

„Unternehmensbesteuerung in Österreich“ –

Vortrag von **Prof. Mag. Dr. Eva Eberhartinger, LL.M.** (Wirtschaftsuniversität Wien, Institut für Revisions-, Treuhand- & Rechnungswesen, Abteilung Betriebswirtschaftliche Steuerlehre) am 30.06.2004 in Münster im Rahmen der Vortragsreihe des Westfälischen Steuerkreises e.V. – von Christian Hansen

Mit dem vom Nationalrat am 6.5.2004 beschlossenen *Steuerreformgesetz 2005*¹ hat der österreichische Steuergesetzgeber einige zentrale Bestimmungen im Bereich der österreichischen Unternehmensbesteuerung geändert. Frau Prof. Eberhartinger nahm diese Gesetzesänderungen für ihren Vortrag zum Anlass, einen Überblick über das Recht der Unternehmensbesteuerung in Österreich zu geben und dabei auf zentrale Neuregelungen dieser Reform einzugehen sowie dem Auditorium einen Vergleich der österreichischen gegenüber der deutschen Unternehmensbesteuerung vor Augen zu führen.

Der Überblick zum Unternehmenssteuerrecht gliederte sich in vier Bereiche: Zunächst ging Frau Prof. Eberhartinger auf Fragen der Gewinnermittlung bei protokollierenden (buchführungspflichtigen) Gewerbetreibenden ein, bevor sie Grundzüge der steuerrechtlichen Behandlung von Personen- und Kapitalgesellschaften darstellte und abschließend (Steuer-) Belastungsvergleiche zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften anstellte.

Zu Beginn veranschaulichte Frau Prof. Eberhartinger die gemeinsame Struktur der deutschen und österreichischen **Gewinnermittlungsvorschriften**. Diese erkläre sich durch die Übernahme deutschen Rechts durch Österreich im Zuge des ‚Anschlusses‘ Österreichs an Deutschland im Jahr 1938. Das Recht sei seitdem in Einzelbereichen zwar des Öfteren geändert worden, jedoch in seiner wesentlichen Struktur gleich geblieben. Neben der Überschussermittlung bei außerbetrieblichen Einkünften, für die das Zu- und Abflussprinzip gilt, existiert in Österreich die Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich für Gewerbetreibende bei betrieblichen Einkünften, die durch Bilanzierung erfolgt.

Frau Prof. Eberhartinger stellte anschließend Einzelheiten im Bereich der Gewinnermittlung dar. Die AfA ist in Österreich nur linear möglich. AfA-Tabellen gibt es nicht. Es bestehen feste Abschreibungszeiträume für Gebäude (33-50 Jahre); der Firmenwert ist in 15 Jahren abschreibbar. Im Gegensatz zum deutschen Steuerrecht besteht die Möglichkeit der *Teilwertabschreibung* grds. auch bei nur vorübergehender Wertminderung, eine Pauschalwertberichtigung bei Forderungen ist zulässig. Das Gebot der *Wertaufholung* gilt nur

¹ Veröffentlicht am 4.6.2004 im Ö-BGBI. I Nr. 57/2004, in Kraft treten ab dem 1.1.2005.

bei Beteiligungen an Kapitalgesellschaften im Anlagevermögen, im Übrigen besteht hier ein Wahlrecht. Unterschiede zum deutschen Recht finden sich auch bei den *Rückstellungen*: Für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften sind sie zulässig, nicht hingegen für zu erwartenden Aufwand und als Pauschalrückstellung. Bei Pensions-, Abfertigungs- und Jubiläumsrückstellung ist nur eine eingeschränkte Rückstellung möglich.

Erhebliche steuerliche Erleichterungen ergeben sich aus den sog. Investitionsbegünstigungen. Diese sehen für Investitionen bei Gebäuden und anderen Wirtschaftsgütern (infolge von Hochwasserschäden), bei Investitionen in den Bereichen Forschung, Bildung und Ausbildung von Lehrlingen erheblich begünstigte Abschreibungsmöglichkeiten (Sonder-AfA bis zu 35 %) sowie Sonderprämien (Steuererlass und Steuererstattungen) vor.

Besonderes Augenmerk widmete Frau Prof. Eberhartinger der Behandlung ausländischer Verluste. Mit der Neufassung des § 2 Abs. 8 Ö-ESTG ist es nun ab dem 1.1.2005 möglich, ausländische Verluste, die im Ausland nicht geltend gemacht werden können (z.B. aus Betriebsstätten), bei der Ermittlung des Einkommens eines in Österreich unbeschränkt Steuerpflichtigen zu berücksichtigen. Lediglich sofern im Ausland aufgrund eines Verlustvortrags in einem späteren Veranlagungszeitraum eine Verlustverwertung wieder möglich wird, müssen die ehemals in Österreich freigestellten Einkünfte nachversteuert werden.

