

---

# Analyse des Gewinnsteueraufkommens 1988–1996

Otto Farny

---

Die Gewinnbesteuerung in Österreich ist im Zeitraum von 1988 bis heute durch zahlreiche Steuerreformen massiv verändert worden. Durch die Steuerreform 1988 wurde der Grundgedanke der US-amerikanischen Steuerreform (Tax Reform Act 1987), die Steuersätze zu senken und die Bemessungsgrundlagen durch Abschaffung von bestimmten Steuerbegünstigungen zu verbreitern, auch in Österreich umgesetzt. Für die Gewinnermittlung bedeutete dies etwa den Entfall der vorzeitigen Abschreibung, die Verlängerung von Abschreibungsdauern bei bestimmten unbeweglichen Wirtschaftsgütern, den Entfall der Rücklage für nicht entnommene Gewinne, die Einschränkung der Investitionsrücklage usw. Gleichzeitig wurde der Körperschaftsteuersatz auf das international beachtliche Niveau von 30 Prozent gesenkt. Dieser Steuersatz versteht sich im Rahmen des neu geschaffenen Halbsatzverfahrens nur als eine pauschalierte Halbbesteuerung der Gewinne auf der Gesellschaftsebene, die durch die Besteuerung der an natürliche Personen ausgeschütteten Gewinne mit dem halben Einkommensteuersatz ergänzt wird. Durch dieses Verfahren sollte die ursprüngliche Doppelbesteuerung der Gewinne bei der Gesellschaft und deren Eigentümern beseitigt werden.

Zu noch größeren Veränderungen kam es durch die Steuerreform 1993. Gewerbesteuer, Vermögensteuer, Erbschaftsteueräquivalent und Sonderabgabe von Banken wurden überhaupt abgeschafft, dafür wurde die bisherige 2prozentige Lohnsummensteuer in eine 3-prozentige Kommunalabgabe umgewandelt und weitere Einschränkungen im steuerlichen Gewinnermittlungsrecht vorgenommen: der Investitionsfreibetrag wurde auf 15 Prozent reduziert, die Neubildung der Investitionsrücklage entfällt, die ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibung wurde unterbunden, Pauschalrückstellungen sind nicht mehr zulässig, andere Rück-

stellungen wurden eingeschränkt usw. Neben diesen großen Reformen bestimmten weitere Rechtsänderungen die steuerliche Gewinnermittlung ganz entscheidend mit.

Das Umgründungssteuergesetz 1991 löste das Strukturverbesserungsgesetz ab und beseitigte alte Möglichkeiten steuerschonender Umgründungen, aber es eröffnete auch neue; das Endbesteuerungsgesetz 1993 beeinflusste die Unternehmensbesteuerung mehr, als das auf den ersten Blick erkennbar ist, und das Privatstiftungsgesetz 1993 schuf steuerfreie Räume im Inland. Isoliert und oberflächlich betrachtet machen die meisten dieser Reformen Sinn und lassen nicht vermuten, daß sie zu wesentlichen Steuerausfällen geführt haben. In ihrer Kombination aber haben der Sachverstand der Wirtschaftstreuhand, die Praxis der Verwaltung und der Judikatur zu einem dramatischen Ungleichgewicht der Besteuerung der Einkunftsarten geführt. Betrachten wir zunächst die reinen Aufkommensdaten der relevanten Steuern:

### 1. Aufkommensentwicklung der Unternehmenssteuern vom Einkommen, Ertrag und Vermögen

**Tabelle 1:**

#### Aufkommensentwicklung verschiedener Unternehmenssteuern in Mrd. S

	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994 <sup>1)</sup>	1995 <sup>2)</sup>	1996 <sup>2)</sup>
veranlagte									
Einkommensteuer <sup>3)</sup>	27,1	31,3	33,8	35,8	37,0	36,8	35,6	40,0	43,5
Kapitalertragssteuer I	1,5	3,2	2,1	2,8	3,5	3,3	4,2	3,3	3,5
Körperschaftsteuer	11,5	14,2	13,8	15,3	21,0	18,6	21,1	29,0	35,0
Vermögensteuer	5,5	6,2	7,0	8,0	8,4	8,4	0,9	0,6	0,1
Erbschaftsteuer- äquivalent	1,4	1,6	1,8	2,0	2,2	1,9	0,2	0,2	0,1
Gewerbesteuern	11,9	13,6	14,9	15,7	16,4	15,0	4,3	2,9	0,9
Sonderabgabe von Banken	1,5	1,6	1,7	1,7	2,0	1,9	0,3	0,1	0,1
<b>Summe</b>	<b>60,4</b>	<b>71,7</b>	<b>75,1</b>	<b>81,3</b>	<b>90,5</b>	<b>85,9</b>	<b>66,6</b>	<b>76,1</b>	<b>83,2</b>

<sup>1)</sup> Vorläufiger Erfolg 1994

<sup>2)</sup> Jüngste Steuerschätzung des BmF. Im Vergleich zur Schätzung des BMfF vom September 1995 weist nun das Finanzministerium in seiner Schätzung eine um 9 Mrd. S erhöhte Körperschaftsteuer für 1996 aus. Das ist mir in dieser Dimension nicht erklärbar. Obwohl ich das für eine Überschätzung halte, sei vorläufig von diesen Werten ausgegangen.

<sup>3)</sup> Einkommensteueraufkommen ab 1993 nach oben korrigiert um 4 Mrd. S wegen der Wirkung der Endbesteuerung (Entfall der meisten Kapitaleinkünfte und Erfassung mit einer 22prozentigen KESt) und ab 1995 nach oben um 6 Mrd. S korrigiert wegen der Einführung der Arbeitnehmerveranlagung (Gutschriften an Lohnsteuerpflichtige werden der veranlagten Einkommensteuer angelastet).

Man sieht anhand der Summe der aufgelisteten Unternehmenssteuern in den Jahren 1989, 1990 und 1991, daß sich die Steuerreform 1988 nicht negativ auf das Steueraufkommen ausgewirkt hat. Das ist am ersten Blick überraschend, wurde doch der Körperschaftsteuersatz von 55 Prozent auf 30 Prozent abgesenkt. Tatsächlich war es aber so, daß seit 1967 in Österreich die Besteuerung nach dem Hälftesteuersatz im Falle der Gewinnausschüttung vorgesehen war. Durch ausgedehnte „Schütt-aus-Hol-zurück“-Strategien und durch Maßnahmen zur Vermeidung des Schatteneffekts ist es aber gelungen, die tatsächliche Steuerbelastung unter 30 Prozent zu senken (1). Zusammen mit Einschränkungen von Steuerbegünstigungen kam es zu einer deutlichen Aufkommenssteigerung.

Ein ähnliches Phänomen beobachtet man anhand der Gewerbesteuern und der veranlagten Einkommensteuer. Trotz einer deutlichen Tarifsenkung (von 62 Prozent auf 50 Prozent Spitzensteuersatz bei der Einkommensteuer) ergab sich ein markantes Mehraufkommen. Betrachtet man die Entwicklung der Körperschaftsteuer näher, so kann man 1992 einen noch deutlicheren Sprung nach oben bemerken. Dieser ist durch die Steuerpflicht der Nationalbank zu erklären, die mit 4,4 Mrd. S zum Körperschaftsteueraufkommen beitrug. Da es sich hier nicht um Gewinne handelt, die mit privaten Gewinnen einer am Markt operierenden Gesellschaft vergleichbar sind, müßte man diese Körperschaftsteuerzahlung, die 1994 bereits auf 5,2 Mrd. S angestiegen ist, aus der Zeitreihe eliminieren, um einen konsistenten Vergleich zu ermöglichen. Der Einbruch des Körperschaftsteueraufkommens 1993 mag konjunkturell mitbedingt sein, es ist aber zu vermuten, daß hier schon neue Gestaltungsmöglichkeiten (siehe Kapitel 2) um sich gegriffen haben und sich dies im Aufkommen manifestiert. Ab 1994 gibt es – wie nicht anders zu erwarten – einen dramatischen Einbruch aller Unternehmenssteuern. Selbst wenn man berücksichtigt, daß wegen der Einführung einer Kommunalabgabe das Lohnsummensteueraufkommen um 8 Mrd. S erhöht wurde, so erreicht man 1996 gerade das Niveau des Jahres 1992, obwohl die Gewinne nicht gesunken, sondern gestiegen sind. Der vom BMfF erwartete starke Anstieg der Körperschaftsteuer 1996 ergibt sich aus den im Zuge der Steuerreform 1993 durchgeführten Einschränkungen der Gestaltungsmöglichkeiten. Nach der offiziellen Finanzierungsrechnung des Finanzministeriums sollte sich folgende Entwicklung ergeben:

