



# **Mehr von den Großen, weniger von den Kleinen**

**Konzept für eine progressive Unternehmensbesteuerung**

erstellt von Kai J. Lingnau

## Inhaltsverzeichnis

Abbildungsverzeichnis.....	ii
Abkürzungsverzeichnis.....	ii
1. Einleitung.....	1
2. Die gesellschaftlichen Beiträge von Unternehmen.....	1
2.1. Nominelle Unternehmensteuerraten.....	2
2.2. Effektive Unternehmensteuerraten.....	3
2.3. Ursachen für das stabile Aufkommen der Unternehmensteuer.....	4
3. Progressive Unternehmensbesteuerung.....	6
3.1. Progressive Besteuerung im Allgemeinen.....	6
3.2. Gründe für eine progressive Körperschaftsteuer.....	7
3.3. Progressive Unternehmensbesteuerung im internationalen Vergleich.....	7
3.4. Modell einer progressiven Körperschaftsteuer.....	8
3.4.1. Grundsätzlicher Aufbau.....	8
3.4.2. Auswirkungen auf die Verteilung zwischen Unternehmen.....	9
3.4.3. Budgetäre Auswirkungen.....	9
3.5. Die Bedeutung der Unternehmensteuer im Standortwettbewerb.....	10
4. Ergänzende Maßnahmen gegen Gewinnverschiebungen.....	11
4.1. Public Country-by-Country Reporting.....	11
4.2. Gesamtkonzernsteuer mit Mindeststeuersätzen.....	12
4.3. Nationale Mindeststeuersätze.....	12
4.4. Exkurs: Kapitaleinkommen gleich besteuern wie Arbeitseinkommen.....	13
5. Zusammenfassung.....	13
Literaturverzeichnis.....	15

## **Abbildungsverzeichnis**

Abbildung 1 – Die Unternehmensteuerrate – globaler Durchschnitt .....	2
Abbildung 2 – Lohnquote und Gewinnquote in Österreich .....	4
Abbildung 3 – Einkommensteuer Österreich .....	6
Abbildung 4 - Modell einer progressiven KöSt .....	9

## **Abkürzungsverzeichnis**

EKSt .....	Einkommensteuer
EU.....	Europäische Union
GKKB.....	Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage
KESt.....	Kapitalertragsteuer
KöSt.....	Körperschaftsteuer
MNU.....	Multinationale Unternehmen
OECD.....	Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung
pCbCR.....	Public Country-by-Country Reporting

## **1. Einleitung**

Steuern sind die Basis für unser Zusammenleben. Der Staat braucht diese Einnahmen um seinen BürgerInnen öffentliche Leistungen zur Verfügung stellen zu können. Dazu zählt die Finanzierung von Krankenhäusern, Kindergärten, Schulen und Universitäten sowie von Straßen, Brücken, öffentlichem Verkehr sowie der Energie- und Wasserversorgung eines Landes.

Grundsätzlich gilt: Je mehr eine Person verdient, desto größer ist auch der Anteil vom Einkommen, den diese Person zur Finanzierung öffentlicher Leistungen beiträgt. Doch was für einkommensbeziehende natürliche Personen selbstverständlich ist, gilt nicht im Unternehmensbereich für juristische Personen. Unternehmen tragen in Form der Körperschaftsteuer in Österreich nur einen konstanten Anteil ihres Gewinns zur Finanzierung öffentlicher Leistungen bei, unabhängig von dessen Höhe. In Zeiten, in denen Regierungen zu Kürzungen aufrufen, stellt sich deswegen die Frage warum so eine Ungleichbehandlung zwischen verschiedenen Einkommensarten herrscht. Tragen Unternehmen einen fairen Anteil zum gesellschaftlichen Wohl bei? Gibt es realistische Modelle die daran etwas ändern würde?

Diese Fragen beantwortet die vorliegende Studie. Sie geht auf die generelle Entwicklung der gesellschaftlichen Beiträge von Unternehmen ein und analysiert deren Ursachen. Weiters wird erörtert, in welcher Form das Leistungsfähigkeitsprinzip im Bereich der Unternehmensteuern existiert. Danach wird ein konkretes Modell zur progressiven Besteuerung von Unternehmen in Österreich präsentiert und deren Auswirkungen auf Unternehmen sowie budgetäre Implikationen berechnet. Der folgende Abschnitt beschäftigt sich mit weitergehenden politischen Maßnahmen, welche im Bereich der internationalen Unternehmensbesteuerung zu einer Verbesserung der aktuellen Situation führen könnten. Abschließend werden die zentralen Erkenntnisse zusammengefasst.

## **2. Die gesellschaftlichen Beiträge von Unternehmen**

Die weltweite Entwicklung bei der Besteuerung von Unternehmen zeigt eine eindeutige Richtung: Der Anteil ihres Gewinns, den Unternehmen zum gesellschaftlichen Gemeinwohl beitragen, sinkt seit 40 Jahren kontinuierlich.

## 2.1. Nominelle Unternehmensteuerraten

Die erste maßgebliche Ursache für das relative Sinken der Gewinnbeiträge von Unternehmen liegt darin, dass nahezu alle Nationalstaaten als Folge der Liberalisierung des Kapitalverkehrs und der zunehmenden Standort-konkurrenz ihre nominellen Steuer-tarife für Unternehmen im Laufe der letzten Jahrzehnte abgesenkt haben – im globalen Schnitt von über 42 auf knapp über 20%. (Siehe Abbildung 1).