Frau Prof. Eberhartinger umriss dann überblicksartig die Besteuerung der **Personengesellschaften** in Österreich, zu denen die OHG, KG, die atypisch stille Gesellschaft, GbR sowie die EEG (eingetragene Erwerbsgemeinschaft) gehören. Hier verdeutlichte sie zunächst die Parallelen zur Besteuerung einer Mitunternehmerschaft nach deutschem Steuerrecht. Auch in Österreich herrscht das Konzept der transparenten Besteuerung nach dem Mitunternehmerkonzept vor, bei dem lediglich die Mitunternehmer als natürliche Personen mit ihren Mitunternehmereinkünften Steuersubjekt der Einkommensteuer sind. Diese Einkünfte bestehen aus Gewinnanteilen sowie evt. Sondervergütungen für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bzw. für die Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft. Auch werden die Einkünfte – wie in Deutschland – im Verfahren der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung gem. § 188 BAO festgestellt.

Im Anschluss hieran betonte Frau Prof. Eberhartinger Unterschiede zum deutschen Recht. So bestehen mit den Erfordernissen der Beteiligung an den stillen Reserven und der Beteiligung am Firmenwert klar festgelegte Kriterien für die Abgrenzung einer atypisch gegenüber einer typisch stillen Gesellschaft. Auch existiert in Österreich seit 1993 keine Gewerbesteuer mehr,

vielmehr ist diese durch eine Kommunalsteuer (in Form einer Lohnsummensteuer i.H.v. 3,5 % der Lohnsumme) abgelöst worden.

Schließlich thematisierte Frau Prof. Eberhartinger § 11a Ö-EStG, der die Begünstigung nicht entnommener Gewinne bei einer Personengesellschaft regelt.

§ 11a Ö-EStG setzt eine natürliche Person als Mitunternehmer voraus, die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft oder Gewerbebetrieb bezieht, ferner eine Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich. Die Rechtsfolge des § 11a Ö-EStG besteht in einer begünstigten Besteuerung des nicht entnommenen Gewinns: Dieser wird bis max. zu einem Betrag i.H.v. 100.000 € (anteilig) in Höhe des Zuwachses des Eigenkapitals nur mit dem hälftigen Durchschnittsteuersatz besteuert. Gefördert wird mit der begünstigten Besteuerung der einbehaltenen Gewinne die Stärkung der Eigenkapitalausstattung der Personengesellschaften. Veräußerungsgewinne und Übergangsgewinne werden in dieser Regelung jedoch nicht berücksichtigt. Allerdings erfolgt bei einer späteren Entnahme aus dem Eigenkapital eine Nachversteuerung mit dem hälftigen Durchschnittsteuersatz.

Ursache dieser gesetzlichen Regelungen ist eine angestrebte Gleichstellung der Personengesellschaft (bzw. ihrer Gesellschafter) gegenüber der Kapitalgesellschaft im Falle der Thesaurierung bzw. Einbehaltung der Gewinne. Da die Gewinne von Kapitalgesellschaften im Falle der Thesaurierung einem ermäßigten Steuersatz unterliegen (ab dem 1.1.2005: 25 %), Gesellschafter einer Personengesellschaft bisher bei ihrem Gewinnanteil mit einem relativ hohen (persönlichen) Einkommensteuersatz besteuert werden, sah man in Österreich die Notwendigkeit zur Einführung dieser Privilegierung zugunsten der Personengesellschaft. Als systematisch fragwürdig und als ungerechtfertigte Ungleichbehandlung beschrieb Frau Prof. Eberhartinger jedoch den Umstand, dass Freiberufler von dieser günstigen Regelung ausgenommen seien.

Es folgte ein Überblick über die Besteuerung der **Kapitalgesellschaften**. Ebenso wie in Deutschland erfolgt die Besteuerung nach dem Trennungsprinzip (Besteuerung zunächst auf der Ebene der Gesellschaft, anschließend beim Gesellschafter), Einkünfte der Kapitalgesellschaft sind solche aus Gewerbebetrieb, eine Gewerbesteuer existiert nicht, der momentan geltende Körperschaftsteuersatz beträgt 35 %, wird ab 1.1.2005 jedoch auf 25 % gesenkt. Es besteht eine Mindestbesteuerung für Kapitalgesellschaften i.H.v. 5 % des Mindestkapitals in Jahren, in denen keine Gewinne anfallen. Allerdings sind diese Steuerzahlungen auf Steuern späterer, wieder gewinnbringender Jahre anrechenbar.

