jäh ab²⁹, obwohl handelsrechtlich nach wie vor Umwandlungen dieser Art — allerdings ohne Steuerbegünstigung — möglich waren und sind. Eines der signifikanten Beispiele für eine zu diesem Zeitpunkt zu steuerlichen Zwecken vorgenommene Rückwandlung von einer Kapital- in eine Personengesellschaft bietet der Fall Wlaschek (siehe unten). Bis Juni 1976 wurden 392 Fusionen, 414 Umwandlungen, 1827 Einbringungen in Kapitalgesellschaften und 23 Zusammenschlüsse nach Artikel IV gezählt³⁰.

Das zweite Abgabenänderungsgesetz 1977 schließlich bildete den Anlaß für die neuerliche Verlängerung um weitere zwei Jahre, wobei sich der Fiskus aufgrund einiger geringfügiger Änderungen Einsparungen in der Höhe von einigen hundert Millionen Schilling für das Jahr 1978 erhoffte. Die nochmalige Verlängerung um nur ein Jahr im Jahr 1979 stand im Zeichen der Beratungen der Steuerreformkommission, die klären soll, ob und welche Bestimmungen des Gesetzes in veränderter oder unveränderter Form in entsprechende Abgabengesetze als Dauerbestimmungen übernommen werden könnten³¹.

III. Auswirkungen des Gesetzes

Die Anzahl der Fälle, in denen die Bestimmungen des Gesetzes bis heute zur Anwendung kamen, kann nur geschätzt werden. Aus den Eintragungen im Amtsblatt der Wiener Zeitung schließt Helbich, daß

das Gesetz in der Zeit vom Juni 1969 bis Ende 1978 in rund 4.200 Fällen angewendet worden ist³². Und zwar in folgender Aufschlüsselung:

		%
Fusionen (Artikel I, § 1, Abs 1) rund	620 Fälle	14,8
Einbringung (Art. I, § 1, Abs 2) rund	110 Fälle	2,6
Umwandlungen (Artikel II) rund	430 Fälle	10,3
Einbringungen (Artikel III) rund	3.000 Fälle	71,6
Zusammenschlüsse (Artikel IV) rund	30 Fälle	0,7
zusammen insgesamt ca.	4.200 Fälle	100,0

Aus dieser Aufstellung geht eindeutig hervor, daß mit über 70 % aller Fälle der Artikel III am meisten in Anspruch genommen wurde. Allerdings kann man aus diesen Zahlen nicht den Schluß ziehen, daß nun 3.000 verschiedene österreichische Unternehmen ihre Rechtsform von einer Personen- oder Einzelfirma in eine Kapitalgesellschaft umgewandelt haben, sondern es handelt sich sicherlich bei einer Reihe dieser Fälle um „Mehrfachanwender“, d. h. Unternehmungen, die mit Hilfe eines versierten Rechtsanwalts im Laufe der Jahre mehrfach von den steuerlichen Begünstigungen des Artikels III Gebrauch gemacht haben (siehe spätere Beispiele).

Immerhin kann man sagen, daß eine große Zahl von österreichischen Klein- und Mittelbetrieben von der Gelegenheit, ihrer Tätigkeit den organisatorischen Rahmen einer Kapitalgesellschaft zu geben, Gebrauch gemacht haben. So hat das Strukturverbesserungsgesetz wesentlich dazu beigetragen, daß die Zahl der Gesellschaften mbH in den letzten zehn Jahren sprunghaft angestiegen ist. Gab es im Jahr 1965 4.400 und im Jahr 1969 etwa 6.300 Gesellschaften mbH, so war ihre Zahl bis Ende 1972 auf 10.200 angewachsen. Die Körperschaftsteuerstatistik 1975 weist schließlich 15.700 Gesellschaften mbH aus³³. Nach unserer Schätzung dürfte es nunmehr über 25.000 Gesellschaften mbH in ganz Österreich geben³⁴.

Allerdings sagt — wie bereits erwähnt — die Zahl der Kapitalgesellschaften allein wenig bzw nichts über die Unternehmensgrößenstruktur aus, vor allem, wenn es sich um Gesellschaften vom Typ der österreichischen Gesellschaften mbH handelt, die außer der beschränkten Haftung wenig vom Charakter einer Kapitalgesellschaft (wie z. B. die personelle Trennung zwischen Eigentümer und Geschäftsführung) an sich haben und wo das Haftungskapital meist nur S 100.000,— beträgt. Außerdem fungiert ein beträchtlicher Teil der registrierten Gesellschaften mbH als persönlich haftender Gesellschafter in einer Personengesellschaft, meist einer Kommanditgesellschaft (GmbH & Co KG). Die GmbH & Co KG ist eine Gesellschaftsform, deren stark steigende Zahl indirekt ebenfalls auf das Strukturverbesserungsgesetz zurückzuführen ist. Doch ist die stark gestiegene Anzahl von kaum der Strukturverbesserung dienenden Gesellschaften

mbH nur eine der Auswirkungen des Gesetzes auf die österreichische Wirtschaft. Eine viel wichtigere Frage ist, wie sich die Inanspruchnahme der Steuerbegünstigungen auf die Steuereinnahmen des Fiskus ausgewirkt hat.

Mangels Statistiken kann die Steuerersparnis, die aus der Inanspruchnahme des Strukturverbesserungsgesetzes resultiert, nicht ermittelt werden. Lediglich in den Einkommensteuerstatistiken findet sich die Zahl der Einbringungen eines Betriebes oder Teilbetriebes einer Einzelfirma oder einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft, sofern dabei eine Aufwertung der Buchwerte auf die höheren Teilwerte bzw auf die Anschaffungs- und Herstellungskosten vorgenommen wurde. Da Aufwertungen als „Veräußerungsgewinne“ laut Einkommensteuergesetz der Besteuerung unterworfen sind, scheinen diese Vorgänge in den Einkommensteuerstatistiken auf³⁵. Art. III § 8 (3) des Strukturverbesserungsgesetzes bestimmt, daß „die Einkommensteuer eines allfälligen Veräußerungsgewinnes im Sinne des § 24 (2) Einkommensteuergesetz... mit der Hälfte des sich nach § 37 (1) Einkommensteuergesetz ergebenden Betrages festzusetzen (ist)“³⁶.

Das bedeutet im Zusammenhang mit § 37 Einkommensteuergesetz, daß „Veräußerungsgewinne“ mit einem Viertel des Durchschnittsteuersatzes, der sich bei der Steuerfestlegung normalerweise ergeben würde, versteuert werden. Aufwertungen, „Veräußerungsgewinne“ und darauf bezahlte Einkommensteuern können den Einkommensteuerstatistiken entnommen werden (in Tabelle 3 sind das die Spalten 1 bis 3). Die auf ein Viertel verringerte Besteuerung des „Veräußerungsgewinnes“ wird nun ergänzt durch die Möglichkeit, die aufgewerteten Gegenstände des Betriebsvermögens erneut einer normalen Abschreibung unterziehen zu können. Die gezahlte Einkommensteuer ist nun gegen die durch die gewinnmindernde Abschreibung entstandene Steuerbegünstigung aufzurechnen.

Der Brutto-Steuervorteil aus der Möglichkeit erneuter Abschreibung kann natürlich nur durch Annahmen ermittelt werden. Hier wurde davon ausgegangen, daß die aufgewerteten Gegenstände des Betriebsvermögens zehn Jahre lang wieder abgeschrieben werden, jedes Jahr also mit einem Zehntel. Der Steuervorteil ergibt sich durch die Versteuerung niedrigerer Gewinne aufgrund höherer Abschreibungen. Er ist durch Anwendung eines angenommenen Steuersatzes von 50 % auf die so entstehende Gewinndifferenz zu errechnen. Die Brutto-Gesamtsumme der Begünstigung wurde durch Abzinsung der jährlichen Steuervorteile auf das Anfangsjahr mit einem Barwert-Zinssatz von acht Prozent errechnet (Spalte 4).

Der Nettosteuvorteil ergibt sich dann aus diesem Steuervorteil, vermindert um die aus dem Aufwertungsgewinn bezahlte Einkommensteuer, und wird in Spalte 5 dargestellt. Es zeigt sich also, daß, sehr vorsichtig gerechnet, allein aus dem Artikel III § 8 (2) und (3) sich ein Steuerentgang von 300 bis 400 Millionen Schilling jährlich ergibt, ganz

zu schweigen von den übrigen abgabenrechtlichen Bestimmungen in Artikel III § 10, nämlich bezüglich von Vorgängen im Sinne des § 8 (1) (Befreiung der Einbringung eines Betriebes oder Teilbetriebes eines Einzelkaufmannes oder einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft von Umsatzsteuer, Grunderwerbsteuer und Kapitalverkehrssteuern) und den gleichen Befreiungen aus Artikel I.

Tabelle 3
Steuerentgang aus Artikel III (Untergrenze)

Jahr	1 Fälle	2 Einkommen in Mio S	3 Einkommensteuer in Mio S	4 Steuervorteile aus erneuter Abschreibung in Mio S*	5 Netto-Steuervorteil** in Mio S
1975	532	1.583	235	630	395
1974	368	1.567	236	623	387
1973	283	832	124	333	209
1972	256	1.280	197	507	310
1971	179	705	120	283	163
1970	275	1.310	199	486	287

* Ohne Berücksichtigung der Gewerbesteuer, die sich bei einem Grenzsteuersatz von 50 % auf ca. 8 % der aufgelösten stillen Reserven belaufen würde. Dadurch würde sich der Steuervorteil noch erhöhen.

** Es wurde eine durchschnittliche Restlaufzeit von 10 Jahren angenommen, wobei dies sicher zu hoch ist. In der Regel beträgt die Restlaufzeit kaum mehr als fünf Jahre, wodurch sich der Steuervorteil noch erhöht.

Quelle: Einkommensteuerstatistiken, eigene Berechnungen.