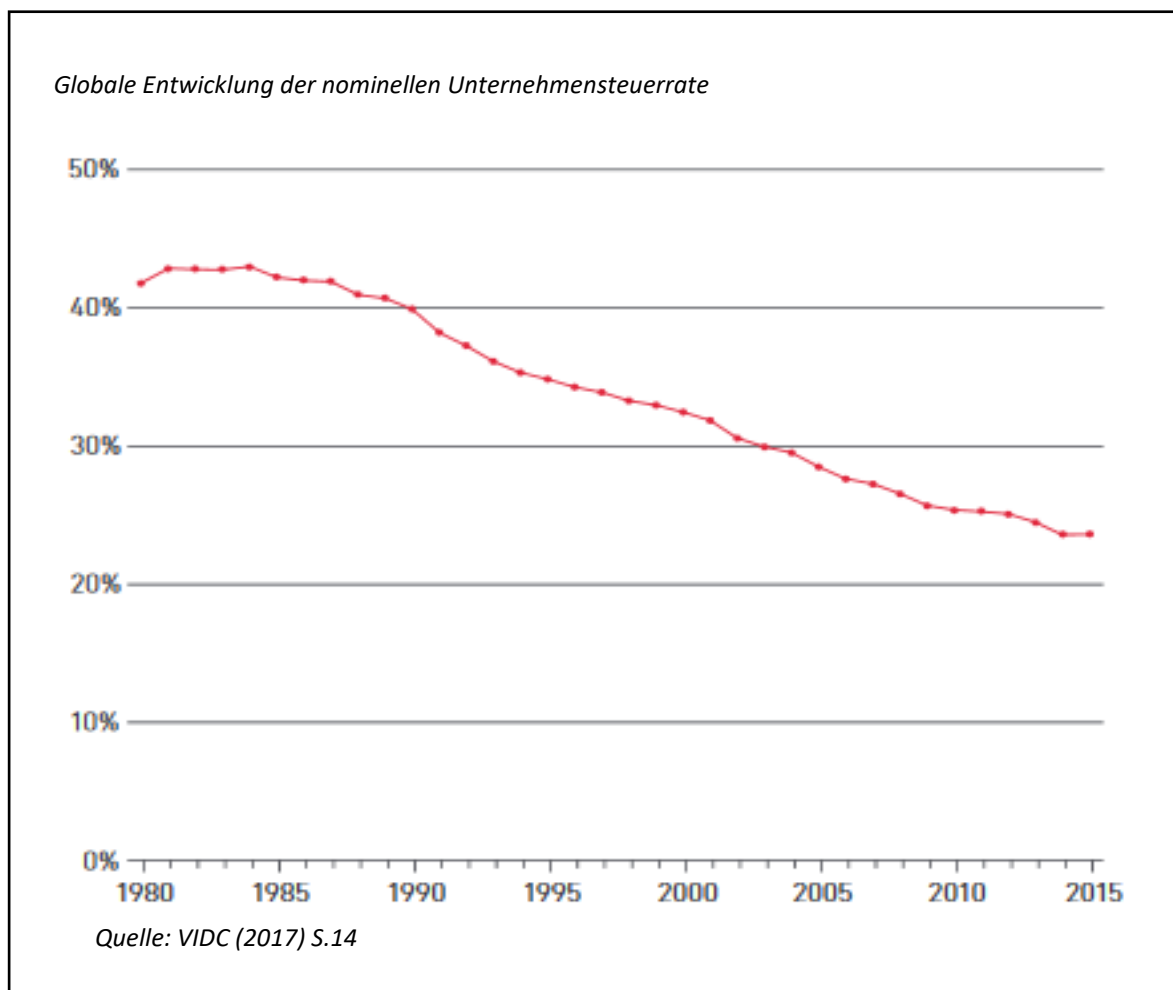


Abbildung 1 – Die Unternehmensteuerrate – globaler Durchschnitt

In Österreich ist der Tarif zuletzt 2005 gesenkt worden – von 34% auf 25%. Die jetzige Regierung plant für 2023 eine weitere Reduktion des nominellen Steuersatzes auf 21%.<sup>1</sup> Zum Vergleich: In den 1970er Jahren betrug die Körperschaftsteuer (KöSt) noch 55% und hat sich somit innerhalb von vier Jahrzehnten halbiert.

<sup>1</sup> Bundeskanzleramt, Bundesministerium Öffentlicher Dienst und Sport und Bundesministerium für Finanzen (2019) S. 14

## 2.2. Effektive Unternehmensteuerraten

Der zweite Faktor für den Rückgang unternehmerischer Beiträge ist das zunehmende Abweichen des effektiven Steuersatzes vom gesetzlich vorgeschriebenen. Dies betrifft vorwiegend transnational agierende Konzerne (MNU). Den Anteil vom Gewinn, den diese Unternehmen in Hochsteuerländern schlussendlich an das Finanzamt abführen, reduzieren sie über legale Steuerschlupflöcher bei internen Transferpreisen, Lizenzen und interne Unternehmensfinanzierungen. Gewinne werden dabei zu Unternehmensteilen in Staaten mit niedrigen Steuersätzen verschoben. Wie mehrere aktuelle Studien zeigen, ist Unternehmensteuervermeidung besonders bei großen Konzernen zu beobachten.<sup>2</sup> Im Unternehmensradar 2018 beziffert die Kammer für Arbeiter und Angestellte den effektiven Steuersatz von Unternehmen in Österreich auf 20,7%.<sup>3</sup> Für Hochsteuerländern errechnen Egger et al. (2010), dass die Beiträge von Unternehmen im ausländischen Besitz 32% bis 57% unter dem durchschnittlichen Beitrag einheimischer Betriebe liegen.<sup>4</sup> Jansky (2019) untersucht die effektive Unternehmensbesteuerung innerhalb der EU speziell für MNU und legt dar, dass die effektiv gezahlten Steuern von MNU teils deutlich unter den geltenden nominellen Steuersätzen liegen.<sup>5</sup> Den niedrigsten effektiven Steuersatz wies Luxemburg mit 2,2% auf. Österreich rangiert mit einer effektiven Belastung von 13% EU-weit auf dem neunten Rang. Dies bedeutet, dass der effektive Steuertarif großer Unternehmen nur die Hälfte des in Österreich geltenden Satzes beträgt. Zudem nimmt die effektive Besteuerung von Konzernen mit steigenden Gewinn ab und hat somit einen regressiven Verlauf.<sup>6</sup> Das heißt, je größer Unternehmen sind, desto größer sind ihre Möglichkeiten Unternehmensteuern legal zu vermeiden, und dementsprechend geringer ist ihr effektiver Steuersatz.