**Tabelle 2:**  
**Effekte der Steuerreform 1993 (in Mrd. S)**

		ESt/KöSt	davon KöSt
Auflassung Gewerbesteuer	-17,0	5,6	3,0
Wegfall Vermögensteuer	-10,5		
Erweiterung Lohnsummensteuer	1,5		
Erhöhung Lohnsummensteuer	6,5	- 1,8	- 1,0
Sonderausgabe Vermögensteuer		1,5	1,5
Abschaffung I-Rücklage		1,0	0,5
Ausschluß der aussch. bed. Teilwertabschr.		1,0	1,0
Einschränkung der Rückstellungen		1,0	0,5
Beschränkung der Verlustbet.-Modelle		0,5	0,5
Erfassung der Substanzgewinne			
b. Invest.-Zert.		0,5	0,5
Registergebühr	0,5	- 0,1	- 0,1
22 Prozent Endbest. f. btrbl. Zinsen bei Personenuntern.		- 0,1	
Senkung d. IFB auf 15 Prozent			
u. Wegfall bei Rechten		3,0	2,0
Erhöhung des KöSt-Satzes auf 34 Prozent		3,8	3,8
Summen	-19,0	15,9	12,2
Saldo	- 3,1		

Da die Registergebühr nicht verwirklicht wurde, sondern eine Mindestkörperschaftsteuer von S 15.000,-, müßte das Körperschaftsteuermehraufkommen 1996 deutlich über 12 Mrd. S liegen, durch Steuervorauszahlungserhöhungen hätte man schon 1994/1995 ein deutliches Anziehen des Aufkommens beobachten müssen. Dies ist 1994 nur schwach erkennbar. 1995 kommt dazu, daß durch die Vorauszahlung für den Investitionsfreibetrag das Aufkommen ab November 1995 zusätzlich um 3,6 Mrd. S gestiegen ist. Besonders bemerkenswert in diesem Zusammenhang ist, daß die unverteilten Gewinne der Körperschaften von 1988 bis 1996 voraussichtlich um 95 Prozent steigen werden, das Unternehmenssteueraufkommen vom Gewinn und Vermögen aber nur um 38 Prozent gestiegen und im Vergleich zu 1992 sogar deutlich gesunken ist.

Der starke Anstieg der Körperschaftsteuer 1996 könnte zur Annahme verleiten, daß nun alle steuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten beseitigt wären. Setzt man aber die für 1997 prognostizierten unverteilten Gewinne der Kapitalgesellschaften 1996 aus Tab. 3 in Relation zu den 35 Mrd. S prognostizierter Körperschaftsteuereinnahmen, dann ergibt sich noch immer eine mäßige Belastungsquote von 21 Prozent. Obwohl dem Autor klar ist, daß die volkswirtschaftlichen Gewinne nicht ohne weiteres als Steuerbemessungsgrundlage herangezogen werden können, so kann man doch zu einem Schluß kommen: Es muß offenbar noch weitere solche Gestaltungsmöglichkeiten geben.

**Tabelle 3:****Gewinne laut volkswirtschaftlicher Gesamtrechnung  
in Mrd. S (z. T. Prognose)**

	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996
Unverteilte Gewinne der Kapital- gesellschaften	84,5	95,3	98,7	104,0	110,0	130,0	133,2	159,8	164,6
Landwirtschaft	27,0	29,7	33,7	29,3	28,8	25,4			
Gewerbe	145,8	152,8	174,9	190,9	196,4	175,4			
Freie Berufe	33,5	37,3	40,0	48,0	54,1	59,7			
Summe	290,8	315,1	347,4	372,2	389,3	390,5			

Mit Hilfe rezenter Daten, die für den Bankensektor existieren, kann man diese These erhärten (2):

**Tabelle 4:****Steuern und Gewinne im Bankensektor**

	Sonstige Steuern	Steuern vom Einkommen, Ertrag und Vermögen	Jahresüberschuß vor Rück- lagendotierung und Steuern
in Mrd. S			
1989	1.888	3.157 (19,4%)	16.264
1990	1.978	3.032 (19,3%)	15.730
1991	2.045	2.911 (17,0%)	17.115
1992	2.188	2.593 (18,0%)	14.420
1993	2.235	2.725 (13,5%)	20.218
1994	310	2.368 (11,9%)	19.870

Anhand der abgegrenzten Steueraufwandsdaten 1994 können bereits die Auswirkungen der Steuerreform 1993 studiert werden. Die „Sonstigen Steuern“ bestehen dem Wesen nach aus dem Aufkommen der Sonderabgabe von Kreditinstituten. Diese läuft aus, dadurch bedingt ist sicher das Körperschaftsteueraufkommen von Banken gestiegen, jedoch wurde dies durch den Entfall der Vermögensteuer und der Erbschaftsteueräquivalents überkompensiert. So kommt man zum Ergebnis, daß trotz eines Ertragsprunges 1993 nach oben die Banken fast um die Hälfte weniger Steuern zahlen als früher. Wie ist das möglich? Wo sind die Ursachen dieser Steuererosion?

## 2. Ursachen des niedrigen Belastungsniveaus durch die Körperschaftsteuer

Bedingt durch das Maßgeblichkeitsprinzip der Handelsbilanz für die Steuerbilanz für größere Unternehmen (§ 5 EStG) war das österreichi-

sche Gewinnermittlungssystem noch nie besonders fiskalisch griffig. Der handelsbilanzrechtliche Grundsatz des Prinzips kaufmännischer Vorsicht läuft fiskalischen Ansprüchen zuwider. Eine unmittelbare Folge davon – das imparitatische Realisationsprinzip – führt dazu, daß Gewinne erst dann steuerlich erfaßt werden können, wenn sie durch eine Transaktion realisiert wurden, jedoch nicht realisierte Verluste durch Forderungswertberichtigungen, Lagerabwertungen und Rückstellungen usw. entstehen können.

Bei Forderungswertberichtigungen, Lagerabwertungen, außerordentlichen technischen Abschreibungen, Teilwertabschreibungen von Beteiligungen und Rückstellungen handelt es sich um Bewertungsvorgänge, die hinsichtlich ihrer Höhe und ihrer Begründung einen gewissen Spielraum zulassen, dessen Konkretisierung erhebliches branchenspezifisches und sachliches Wissen voraussetzt. Da hunderte solcher Vorgänge in eine Bilanz einfließen können, gewinnen so der Steuerpflichtige und sein Steuerberater notwendig einen strategischen Vorteil gegenüber dem Betriebsprüfer des Finanzamts. Man könnte einwenden, daß die meisten dieser Vorgänge nur einen Steuerstundungseffekt haben, doch das regelmäßige Wiederholen dieser Vorgänge mit steigendem Volumen erwirkt auf Dauer eine Schmälerung der Besteuerungsbasis. Es gibt empirische Evidenz, daß diese Gestaltungsmöglichkeiten stark zugenommen haben. Rechnet man die Betriebsüberschüsse aus der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung so um, daß man finanzrechtlich definierte Größen erhält, (3) und vergleicht man diese Gewinne mit den steuerlich erfaßten Gewinnen, dann ist nach einer von uns durchgeführten Untersuchung der Erfassungsgrad von 71,7 Prozent (1980) auf 48,8 Prozent (1986) gesunken (4).