IV. Die mißbräuchliche Anwendung des Strukturverbesserungsgesetzes

Es soll nun gar nicht bestritten werden, daß das Strukturverbesserungsgesetz in den ersten Jahren seiner Anwendung zur Verbesserung der organisatorischen und vor allem der Finanzierungsstruktur vieler österreichischer Unternehmen beigetragen hat. Es besteht jedoch der begründete Verdacht, daß seit mindestens fünf Jahren der überwältigende Teil der Inanspruchnahme nur noch vom Motiv der Steuervermeidung getragen wird, was wohl nicht als der ursprüngliche Sinn des Gesetzes angesehen werden kann. Zudem hat die Praxis gezeigt, daß die Bestimmungen des Gesetzes in ihrer derzeit gültigen Form mißbräuchliche Anwendungen verschiedenster Art ermöglichen.

Die bedeutendsten Mißbräuche sind:

1. Artikel I (Verschmelzung von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften)

a) *Einkauf von Verlusten*: Ein häufig praktiziertes Verfahren von Unternehmen mit hohen Gewinnen ist es, Firmen mit beachtlichen Verlusten zu erwerben und dann durch Verschmelzung aufzunehmen. Nach § 2 (2) Einkommensteuergesetz versteht man unter Einkommen den „Gesamtbetrag der Einkünfte... nach Ausgleich mit Verlusten, die sich bei den einzelnen Einkunftsarten ergeben und nach Abzug der Sonderausgaben...“ (§ 18 Einkommensteuergesetz). Der Verlustabzug, der sich aus der Übernahme von Verlusten aus der übernommenen Gesellschaft ergibt und somit nach § 18 (1) 4 Einkommensteuergesetz für die übernehmende Gesellschaft eine Sonderausgabe darstellt, führt damit zur Verringerung oder zur Vermeidung der Steuerleistung durch das Unternehmen für ein oder mehrere Jahre. Häufig genug wird der Betrieb des aufgenommenen Unternehmens nach dem Aufbrauchen des Verlustvortrages liquidiert. Das sieht dann in der Praxis etwa so aus: Die AG Y erwirbt Ende 1977 die Gesellschaftsanteile einer GmbH X um S 100.000. Die GmbH weist einen Verlustvortrag in der Höhe von 40 Millionen Schilling auf. Im Lauf des Jahres 1978 erfolgt rückwirkend die Verschmelzung nach Artikel I Strukturverbesserungsgesetz. Bis Ende 1979 ist der Verlustvortrag aufgebraucht, danach wird der Betrieb der früheren Gesellschaft mbH eingestellt.

Die Steuerbegünstigung aus dem Ankauf von Verlusten bzw. Verlustgesellschaften ergibt sich also in erster Linie aus den Bestimmungen des § 2 (2) letzter Halbsatz Einkommensteuergesetz in Verbindung mit § 1 (5) Strukturverbesserungsgesetz und § 8 Körperschaftsteuergesetz und ist vor allem für Unternehmen mit hohen Gewinnen interessant. Im schlechtesten Fall sparen sie dabei die Einkommensteuer für jenen Teil ihres Gewinns, der mit den Verlusten des erworbenen Unternehmens aufgerechnet wird, im besten Fall können sie billig oder umsonst eine Erweiterung und/oder Diversifizierung ihres Geschäftsumfangs erreichen, wenn sie das verlustreiche Unternehmen tatsächlich sanieren, was aber eher selten vorkommt.

Das steuerpolitisch Bedenkliche an diesen Transaktionen ist zweierlei: Es werden Firmen gekauft, die sehr hohe Verlustvorträge haben und die trotz der Tatsache, daß sie jahrelang Verluste erzielt und daher auch keine Steuern bezahlt haben, nun einen Gewinn aus dem Verkauf eben dieser Verlustvorträge lukrieren können. Zum zweiten wird dem Käufer dieser Verlustfirmen eine Steuerbegünstigung gewährt, selbst wenn es sich bei der betreffenden Firma um einen reinen Firmenmantel handelt. Zahlreiche Annoncen in den Zeitungen, die solche Verlustmäntel anbieten, zeugen von der Häufigkeit solcher Fälle. Daß es sich hierbei um einen strukturverbessernden Vorgang handelt, kann auf jeden Fall ausgeschlossen werden.

Und nun wird diese steuerlich so günstige Möglichkeit des Verlustabzuges noch zusätzlich durch die Bestimmungen des Strukturverbesserungsgesetzes, Artikel I, steuerlich begünstigt, und zwar durch Befreiung der Übertragungs- und Verschmelzungsvorgänge von Umsatzsteuer, Grunderwerbsteuer und Kapitalverkehrsteuern, sowie die Steuerfreiheit von Verschmelzungsgewinnen durch Anwendung des § 19 (2) Körperschaftsteuergesetz. Gesetz, unsere AG Y kauft die Gesellschaft mbH X wie im vorigen Beispiel, so würde sich folgendes ergeben: Da sich in den meisten Betriebsvermögen Grundstücke befinden, entsteht bei Abtretung sämtlicher Anteile an der Ges. mbH X an die AG Y nach § 1 (3) Grunderwerbsteuergesetz Grunderwerbsteuerpflicht (8 % vom Verkehrswert). Außerdem entsteht bei der Übertragung von Gesellschaftsrechten Kapitalverkehrsteuerpflicht (Börsenumsatzsteuer). Folgt diesem Erwerb innerhalb von sechs Monaten die Verschmelzung der Ges. mbH X und der AG Y, so bleibt dieser Vorgang steuerfrei. Der Verschmelzungsvorgang selbst ist nach § 2 erster Satz Strukturverbesserungsgesetz steuerfrei. Daneben sind Verschmelzungen von Teilbetrieben, welche gemäß § 1 Umsatzsteuergesetz der Umsatzsteuer unterliegen, von der Steuerpflicht befreit. Entsteht nun bei der Verschmelzung der AG Y mit der Ges. mbH X — etwa durch einen höheren Ansatz des Reinvermögens der Ges. mbH X als dessen Beteiligungsansatz bei der AG Y entspricht — ein Gewinn, so bleibt dieser nach § 1 (3) Strukturverbesserungsgesetz steuerfrei. Dies entspricht auch den Bestimmungen des § 19 (2) Körperschaftsteuergesetz.

Man könnte also zusammenfassen: das grundlegende Motiv beim Einkauf von Verlustunternehmen ist die Bestimmung des § 2 (2) Einkommensteuergesetz in Verbindung mit § 1 (5) Strukturverbesserungsgesetz, betreffend die Aufrechnung von Verlusten. Natürlich werden die weiteren Steuerbefreiungen nach dem Strukturverbesserungsgesetz gerne in Anspruch genommen. Doch wären diese Begünstigungen allein kein genügender Anreiz, um „strukturverbessernde“ Handlungen zu setzen; diese Bestimmungen des Artikels I stellen somit lediglich eine Art Draufgabe zu den Begünstigungen des Einkommensteuergesetzes bezüglich des Verlustausgleiches dar.

b) Die Steuerbegünstigungen des Strukturverbesserungsgesetzes können auch dann angewendet werden, wenn nicht Kapitalgesellschaften in ihrer Gesamtheit verschmolzen werden, sondern wenn eine Kapitalgesellschaft Betriebe oder Teilbetriebe oder Beteiligungen als Sacheinlage in eine andere Kapitalgesellschaft einbringt. Diese Bestimmung hat in der Vergangenheit dazu geführt, daß geschickte Steuerberater von ihnen betreuten Unternehmen in zahllose Betriebe und Teilbetriebe aufgespalten und Ausgliederungen vorgenommen haben, die dann ebenso kompliziert wieder mit anderen Unternehmen, Betrieben oder Teilbetrieben, die meistens den gleichen Eigentümer haben, zusammengeführt wurden. An strukturpolitisch relevanten Dingen — wie Produktion, Forschung und Entwicklung, Beschäfti-

gung — änderte sich dabei überhaupt nichts, nur die gesellschaftsrechtlichen Formen der Unternehmen wurden bis zur Unkenntlichkeit verändert.

Was hier möglich ist, soll an zwei Beispielen aus der Praxis in Schaubildform gezeigt werden:

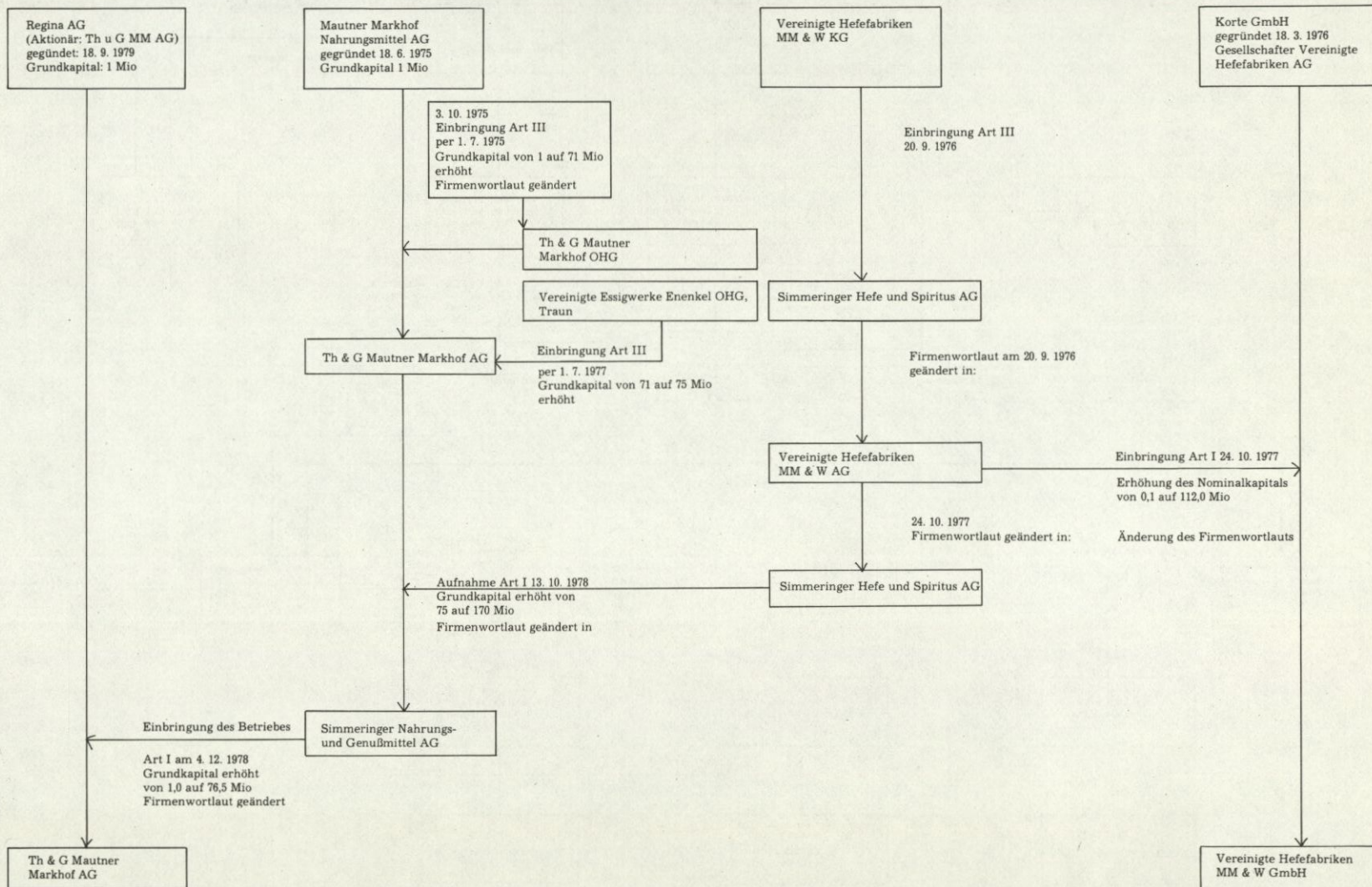
MAUTNER-MARKHOF-GRUPPE

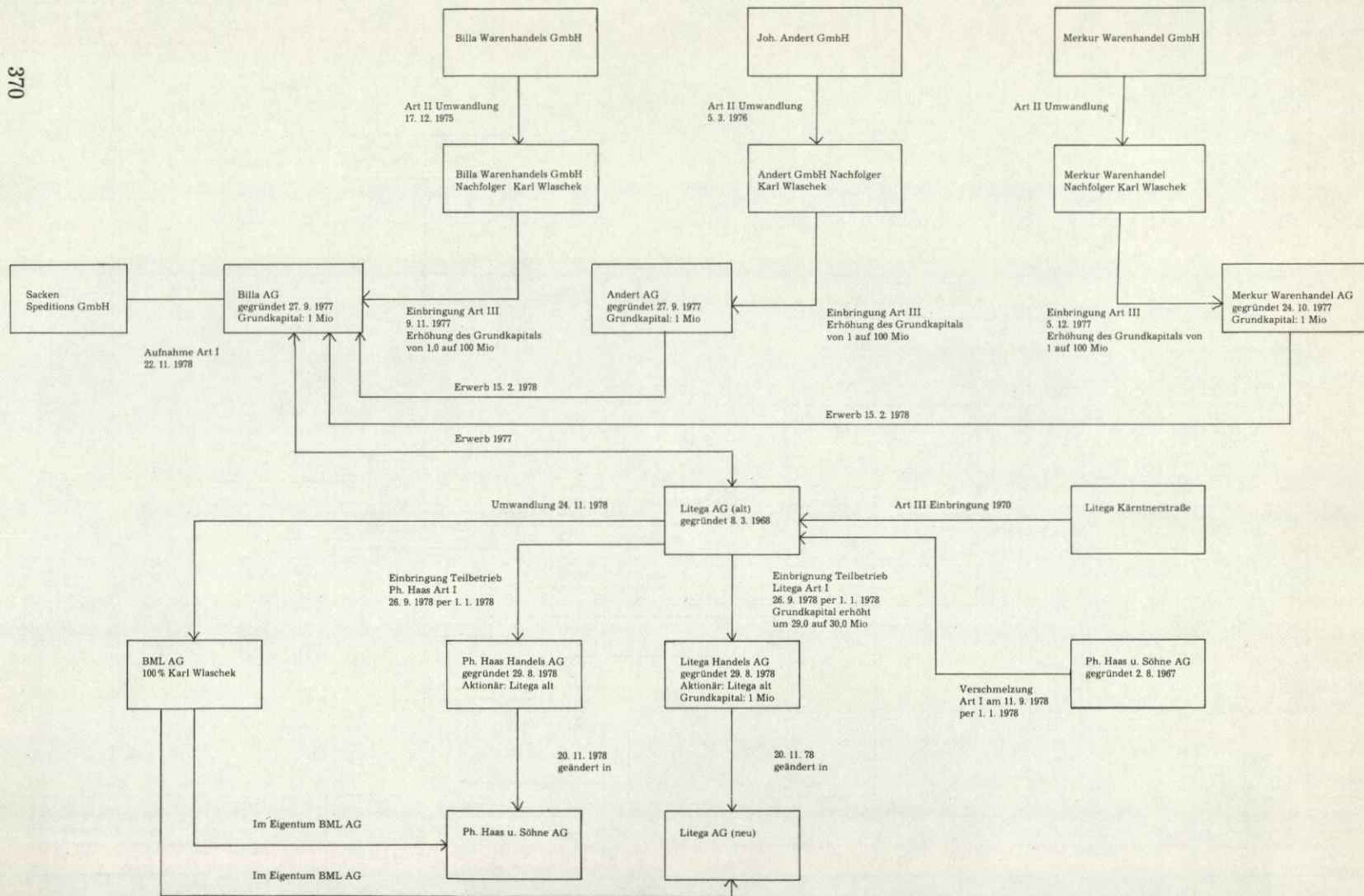
- | | |
|--------------|--|
| 18. 6. 1975 | Gründung der Mautner-Markhof Nahrungsmittel AG, mit 1 Million Schilling Grundkapital. |
| 3. 10. 1975 | Einbringung der Th. & G. Mautner Markhof OHG in die Mautner Markhof Nahrungsmittel AG; diese wird geändert in Th. & G. Mautner Markhof AG. Das Grundkapital wird um 70 auf 71 Millionen Schilling erhöht. |
| 18. 3. 1976 | Gründung der Korte GmbH; ab 4. 4. 1977 alleiniger Gesellschafter Th. & G. Mautner Markhof AG. |
| 20. 9. 1976 | Einbringung der Vereinigten Hefefabriken Mautner Markhof & Wolfrum AG. Diese wird geändert in Vereinigte Hefefabriken Mautner Markhof & Wolfrum AG. |
| 27. 9. 1977 | Einbringung der Vereinigten Essigwerke Enenkel OHG, Traun, in die Th. & G. Mautner Markhof AG. Erhöhung des Grundkapitals um 4 auf 75 Millionen Schilling. |
| 24. 10. 1977 | Einbringung des Betriebes der Vereinigten Hefefabriken Mautner Markhof & Wolfrum AG „in die zu diesem Zweck gegründete Korte GmbH“ (Alleiniger Gesellschafter: Vereinigte Hefefabriken Mautner Markhof & Wolfrum AG.) Erhöhung des Stammkapitals um 111,9 auf 112 Millionen Schilling. Änderung des Firmenwortlauts in Vereinigte Hefefabriken Mautner Markhof & Wolfrum GmbH. Änderung des Firmenwortlauts der Vereinigten Hefefabriken Mautner Markhof & Wolfrum AG in Simmeringer Hefe & Spiritus AG, die als reine Holding für die Vereinigten Hefefabriken Mautner Markhof & Wolfrum GmbH fungiert. |
| 18. 9. 1978 | Gründung der Regina Beteiligungs AG mit 1 Million Schilling Grundkapital |

13. 10. 1978 Aufnahme der Simmeringer Hefe & Spiritus AG durch die Th. & G. Mautner Markhof AG. Erhöhung des Grundkapitals um 95 auf 170 Millionen Schilling.
4. 12. 1978 Einbringung des gesamten Betriebes der Th. & G. Mautner Markhof AG (mit Ausnahme der Beteiligung an der Vereinigten Hefefabriken GmbH) in die Regina AG, deren Grundkapital um 75,5 auf 76,5 Millionen Schilling aufgestockt wird. Änderung des Firmenwortlauts der Th. & G. Mautner Markhof AG in Simmeringer Nahrungs- und Genußmittel AG. Änderung des Firmenwortlauts der Regina AG in Th. & G. Mautner Markhof AG.

WLASCHEK-GRUPPE

17. 12. 1975 Umwandlung der Billa Warenhandel GmbH in die Billa Warenhandel GmbH Nachfolger Karl Wlaschek (Artikel II)
5. 3. 1976 Umwandlung der Johann Andert GmbH in Andert GmbH Nachfolger Karl Wlaschek (rückwirkend) (Artikel II) Umwandlung der Merkur Warenhandels GmbH in Merkur Warenhandel GmbH Nachfolger Karl Wlaschek (rückwirkend) (Artikel II).
27. 9. 1977 Gründung der Billa AG, Grundkapital 1 Million Schilling, Gründung der Andert AG, Grundkapital 1 Million Schilling.
24. 10. 1977 Gründung der Merkur Warenhandels AG, Grundkapital 1 Million Schilling.
9. 11. 1977 Einbringung der Billa Warenhandel GmbH Nachfolger Karl Wlaschek in die Billa AG (Artikel III). Erhöhung des Grundkapitals auf 100 Millionen Schilling.
- Einbringung der Andert GmbH Nachfolger Karl Wlaschek in die Andert AG, Erhöhung des Grundkapitals auf 15 Millionen Schilling (Artikel III).
5. 12. 1977 Einbringung der Merkur Warenhandel GmbH Nachfolger Karl Wlaschek in die Merkur Warenhandel AG (Artikel III). Erhöhung des Grundkapitals von 1 auf 40 Millionen Schilling.