---

<sup>2</sup> Jansky (2019), Kammer für Angestellte und Arbeiter (2018), Egger et al. (2010)

<sup>3</sup> Kammer für Arbeiter und Angestellte (2018) S. 6

<sup>4</sup> Egger et al. (2010), S. 103

<sup>5</sup> Jansky (2019) S. 3 und S. 15f

<sup>6</sup> Jansky (2019) S. 16

### 2.3. Ursachen für das stabile Aufkommen der Unternehmensteuer

Trotz dieses Umstandes verweisen UnternehmensvertreterInnen darauf, dass das Sinken der Steuersätze und der effektiven Steuerleistung in Österreich (und der OECD) nicht zu einer Reduktion des KöSt-Anteils am Gesamtsteueraufkommen führt. Dies hat mehrere Ursachen.

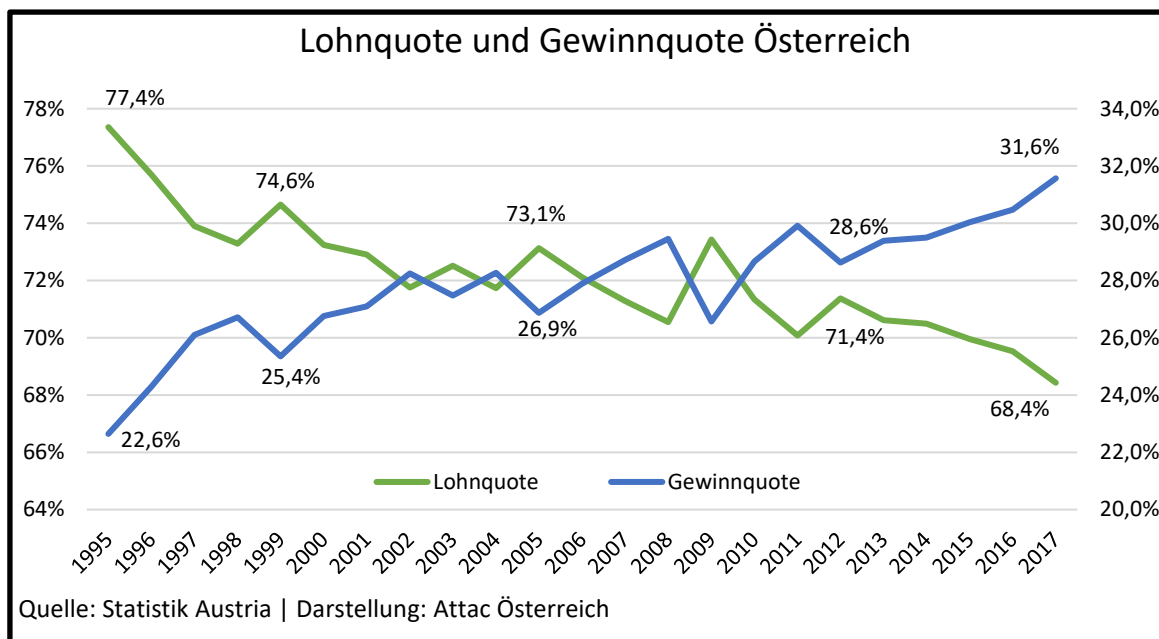


Abbildung 2 – Lohnquote und Gewinnquote in Österreich

Zum einen liegt es an dem auf makroökonomischer Ebene in Österreich zu beobachtenden Trend der steigenden Gewinnquote. Die Globalisierung, hat die Verhandlungsmacht von ArbeitnehmerInnen und Angestellten auf nationaler sowie internationaler Ebene geschwächt und gleichzeitig jene der multinational agierenden Unternehmen enorm gestärkt. Weil Unternehmen ihre ArbeiterInnen und Angestellten weniger am Zugewinn der erwirtschafteten Leistung teilhaben lassen, können sie den ausgewiesenen sowie den ausgeschütteten Gewinn steigern. Abbildung 2 zeigt die Lohn- und Gewinnquoten in Österreich von 1995 bis 2017.<sup>7</sup> Von 77,4% sank die Quote um rund 12% auf 68,4%.

Das bedeutet, dass ArbeiterInnen rund 10% von der gesamtgesellschaftlich erwirtschafteten Leistung weniger bekommen als noch vor 20 Jahren. Dementsprechend stieg die Unternehmensgewinnquote, die ein Spiegelbild der Lohnquote ist. Als Ergebnis steigender Gewinne bleibt daher auch der relative

<sup>7</sup> Statistik Austria (2019) *Lohnsteuerstatistik*

Beitrag der Unternehmen zum Gesamtsteueraufkommen „nur“ konstant, obwohl er eigentlich steigen müsste.