Diese Entwicklung ist meiner Ansicht nach nur so zu erklären, daß diese Bewertungskorrekturen, die im Steuerrecht zulässig sind, die aber nicht dem VGR-Konzept entsprechen, dem Volumen nach während der achtziger Jahre zugenommen haben. Während diese Umstände schon seit langem bekannt sind, haben neue Gesetze und eine neue Praxis der Judikatur und der Verwaltung dazu geführt, daß neue Gestaltungsmöglichkeiten entstanden sind, die in ihrer Auswirkung zur Entsteuerung großer Gewinnanteile geführt haben. Dazu seien drei Beispiele angeführt:

### *2.1. Optimales Ausnützen des Halbsatzverfahrens*

Es ist ein grundsätzliches Problem des Halbsatzverfahrens, daß das Institut der Teilwertabschreibung schlecht mit diesem Verfahren vereinbar ist. Wenn eine Kapitalgesellschaft A an einer Kapitalgesellschaft B beteiligt ist, dann kann sie durch einen Gesellschafterzuschuß an B den Wert der Beteiligung erhöhen. Handelsrechtlich entsteht in B ein ausschüttungsfähiger Gewinn, der allerdings nicht steuerpflichtig ist, da sein Ursprung im Gesellschaftsverhältnis begründet liegt. Wird der Gewinn nun nach A ausgeschüttet, dann entsteht bei A aufgrund des

Halbsatzverfahrens ebenfalls ein steuerfreier Beteiligungsgewinn. Der Verwaltungsgerichtshof hat nun festgestellt, daß, wenn die Gewinnausschüttung zu einem substantiell niedrigeren Wert der Beteiligung an B führt, eine Teilwertabschreibung möglich ist (VwGH Zl 90/13/0228 vom 29.04.1992; Zl 91/14/0127 vom 05.08.1993). Obwohl also kein steuerpflichtiger Gewinn bei diesen Operationen entsteht, ermöglicht dieses Verfahren eine praktisch beliebige Verlustbeschaffung. Im Rahmen der Steuerreform 1993 sah sich der Gesetzgeber durch das Verbot ausschüttungsbedingter Teilwertabschreibungen (§ 12 Abs 3 KStG) gezwungen, die Notbremse zu ziehen. In der Literatur wurden diese Maßnahmen kritisiert, da in manchen Fällen durch die Nichtzulassung der Teilwertabschreibung Doppelbesteuerungen entstehen können (5). Einen Artikel in der Steuerrechtsliteratur, der deutlich aufzeigt, daß durch solche Verfahren die Ertragsbesteuerung überhaupt außer Kraft gesetzt werden kann, habe ich noch nicht gefunden, was interessante soziologische und politologische Schlußfolgerungen zuläßt.

Wenn auch diese Steuerlücke – die noch immer ihre fiskalischen Auswirkungen hat – geschlossen werden konnte, so kommen wir um ein Phänomen nicht herum: Große Veräußerungsgewinne von Unternehmen, Betrieben und Beteiligungen auf der Gesellschaftsebene werden in Österreich nur rudimentär steuerlich erfaßt. Wer diese These bestreitet, den mag folgende finanzpolitische Entwicklung zum Nachdenken zwingen: Im Zuge der Steuerreform 1993 hat das Finanzministerium einen Reformentwurf vorgestellt, der zum Ziel hatte, die Veräußerungsgewinne von Beteiligungen auf der Gesellschaftsebene von der Steuer zu befreien und dafür Teilwertabschreibungen nicht zuzulassen. Man sollte meinen, daß dies auf Zustimmung der Unternehmervertretungen führt, da ja in einer Volkswirtschaft die Beteiligungsgewinne größer sind als die Beteiligungsverluste. In Wahrheit ist der Vorschlag auf massive Ablehnung gestoßen, was man nur so deuten kann, daß in der Praxis die Besteuerung von Veräußerungsgewinnen legal vermieden werden kann, aber die Möglichkeit von Teilwertabschreibungen im großen Stil ausgenutzt wird. Auch die Arbeiterkammer hatte gegen diesen Plan Bedenken, allerdings aus ganz anderen Gründen.

Es entspricht zunächst dem Leistungsfähigkeitsprinzip besser, Veräußerungsgewinne tatsächlich zu erfassen und im Gegenzug die Abschreibung tatsächlicher Beteiligungsverluste zuzulassen. Weiters ist es wichtig zu sehen, daß das österreichische Steuerrecht den Aufbau hoher stiller Reserven zuläßt, sei es dadurch, daß die zulässige Abschreibungsdauer regelmäßig kürzer ist als die tatsächliche Nutzungsdauer eines Wirtschaftsgutes, sei es dadurch, daß außerordentliche Abschreibungen zu großzügig durchgeführt werden und im Falle der Veränderung der Verhältnisse keine Wertaufholung erfolgt. Es ist also systematisch wichtig, daß wenigstens im Falle der Veräußerung der Wirtschaftsgüter diese zu großzügige Abschreibung korrigiert wird, indem die stillen Reserven erfaßt werden. Soll z. B. ein Betrieb mit hohen stillen Reserven veräußert werden, dann ist es aufgrund des Umgründungssteuergesetzes möglich,

diesen steuerneutral (bei Buchwertfortführung) in eine neu geschaffene Gesellschaft einzubringen. Wenn nun die Beteiligung an dieser Gesellschaft veräußert werden soll und der Veräußerungsgewinn an den Beteiligungen steuerlich aufgrund des Entwurfes des Finanzministeriums nicht erfaßt wird, dann kann die notwendige Korrektur nicht erfolgen. Für den Entwurf des Finanzministeriums spricht aber, daß diese Erfassung von Beteiligungsgewinnen auch heute in der Praxis oft nicht erfolgt. Wie funktioniert das?

Das Instrument der Übertragung stiller Reserven (§ 12 EStG) ermöglicht es im Falle der Veräußerung einer Beteiligung, die eine bestimmte Zeit zum Anlagevermögen des Betriebes gehört hat, Veräußerungsgewinne nicht zu versteuern, sondern auf eine andere Beteiligung zu übertragen. Diese Beteiligung kann zum Übertragungszweck auch künstlich geschaffen werden: „Aus unkörperlichen Wirtschaftsgütern stammende stille Reserven sind damit auch auf die nachträglichen Anschaffungskosten von Anteilen und Beteiligungen in Form verdeckter Einlagen zulässig; dem folgt auch die Verwaltungspraxis (anders noch zum EStG 1972). Auf noch im Jahr der Anschaffung und Herstellung anfallende nachträgliche Anschaffungs- und Herstellungskosten sind stille Reserven jedenfalls – selbst bei enger Interpretation des § 12 – übertragbar.“ (6) Die Übertragung führt zunächst zu einer Steuerstundung, der Veräußerungsgewinn bleibt steuerhängig. Wenn nun die Beteiligung nicht mehr verkauft wird, ist die Steuerhängigkeit quasi dauerhaft und damit auch die Steuerstundung. Das Interessante am österreichischen Steuerrecht ist, daß es sogar Methoden offeriert, sich aus dieser Steuerhängigkeit (d. h. die spätere Erfäßbarkeit durch Steuern) zu befreien. Wird das Unternehmen, an dem die Beteiligung besteht, auf die die stillen Reserven übertragen wurden, nach Ablauf von fünf Jahren mit dem Unternehmen fusioniert, das die Übertragung der stillen Reserven vorgenommen hat, dann bleibt der entstehende Verschmelzungsgewinn nach § 3 Abs 3 UmgrStG steuerfrei (7). Wer aber nicht fünf Jahre warten will, kann folgende Strategie anwenden:

Wie oben beschrieben erhöht das Unternehmen A, das die stillen Reserven übertragen will, durch einen Gesellschafterzuschuß den Anschaffungswert einer Beteiligung an B, überträgt darauf die stillen Reserven und schüttet den steuerfreien Gewinn wieder zurück. Es ist zwar nun keine Teilwertabschreibung mehr möglich, aber durch die Gewinnausschüttung an A wird die Beteiligung an B weitgehend wertlos. Wird sie später veräußert, dann entsteht auch kein entsprechender Veräußerungsgewinn mehr und die Steuerersparnis ist zur dauerhaften geworden. Sicherlich muß man bei dieser Konstruktion damit rechnen, daß die Finanzverwaltung den Mißbrauch zivilrechtlicher Gestaltungen (§ 22 BAO) oder Liquidationsbesteuerung (§ 31 Abs 2 EStG) einwendet, doch bei etwas vorsichtigerer Gestaltung (mit operativen Gesellschaften und mit zeitlichem Abstand) geht dem Vernehmen nach selbst dieser Zug in der Praxis auf.



## 2.2. Optimierungen mit dem Endbesteuerungssystem

Personen- und familienbezogene Kapitalgesellschaften werden in der Regel über Geschäftsführergehälter von Familienmitgliedern, die eine Betriebsausgabe darstellen, so optimiert, daß kein steuerpflichtiger Gewinn anfällt. Das ist der Hauptgrund dafür, daß nach der Körperschaftsteuerstatistik 1990 überhaupt nur mehr ein Drittel der Körperschaften Körperschaftsteuer zahlt. Bei einem nicht wesentlich beteiligten Gesellschafter/Geschäftsführer unterliegen dann diese Gehälter der Lohnsteuer. Dabei sind die Lohnsteuerbegünstigungen (begünstigte Besteuerung von Sonderzahlungen und Abfertigungen), die an sich einen Ausgleich zu den Gestaltungsmöglichkeiten von Unternehmern darstellen sollten, zusätzlich zur Gestaltung einsetzbar. Das Gewähren von hohen Betriebspensionszusagen bei späterer Abfindung in Millionenhöhe zu sehr günstigen Steuersätzen (§ 67 Abs 8 lit b EStG) stellt eine besonders interessante Steuersparmöglichkeit dar. Diese Strategien sind altbekannt, doch ermöglicht die Endbesteuerung der Zinsen nunmehr ganz neue Perspektiven.