- 29. 8. 1978 Gründung der Ph. Haas Handels AG; Aktionär: Litega (alt) AG. Gründung der Litega Handels AG; Aktionär: Litega (alt) AG.
- 11. 9. 1978 Verschmelzung per 1. 1. 1978 der Ph. Haas & Söhne mit der Litega (alt) AG (Artikel I).
- 26. 9. 1978 Einbringung per 1. 1. 1978 des Teilbetriebes Ph. Haas & Söhne in die Ph. Haas Handels AG sowie Einbringung per 1. 1. 1978 des Teilbetriebes Litega in die Litega Handels AG (Artikel I).
- 20. 11. 1978 Ph. Haas Handels AG geändert in Ph. Haas & Söhne AG Litega Handels AG geändert in Litega Linoleum Teppiche-Gardinen AG (neu).
- 22. 11. 1978 Aufnahme der Sacken Spedition GmbH in die Billa AG (Artikel I).
- 24. 11. 1978 Namensänderung der Litega Linoleum Teppiche-Gardinen AG (alt) in BML Vermögensverwaltungs AG.

Die Bestimmung des Strukturverbesserungsgesetzes, daß auch Teilbetriebe eingebracht werden können, ist eine der wesentlichen Erweiterungen des Strukturverbesserungsgesetzes gegenüber den Bestimmungen des Körperschaftsteuergesetzes, wo im § 19 (2) bestimmt wird: „... Der beim Übergang des Vermögens der Kapitalgesellschaft... auf einen anderen sich ergebende Gewinn scheidet für die Besteuerung insoweit aus, als die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind: 1. Das Vermögen einer inländischen Kapitalgesellschaft muß *als Ganzes* auf eine andere inländische Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten der übernehmenden Gesellschaft übergehen. 2. Es muß sichergestellt sein, daß dieser Gewinn später der Körperschaftsteuer unterliegt.“

Helbich zitierte die einschlägigen Passagen der Steuergesetze, indem er definiert: „Ein im Inland gelegener Teilbetrieb liegt dann vor, wenn ein organisch in sich geschlossener, mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestatteter Teil des Gewerbebetriebes vorhanden ist, der es vermöge seiner organischen Geschlossenheit ermöglicht, die gleiche Erwerbstätigkeit ohne weiteres fortzusetzen³⁷.“ Unserer Ansicht nach ist diese Definition alles andere als eindeutig. Eine Zerlegung des Betriebes in eine große Anzahl von Teilbetrieben ist damit für fast alle organisatorisch geschlossenen Betriebsbereiche möglich, von der Haustischlerei bis zur selbständig organisierten Hausdruckerei. Der entscheidende Vorteil dieser Aufspaltung und Wiederausammenführung liegt in der Bildung von „Konzernen“ und der damit möglichen Inanspruchnahme der §§ 10 (Steuerbefreiung von Schachtelgesell-

schaften) und 22 (2) Körperschaftsteuergesetz (Steuerhalbierung bei Ausschüttung von Gewinnen). Das heißt in der Praxis nichts anderes, als daß zu den Steuerbegünstigungen des Strukturverbesserungsgesetzes jene des Körperschaftsteuergesetzes kombiniert werden können.

c) Die Arbeitnehmersvertretung hat in allen Aktiengesellschaften und großen Gesellschaften mit beschränkter Haftung³⁸ (zB über 300 unselbständig Erwerbstätige) das Recht, ein Drittel der Aufsichtsräte zu nomieren. Besteht eine solche aufsichtsratspflichtige Gesellschaft beherrschende Ober(Holding)gesellschaft, so muß auch in dieser ein Aufsichtsrat errichtet werden, wenn Ober- und Untergesellschaft(en) zusammen mehr als 300 Beschäftigte haben. Eine entscheidende Ausnahme davon besteht dann, wenn in dieser Ober(Holding)gesellschaft kein Betriebsrat zu errichten ist (wenn weniger als fünf Arbeitnehmer beschäftigt sind). In diesem Fall sind auch die Arbeitnehmer der Unter(Tochter)gesellschaften ungeachtet ihrer Belegschaftszahl vom Entscheidungsprozeß in der Holding ausgeschlossen. Somit kann mit der Bildung mit weniger als 5 Beschäftigten die Mitwirkung der Arbeitnehmer im Aufsichtsrat einer Holdinggesellschaft umgangen werden.

d) Nicht selten haben das Strukturverbesserungsgesetz und der gespaltene Körperschaftsteuersatz zu nur steuerpolitisch erklärbaren Konstruktionen geführt. Eine davon soll hier angeführt werden: X und seine Frau Y gründen eine Ges. mbH: Y hält 75 %, X 25 %, des Kapitals von S 100.000.—. X bringt nach Artikel III Strukturverbesserungsgesetz seine Einzelfirma in die Ges. mbH, die 9,9 Mio Schilling wert ist, gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten ein. Damit ändert sich das Beteiligungsverhältnis in der Ges. mbH von 75 % : 25 % auf 0,75 % : 99,25 %. Die Einbringung nach Strukturverbesserungsgesetz ermöglicht die partielle Auflösung der stillen Reserven (des Anlagevermögens) der Einzelfirma, die nur mit dem Viertelsatz der Einkommensteuer belastet wird; jedoch nicht mit Gewerbeertrag- und Verkehrsteuern. Im Anschluß daran wird eine Holding Ges. mbH gegründet. Gesellschafterin ist vorerst nur Frau Y. Dieser Holding verkaufen X und Y ihre Anteile an der Ges. mbH um 10 Mio Schilling; die Holding bleibt die Kaufsumme schuldig. Nun schüttet die Ges. mbH nach 12-monatigem Bestehen der Holding ihre Gewinne zum halben Körperschaftsteuersatz an die Holding aus, wo sie gemäß dem Schachtelprivileg sowohl kapitalertragsteuerfrei als auch körperschaftsteuerfrei bleiben. Aus den verfügbaren liquiden Mitteln kann nun die Holding ihre Schulden an X und Y zurückzahlen. Für die rückgeführten Gewinne werden somit in der Holding keine Ertragsteuern bezahlt. Umgangen wird mit der angeführten Konstruktion die halbe Körperschaftsteuer und die Einkommensteuer.

e) Senkung der Körperschaftsteuer durch Erweiterung der Ausschüttungsmöglichkeiten. Artikel I § 1 (1) des Strukturverbesserungsgesetzes

bestimmt, daß bei der Verschmelzung von Kapitalgesellschaften, auch bei Nichterhöhung des Kapitals der übernehmenden Gesellschaft, unter bestimmten, im Gesetzestext genannten Bedingungen der bereits zitierte § 19 (2) Körperschaftsteuergesetz anzuwenden ist, der die Steuerfreiheit des Gewinns bei Verschmelzungen und Fusionen regelt. Wird nun dieser bei der Verschmelzung entstandene Verschmelzungsgewinn — das ist die Differenz zwischen den Buchwerten, die nach Artikel I bei der Verschmelzung weitergeführt werden müssen und dem Buchwert der Beteiligung an dem zu verschmelzenden Unternehmen — einer Rücklage zugeführt, so wird dadurch eine erhöhte Gewinnausschüttung zum halben Körperschaftsteuersatz nach § 22 (2) Körperschaftsteuergesetz ermöglicht. Denn normalerweise muß die Körperschaftsteuer, ob nun die Gewinne ausgeschüttet werden oder nicht, aus dem Gewinn gezahlt werden. Eine Rücklage ermöglicht gemäß § 22 (2) Körperschaftsteuergesetz eine höhere Ausschüttung, weil bei Vorhandensein einer solchen Rücklage die Körperschaftsteuer aus dieser bezahlt werden kann und den auszuschüttenden Gewinn daher nicht belastet.

Beispiel: Der Verschmelzungsgewinn sei 100 Millionen Schilling, er wird der erwähnten freien Rücklage zugeführt. Der erwirtschaftete Gewinn vor Steuern des Unternehmens sei 200 Millionen Schilling. Da bei Nichtexistenz einer Rücklage die Körperschaftsteuer aus dem erwirtschafteten Gewinn vor Steuern bezahlt wird, ergibt sich in diesem Beispiel im für das Unternehmen günstigsten Fall folgende Ausschüttungsmöglichkeiten: 124 Millionen Schilling werden ausgeschüttet und mit dem halben Körperschaftsteuersatz von 27,5 % versteuert, was eine Steuerleistung von 34,1 Millionen Schilling ergibt. Die restlichen nicht ausgeschütteten 76 Millionen Schilling verbleiben im Unternehmen und werden daher mit dem vollen Körperschaftsteuersatz von 55 % belegt, was eine Steuerleistung von 41,8 Millionen Schilling ergibt. Die gesamte Steuerleistung beträgt daher ca. 76 Millionen Schilling (34,1 + 41,8 Millionen Schilling), also fast genau die Summe, die nicht ausgeschüttet wurde. Mit Hilfe der Rücklage kann der gesamte Gewinn von 200 Millionen Schilling zum ermäßigten Satz ausgeschüttet werden. Die Körperschaftsteuer wird aus der Rücklage bezahlt. Die Steuerlast liegt in diesem Fall bei 55 Millionen Schilling, also um 20,9 Millionen Schilling niedriger.

f) Dreifache Begünstigungen bei Verschmelzung mit einer Beteiligung. Weist ein Unternehmen X einen nachhaltigen Verlust auf, so ist das Unternehmen Y, das an X ganz oder teilweise beteiligt ist, nach den Bestimmungen des Aktiengesetzes (§ 133) verpflichtet, seine Beteiligung gewinnmindernd teilwertzuberichtigen. Die Gewinnminderung bewirkt natürlich auch eine Steuerkürzung. Wird das verlustausweisende Unternehmen nun mit Y verschmolzen, so übernimmt Y den Verlustvortrag von X und kann seinen Gewinn und damit seine

Steuer ein zweites Mal reduzieren. Drittens treten die genannten Steuerbegünstigungen des Strukturverbesserungsgesetzes in Kraft (Befreiung von Umsatzsteuer, Grunderwerbsteuer und Kapitalverkehrssteuern).