Ein zweiter wichtiger Punkt betrifft Umgründungen von Unternehmen, hervorgerufen durch die Verschiebung der relativen Attraktivität zwischen unternehmerischen Rechtsformen. In Österreich, zahlen Unternehmen abhängig von ihrer Rechtsform entweder Körperschaftsteuer oder Einkommensteuer. Die Tarife können dabei weit voneinander abweichen. Während zum Beispiel Personengesellschaften oder Einzelunternehmen in Österreich ab einem Gewinn von 90.000€ einen Steuersatz von 50% (55% ab einem Gewinn von 1.000.000€) bezahlen, liegt der derzeitige KöSt-Satz für Kapitalgesellschaften bei 25% und soll in den kommenden Jahren auf 21% gesenkt werden.<sup>8</sup> Auch wenn der Steuersatz an sich nicht das einzige Kriterium für die Wahl der Rechtsform ist, schaffen sinkende KöSt-Sätze natürlich enorme Anreize für einkommensteuerpflichtige Unternehmen sich in Kapitalgesellschaften umzugründen. Was dabei aber an Einnahmen bei der KöSt gewonnen wird, verliert der Staat bei der Einkommensteuer. Einer Studie zufolge sind bis zu 21% des gesamten Körperschaftsteueraufkommens in der EU auf Verschiebungen aus der Einkommensteuer zurückzuführen.<sup>9</sup>

Ein weiterer Aspekt ist, dass mit den nominellen Tarifreduktionen in der Vergangenheit oft eine Ausweitung der Bemessungsgrundlage einhergegangen ist. Während also die Steuer an sich gesenkt wurde, wurde der Bereich, für den sie anfällt, verbreitert. Schätzungen für den OECD-Raum kommen jedoch zu dem Ergebnis, dass die Verbreiterungen der Bemessungsgrundlage in den letzten Jahrzehnten kaum Einfluss auf die effektive Steuerbelastung von Kapitalgesellschaften hatten.<sup>10</sup>

Auf lange Sicht führt die Unterbesteuerung von steigenden Unternehmensgewinnen zu einer Verschiebung der Steuerbeiträge vom Faktor Kapital zu Faktoren wie Arbeit und Konsum sowie zu steigender Einkommens- und Vermögensungleichheit. Schlussendlich muss ein Staat die Bereitstellung öffentlicher Leistungen bei sinkenden Einnahmen reduzieren oder kann wichtige zusätzliche öffentliche Zukunftsinvestitionen – wie sie etwa für den Ausbau der Pflege oder den ökologischen Umbau der Wirtschaft nötig wären – nicht im nötigen Ausmaß leisten.

---

<sup>8</sup> Beim Vergleich der persönlichen Einkommen zwischen Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften ist wichtig zu erwähnen, dass auf den von Kapitalgesellschaften ausgeschütteten Gewinn auf persönlicher Ebene eine Kapitalertragsteuer in Höhe von 27,5% anfällt.

<sup>9</sup> De Mooij und Nicodème (2008)

<sup>10</sup> Kawano und Slemrod (2016)



### 3. Progressive Unternehmensbesteuerung

Abschnitt 3 dieser Arbeit betrachtet die Unternehmensteuer im Zusammenhang mit einem progressiven Steuertarif. Dazu wird zuerst auf die progressive Besteuerung im Allgemeinen eingegangen (3.1) bevor die progressive Unternehmensbesteuerung betrachtet wird (3.2. bis 3.3.). Kapitel 3.5 enthält einen konkreten Vorschlag für eine progressive Ausgestaltung der KöSt in Österreich. Im letzten Teil dieses Abschnitts wird auf das häufig bei Diskussionen über Unternehmensteuersätze angeführte Argument des Standortwettbewerbs eingegangen.

#### 3.1. Progressive Besteuerung im Allgemeinen

In Österreich ist ein Fundamentalprinzip der Besteuerung das *Leistungsfähigkeitsprinzip*. Demnach soll sich die Besteuerung an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit orientieren d.h. jeher höher das Einkommen/der Gewinn, desto mehr kann eine Person auch zum Allgemeinwohl beitragen. In der Einkommensteuer ist dies in Form eines Freibetrags sowie steigenden Grenzsteuersätzen umgesetzt. Dadurch steigt der Anteil des Einkommens, den Personen zum Gemeinwohl beitragen (die effektive Besteuerung) mit steigendem Einkommen und nähert sich dem jeweiligen Grenzsteuersatz an (siehe Abbildung 3).