Die Kapitalgesellschaft kann zur Verbriefung eines Darlehens Forderungswertpapiere an die Gesellschafter begeben. Die darauf entfallenden Fremdkapitalzinsen stellen bei der Kapitalgesellschaft eine Betriebsausgabe dar und helfen so, die Körperschaftsteuer zu vermindern. Diese Zinsen sind aber unabhängig vom Einkommen der Gesellschafter mit 22 Prozent endbesteuert. Wem eine Gewinnsteuerbelastung von 22 Prozent auch noch zuviel ist, dem bleibt nichts anderes übrig, als das Forderungswertpapier in ein Depot einer inländischen Bank zu übertragen, seinen Wohnsitz in eine Steueroase zu verlegen und der Bank gegenüber seine Wohnsitzausländereigenschaft glaubhaft zu machen. Auf Basis von § 98 Z 5 EStG könnte man so endgültig steuerfrei werden.

## 2.3. Optimierung durch Privatstiftungen

Privatstiftungen können, sofern sie bestimmte Einkünfte aus Kapitalvermögen haben, diese völlig steuerfrei beziehen. Lediglich die Dotation des Stiftungsvermögens unterliegt einer geringfügigen Erbschaftssteuer von 2,5 Prozent. Zum Unterschied vom Kleinsparer wird bei den einer Stiftung zufließenden Kapitalerträgen auch keine Kapitalertragsteuer abgezogen (§ 94 Z 10 EStG). Es wurde somit im Inland eine steuerfreie Oase geschaffen, um völlig steuerfrei Kapital akkumulieren zu können. Sofern das dazu dient, ausländisches Kapital hereinzuholen, mag das volkswirtschaftlich sinnvoll sein. Doch lehrt die Erfahrung, daß dies in der Praxis weniger dafür genutzt wird, sondern es dient zu vom Gesetzgeber so nicht geplanten Steueroptimierungen im Inland.

Wenn ein Unternehmen Vermögen an eine Stiftung überträgt und die Übertragung betrieblich veranlaßt ist, dann stellt die Übertragung eine Betriebsausgabe dar. Hier beginnt es interessant zu werden. Wer z. B.

Sozialkapital an eine Stiftung überträgt, der muß zunächst aufpassen, daß die Ansprüche der Mitarbeiter im Übertragungszeitpunkt nicht so weit individualisiert sind, daß eine Lohnsteuerpflicht eintritt. Ist diese Hürde überwunden, dann sind damit mehrere steuerliche Vorteile verbunden: Die Stiftungsdotations ist eine Betriebsausgabe, und so können Rückstellungsbeschränkungen (§ 14 EStG) umgangen werden; das veranlagte Kapital arbeitet völlig steuerfrei, und der Zufluß an die Begünstigten ist mit nur 22 Prozent endbesteuert. Auf dieser Basis blühen bereits die tollsten Ideen zur Ausgestaltung von Stiftungen. Wir dürfen gespannt abwarten, was die Finanzverwaltung z. B. mit einer Stiftung zur Förderung des Stifterunternehmens in wirtschaftlichen Wechsellagen macht.

### 3. Ist eine niedrige Gewinnbesteuerung für den Standort wichtig?

Es wird argumentiert, daß eine niedrige Gewinnbesteuerung im internationalen Wettbewerb für den Standort Österreich wichtig ist. Dabei ist zunächst zu fragen: Für welchen Standort? Es ist richtig, daß für den Standort von Finanzinvestitionen das Steuersystem extrem wichtig ist, für Realinvestitionen hat es aber nur sekundäre Bedeutung. Will man am Standortwettbewerb für Holdinggesellschaften teilnehmen, dann geht es nicht darum, ob der Steuersatz 30 Prozent oder weniger ist, man kann nur teilnehmen, wenn es zu keiner Besteuerung solcher Gewinne kommt. Österreich hat die Teilnahme an diesem Wettbewerb damit eröffnet, daß nach niederländischem Vorbild das internationale Schachtelprivileg (§ 10 Abs 2 KStG) nicht nur auf ausgeschüttete Gewinne, sondern auch auf *capital gains* dieser Schachtelbeteiligungen ausgeweitet wurde. Das hatte zur Folge, daß Österreich zwar nicht zum erwünschten Briefkastenstandort wurde, weil andere Länder bereits wieder weiter waren, österreichische Unternehmen aber durch Gründung von Auslandstöchtern dieses Privileg für sich nutzten. Es war sehr beliebt, Forderungswertpapiere an Töchter in Niedrigsteuerländern zu übertragen, um so die Zinsen steuerfrei lukrieren zu können, oder auf Basis des Umgründungssteuergesetzes Beteiligungen in ausländische Töchter einzubringen, um später die Beteiligungserträge im Ausland stark begünstigt besteuern zu lassen und diese Erträge weitgehend steuerfrei (entsprechendes Doppelbesteuerungsabkommen vorausgesetzt) nach Österreich weiter zu schütten.

Diese Entwicklung veranlaßte den österreichischen Steuergesetzgeber dazu, bestimmte Mißbrauchsvorschriften einzuziehen: So muß nunmehr z. B. das ausländische Tochterunternehmen zum Teil eine operative Gesellschaft sein. Obwohl also ausländische Beteiligungserträge jeder Form in Österreich unter bestimmten Voraussetzungen ohnedies steuerfrei sind, konnte Österreich nicht zum erwünschten Holdingzentrum werden und hinkt der internationalen Entwicklung stets nach.

Um diesen Wettbewerb zu gewinnen, ist es wesentlich, optimale Doppelbesteuerungsabkommensanbindungen zu haben und sehr günstige Bankdienstleistungen und Beratungsleistungen anbieten zu können. Da Österreich hier internationalen Finanzzentren mit günstigen Anbindungen an ehemalige Kolonien immer unterlegen ist, schaffen wir zwar Bestimmungen, die geeignet sind, das heimische Steueraufkommen weiter zu reduzieren, aber erreichen nicht das Ziel, zu einem Finanzzentrum für Briefkastenfirmen zu werden. Das ist die schlechteste aller Strategien.

In allen Umfragen über die tatsächlichen Motive von Standortentscheidungen von Realinvestitionen – und nur diese sind volkswirtschaftlich wirklich von Bedeutung – rangiert die Gewinnsteuerbelastung nicht an vorderster Stelle. Das ist damit zu erklären, daß Gewinnsteuern letztlich auch nur Kostenfaktoren sind und den ausschüttungsfähigen Gewinn so mindern wie alle anderen Kostenfaktoren. Wenn die Gewinnsteuern in einem Land im Durchschnitt nicht wesentlich mehr ausmachen als die Telefonrechnungen, dann kann man ihre relative Bedeutung für die Standortentscheidung erkennen. Ein Unterschied liegt sicher darin, daß bei einer ersten Standortanalyse den Steuersätzen eine psychologisch höhere Bedeutung zugemessen wird als vergleichbaren Kostenfaktoren. Österreich ist aus diesem Grund den OECD-Staaten bei der Wahl der Steuersätze weit vorausgeeilt (Der Überblick aus dem Jahr 1992 berücksichtigt die Erhöhung des Körperschaftsteuersatzes auf 34 Prozent noch nicht) (8):