2. Artikel III: Einbringung eines Betriebes oder Teilbetriebes eines Einzelkaufmannes oder einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft

Der entscheidende Vorteil dieser Regelung besteht darin, daß das Betriebsvermögen nicht zu Buchwerten fortgeführt werden muß, sondern bis zum ehemaligen Anschaffungswert wiederaufgewertet und dann erneut steuerlich abgeschrieben werden kann. Die Bestimmungen des Artikels III können insbesondere durch die Möglichkeit ihrer wiederholten Anwendung und in weiterer Folge durch Anwendung des Artikel I zu Mißbrauch führen. Die oben beschriebenen Möglichkeiten, nach Artikel I oder III eingegliederte Betriebe oder Teilbetriebe wieder auszugliedern, um sie in einem späteren Vorgang unter Inanspruchnahme des Strukturverbesserungsgesetzes ein zweites Mal einzugliedern (siehe Beispiele Mautner Markhof und Wlaschek), verleiten zu rein steuerlich motivierten Transaktionen und stellen unserer Meinung nach eindeutig einen Mißbrauch dar.

3. Artikel II: Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft oder Einzelfirma

Die dritte bedeutende Möglichkeit des Strukturverbesserungsgesetzes (und seines Mißbrauches) ist zur Zeit aufgehoben. Die steuerfreie Umwandlung einer Kapital- in eine Personengesellschaft oder Einzelfirma hat von Anfang an nicht einmal von der Konzeption her dem Anspruch, strukturverbessernd zu wirken, gerecht werden können. Dem Mißbrauch war insbesondere durch die Kombination mit der Anwendung des Artikels III Tür und Tor geöffnet, da sie einem Unternehmen die Möglichkeit bot, zuerst den Betrieb eines Einzelkaufmannes oder einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft einzubringen, dabei das Betriebsvermögen aufzuwerten und in der Folge ertragsteuerwirksam wieder abzuschreiben, um sich schließlich wieder steuerbegünstigt in eine Einzelfirma oder Personengesellschaft zu verwandeln und das Spiel möglicherweise von vorne zu beginnen. Dieser in der Vergangenheit vielfach gewählte Weg führte zu vom Gesetzgeber sicher nicht beabsichtigten Steuerumgehungsmöglichkeiten.

V. Die Beseitigung der Mißbräuche als Schlußfolgerung

Aufgrund der uns zur Verfügung stehenden Unterlagen muß der Schluß gezogen werden, daß die volkswirtschaftlichen Nachteile, die

mit dem Strukturverbesserungsgesetz verbunden sind, die möglichen Vorteile bei weitem aufwiegen. Das Gesetz führt immer weniger zu tatsächlichen Strukturbereinigungen, sondern erweitert lediglich die Palette der Möglichkeiten zur Steuervermeidung. Steuerliche Aspekte stehen im Vordergrund, ja sie bestimmen immer mehr die Unternehmenspolitik. Gut ist, was Steuern vermeidet, und danach wird die Investitions- und die übrige Unternehmenspolitik bestimmt. Die verschiedenen Steuerbegünstigungen, und zwar nicht nur jene des Strukturverbesserungsgesetzes, haben sich in den vergangenen Jahren drastisch auf das Aufkommen der Unternehmenssteuern ausgewirkt: seit Jahren stagnieren Einkommen-, Körperschaft-, Gewerbe- und Kapitalverkehrsteuern, und die Steuerlast wird immer stärker auf Lohn- und Mehrwertsteuer verschoben. Obwohl sich die Zahl der Körperschaften innerhalb von zehn Jahren (1965 — 1975) verdoppelt hat, ist die Zahl der steuerzahlenden Körperschaften nur um etwas mehr als ein Drittel gestiegen. Der Anteil der Körperschaftsteuer am Gesamtaufkommen der Einkommen- und Vermögensteuern ist im gleichen Zeitraum gesunken. (Vgl. den Artikel von E. Haas im selben Heft).

Schon bei Verabschiedung des Strukturverbesserungsgesetzes 1969 war absehbar, daß die Gefahr einer Inanspruchnahme des Gesetzes aus primär steuerlichen statt aus strukturpolitischen Überlegungen besteht. Es darf in diesem Zusammenhang an die oben erwähnte Stellungnahme des Österreichischen Arbeiterkammertages aus dem Jahr 1968 erinnert werden, in der auf ebendiese Gefahr hingewiesen wurde.

Die jahrelange Anwendung des Strukturverbesserungsgesetzes hat mittlerweile jedem damit in der Praxis Befäßen — sei es Steuerberater oder Finanzbeamter — deutlich vor Augen geführt, daß dieses Gesetz in erster Linie ein für den Anwender überaus probates Mittel zur Steuerersparnis ist. Kein Wunder also, wenn bei der Anwendung der steuerlichen Begünstigungen des Gesetzes strukturverbessernde Motive gegenüber fiskalpolitischen in den Hintergrund treten. Dazu haben die immer wieder erfolgten Verlängerungen der Geltungsdauer des Gesetzes den ursprünglichen Gedanken der Befristung und eines damit verbundenen Drucks auf die unternehmerischen Entscheidungen ad absurdum geführt.

Die Praxis hat aber auch noch eine andere überaus interessante Entwicklung gezeigt: Jene Unternehmen, die infolge ihrer, aufgrund ihrer Größe und ihres Geschäftsumfanges, inadäquaten organisatorischen Struktur Umstrukturierungen vornehmen, tun dies mit oder ohne Strukturverbesserungsgesetz. Ja sie müssen es tun, weil sie aus verschiedenen Gründen unter Druck kommen: sei es durch die Wettbewerbssituation von außen, sei es durch interne (oft familiär bedingte) organisatorische Schwierigkeiten. Sicherlich begünstigen die Bestimmungen des Gesetzes solche Reorganisationen, doch sind sie nicht vordergründiges Motiv.

Als zwei der jüngsten Beispiele für derartige Umstrukturierungen können die Ottakringer Brauerei und Eumig genannt werden, zwei große österreichische Industriebetriebe, die erst zu einem sehr späten Zeitpunkt und nach fast zehnjähriger Geltungsdauer des Strukturverbesserungsgesetzes die Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft umgewandelt haben, bzw jetzt erst umwandeln wollen. Und es soll nicht unerwähnt bleiben, daß es auch heute größere Industrieunternehmen mit einigen hundert Beschäftigten gibt, die noch immer in der Gesellschaftsform einer Personengesellschaft organisiert sind.

So hat also auf der einen Seite das Strukturverbesserungsgesetz mit der tatsächlichen Verbesserung der österreichischen Wirtschafts- bzw Unternehmensstruktur kaum oder nur am Rande zu tun; auf der anderen Seite erhärtet die jahrelange Praxis den Verdacht, daß die steuerlichen Vorteile aus dem Strukturverbesserungsgesetz von einigen Unternehmen exzessiv zur Steuervermeidung genützt wurden und werden.

Dabei soll keineswegs geleugnet werden, daß das Strukturverbesserungsgesetz in vielen Fällen bei betriebs- und volkswirtschaftlich begründeten Reorganisations- und Konzernierungsvorgängen im privaten wie im verstaatlichten Bereich (wie zB bei der Stahlfusion) eine sehr wertvolle Hilfestellung leisten konnte; eine Hilfe, die allerdings — der ursprünglichen Vorstellung des Gesetzgebers durchaus entsprechend — jeweils nur einmalig in Anspruch genommen wurde.

Wir sind daher durchaus der Meinung, daß für die österreichische Wirtschaft so wichtige Vorgänge wie Konzernierungen und Fusionen, die zu größeren Unternehmenseinheiten und höheren Organisationsformen führen, steuerlich entlastet werden sollten, und es liegt gerade deshalb im Interesse einer Verbesserung der österreichischen Wirtschaftsstruktur, daß die Mißbräuche abgeschafft werden.

Unserer Ansicht nach würden folgende Änderungen der geltenden Gesetzesbestimmungen diesem Ziel Rechnung tragen:

1. Artikel I

a) Es können nur solche Unternehmen steuerbegünstigt miteinander verschmolzen werden, die schon länger als fünf Jahre bestanden haben. Damit ließe sich die in der Praxis oft zu beobachtende rasche Aufeinanderfolge von Gründungen bzw Ausgliederungen von Betrieben und Teilbetrieben und die daran anschließende Verschmelzung so in die Länge ziehen, daß der Vorteil aus der Steuerbegünstigung stark abgeschwächt würde oder verloren ginge.

b) Beseitigung der steuerlichen Begünstigungen des Strukturverbesserungsgesetzes, wenn ein Unternehmen mit Verlustvorträgen von einem anderen Unternehmen aufgenommen wird. Wird eine Gesellschaft, die einen nachhaltigen Verlust aufweist, mit einer anderen Gesellschaft fusioniert, die zumindest teilweise an der aufgenommenen

Gesellschaft beteiligt war, so wären die Bestimmungen des Strukturverbesserungsgesetzes nicht anzuwenden. Dies deswegen, weil die aufnehmende Gesellschaft nach den Bestimmungen des Aktienrechtes schon bei Entstehen der Verluste ihre Beteiligung an der aufgenommenen Gesellschaft einkommensmindernd teilwertberichtigen muß und weil durch die Übernahme des Verlustvortrages der aufgenommenen Gesellschaft die nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise nur einmal anfallenden Verluste ein zweites Mal gewinnmindernd abgesetzt werden können. Die Erfahrungen mit den Bestimmungen des Strukturverbesserungsgesetzes haben gezeigt, daß gerade im Zusammenhang mit der Aufnahme eines Unternehmens mit Verlustvorträgen durch ein anderes Unternehmen Mißbräuche möglich und leider auch üblich sind. Es wäre daher zu prüfen, ob der Möglichkeit der Übertragung von Verlusten von einer Gesellschaft auf die andere überhaupt (dh auch im KöStG) eine volkswirtschaftliche Berechtigung zukommt.

c) Beseitigung der steuerlichen Begünstigung bei der Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben oder Beteiligungen. Nur noch die Verschmelzung von Kapitalgesellschaften in ihrer Gesamtheit soll steuerlich begünstigt werden. Damit würden die unzähligen und verwirrenden Umgliederungen, Einbringungen und Verschmelzungen, die man kaum als strukturverbessernd bezeichnen kann, wegfallen.

d) Aus dem Verschmelzungsgewinn entstandene Rücklagen dürfen im Sinne des § 130 (3) 1. Satz des Aktiengesetzes nur zum Ausgleich von Verlusten verwendet werden.