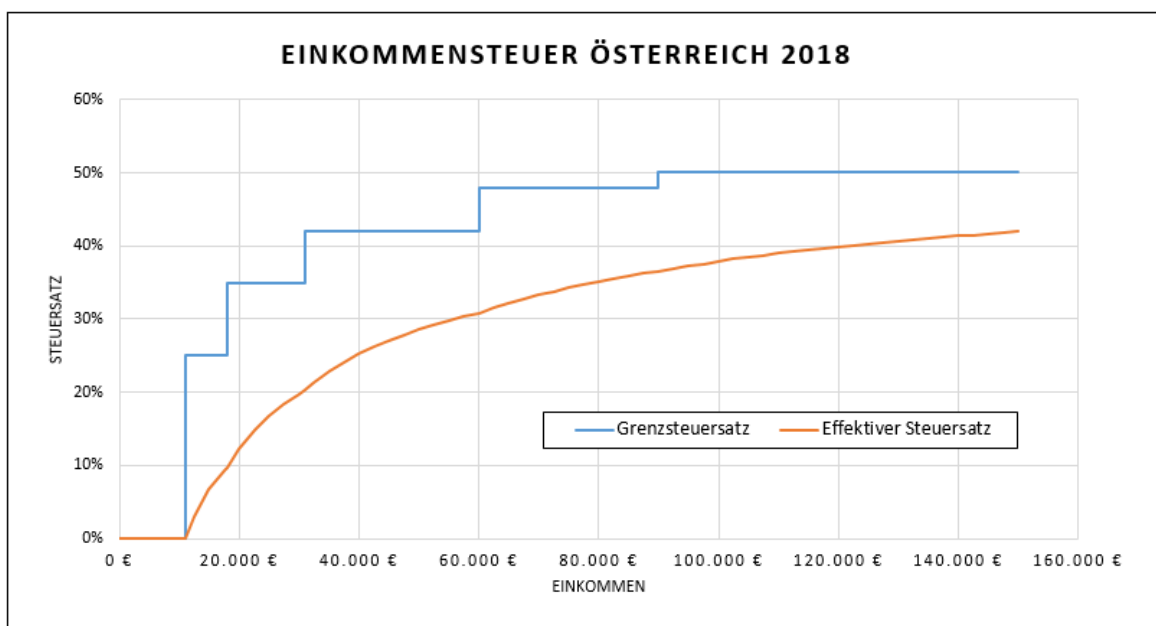


Abbildung 3 – Einkommensteuer Österreich

Das als progressive Besteuerung umgesetzte Leistungsfähigkeitsprinzip findet sich in Österreich zwar bei der Besteuerung von Lohn Einkommen, jedoch weder bei der Besteuerung von Kapitalgesellschaften noch bei der Besteuerung von Kapitaleinkommen. Die österreichische Körperschaftsteuer unterliegt bisher keiner Progression, sondern ist unabhängig von Größe und

Gewinn eines Unternehmens konstant gestaltet. Auch die Kapitalertragsteuer (KESt) verläuft flach bei 25% bzw. 27,5% und beinhaltet dementsprechend keine Progression.

### 3.2. Gründe für eine progressive Körperschaftsteuer

Eine progressive Ausgestaltung der KöSt könnte, verbunden mit im oberen Gewinnbereich steigenden Grenzsteuersätzen, dem Trend der sinkenden Unternehmensbesteuerung entgegenwirken. Unternehmen würden abhängig von ihrer Leistungsfähigkeit, gemessen am Gewinn, zur Finanzierung öffentlicher Leistungen beitragen. Damit würde das Leistungsfähigkeitsprinzip auch in den Bereich der Unternehmensbesteuerung Einzug finden und die Gesamtsteuerbelastung innerhalb der Gesellschaft fairer gestalten. Aber es gibt noch weitere Gründe, die eine progressive KöSt rechtfertigen.

Zum einen nutzen große Unternehmen die vom Staat zur Verfügung gestellten öffentlichen Leistungen mehr als kleinere Unternehmen. Dementsprechend sollten sie auch mehr zu deren Finanzierung beitragen, zumal sie die finanziellen Kapazitäten dazu haben. Diese beinhalten unter anderem die Infrastruktur (wie z.B. Straßen und Schienen, aber auch die Energie- und Wasserversorgung), die Ausbildung von Arbeitskräften (wie z.B. Schulen und Universitäten) und das Rechtssystem (die Gesetzgebung und Durchsetzung).

Aus wettbewerbstheoretischer Sicht stellt eine progressive KöSt kleine und mittlere Betriebe gegenüber großen Unternehmen besser. Sie wirkt damit der rechtlichen Ungleichbehandlung von Unternehmen sowie natürlichen Marktkräften wie zum Beispiel steigenden Skalenerträgen<sup>11</sup> entgegen, die größeren Unternehmen einen Marktvorteil gegenüber kleineren Betrieben bieten. Die rechtliche Verschiedenheit von Unternehmen ergibt sich aus der unterschiedlichen Besteuerung von Unternehmen. Einzelunternehmen und Personengesellschaften, die einkommensteuerpflichtig sind, unterliegen somit höheren Steuersätzen als großen Unternehmen (siehe Kapitel 2.1.). In diesem Sinne schafft eine progressive KöSt einen Ausgleich und führt zu einem faireren Wettbewerb zwischen großen und kleinen Unternehmen.

### 3.3. Progressive Unternehmensbesteuerung im internationalen Vergleich

Die progressive Besteuerung von Unternehmen ist keineswegs eine neue Erfindung. Weltweit gibt es zahlreiche Länder, die gewinnstarke Unternehmen stärker besteuern als kleine Betriebe, die geringe Gewinne erwirtschaften. Oftmals wird dabei ein ermäßigter Steuersatz für gewinnschwache Unternehmen verwendet. In Europa tun dies unter anderem Belgien, Frankreich, Kroatien, Litauen, die

---

<sup>11</sup> Steigende Skalenerträge verringern die Prostückkosten eines Guts je mehr ein Unternehmen davon produziert. Deswegen können größere Unternehmen gewisse Waren günstiger anbieten als kleine Betriebe.

Niederlande, Portugal und ehemals auch das Vereinigte Königreich.<sup>12</sup> Die wohl deutlichste Form einer progressiven Unternehmensbesteuerung findet sich in Südkorea. Dort ist der Grenzsteuersatz ebenfalls an den erwirtschafteten Gewinn gekoppelt. Unter Berücksichtigung von Gemeindesteuerung und Mindeststeuersätzen steigt die effektive Besteuerung von Unternehmen in Südkorea abhängig vom ausgewiesenen Gewinn über insgesamt über sechs Stufen kontinuierlich an.<sup>13</sup>

### 3.4. Modell einer progressiven Körperschaftsteuer

Um die theoretische Argumentation fassbar zu machen, wird hier ein Vorschlag für die progressive Gestaltung der KöSt in Österreich gemacht. Natürlich ist dies nicht die einzig denkbare Variante für eine progressive Unternehmensbesteuerung.