Systeme	Staaten	Steuersätze <sup>1)</sup>	Arten und Umfang der Entlastungen beim Anteilseigner (natürliche Person)
1	2	3	4
„Klassisches“ System mit einheitlicher Besteuerung des Gesamteinkommens	Belgien	39 vH <sup>2)</sup>	–
	Luxemburg	33 vH <sup>3)</sup>	
	Niederlande	35 vH <sup>4)</sup>	
	Schweiz (Zürich)	12,3 vH bis 34,3 vH <sup>5)</sup>	
	USA (New York)	39,9 vH <sup>6)</sup>	
System des „ermäßigten“ Steuersatzes beim Anteilseigner	Österreich	30 vH	Ermäßigung der Einkommensteuer auf Ausschüttungen um die Hälfte beim Anteilseigner
System der „Teilanrechnung“ der auf Ausschüttungen entfallenden Körperschaftsteuer auf die Einkommensteuer des Anteilseigners	Dänemark	38 vH	Anrechnung mit 25 vH der Ausschüttung <sup>7)</sup>
	Irland	40 vH <sup>10)</sup>	Anrechnung mit 25/75 der Ausschüttung <sup>8)</sup>
	Japan	43,98 vH <sup>11)</sup>	Anrechnung mit 7,4 vH bis 12,8 vH der Ausschüttung
	Kanada (Ontario)	44,34 vH <sup>13)</sup>	Anrechnung mit 16,67 vH der Ausschüttung auf Einkommensteuer des Bundes und der Provinz <sup>14)</sup>
	Portugal	40,15 vH <sup>3)</sup>	Anrechnung mit 20 vH der auf die Ausschüttung entf. Körperschaftsteuer <sup>9)</sup>
System der „Teilanrechnung“ mit „gespaltenem“ Steuersatz	Spanien	35 vH	Anrechnung mit 10 vH der Ausschüttung <sup>12)</sup>
	Verein. Königreich	33 vH <sup>9)</sup>	Anrechnung mit 25/75 der Ausschüttung <sup>8)</sup>
System der „Teilanrechnung“ mit „gespaltenem“ Steuersatz	Frankreich	34 vH 42 vH auf Ausschütt.	Anrechnung mit 50 vH der Ausschüttung <sup>9)</sup>
System des Vollabzuges der Ausschüttung von der Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer	Griechenland	46 vH <sup>15)</sup>	Körperschaftsteuer auf Gewinn nach Abzug der Ausschüttung. Auf Ausschüttungen werden Kapitalertragssteuern in einer etwa der Körperschaftsteuer entsprechenden Höhe erhoben, die definitiv oder anrechenbar sind, falls Option für Besteuerung der Dividende im Rahmen des Gesamteinkommens.

System der „Vollanrechnung“	Italien	47,83 vH <sup>16)</sup>	Anrechnung mit 9/16 der Ausschüttung bei Staatssteuer <sup>17)</sup> ; bei lokaler Steuer sind Ausschüttungen beim Anteilseigner einkommen- bzw. körperschaftsteuerfrei.
System des „gespaltenen“ Steuersatzes mit „Vollanrechnung“	Deutschland	50 vH <sup>18)</sup> 36 vH auf Ausschüttung <sup>18)</sup>	Vollanrechnung der Ausschüttungsbelastung beim Anteilseigner <sup>6)</sup>

<sup>1)</sup> Einschließlich Steuern nachgeordneter Gebietskörperschaften.

<sup>2)</sup> Auf Einkommen über 13 Mio. bfr; ermäßigte Eingangssätze 28 vH und 36 vH.

<sup>3)</sup> Auf Einkommen über 1,312 Mio. lfr; ermäßigte Eingangssätze 20 vH (Einkommen bis 600.000 lfr) und 30 vH (Einkommen zwischen 600.000 lfr und 1,312 Mio. lfr) mit Grenzberichtigung; zuzüglich Zuschlag 1 vH des Steuerbetrags für Arbeitslosenfonds.

<sup>4)</sup> 40 vH auf Gewinnteile bis 250.000 hfl.

<sup>5)</sup> Zuzüglich Gemeindegzuschlag 10 vH.

<sup>6)</sup> Mit Einbeziehung der Steuergutschrift in das Einkommen.

<sup>7)</sup> Progressive Staffelung der Steuersätze nach Rendite (Verhältnis von Ertrag und Kapital): Bund 3,63 vH, Kanton und Gemeinde 9,4 vH bis 27,2 vH; die Kantons- und Gemeindesteuern sind bei Gewinnermittlung für Zwecke der Bundessteuer absetzbar.

<sup>8)</sup> Corporation Income Tax des Bundes 34 vH mit ermäßigten Eingangssätzen von 15 vH und 25 vH auf Einkommensteile bis 75.000 \$; zuzüglich weitere 5 vH (höchstens 11.750 \$) auf Einkommen über 100.000 \$ (hier nicht berücksichtigt); Corporation Franchise (Income) Tax des Staates New York 9 vH (von Bemessungsgrundlage Bundessteuer absetzbar); New York City General Corporation Tax 8,85 vH der Stadt New York (von Bemessungsgrundlage Staats- und Bundessteuer absetzbar) blieb hier unberücksichtigt; vgl. Übersicht 7).

<sup>9)</sup> 25 vH auf Einkommen bis 250.000 Lir.; dieser Satz erhöht sich bis 1,25 Mio Lir. kontinuierlich auf 33 vH.

<sup>10)</sup> Sondersatz 10 vH für Herstellerbetriebe.

<sup>11)</sup> Staatssteuer 37,5 vH; Zuschläge auf den Steuerbetrag: Präfekturen Standardzuschlag 5 vH, Gemeinden Standardzuschlag 12,3 vH. Für Steuerpflichtige mit einem Gesellschaftskapital bis 100 Mio. Yen ermäßigen sich die Sätze der Staatssteuer auf 28 vH auf die ersten 8 Mio Yen des Gewinns.

<sup>12)</sup> Ohne Einbeziehung der Steuergutschrift in das Einkommen.

<sup>13)</sup> Bundessteuer 28 vH, Provinzsteuer bis 17 vH; mehrere Sondersätze; einschließlich Steuerzuschläge des Bundes und der Provinz Ontario (surtaxes).

<sup>14)</sup> Erfassung der um 25 vH erhöhten Dividende im Einkommen des Anteilseigners.

<sup>15)</sup> Für bestimmte griechische Gesellschaften Ermäßigung von 40 vH bzw 35 vH.

<sup>16)</sup> 36 vH Staatssteuer; 16,2 vH lokale Steuer, die von der Bemessungsgrundlage der Staatssteuer mit 75 vH absetzbar ist.

<sup>17)</sup> 9/16 der Bruttodividende (vor Abzug der Kapitalertragssteuer) entspricht der Körperschaftsteuer von 36 vH auf die Ausschüttung (36/64).

<sup>18)</sup> Zuzüglich 7,5 vH der Steuerschuld vom 1. Juli 1991 bis 30. Juni 1992 („Solidaritätszuschlag“).

Neben diesen günstigen Steuersätzen bietet Österreich eine besonders günstige Ermittlungstechnik der Gewinne, was im internationalen Vergleich auch zu einer sehr günstigen Gesamtbelastung der Gewinne führt (9):

**Tabelle 6:****Körperschaftsteuern als Prozentsatz des BIP**

	1965	1970	1975	1980	1985	1988	1989	1990	1991	1992
Australia	3,8	4,1	3,4	3,5	2,8	3,3	3,9	4,3	4,2	4,1
Austria	1,9	1,6	1,7	1,5	1,5	1,4	1,6	1,5	1,5	1,8
Belgium	1,9	2,4	3,0	2,5	2,6	2,8	2,9	2,5	2,4	2,0
Canada	3,9	3,5	4,4	3,7	2,7	2,9	3,0	2,6	2,1	1,8
Denmark	1,4	1,1	1,3	1,5	2,4	2,3	2,1	1,6	1,6	1,6
Finland	2,4	1,7	1,5	1,4	1,4	1,5	1,6	2,1	1,4	1,2
France	1,8	2,2	1,9	2,1	2,0	2,3	2,4	2,3	2,0	1,5
Germany	2,5	1,9	1,6	2,1	2,3	2,0	2,1	1,8	1,7	1,6
Greece	0,4	0,4	0,9	1,1	1,0	1,4	1,5	2,0	1,7	1,9
Iceland	0,5	0,6	0,8	0,8	0,9	0,8	1,0	0,9	0,8	1,0
Ireland	2,3	2,7	1,5	1,5	1,2	1,5	1,2	1,8	2,1	2,5
Italy	1,8	1,7	1,7	2,4	3,2	3,4	3,8	3,9	3,8	4,9
Japan	4,1	5,2	4,3	5,5	5,8	7,5	7,5	6,8	6,2	5,0
Luxembourg	3,4	6,0	6,7	7,6	9,1	8,3	8,4	7,9	7,5	6,3
Netherlands	2,6	2,5	3,3	2,9	3,1	3,5	3,2	3,4	3,4	3,1
New Zealand	5,1	4,9	3,7	2,6	2,8	2,9	3,5	2,4	2,5	3,0
Norway	1,3	1,3	1,3	6,2	8,1	2,7	2,4	4,1	4,6	3,3
Portugal							1,4	2,4	2,8	2,7
Spain	1,4	1,4	1,3	1,2	1,5	2,1	3,0	3,0	2,7	2,3
Sweden	2,1	1,8	1,9	1,2	1,7	2,9	2,1	1,7	1,6	1,2
Switzerland	1,5	1,8	2,3	1,8	1,9	2,2	2,0	2,1	2,0	2,0
Turkey	0,5	0,8	0,8	0,8	1,4	1,8	1,8	1,3	1,3	1,1
United Kingdom	2,2	3,3	2,4	2,9	4,7	4,0	4,4	4,0	3,2	2,7
United States	4,1	3,7	3,1	3,0	2,0	2,5	2,5	2,2	2,2	2,1
<b>Unweighted Average:</b>										
OECD Total	2,3	2,5	2,4	2,6	2,9	2,9	2,9	2,9	2,7	2,5
OECD Europe	1,8	1,9	2,0	2,3	2,8	2,6	2,6	2,7	2,5	2,4
EEC	2,0	2,3	2,3	2,5	3,0	3,1	3,0	3,1	2,9	2,8