2. Artikel III

Bei Einbringung eines Einzelunternehmens oder einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft sind die eingebrachten Gegenstände des Betriebsvermögens ausnahmslos mit den Buchwerten fortzuführen.

3. Artikel II

Die Reaktivierung des Artikels II ist seit 1975 eine Forderung der Unternehmerseite und wurde immer wieder im Zusammenhang mit der geplanten Ges.mbH-Reform erhoben. Die Regierungsvorlage vom 5. 6. 1979 zum Ges.mbH-Gesetz sieht nun die Wiedereinführung des Artikels II vor, mit der Begründung, daß Unternehmer „für die das mit der Rechtsform einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach Inkrafttreten der Novelle verbundene wirtschaftliche Engagement eine Gefährdung des Bestandes des Unternehmens darstellt oder von der Größenordnung (her) nicht mehr zweckentsprechend ist, die Möglichkeit erhalten, ohne Abgabenbelastungen die

Rechtsform zu ändern...“³⁹. Jene Gesellschaften mbH, die nicht in der Lage sind, das neue Mindeststammkapital von S 500.000,— bzw die in bar zu leistende Hälfte des Stammkapitals, also S 250.000,—, aufzubringen, sollen somit die Möglichkeit bekommen, in die Rechtsform einer Einzelunternehmung oder einer Personengesellschaft zu wechseln. Nun ist aber zu erwarten, daß nicht nur die kleinen Gesellschaften mbH, denen die Stammkapitalerhöhungen nicht zugemutet werden können, das Gesetz in Anspruch nehmen, sondern auch die routinierten Steuersparer erneut zu dem „Wechsel-die-Gesellschaftsform-Spiel“ animiert werden.

Die Reaktivierung des Artikels II ist daher unserer Meinung nach mehr als problematisch. Um den wirklich „kleinen“ Gesellschaften mbH, die tatsächlich nicht in der Lage sind, das erforderliche höhere Stammkapital aufzubringen, die Möglichkeit einer Rückwandlung in eine Personengesellschaft zu gewähren, wäre allenfalls eine Regelung, bei der die Rückwandlung an strenge Auflagen gebunden ist, denkbar. Dabei hätte die umwandelnde Gesellschaft den Nachweis zu erbringen, daß die nach der Ges.mbH-Gesetznovelle vorgesehene Kapitalerhöhung tatsächlich wirtschaftlich unzumutbar ist. Eine Formulierung, wie sie in den erläuternden Bemerkungen (siehe oben) gewählt wurde, läßt jedoch alles offen. Um trotzdem allenfalls möglichen Mißbräuchen entgegen zu wirken, sollte für Unternehmen, die in Zusammenhang mit den Übergangsbestimmungen der Ges.mbH-Gesetzesnovelle ihre Rechtsform von einer Ges. mbH in eine Personengesellschaft oder Einzelfirma umgewandelt haben, die Inanspruchnahme von Artikel III Strukturverbesserungsgesetz nicht mehr oder erst nach einem längeren Zeitraum möglich sein.

Mit der Wiedereinführung des 1973 ausgelaufenen Kapitalberichtigungsgesetzes im Zusammenhang mit der Ges.mbH-Gesetznovelle wurde eine zweite Forderung der Unternehmerseite erfüllt. Artikel IV § 2 Ges.mbH-Gesetznovelle sieht nun vor, daß Gesellschaften, die die Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln vornehmen, dies ohne steuerliche Belastung tun können.

Unserer Ansicht nach begünstigt das Strukturverbesserungsgesetz in erster Linie die Unternehmerseite, hat aber zugleich negative Auswirkungen auf die Mitwirkungsrechte der Arbeitnehmer (siehe Holdingkonstruktionen) und v. a. auf die Steuereinnahmen der öffentlichen Haushalte.

Es ist nun zu hoffen, daß nach zehnjähriger Geltungsdauer des Strukturverbesserungsgesetzes der Gesetzgeber anläßlich des Auslaufens der neuerlich verlängerten Bestimmungen im nächsten Jahr das Gesetz von seinen zahlreichen Mißbrauchsmöglichkeiten befreit und damit den tatsächlichen wirtschafts- und strukturpolitischen Erfordernissen Österreichs Rechnung trägt. Vielleicht kann dieser Artikel zu der Erkenntnis beitragen, daß Wirtschaftsgesetze, die in ihrer praktischen Auswirkung zum überwiegenden Teil der Steuervermeidung dienen, diesen Erfordernissen *nicht* gerecht werden.

ANMERKUNGEN

- 1 Eduard März: „Das ABC der Wachstumspolitik“, in Arbeit und Wirtschaft, Juni 1966.
- 2 E. E. Veselsky: „Wachstumspolitik gesucht“, in Arbeit und Wirtschaft, Dezember 1966.
- 3 Wirtschaftsprogramm der SPÖ.
- 4 Koren-Plan, Bundesministerium für Finanzen.
- 5 1029 der Beilagen zu den stenographischen Protokollen des Nationalrates, XI GP vom 14. 1. 1969.
- 6 1106 der Beilagen zu den stenographischen Protokollen des Nationalrates, XI GP vom 14. 1. 1969.
- 7 Ebenda.
- 8 130. Sitzung des Nationalrates vom 23. 1. 1969, XI. GP.
- 9 Rede des Abgeordneten Androsch, 130. Sitzung des Nationalrates vom 23. 1. 1969.
- 10 Ebenda.
- 11 130. Sitzung des Nationalrats vom 23. 1. 1969, XI GP.
- 12 Metallbericht, 12/1971, S 7.
- 13 Die Entwicklung des Stamm- bzw. Grundkapitals der österreichischen Kapitalgesellschaften 1967 — 1971 in: Mitteilungen des Direktoriums der österreichischen Nationalbank Nr. 6/1972.
- 14 Zusammengefaßte Wirtschaftsdaten, Tabelle 2.34 und 2.35, in: Mitteilungen des Direktoriums der ÖNB Nr. 6/1972.
- 15 Ebenda.
- 16 75 Millionen von 3,7 Milliarden, die Entwicklung des Stamm- bzw. Grundkapitals, a. a. O.
- 17 Erläuternde Bemerkungen zur Regierungsvorlage vom 20. 10. 1970 164 der Beilagen zu den stenographischen Protokollen des Nationalrats, XII GP.
- 18 Initiiert durch einen Initiativantrag der sozialistischen Abgeordneten Gratz und Genossen vom 7. 12. 1972.
- 19 Bericht des Finanz- und Budgetausschusses vom 13. 12. 1972 597 der Beilagen zu den stenographischen Protokollen des Nationalrats XIII GP.
- 20 Pressedienst der Industrie, vom 3. 11. 1972.
- 21 Ebenda.
- 22 Ein anderer, wichtiger Grund für das starke Anwachsen waren die Lohnsteuerbegünstigungen, die viele Unternehmen veranlaßten, sich als Geschäftsführer im eigenen Betrieb anzustellen.
- 23 Pressedienst der Industrie vom 3. 11. 1972.
- 24 Vgl. Erich Haas: Analyse der Körperschaftsteuer 1965 — 1975, „Wirtschaft und Gesellschaft“ 3/1979.
- 25 Trend 6/1975.
- 26 Ebenda.
- 27 Z. B. Dr. W. Berger und Dr. H. Loidl in den Salzburger Nachrichten vom 4. 11. 1975.
- 28 Erläuterungen zur Regierungsvorlage, 1578 der Beilagen zu den stenographischen Protokollen, XIII GP.
- 29 Die Presse, vom 3. 9. 1976.
- 30 Erhebung der Industriellenvereinigung, zitiert in: Die Presse vom 3. 9. 1976.
- 31 Erläuterungen zur Regierungsvorlage 1979, 16 der Beilagen zu den stenographischen Protokollen, XV GP.
- 32 Franz Helbich, Bericht in der Steuerreformkommission über die Auswirkungen des Strukturverbesserungsgesetzes. Vermutlich ist diese Zahl eine Unterschätzung, da die veröffentlichten Eintragungen ins Handelsregister in ihrer Genauigkeit und in haltlicher Aussagekraft sehr unterschiedlich sind und in vielen Fällen nicht ersichtlich ist, ob es sich um eine Transaktion nach dem Strukturverbesserungsgesetz handelt oder nicht.
- 33 Quelle: Körperschaftsteuer — Statistiken.
- 34 Schätzung aufgrund einer Gesamterhebung in den österreichischen Handelsregistern.

- 35 Der Begriff des Veräußerungsgewinnes trifft zwar nach § 24 EStG formal zu, doch könnte diese Bezeichnung nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise angezweifelt werden. Aus der Einbringung eines Betriebes in ein Unternehmen resultieren nämlich nur formale Änderungen, nicht aber Änderungen am wirtschaftlichen Tatbestand der Existenz des Betriebes, und nach den Bestimmungen der Bundesabgabenordnung ist „für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhalts maßgebend“ (§ 21 [1] BAO).
- 36 Nach § 24 (1) und (2) Einkommensteuergesetz sind „Veräußerungsgewinne... Gewinne, die erzielt werden bei der Veräußerung 1. eines ganzen Betriebes oder eines Teilbetriebes, 2. des Anteils eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebes anzusehen ist. Veräußerungsgewinn... ist der Betrag, um den der Veräußerungserlös nach Abzug der Veräußerungskosten den Wert des Betriebsvermögens... oder den Wert des Anteils am Betriebsvermögen... übersteigt.“ § 37 (1) Einkommensteuergesetz regelt die Besteuerung bei außerordentlichen Einkünften, zu denen auch Veräußerungsgewinne zu rechnen sind: Sind im Einkommen außerordentliche Einkünfte enthalten, so ist auf Antrag die darauf entfallende Körperschaftsteuer nach einem ermäßigten Steuersatz zu bemessen. Der ermäßigte Steuersatz beträgt die Hälfte des Prozentsatzes, der sich bei Anwendung des Einkommensteuertarifs (§ 33 EStG) auf das gesamte zu versteuernde Einkommen ergibt.
- 37 Franz Helbich, Umgründung auf der Grundlage des Strukturverbesserungsgesetzes, Wien 1975, Seite 224.
- 38 Vgl. § 29 Ges. m. b. H.-Gesetz und § 86 Aktiengesetz.
- 39 Erläuterungen zur Regierungsvorlage vom 5. 6. 1979.