#### 3.4.1. Grundsätzlicher Aufbau

Als Grundlage für das Modell dient ein 3-stufiger Ansatz, der abhängig vom steuerlichen Gewinn verschiedene Grenzsteuersätze aufweist. Die Besteuerung verhält sich analog zur Besteuerung von Lohn Einkommen in Österreich, d.h. dass sich der Grenzsteuertarif schrittweise erhöht und sich die effektive Besteuerung asymptotisch an den jeweiligen Grenzsteuersatz annähert. Die stufenweise Besteuerung ist in Tabelle 1 dargestellt.

prog. KöSt	Gewinn		Grenzsteuersatz	Durchschnittssteuersatz		Formel
	von	bis		Min	Max	
Stufe 1	0 €	40.000 €	22,0%	22,0%	22,0%	$S = GW \times 22,0\%$
Stufe 2	40.000 €	500.000 €	25,0%	22,0%	24,8%	$S = GW \times 25,0\% - 1.200 \text{ €}$
Stufe 3	500.000 €		34,0%	24,8%	34,0%	$S = GW \times 34,0\% - 46.200 \text{ €}$

Tabelle 1 – Vorschlag einer progressiven KöSt

Unternehmen mit einem Gewinn bis zu 40.000 € tragen einen Anteil von 22% ihres Gewinns zu den gesellschaftlichen Gesamteinnahmen bei. Der Gewinn ab einer Höhe von 40.000 € bis zu einer Höhe von 500.000 € wird mit einem Grenzsteuersatz von 25% belegt. Das bedeutet, dass die ersten 40.000 € mit dem reduzierten Satz von 22% versteuert werden und der darüber liegende Gewinn mit einem Satz von 25%. Analog wird der Anteil des Gewinns, der 500.000 € übersteigt, mit einem Steuersatz von 34% (dem bis 2005 gültigen KöSt-Satz) besteuert, sodass gewinnstarke Unternehmen einen höheren Beitrag zum Gemeinwohl leisten als kleinere Betriebe. Insgesamt führt das dazu, dass sich der durchschnittliche Steuersatz vom Einstiegssteuersatz von 22% erst asymptotisch an den mittleren Satz

<sup>12</sup> Allerdings wurde die allgemeine Unternehmensteuer im Vereinigten Königreich im Laufe der letzten Jahrzehnte mehrfach abgesenkt, sodass der allgemeine Tarif den reduzierten Tarif eingeholt hat.

<sup>13</sup> KPMG Corporate Tax Rate Table

von 25% annähert und nach der Schwelle von 500.000 € erneut langsam in Richtung 34% ansteigt. In Abbildung 4 wird der Verlauf der Besteuerung grafisch dargestellt.

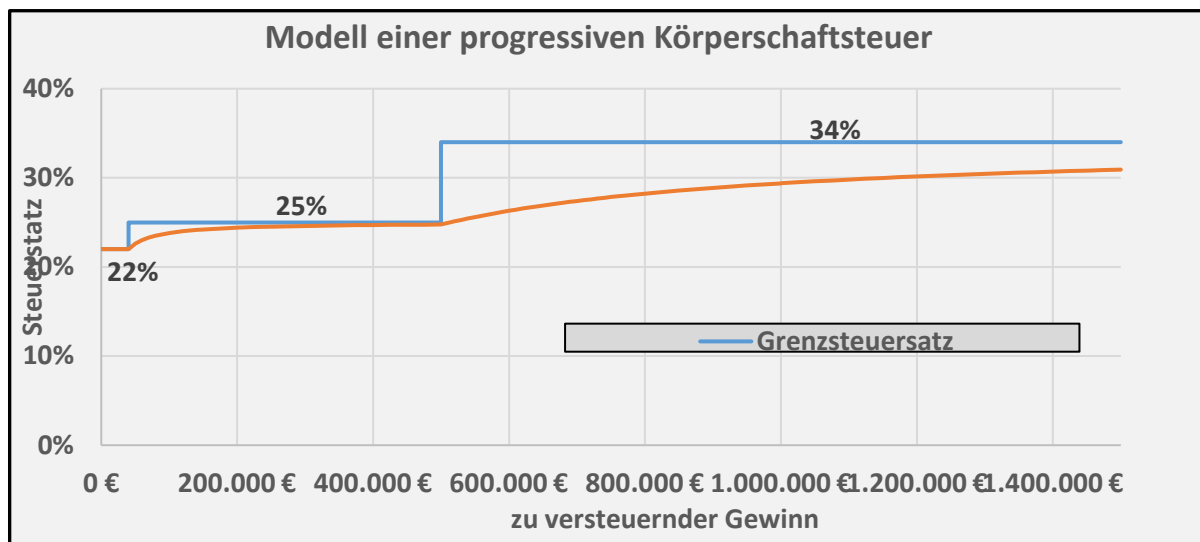


Abbildung 4 - Modell einer progressiven KöSt

### 3.4.2. Auswirkungen auf die Verteilung zwischen Unternehmen

Die sich durch die progressive Gestaltung ergebenden Effekte sind für einzelne Unternehmen verschieden und abhängig von deren Gewinn. Für rund 43% der Unternehmen, die Mindestkörperschaftsteuer zahlen, bleibt der Steuerbeitrag unverändert. Die Hälfte der KöSt-zahlenden Unternehmen (50,7%), würden mit diesem Modell weniger Beiträge leisten als zum beim aktuellen Tarif von 25%. Die Mehreinnahmen würden – entsprechend dem Leistungsprinzip durch die gewinnstärksten 6,4% der KöSt-zahlenden Unternehmen und Unternehmensgruppen getragen. Das sind 1,2% aller in Österreich eingetragenen Unternehmen. Gleichzeitig schafft dies einen Ausgleich der bereits geschilderten niedrigeren effektiven Besteuerung von großen multinationalen Konzernen.