Was die Vermögensbesteuerung betrifft, wird Österreich nach der Abschaffung der Vermögensteuer hinter das Niveau der Türkei auf den letzten Platz der OECD zurückfallen (10):

Tabelle 7:

## Vermögensteuern als Prozentsatz des BIP

	1965	1970	1975	1980	1985	1988	1989	1990	1991	1992
Australia	2,7	2,7	2,4	2,2	2,4	3,0	2,7	2,7	2,8	2,8
Austria	1,4	1,3	1,2	1,2	1,1	1,1	1,1	1,1	1,1	1,2
Belgium	1,2	1,1	1,0	1,0	0,9	1,1	1,2	1,2	1,1	1,1
Canada	3,7	4,0	3,1	2,9	3,1	3,2	3,3	3,5	3,8	4,0
Denmark	2,4	2,4	2,4	2,6	2,1	2,4	2,2	2,1	1,8	2,0
Finland	1,2	0,7	0,7	0,7	1,1	1,4	1,5	1,1	1,1	1,0
France	1,5	1,2	1,3	1,5	2,0	2,2	2,2	2,3	2,3	2,2
Germany	1,8	1,6	1,4	1,3	1,2	1,2	1,2	1,2	1,1	1,1
Greece	2,1	2,3	2,5	1,3	0,9	1,0	1,1	1,7	1,5	1,8
Iceland	1,1	1,3	1,6	1,9	2,1	2,3	2,6	2,7	2,9	3,0
Ireland	3,9	3,8	3,0	1,8	1,5	1,6	1,7	1,7	1,7	1,6
Italy	1,8	1,6	0,9	1,1	0,9	0,9	0,9	0,9	1,0	1,0
Japan	1,5	1,5	1,9	2,1	2,7	3,4	3,1	2,8	2,9	3,1
Luxembourg	1,9	2,0	2,2	2,6	2,8	3,7	3,9	4,1	3,7	3,8
Netherlands	1,4	1,2	1,0	1,6	1,5	1,7	1,7	1,6	1,7	1,7
New Zealand	2,8	2,8	2,9	2,6	2,5	2,4	2,6	2,4	2,2	2,3
Norway	1,0	0,9	1,0	0,8	0,9	1,3	1,3	1,3	1,3	1,4
Portugal	0,9	1,0	0,6	-0,4	0,6	0,6	0,5	0,8	0,8	0,8
Spain	0,9	1,1	1,2	1,1	1,0	1,7	1,8	1,9	1,7	1,7
Sweden	0,6	0,6	0,5	0,5	1,2	1,7	1,9	2,0	2,2	1,8
Switzerland	1,8	2,1	2,1	2,2	2,6	2,7	2,8	2,5	2,2	2,3
Turkey	1,1	1,4	1,1	1,0	0,7	0,5	0,5	0,5	0,5	0,5
United Kingdom	4,4	4,6	4,5	4,2	4,4	4,7	4,5	3,2	2,9	2,8
United States	3,9	4,0	3,8	2,9	2,9	3,1	3,1	3,2	3,3	3,3
<b>Unweighted</b>										
<b>Average:</b>										
OECD Total	2,0	2,0	1,8	1,7	1,8	2,0	2,1	2,0	2,0	2,0
OECD Europe	1,7	1,7	1,6	1,5	1,5	1,8	1,8	1,8	1,7	1,7
EEC	2,0	2,0	1,8	1,7	1,6	1,9	1,9	1,9	1,8	1,8

Es ist klar, daß ein entwickelter Wohlfahrtsstaat seine Steuerquote nicht beliebig senken kann. Der Steuerausfall an Gewinn- und Vermögensteuern muß anderwärts hereingebracht werden. Obwohl Österreich im Bereich der lohnsummenabhängigen Abgaben bereits im oberen Drittel der OECD liegt, wurde im Zuge der Abschaffung der Gewerbesteuer diese Position durch Einführung einer Kommunalabgabe noch ausgebaut. Auch die geplante Einführung einer Energieabgabe oder die Erhöhung der Mineralölsteuer sind Spätfolgen der Steuerabschaffungsstrategien. Diese Kostensteuern tangieren aber mindestens ebenso den Standort für Industrieinvestitionen wie die Gewinnsteuern. Es ist legitim, daß sich ein Unternehmer eine Entlastung der Gewinnbesteuerung wünscht, doch muß jeder wissen, wozu das führt; das einseitige Entlasten eines Produktionsfaktors und das übermäßige Belasten eines anderen führt zu Allokationsverzerrungen und ist ökonomisch suboptimal.

Das Fördern von Finanzinvestitionen und kapitalintensiven Investitionen zu Lasten von beschäftigungsintensiven Investitionen ist letztlich auch nicht im langfristigen Interesse von inländischen Unternehmern gelegen. Es wäre an der Zeit, dies zu erkennen und die Steuersenkungsanstrengungen auf das Feld lohnabhängiger Abgaben zu legen, was freilich in budgetär schwierigen Zeiten nur von Erfolg gekrönt sein wird, wenn man Konsens darüber findet zwar nicht die Steuersätze der Gewinnsteuern zu erhöhen, das System insgesamt aber weniger durchlässig zu machen

#### **4. Die Ertragssteuerleistung der österreichischen Unternehmen 1993 und 1994**

Anhand von Globaldaten kann man letztlich kein Gefühl dafür bekommen, wie drückend oder wie geringfügig die Steuerbelastung für einzelne Unternehmen wirklich ist. Das Rechnungslegungsgesetz ermöglicht es uns zum ersten Mal, die Ertragssteuerbelastung der bedeutendsten österreichischen Unternehmen gesondert darzustellen (Wir haben über 500 Unternehmen ausgewertet und die bekannteren auch einzeln dargestellt).

Wir haben diesen Steueraufwand dem Jahresüberschuß vor Ertragssteuern, der betrieblichen Wertschöpfung und der ausgeschütteten Dividende gegenübergestellt (11). Dabei zeigt es sich, daß die „Multis“, denen man zahlreiche Steuergestaltungsmöglichkeiten über internationale Beteiligungen und Verrechnungspreise nachsagt, zwar eine moderate Gewinnsteuerbelastung aufweisen, aber noch zu den „braven“ Steuerzahlern gehören. Die von uns erfaßten Unternehmen klären bereits ein Drittel der Körperschaftsteuerzahlungen aller österreichischer Kapitalgesellschaften ohne Nationalbank auf. Es ist undenkbar, daß die Gesamtertragslage des österreichischen Betriebsvermögens durch dieses Ergebnis richtig reflektiert wird.