Anhang

Der Wortlaut des Strukturverbesserungsgesetzes in der Fassung, die bis 1979 gültig war, mit Ausnahme des Artikels II, der 1975 ausgelaufen ist. Derzeit gilt der gleiche Gesetzestext, jedoch mit der Jahreszahl 1980 anstelle 1979 in §§ 1 (1), 1 (6), 2, 8 (1), 9 und 11 (1).

ARTIKEL I

Verschmelzung von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften

§ 1. (1) Werden Kapitalgesellschaften nach den Bestimmungen des neunten Teiles des Aktiengesetzes 1965, BGBl. Nr. 98, oder des § 96 des Gesetzes über Gesellschaften mit beschränkter Haftung, RGBl. Nr. 58/1906, oder nach den Bestimmungen eines anderen Bundesgesetzes in der Zeit zwischen dem 1. Jänner 1969 und dem 31. Dezember 1979 verschmolzen, so ist § 19 Abs. 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1966, RGBl. Nr. 156, auch dann anzuwenden, wenn und soweit bei der übernehmenden Gesellschaft eine Kapitalerhöhung unterbleibt, weil

- a) die Verschmelzung gegen die Aufgabe von Anteilen an der übertragenden Gesellschaft erfolgt, oder
- b) die übernehmende Gesellschaft die Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft mit eigenen Anteilen abfindet, oder
- c) die übertragende Gesellschaft eigene Anteile oder Anteile an der übernehmenden Gesellschaft besitzt, oder
- d) Zuzahlungen gemäß § 224 Abs. 2 des Aktiengesetzes 1965 geleistet werden, oder
- e) die Anteilsrechte an der übertragenden und der übernehmenden Gesellschaft in einer Hand vereinigt sind.

(2) § 19 Abs. 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1966 ist auch anzuwenden, wenn eine inländische Kapitalgesellschaft, Genossenschaft oder Sparkasse oder eine ausländische Gesellschaft, die einer inländischen Kapitalgesellschaft vergleichbar ist, einen inländischen Betrieb, Teilbetrieb oder eine Beteiligung an einer inländischen Kapitalgesellschaft im Sinne des § 10 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes 1966 zur Gänze als Sacheinlage in eine inländische Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft einbringt und die übrigen Voraussetzungen des § 19 Abs. 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1966 vorliegen; Abs. 1 gilt sinngemäß.

(3) Soweit eine Verschmelzung im Sinne der Abs. 1 und 2 erfolgt ist, bleibt ein daraus entstehender Buchgewinn oder Buchverlust bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens und des Gewerbeertrages der übernehmenden Gesellschaft außer Ansatz.

(4) Bilanzen, die einer Verschmelzung zugrunde gelegt werden, müssen für einen Zeitpunkt aufgestellt sein, der höchstens neun Monate vor der Anmeldung der Verschmelzung zur Eintragung im Handelsregister liegt. Das Einkommen und das Vermögen der übertragenden Gesellschaft und der übernehmenden Gesellschaft sind so zu ermitteln, als ob der Vermögensübergang mit Ablauf des Tages bereits erfolgt und die übertragende Gesellschaft gleichzeitig aufgelöst worden wäre, zu dem diese Bilanz aufgestellt ist. Das gleiche gilt für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage bei der Gewerbesteuer.

(5) Bei Verschmelzungen im Sinne der Abs. 1 und 2 tritt die übernehmende Gesellschaft abgabenrechtlich als Gesamtrechtsnachfolger in die Rechtsstellung der übertragenden Gesellschaft ein. Dies gilt auch hinsichtlich des Verlustabzuges gemäß § 18 Abs. 1 Z. 4 des Einkommensteuergesetzes 1972, BGBl. Nr. 440, und des Fehlbetrages gemäß § 6 Abs. 3 des Gewerbesteuergesetzes 1953, BGBl. Nr. 2/1954.

(6) Die Bestimmungen der Abs. 1 bis 5 gelten sinngemäß, wenn Genossenschaften nach der Verordnung vom 30. Juni 1939, DRGBl. I S. 1966, in der Fassung der Verordnung vom 13. April 1943, DRGBl. I S. 251, in der Zeit zwischen dem 1. Jänner 1969 und dem 31. Dezember 1979 verschmolzen werden. Das gleiche gilt, wenn Sparkassen (Sparkassenverwaltungsgesetz, BGBl. Nr. 296/1935) und Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit in der Zeit zwischen dem 1. Jänner 1969 und dem 31. Dezember 1979 auf Grund der geltenden Vorschriften verschmolzen werden.

§ 2. Vorgänge im Sinne des § 1, die in der Zeit zwischen dem 1. Jänner 1969 und dem 31. Dezember 1979 bewirkt werden, sind von der Umsatzsteuer, der Grunderwerbsteuer und den Kapitalverkehrsteuern sowie von den Gebühren nach § 33 TP 15 des Gebührengesetzes 1957 befreit. Von der Grunderwerbsteuer und den Kapitalverkehrsteuern ist auch der Erwerb sämtlicher Anteilsrechte an einer Kapitalgesellschaft durch eine andere inländische Kapitalgesellschaft befreit, wenn dem Erwerb der Anteilsrechte innerhalb von sechs Monaten die Verschmelzung dieser Gesellschaften erfolgt.

ARTIKEL II

Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft oder Einzelfirma

§ 3. (1) Beschließt eine Kapitalgesellschaft in der Zeit zwischen dem 1. Jänner 1969 und dem 31. Dezember 1975 ihre Umwandlung nach den Bestimmungen des Bundesgesetzes über die Umwandlung von Handelsgesellschaften vom 23. Jänner 1969, BGBl. Nr. 68, durch Übertragung des Unternehmens auf einen Gesellschafter (Nachfolgeunternehmer) oder auf eine offene Handelsgesellschaft oder Kommanditgesellschaft (Nachfolgeunternehmen), so unterbleibt bei der umgewandelten Kapitalgesellschaft, wenn ihre Buchwerte weitergeführt werden, eine Besteuerung gemäß §§ 18 und 19 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes 1966. Bei den Anteilseignern löst eine solche Umwandlung keine Besteuerung vom Einkommen und Ertrag aus.

(2) Die Bilanz, die einer Umwandlung zugrunde gelegt wird, muß für einen Zeitpunkt aufgestellt sein, der höchstens neun Monate vor der Anmeldung des Umwandlungsbeschlusses zur Eintragung im Handelsregister liegt.

§ 4. (1) Das Einkommen und das Vermögen der umgewandelten Kapitalgesellschaft sowie des Nachfolgeunternehmers oder des Nachfolgeunternehmens sind so zu ermitteln, als ob das Vermögen der Kapitalgesellschaft mit Ablauf des Tages bereits übergegangen und die Kapitalgesellschaft gleichzeitig aufgelöst worden wäre, zu dem die der Umwandlung zugrunde gelegte Bilanz aufgestellt ist. Das gleiche gilt für die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen bei der Gewerbesteuer.

(2) Abs. 1 gilt hinsichtlich des Einkommens und des Gewerbeertrages nicht für die Gewinnausschüttung der Kapitalgesellschaft, die nach dem Tag erfolgen, zu dem die der Umwandlung zugrunde gelegte Bilanz aufgestellt ist.

§ 5. Bei der Ermittlung des Gewinnes der gemäß § 3 umgewandelten Kapitalgesellschaft ist das Betriebsvermögen mit dem Wert anzusetzen, der sich nach den steuerrechtlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung ergibt.

§ 6. (1) Der Nachfolgeunternehmer oder das Nachfolgeunternehmen hat die übergegangenen Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens mit den in der steuerlichen Umwandlungsbilanz enthaltenen Werten (Buchwerten) zu übernehmen.

(2) Ist das in der steuerlichen Umwandlungsbilanz ausgewiesene Betriebsvermögen höher oder niedriger als der Buchwert der Anteile in der Bilanz des übernehmenden Nachfolgeunternehmers oder Nachfolgeunternehmens, so bleibt der Unterschiedsbetrag bei der Ermittlung des Gewinnes dieser Unternehmen unberücksichtigt.

(3) Der Nachfolgeunternehmer (das Nachfolgeunternehmen) tritt abgabenrechtlich als Gesamtrechtsnachfolger in die Rechtsstellung der umgewandelten Kapitalgesellschaft ein. Dies gilt auch hinsichtlich des Verlustabzuges gemäß § 18 Abs. 1 Z. 4 des Einkommensteuergesetzes und des Fehlbetrages gemäß § 6 Abs. 3 des Gewerbesteuergesetzes 1953.

§ 7. Der Übergang des Vermögens der umgewandelten Kapitalgesellschaft (§ 3) ist von der Umsatzsteuer und der Grunderwerbsteuer befreit. Die durch die Umwandlung (§ 3) unmittelbar veranlaßten Rechtsgeschäfte sind von den Gebühren im Sinne des Gebührengesetzes befreit.

ARTIKEL III

Einbringung eines Betriebes oder Teilbetriebes in eine Kapitalgesellschaft

§ 8. (1) Wird ein Betrieb oder Teilbetrieb eines Einzelkaufmannes oder einer Personengesellschaft in der Zeit zwischen dem 1. Jänner 1969 und dem 31. Dezember 1979 in eine inländische Kapitalgesellschaft (§ 1 Abs. 1 Z. 1 des Körperschaftssteuergesetzes 1966) gegen Gewährung von neuen Gesellschaftsanteilen eingebracht (Sacheinlage), so gelten, wenn der Betrieb (Teilbetrieb) im Zeitpunkt der Einbringung bereits länger als zwei Jahre besteht, für die Bewertung des eingebrachten Betriebsvermögens und der Gesellschaftsanteile die Abs. 2 und 3.