### 3.4.3. Budgetäre Auswirkungen

Obwohl sich über die Hälfte der Unternehmen im Gewinnbereich unterhalb von 40.000 € befindet und über 90% der Unternehmen die Schwelle von 500.000 € Gewinn nicht überschreiten, würden sich die KöSt-Einnahmen durch das dargestellte Modell um durch 24,6% erhöhen.<sup>14</sup> Der Anteil, den Unternehmen zum gesellschaftlichen Wohl beitragen, könnte also um circa ein Viertel gesteigert

<sup>14</sup> Die Berechnung beruht auf der aktuellsten nach Einkommensgruppen klassifizierten Körperschaftsteuerstatistik der Statistik Austria. Durch die Annahme konstanten Verhaltens auf Seiten der Unternehmen sowie den nicht aufzuschlüsselnden Anteil Mindest-KöSt zahlender Unternehmen im Gewinnbereich von 0€ bis 20.000€ kommt es bei Unternehmen im unteren Gewinnbereich zu einer vernachlässigbaren Unterschätzung der KöSt-Beiträge und bei Unternehmen im oberen Gewinnbereich zu einer leichten Überschätzung der KöSt-Beiträge.

werden. **Für das Jahr 2018 entspricht dies einem Potential von 2,38 Mrd. €, das für die Bereitstellung öffentlicher Leistungen verwendet werden könnte.** Im Vergleich zu den aktuellen Regierungsplänen für eine generelle KöSt-Senkung auf 21% beträgt die Differenz damit knapp 4 Mrd. €. Zum Vergleich: Mit 1,52 Mrd. € ist eine flächendeckende Betreuung in Kinderkrippen, Kindergärten und Schulen finanzierbar. Mit 600 Mio. € könnte man 20.000 neue Jobs im Pflegebereich schaffen und damit ein drängendes gesellschaftliches Problem angehen.<sup>15</sup> Gleichwohl könnten die Mehreinnahmen dafür verwendet werden, die steuerlichen Beiträge von Arbeit und Konsum zu reduzieren d.h. eine Einkommensteuer- und/oder Umsatzsteuersenkung gegenzufinanzieren.

Das hier vorgestellte Modell ist eine von vielen möglichen Varianten. Es soll aufzeigen, welches finanzielle Potenzial grundsätzlich in einer progressiven Gestaltung der KöSt liegt. Die genauen budgetären Auswirkungen können natürlich erst nach einer erfolgreichen Umsetzung errechnet werden. Die hier beschriebenen Effekte sind jedoch generell zu erwarten.

### 3.5. Die Bedeutung der Unternehmensteuer im Standortwettbewerb

In der politischen Debatte wird die Unternehmensteuer oft zum wichtigsten Faktor für Wirtschaftsstandort und Wettbewerbsfähigkeit eines Landes erhoben - sie sei ein Faktor mit „Signalwirkung“. Dementsprechend sei eine Senkung der Unternehmensteuer sinnvoll, um internationale Investoren anzuziehen. Diese Debatte hat in den letzten Jahrzehnten zu einem Wettlauf geführt, in dem alle Länder regelmäßig ihre Unternehmensteuern gesenkt haben, um gegenüber anderen Ländern relativ besser dar zu stehen. Das Resultat ist der im vorigen Kapitel beschriebene Abwärtstrend der weltweiten Unternehmensbesteuerung, der letztlich jedoch zu keiner Veränderung der relativen Wettbewerbsfähigkeit zwischen den Ländern führt. Schlussendlich tragen Unternehmen überall weniger zum gesellschaftlichen Wohlstand bei.

Bei der Bedeutung der Debatte um den Steuerwettbewerb fragt man sich, warum die Unternehmensteuer in einem attraktiven Wirtschaftsstandort wie Deutschland bei 30% liegt.<sup>16</sup> Die Antwort liegt auf der Hand: Die Unternehmensteuer ist nur einer von vielen Faktoren, den Unternehmen bei der Wahl von Investitionen berücksichtigen. Und er ist bei weitem nicht der wichtigste. Nach einer Studie von Ernest and Young (2014) landet die Unternehmensbesteuerung nur auf Rang 8 der 12 wichtigsten Faktoren für die Wahl eines Investitionsstandortes. Wesentlich bedeutender für eine Investitionsentscheidung ist das Qualifikationsniveau der Arbeitskräfte, die Beschaffenheit der logistischen Infrastruktur, die Attraktivität des Binnenmarktes und die Stabilität und Transparenz des politischen, rechtlichen und ordnungspolitischen Umfelds. Sogar das soziale Klima stellt für ManagerInnen einen wichtigeren Faktor für die Investitionsentscheidung dar als die

---

<sup>15</sup> Wege aus der Krise (2017) S. 34 und S. 44

<sup>16</sup> Durchschnittswerte inklusive lokaler Steuern, KPMG

Unternehmensbesteuerung.<sup>17</sup> Generell ist es also nicht entscheidend wie hoch der Anteil des Gewinns ist, den ein Unternehmen an den Staat abführt, sondern eine ganze Reihe von wirtschaftlichen und gesellschaftlichen Faktoren, welche die wirtschaftliche Aktivität eines Unternehmens beeinflussen. Anstatt also nur darauf zu schauen, wie hoch die Beiträge sind, die Unternehmen leisten, sollten wir den Blick auf das erweitern, was sie dafür an öffentlichen Leistungen zur Verfügung gestellt bekommen (können).