Tabelle 8:

## Ertragssteueraufkommen 1993

	Energie	Bergbau	Industrie	Bau	Handel+DI	insgesamt
<b>Alle Gesellschaften</b>						
Anzahl der Gesellschaften	26	8	331	34	156	555
Ertragssteueraufkommen (TS)	1.102.629	200.864	3.106.445	187.608	1.030.811	5.628.357
Anzahl d. Steuerzahler	19	5	170	21	87	302
Anteil d. Zahler (Prozent)	73,1	62,5	51,4	61,8	55,8	54,4
Betr. Wertsch. (TS)	47.235.137	14.282.371	163.868.969	19.936.431	58.715.959	304.038.867
Ertragssteuerquote/betr. Wertsch.	2,3	1,4	1,9	0,9	1,8	1,9
<b>davon Gesellschaften mit positivem JÜ</b>						
Anzahl der Gesellschaften	22	5	209	26	114	376
Prozent-Anteil an allen Gesellschaften	84,6	62,5	63,1	76,5	73,1	67,7
Ertragssteueraufkommen (TS)	1.102.486	150.785	3.042.814	187.129	1.021.756	5.504.970
Prozent-Anteil an Ertragsst. insgesamt	99,99	75,07	97,95	99,74	99,12	97,81
Jahresüberschuß (TS)	4.357.212	690.856	18.646.409	2.710.174	6.889.410	33.294.061
Betr. Wertsch. (TS)	43.803.086	2.274.727	120.687.142	17.009.924	47.784.669	231.559.548
Ertragssteuerquote/JÜ	25,3	21,8	16,3	6,9	14,8	16,5
Ertragssteuerquote/betr. Wertsch.	2,5	6,6	2,5	1,1	2,1	2,4

Tabelle 9:

## Ertragssteueraufkommen 1994

	Energie	Bergbau	Industrie	Bau	Handel+DI	insgesamt
<b>Alle Gesellschaften</b>						
Anzahl der Gesellschaften	23	5	231	15	84	358
Ertragssteueraufkommen (TS)	690.228	96.268	3.132.455	29.327	929.830	4.878.108
Anzahl der Steuerzahler	20	5	166	11	61	263
davon Mindestzahler und weniger	10	1	49	5	19	84
Anteil der Vollzahler (Prozent)	43,5	80	50,6	40	50	50
Betr. Wertsch. (TS)	45.956.048	12.286.769	139.337.778	11.811.652	27.933.267	237.325.514
Ertragssteuerquote/betr. Wertsch.	1,5	0,8	2,2	0,2	3,3	2,1
<b>davon Gesellschaften mit positivem JÜ</b>						
Anzahl der Gesellschaften	21	5	177	9	61	273
Prozent-Anteil an allen Gesellschaften	91,3	100	76,6	60	72,6	76,3
Ertragsaufkommen (TS)	690.208	96.268	3.106.599	21.874	928.747	4.843.696
Prozent-Anteil an Ertragsst. insgesamt	100	100	99,17	74,59	99,88	99,29
Jahresüberschuß (TS)	4.633.194	620.163	18.926.180	479.938	5.737.837	30.397.312
Betr. Wertsch. (TS)	44.538.999	12.286.769	120.714.440	8.471.463	23.736.794	209.748.465
Erstquote/JÜ	14,9	15,5	16,4	4,6	16,2	15,9
Erstquote/betr. Wertsch.	1,5	0,8	2,6	0,3	3,9	2,3

**Tabelle 10:****Ertragssteueraufkommen 1993 und 1994**

Qualifikationskriterium: Positiver Jahresüberblick in beiden Jahren

Jahresvergleich	1993	1994
Anzahl der Gesellschaften	207	207
Ertragssteueraufkommen (TS)	3,965.873	4,632.561
Jahresüberschuß (TS)	22,499.573	25,448.687
Betriebliche Wertschöpfung	159,139.357	165,546.611
Ertragssteuerquote/JÜ	17,6%	18,2%
Ertragssteuerquote/betr. Wertschöpfung	2,5%	2,8%
Anzahl der Null- (1993) und Mindestzahler	58	71
Anteil an Vollzahler	28,0%	34,3%
<b>Vollzahler 1994</b>		
Anzahl der Gesellschaften		136
Ertragssteueraufkommen (TS)		4,632.027
Jahresüberschuß (TS)		20,156.420
Betriebl. Wertschöpfung		112,350.243
Ertragssteuerquote/JÜ		23,0%
Ertragssteuerquote/betr. Wertschöpfung		4,1%

Wie man sieht, liegt die Steuerbelastung der körperschaftsteuerzahlenden Unternehmen um 18 Prozent des Jahresüberschusses vor Steuern. Dieses Ergebnis ist sicher durch steuerfreie Beteiligungserträge verfälscht, zeigt aber doch, wie großzügig das österreichische Gewinnsteuersystem geworden ist.

### 5. Der Einfluß der Steuerhinterziehung

Die im internationalen Vergleich in Österreich sehr niedrigen Belastungsquoten der Gewinne mit Gewinnsteuern erklären sich aber nicht nur durch relativ niedrige Steuersätze und günstige legale Steuergestaltungsmöglichkeiten, sondern auch durch illegale Manipulationen. In einer Studie aus dem Jahr 1994 (12) hat die Arbeiterkammer alle deklarierten Einkommen aus den Einkommenserklärungen 1990 ausgewertet. Dabei wurden Verluste ebenso nicht berücksichtigt wie gewerbliche Nebeneinkünfte, die offenbar nur aus einer Nebentätigkeit stammen. Weiters wurden Einkünfte aus Gewerbebetrieben dann nicht berücksichtigt, wenn sie 1 Million Schilling überstiegen, da es sich dabei meist um außerordentliche Einkünfte handelt (interessanterweise waren das nur 3.646 Fälle). Für ausgewählte Gewerbebranchen ergaben sich so folgende jährliche Durchschnittseinkommen:

**Tabelle 11:**  
**Jährliche Durchschnittseinkommen in ausgewählten**  
**Gewerbebranchen 1990**

Tiefbau	S 221.578,-
Einzelhandel mit Lebensmitteln	S 162.153,-
Einzelhandel mit optischen Erzeugnissen	S 340.796,-
Einzelhandel mit Tabakwaren	S 365.341,-
Gaststättenwesen	S 174.130,-
Taxi und Mietwagenverkehr	S 133.206,-
Gas- und Wasserinstallateur	S 353.927,-
Tapezierer	S 239.105,-

Man stellt sich unwillkürlich die Frage, warum es so ist, daß ein Einzelkaufmann oder ein Personengesellschafter im Gaststättenwesen, im Taxigewerbe oder im Nahrungsmittelhandel praktisch am Existenzminimum lebt, und ein Optiker, ein Trafikant oder Installateur durchschnittliche Einkünfte hat, die der Lebenserfahrung nach angemessen sind. Die plausibelste Antwort aus der Lebenserfahrung ist: In jenen Branchen ist die Möglichkeit für Geschäfte ohne Rechnung sicher größer als bei Optikern oder Trafikanten. Da es einfach nicht glaubwürdig ist, daß ein großer Teil der österreichischen Unternehmer nahe dem Existenzminimum lebt und gerade kleinere Kaufleute wenig legale Steuerschlupflöcher nützen können, muß es neben den legalen Steuervermeidungspraktiken offenbar auch illegale geben.

Es liegt in der Natur der Sache, daß es sehr schwierig ist, den Umfang dieser Schattenwirtschaft abzuschätzen. Eine Möglichkeit besteht darin, von den volkswirtschaftlichen Einkommensdaten der Unternehmer auszugehen und anzunehmen, daß sie im Durchschnitt mindestens dasselbe verdienen, was ihre Angestellten im Durchschnitt an Gehalt beziehen. Die negative Differenz wird dann als Schattenwirtschaft definiert. Dieser realwirtschaftliche Ansatz wurde für Österreich von A. Franz verwendet (13) und von uns auf das Jahr 1994 fortgerechnet, was ein Volumen der Schattenwirtschaft von 76 Mrd. S ergab; dabei machen die Geschäfte ohne Rechnung der Unternehmer einen größeren Anteil aus als der Pusch. Dieser Ansatz unterschätzt das Volumen der Steuerhinterziehung der Unternehmer, weil Hinterziehungsmöglichkeiten wie z. B. internationale Verrechnungspreise oder die bewußte juristische Fehlqualifikation von Sachverhalten sich jeder Schätzung entziehen. F. Schneider kommt für 1991 mit einem andern Ansatz, der auf dem für Schwarzgeschäfte reservierten Bargeldumlauf beruht, auf einen Umfang der Umsätze in der Schattenwirtschaft von 103 Mrd. S (14). Es gehen also allein durch die Schattenwirtschaft über 40 Mrd. S an Steuern und Abgaben verloren, und es bestehen somit in Österreich umfassende Möglichkeiten der illegalen Steuerverkürzung neben den schon beschriebenen Möglichkeiten der legalen Steuerumgehung.

Der Umfang der Steuerhinterziehung ist auch durch die personelle Ausstattung der Finanzverwaltung mitbedingt. Einer Zahl von 1.518 Betriebsprüfern (1993) steht eine ungleich größere Zahl von Steuerberatern und dort Beschäftigten bzw. im Rechnungswesen der Unternehmen Tätige gegenüber. Insgesamt können jährlich nur 24.392 Betriebe (1993) überprüft werden. Wie sich unschwer daraus errechnen läßt, beträgt das Prüfungsintervall bei Kleinbetrieben mehr als zehn Jahre. Wenn ein Prüfer im Regelfall nur die letzten drei Jahre prüft, dann wird ersichtlich, daß die Versuchung zur Steuerhinterziehung schon in der personellen Ausstattung der Finanzämter ihre Wurzeln hat.