(2) Bei der Kapitalgesellschaft sind die unter Anwendung des § 4 Abs. 4 Z. 5 und des § 13 des Einkommensteuergesetzes angeschafften Gegenstände des Betriebsvermögens und die nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes und des Elektrizitätsförderungsgesetzes steuerfrei gebildeten Rücklagen mit jenen Werten anzusetzen, mit denen der Einbringende sie im Zeitpunkt der Einbringung in Übereinstimmung mit den steuerlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung bewertet hat (Fortführung der Buchwerte); dies gilt nicht hinsichtlich der Rücklage gemäß § 11 des Einkommensteuergesetzes, die vor der Einbringung aufzulösen und zu versteuern ist. Die übrigen eingebrachten Gegenstände des Betriebsvermögens können bei der Kapitalgesellschaft in ihrer Gesamtheit entweder ebenfalls mit den Buchwerten oder mit ihren höheren Teilwerten, höchstens jedoch mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzt werden. Die höheren Teilwerte sind anzusetzen, wenn das Besteuerungsrecht der Republik Österreich hinsichtlich der Gesellschaftsanteile eingeschränkt ist.

(3) Der Wert, mit dem das eingebrachte Betriebsvermögen bei der Kapitalgesellschaft gemäß Abs. 2 angesetzt wird, gilt für den Einbringenden sowohl als Veräußerungspreis im Sinne des § 24 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes als auch als Anschaffungskosten der Gesellschaftsanteile. Die Einkommensteuer eines allfälligen Veräußerungsgewinnes im Sinne des § 24 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes ist mit der Hälfte des sich nach § 37 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes ergebenden Betrages festzusetzen; dies gilt auch für beschränkt Steuerpflichtige. Veräußert der Erwerber oder ein Rechtsnachfolger, der sie von ihm unentgeltlich erworben hat, Gesellschaftsanteile, die durch eine Sacheinlage gemäß Abs. 1 erworben wurden, innerhalb von zehn Jahren nach der Erwerbung durch den Einbringenden, so ist der Unterschiedsbetrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten die Anschaffungskosten übersteigt, auch dann den Einkünften im Sinne des § 31 des Einkommensteuergesetzes zuzurechnen, wenn keine wesentliche Beteiligung im Sinne dieser Bestimmung vorliegt; dies gilt nicht, wenn die Anteile zu einem Betriebsvermögen gehören. Scheidet der erste Erwerber der Gesellschaftsanteile oder ein Rechtsnachfolger, der sie von ihm unentgeltlich erworben hat, vor Ablauf von zehn Jahren nach der Erwerbung durch den Einbringenden aus der unbeschränkten Steuerpflicht aus, ist dies wie eine Veräußerung im Sinne des vorangehenden Satzes zu behandeln; dabei tritt an die Stelle des Veräußerungspreises der Gesellschaftsanteile ihr gemeiner Wert. Die Gesellschaftsanteile, die durch eine Sacheinlage gemäß Abs. 1 erworben wurden, gelten vermögenssteuerrechtlich bei beschränkt Steuerpflichtigen bis zum 31. Dezember 1980 als Inlandsvermögen im Sinne des § 79 des Bewertungsgesetzes 1955, BGBl. Nr. 148. Die der Einbringung zugrunde gelegte Bilanz darf höchstens neun Monate vor der Anmeldung der Kapitalgesellschaft bzw. der Kapitalerhöhung zur Eintragung im Handelsregister liegen. Das Einkommen und das Vermögen des einzubringenden Betriebes (Teilbetriebes) und der aufnehmenden Kapitalgesellschaft sind so zu ermitteln, als ob der Vermögensübergang bereits mit Ablauf des Tages erfolgt und der eingebrachte Betrieb (Teilbetrieb) gleichzeitig aufgelöst worden wäre, zu dem die der Einbringung zugrunde gelegte Bilanz aufgestellt ist. Das gleiche gilt für die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen bei der Gewerbesteuer.

(4) Die übernehmende Kapitalgesellschaft tritt hinsichtlich der mit den Buchwerten übernommenen Gegenstände des Betriebsvermögens in die Rechtsstellung des Einbringenden ein; das gleiche gilt hinsichtlich der Ansprüche auf Gewährung von Umsatz-

steuervergütungen im Sinne der §§ 16 und 17 des Umsatzsteuergesetzes 1959, BGBl. Nr. 300/1958, bzw. gemäß Artikel V des Bundesgesetzes vom 16. Juli 1964, BGBl. Nr. 188, und hinsichtlich des Fehlbetrages gemäß § 6 Abs. 3 des Gewerbesteuer-gesetzes.

(5) Die übernehmende Kapitalgesellschaft ist lohnsteuerlich als Rechtsnachfolger des Vorunternehmens anzusehen, soweit bei den übernommenen Arbeitnehmern auch arbeitsrechtlich die entsprechenden Folgerungen gezogen werden. Für Arbeitnehmer-jubiläen im Sinne des § 3 Z. 11 lit. a des Einkommensteuergesetzes 1972 sind die Dienstzeiten bei den Vorunternehmen und bei dem Nachfolgeunternehmen zusammen-zurechnen.

§ 9. Wird von einer Körperschaft des öffentlichen Rechtes ein Betrieb im Sinne des § 2 Abs. 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1966 oder ein Teilbetrieb in der Zeit zwischen dem 1. Jänner 1969 und dem 31. Dezember 1979 in eine inländische Kapitalgesellschaft (§ 1 Abs. 1 Z. 1 des Körperschaftsteuergesetzes 1966) gegen Gewährung von neuen Gesellschaftsanteilen eingebracht (Sacheinlage) oder einer inländischen Kapitalgesell-schaft treuhändig in das wirtschaftliche Eigentum (§ 24 Abs. 1 lit. d der Bundesabgaben-ordnung, BGBl. Nr. 194/1961) übertragen, so wird durch diese Vorgänge keine Besteuerung der in dem eingebrachten Betriebsvermögen enthaltenen stillen Reserven bewirkt, wenn die Buchwerte fortgeführt werden. Im übrigen gelten die Bestimmungen des § 8 Abs. 3 und 4 sinngemäß.

§ 10. Vorgänge im Sinne des § 8 Abs. 1 und § 9 sind von der Umsatzsteuer, der Grunderwerbsteuer und den Kapitalverkehrsteuern befreit.

ARTIKEL IV

Zusammenschluß zu Personengesellschaften

§ 11. (1) Schließen sich Einzelunternehmungen oder Personengesellschaften, die seit mehr als zwei Jahren bestehen, in der Zeit zwischen dem 1. Jänner 1969 und dem 31. Dezember 1979 zu Handelsgesellschaften zusammen, so sind die dadurch verursachten Vorgänge von der Umsatzsteuer, der Grunderwerbsteuer und den nach dem Gebühren-gesetz zu erhebenden Gesellschaftsvertragsgebühren befreit. Das gleiche gilt für den Zusammenschluß von Einzelunternehmungen mit Personengesellschaften.

(2) Das Nachfolgeunternehmen tritt hinsichtlich der Ansprüche auf Gewährung von Umsatzsteuervergütungen im Sinne der §§ 16 und 17 des Umsatzsteuergesetzes 1959, BGBl. Nr. 300/1958, beziehungsweise gemäß Artikel V des Bundesgesetzes vom 16. Juli 1964, BGBl. Nr. 188, in die Rechtsstellung des Einbringenden ein. Dies gilt auch hinsichtlich des Fehlbetrages gemäß § 6 Abs. 3 des Gewerbesteuer-gesetzes 1953.

(3) Die Bestimmungen des § 8 Abs. 5 gelten sinngemäß.

ARTIKEL V

Konsortialverträge

§ 12. Vereinigungen von Kreditinstituten zur gemeinsamen Kredit- oder Darlehens-gewährung sind von den nach dem Gebührengesetz für Gesellschaftsverträge zu erhebenden Gebühren befreit.

ARTIKEL VI

Sonstige abgabenrechtliche Bestimmungen

§ 13. (1) Vorgänge im Sinne der Art. I bis IV gelten nicht als steuerbare Umsätze im Sinne des Umsatzsteuergesetzes 1972, BGBl. Nr. 223.

(2) Die im Abs. 1 genannten Vorgänge gelten für die Anwendung der §§ 27, 28 und 29 des Umsatzsteuergesetzes 1972 sowie für die Geltendmachung von Umsatzsteuervergütungsansprüchen gemäß den §§ 16 und 17 des Umsatzsteuergesetzes 1959, BGBl. Nr. 300/1958, als Vermögensübertragungen im Wege einer Gesamtrechtsnachfolge.

(3) Die Bestimmungen des § 1 Abs. 4, § 4 Abs. 1 und § 8 Abs. 3 vorletzter Satz gelten ab dem Zeitpunkt des Inkrafttretens des Umsatzsteuergesetzes 1972 auch auf dem Gebiete der Umsatzsteuer.

(4) Die zeitlichen Beschränkungen des § 63 des Bewertungsgesetzes 1966, BGBl. Nr. 156/1966, gelangen hinsichtlich der Übertragung und der Übernahme von Beteiligungen im Rahmen von Vorgängen gemäß den Bestimmungen des Art. I nicht zur Anwendung.

ARTIKEL VII

Allgemeine Begünstigung

§ 14. Auf Eigentumsübertragungen, die auf Vorgängen gemäß den Bestimmungen der Artikel I bis IV beruhen, ist § 36 Abs. 2 Wohnbauförderungsgesetz 1968, BGBl. Nr. 208/1967, nicht anzuwenden. Rechtskräftig gewordene Bescheide, die vor Inkrafttreten dieses Bundesgesetzes ergangen sind und dieser Bestimmung widersprechen, sind auf Antrag aufzuheben.

ARTIKEL VIII

Vollzugsklausel

§ 15. Mit der Vollziehung dieses Bundesgesetzes sind der Bundesminister für Finanzen und der Bundesminister für Bauten und Technik betraut.