Die Besteuerung des Gewinnanteils (Dividende, Veräußerung) einer natürlichen Person als Gesellschafter der Kapitalgesellschaft erfolgt durch die sog. Endbesteuerung (gem. §§ 93 Abs. 1 i.V.m. 97 Abs. 1 Ö-EStG) i.H.v. 25 %. Danach unterliegt der einmal beim Gesellschafter mit 25 % besteuerte Gewinn keiner weiteren Besteuerung nach Ö-EStG (Abgeltungswirkung). Sofern der Anteil an der Kapitalgesellschaft unter einem Prozent liegt (also insb. bei Beteiligungen an börsennotierten Unternehmen) und sich im Privatvermögen des Anteilseigners befindet, bezieht sich die Abgeltungswirkung auch auf eine eventuelle Erbschaft- und Schenkungsteuer, die beim Erbfall oder Schenkung bzgl. der Gesellschaftsanteile in späteren Jahren anfallen würde. Alternativ zur Endbesteuerung besteht für den Anteilseigner die Möglichkeit, die Gewinnanteile mit dem hälftigen Durchschnittsteuersatz besteuern zu lassen (§ 37 Abs. 4 Ö-EStG). Bei unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang zum Gewinnanteil ist für den Anteilseigner jedoch ein Werbungskostenabzugsverbot vorgesehen.

Eine inländische Kapitalgesellschaft als Gesellschafter kommt mit ihren Beteiligungserträgen in den Genuss des § 10 Abs. 1 Ö-KStG, der diese steuerfrei stellt („nationales Schachtelprivileg“). Veräußerungsgewinne sind hingegen steuerpflichtig, auch Betriebsausgaben, die in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, sind nicht abzugsfähig. Eine Ausnahme bilden hier Fremdkapitalzinsen, deren Abzug ab 1.1.2005 zulässig sein wird.

Eine Besonderheit, die Frau Prof. Eberhartinger als besondere Steuerbegünstigung hervorhob, stellt das sog. „internationale Schachtelprivileg“ gem. § 10 Abs. 2 Ö-KStG dar, nach dem eine umfassende Steuerneutralität bei der Beteiligung österreichischer Kapitalgesellschaften an ausländischen Kapitalgesellschaften besteht. Sofern diese mindestens mit 10 % eine mittelbare oder unmittelbare Beteiligung ein Jahr halten, sind weder laufende Beteiligungserträge noch Veräußerungsgewinne (jedoch auch nicht Veräußerungsverluste und Teilwertabschreibungen) steuerwirksam.

Schließlich ging Frau Prof. Eberhartinger auf die ab 1.1.2005 neu geregelte Gruppenbesteuerung ein. Danach erfolgt eine Beteiligungszurechnung eines Gruppenmitglieds an den Gruppenträger, sofern Gruppenmitglied einem Gruppenträger (un-)mittelbar mit mehr als 50 % am Nennkapital und den Stammrechten finanziell eingegliedert ist. Möglich sind in diesem Zusammenhang Mehrmüttergruppen, Gruppenträger kann auch eine reine „Finanzholding“ sein. Besondere Merkmale hierbei sind ferner, dass eine anteilige Verlustzurechnung durch ausländische Gruppenmitglieder möglich ist und eine Firmenwertabschreibung über 15 Jahre erfolgt.

Es folgte zuletzt ein **(Steuer-)Belastungsvergleich** zwischen österreichischen und deutschen Personen- und Kapitalgesellschaften (Durchschnitts- und Grenzbetrachtung), der ergab, dass bis auf den Fall der ‚ausschüttenden‘ deutschen Personengesellschaft (Entnahme durch die Gesellschafter) die Steuerbelastung bei österreichischen Unternehmen durchgängig geringer ausfällt.

Als **Resümee** hielt Frau Prof. Eberhartinger fest, dass die Neuregelungen des Steuerreformpaketes zum 1.1.2005 bedeutende Steuerentlastungen für Unternehmensinvestitionen und die Unternehmenstätigkeit in Österreich allgemein darstellten. Dies gelte vor allem für die Steuerbegünstigung nicht entnommener Gewinne bei Anteilen an Personengesellschaften, der Verlustberücksichtigung bei Auslandsbeteiligungen, dem internationalen Schachtelprivileg, sowie nicht zuletzt der reformierten Gruppenbesteuerung bei Kapitalgesellschaften. Als Motiv und treibende Kraft dieser Reformen benannte sie das Bestreben der österreichischen Regierung, der im Zuge der EU-Osterweiterung entstandenen Konkurrenz in den ehemaligen Ostblockstaaten Stand halten zu können: Österreich habe sich auch aufgrund der geographischen Nähe zu Niedrigsteuerländern wie Ungarn, Tschechien und Slowenien gezwungen gesehen, inländischen und internationalen Konzernen günstige Investitionsrahmenbedingungen zu schaffen. Auf die Frage, ob Österreich aufgrund seiner Unternehmensbesteuerung nun einen günstigeren Standort für Unternehmen als Deutschland darstelle, äußerte sich Frau Prof. Eberhartinger abschließend positiv zugunsten Österreichs. Die Reformgesetze bedeuteten für österreichische und internationale Unternehmen wesentlich bessere steuerrechtliche Rahmenbedingungen als in Deutschland, auch wenn diese letztlich mit dem Preis einer abnehmenden Steuersystematik erkaufte worden seien.