## 6. Der Einfluß der Steuerschulden

Die Steuerhinterziehung ist streng vom Schuldenmachen beim Finanzamt zu trennen. In diesem Fall werden die Steuerbemessungsgrundlagen zwar richtig deklariert, aber dann die Abgabenschuld nicht entrichtet. Besonders problematisch ist das Entstehen der Steuerschulden dann, wenn der Unternehmer Umsatzsteuer vom Konsumenten oder Lohnsteuer vom Arbeitnehmer zwar einbehält, aber aus welchen Gründen auch immer zum richtigen Termin nicht abführt. Mit Stichtag 30. September 1995 sind die Steuerschulden bereits auf einen gigantischen Betrag angewachsen:

**Tabelle 12:**  
**Steuerschulden zum Stichtag 30. September 1995**

Steuerschulden insgesamt	54 Mrd. S
davon ab nicht fällige Steuerschulden	5 Mrd. S
davon ab Aussetzung der Einbringung	7 Mrd. S
davon ab Aussetzung der Einhebung	10 Mrd. S
davon ab Rückstände mit Zahlungserleichterungsbewilligung	1 Mrd. S
davon ab Rückstände mit Zahlungserleichterungsansuchen	1 Mrd. S
davon ab Sonstiges	6 Mrd. S
demnach in Vollstreckung	24 Mrd. S

Im Betrag von 54 Mrd. S sind weitgehend uneinbringliche Insolvenzforderungen des Fiskus von rund 9 Mrd. S nicht enthalten. Es ist schwer vorstellbar, daß sich vollstreckbare Steuerschulden auf eine Summe von 24 Mrd. S belaufen können. Sicherlich bewirkt die Verzinsung der Steuerschulden, daß nicht in jedem Fall der Säumnis Willkür dahintersteht, und sicherlich werden besonders Unternehmen säumig, die durch Geschäftsrückgänge in eine schwierige Situation geraten sind. Doch ist das alles kein Grund dafür, daß die Finanzverwaltung nicht energischere Versuche unternimmt, wenigstens einen Teil der Steuerrückstände einzutreiben.

Genauso wie eine Bank bei Zahlungsverzug prohibitive Verzugszinsen vorschreibt wäre das auch für den Staat angemessen.

## 7. Zusammenfassung

Im Beobachtungszeitraum 1988–1996 werden die unverteiltten Gewinne der Kapitalgesellschaften nach der jüngsten WIFO-Prognose um 95 Prozent steigen, die hier untersuchten Unternehmenssteuern vom Ertrag und vom Vermögen werden aber nach der neuesten Steuerschätzung des BMfF nur um 38 Prozent zunehmen und sogar unter den Wert des Jahres 1992 zurückfallen. Zum Vergleich dazu: das Lohnsteueraufkommen wird trotz mehrerer Steuersenkungen in diesem Zeitraum um fast 50 Prozent steigen.

Diese Entwicklung ist vor dem Hintergrund zu sehen, daß im internationalen Vergleich das Belastungsniveau der Gewinne mit Ertrags- und Vermögensteuern in Österreich ohnedies niedrig ist. Sie ist durch exzessive Steuergestaltungsmöglichkeiten mitverursacht, die durch das kombinierte Ausnutzen von Bestimmungen aus den Steuergesetzen der letzten Jahre zustande gekommen sind. Einige dieser Gestaltungen wurden im Text beschrieben. Dabei handelt es sich oft nicht um das Ausschöpfen volkswirtschaftlich sinnvoller Begünstigungen, sondern um echte Steuerschlupflöcher.

Da diese Steuererosion von der Erhöhung einiger Kostensteuern (insbesondere von lohnabhängigen Abgaben) begleitet war, wurde im Endeffekt für den Industriestandort Österreich nichts gewonnen, sondern die gesamte Entwicklung hat nur zu einer Verbilligung des Faktors Kapital und zu einer Verteuerung der Produktionsfaktoren Arbeit und Energie geführt.

Die Aufzählung der Ertragssteuerleistung zahlreicher konkreter Unternehmen, die für 1994 eine durchschnittliche Ertragssteuerbelastung von 15,9 Prozent der Jahresüberschüsse vor Steuern ausweist, gibt einen Eindruck der tatsächlichen Belastungssituation österreichischer Unternehmen. Zwei Drittel der Körperschaften zahlen überhaupt keine Körperschaftsteuer oder nur die Mindestkörperschaftsteuer von S 15.000,-.

Das Volumen der Umsätze in der Schattenwirtschaft kann derzeit auf etwa 100 Mrd. S eingeschätzt werden, was allein einen Ausfall an Umsatzsteuer und veranlagter Einkommensteuer von etwa 40 Mrd. S bedeutet. Dazu kommt noch, daß der österreichische Fiskus mit einem Volumen vollstreckbarer Steuerschulden von 24 Mrd. S konfrontiert ist. Das alles trägt zusätzlich zur niedrigen Gewinnsteuerbelastung bei.

Es ist notwendig, die völlig verfehlte Vorstellung über Bord zu werfen, daß man über ein Vermögens- und Gewinnsteuerdumping Industriestandorte retten kann, und dieses ideologische Vorurteil durch konkrete Vorstellungen einer offensiven Beschäftigungspolitik zu ersetzen. Die Steuerpolitik kann dazu nicht den Hauptbeitrag leisten. Jedenfalls ist es aber nötig, in der Steuerpolitik grundsätzlich umzudenken und die Pro-

duktionsfaktoren allokatonsneutral zu besteuern, was tendenziell eine Entlastung des Produktionsfaktors Arbeit und das Schließen von Steuerschlupflöchern bei der Gewinnermittlung bedeutet. Dies versteht sich nicht als Angriff auf die Wirtschaft, sondern als Appell für eine den volkswirtschaftlichen Bedürfnissen gerecht werdende und im internationalen Vergleich ausgewogene Steuerpolitik.

### Anmerkungen

- (1) Farny, Otto; Roßmann, Bruno; Svoboda, Kathrin, Die Körperschaftsteuer in Österreich, in: *Wirtschaft und Gesellschaft* 12/2 (1986) 157ff.
- (2) Ich danke Mag. F. Gall für die Auswertung. Quelle: Statistisches Monatsheft der Oesterreichischen Nationalbank 4 (1995).
- (3) Franz, A.; Teufelsbauer, W., Gewinne im volkswirtschaftlichen und steuerrechtlichen Rechnungswesen, in: *Wirtschaftspolitische Blätter* 26/6 (1979).
- (4) Farny, Otto; Gall, Franz; Hinterecker, Hannelore; Weintögl, Franz; Zsifkovits, Robert, Die Entwicklung der Steuerbelastung verschiedener Einkunftsarten 1980–1992 (Wien 1992) 15ff.
- (5) Beiser, R., Ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibungen und das Prinzip der Einmalbesteuerung, in: *RdW* (1992) 321ff.; derselbe, Reformvorschläge zur Endbesteuerung und zur Besteuerung von Beteiligungen, in: *ÖStZ* 18 (1994) 327ff.
- (6) Quantschnigg, F.; Schuch, W., *Einkommensteuer-Handbuch* (Wien 1993), § 12 Tz 53.
- (7) Littich, W.; Schellmann, G.; Schwarzinger, W.; Trentini, S.,  *Holding* (Wien 1993) 56.
- (8) Ebenda 290.
- (9) OECD, *Revenue Statistics* (Paris 1994) 78.
- (10) Ebenda 83.
- (11) Ich danke Mag. W. Hess für die Auswertung der Daten.
- (12) Kratena, Kurt; Farny, Otto; Zsifkovits, Robert, *Umfang und ökonomische Auswirkungen der Abgabehinterziehung in Österreich* (Wien 1994).
- (13) Franz, A., Schätzungen der Hidden Economy in Österreich auf Basis offizieller Statistiken, in: Skolka, Jiři (Hrsg.), *Die andere Wirtschaft – Schwarzarbeit und Do-it-yourself in Österreich* (Wien 1985).
- (14) Schneider, F., *Determinanten der Steuerhinterziehung und der Schwarzarbeit im internationalen Vergleich* (= Arbeitspapier Nr. 9406 des Instituts für Volkswirtschaftslehre, J. Kepler Universität Linz 1994).