## **4. Ergänzende Maßnahmen gegen Gewinnverschiebungen**

Eine progressive Besteuerung von Unternehmen ist natürlich kein Allheilmittel. Insbesondere wirkt sie den Gewinnverschiebungen von multinationalen Konzernen nicht entgegen. Daher bedarf es mehrerer komplementärer Maßnahmen, um eine faire Besteuerung von Unternehmensgewinnen sicherstellen zu können. Daher werden in Abschnitt 4 Maßnahmen für solche international agierende Unternehmen vorgeschlagen, die eine bestimmte Kennzahl für die Unternehmensgröße überschreiten.<sup>18</sup>

### **4.1. Public Country-by-Country Reporting**

Der erste wichtige Schritt gegen die Gewinnverschiebung von MNU ist Transparenz. Eine effiziente Maßnahme dafür ist die Verpflichtung für multinationale Unternehmen ab einer Umsatzgröße von 40 Millionen € öffentlich einsehbare und nach Ländern ausdifferenzierte Länderberichte vorzulegen.<sup>19</sup> Aus diesen wäre unter anderem abzulesen, wo ein Unternehmen seine Gewinne verbucht, wie hoch diese in den jeweiligen Ländern sind und welche Steuern darauf geleistet werden. Entsprechende Verpflichtungen existieren in der EU bereits für Banken und Rohstoffkonzerne. Durch den öffentlichen Druck auf MNU ihre Gewinne einerseits dort auszuweisen, wo sie tatsächlich tätig sind und andererseits diese auch fair zu besteuern, zwingt es MNU dazu die Gewinnverschiebung auf ein rechtfertigbares Ausmaß zu beschränken. Overesch und Wolff (2019) haben den Effekt dieser Maßnahme, (das sogenannte „public Country-by-Country Reporting“, pCbCR), im Bankensektor untersucht und konnten zeigen, dass es durch die öffentliche Berichterstattung zu signifikanten Erhöhungen in den effektiven Steuerraten dieser Banken kam. Insbesondere solche Banken, die viel in sogenannten Steueroasen aktiv waren, haben stark auf diese Maßnahme reagiert. 2016 hat die EU-Kommission einen ersten Vorschlag zum pCbCR vorgelegt. Aufgrund von Zurückhaltung und Blockade nationalen Regierungen (darunter auch Österreich) gibt es dazu derzeit keinen gemeinsamen Standpunkt im Rat der EU-RegierungschefInnen.

---

<sup>17</sup> Ernest and Young (2014) S. 26

<sup>18</sup> z.B. einen Umsatz von über 40 Mio. €, über 250 Mitarbeitende bzw. Angestellte und/oder einen Gewinn ab 10 Mio. €

<sup>19</sup> Ab 40 Mio € gelten in Österreich (§221 UGB) Unternehmen als Großunternehmen.

## 4.2. Gesamtkonzernsteuer mit Mindeststeuersätzen

Einen Schritt weiter geht das Konzept der Gesamtkonzernsteuer. Dabei wird der globale Gewinn eines Unternehmens berechnet (d.h. inklusive aller Tochterunternehmen) und danach je nach realer Wertschöpfung (gemessen an Faktoren wie Umsatz, Lohnsumme, Anzahl der MitarbeiterInnen und Produktionsmittel) anteilig auf die Länder aufgeteilt, in denen sie tätig sind. Wichtige Bedingung dafür ist die Vereinheitlichung der Bemessungsgrundlage. Danach würden die Gewinne anhand der national geltenden Steuertarife besteuert. Die Gesamtkonzernsteuer stellt insofern einen Paradigmenwechsel dar, als sie internationale Unternehmen und Unternehmensgruppen nicht mehr nach dem Fremdvergleichsprinzip („arm length principle“), also als eigenständig agierende Unternehmen behandelt, sondern als Einheit, was sie effektiv ja auch sind. Komplizierte konzerninterne Gewinnverschiebungen über Zinsen, Lizenzen oder schwer festzustellende und leicht manipulierbare konzerninterne Verrechnungspreise entfallen daher. Durch die globale Berechnung des Gewinns gibt es in diesem Modell keine Möglichkeit zur Gewinnverschiebung. Ökonomen wie Joseph Stiglitz oder Thomas Piketty unterstützen das Konzept. Damit sich der Steuerwettbewerb nach unten jedoch in Folge nicht noch stärker auf die nominellen Steuersätze verlagert, bedarf es begleitend eines Mindeststeuersatzes, der in möglichst vielen Ländern gilt, zumindest jedoch EU-weit.

Unter dem Namen der „Gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage“ (GKKB) hat die EU-Kommission bereits einen entsprechenden Vorschlag gemacht, der für alle EU-Länder gelten würde. Doch dabei gibt es zahlreiche Schwächen. Aufgrund heftigen politischen Widerstands sollen zunächst jedoch nur die Steuerbasis harmonisiert und Verluste gegenverrechnet werden können. Die so wichtige länderweise Aufteilung und Besteuerung der Gewinne soll erst zu einem späteren Zeitpunkt beschlossen werden. Zudem würden nur EU-Standorte betroffen sein, was der Gewinnverschiebung in Drittstaaten erst recht Tür und Tor öffnet. Die größte Gefahr ist jedoch, dass die GKKB ohne Mindeststeuersätze umgesetzt wird. Beides würde den Steuerwettbewerb noch stärker auf die Ebene der nominellen Steuersätze verlagern und somit weiter anheizen. Aufgrund des für Steuerfragen geltenden Einstimmigkeitsprinzips auf EU-Ebene sind die Aussichten für eine zeitnahe Implementierung der GKKB momentan eher als dürrtig einzuschätzen.

## 4.3. Nationale Mindeststeuersätze

In Kontrast zur Gesamtkonzernsteuer, die einer vereinheitlichten Bemessungsgrundlage bedarf, können Staaten nationale Mindeststeuersätze festlegen. Dabei würde das jeweilige Heimatland eines Konzerns alle und- und unterbesteuerten Gewinne von Tochterunternehmen des Konzerns im Ausland einem Mindeststeuersatz unterwerfen. Die Differenz zwischen dem im Ausland gezahlten und dem nach inländischen Recht zu zahlenden Steuerbeitrag wird mit dem Mindeststeuersatz nachbesteuert. Ein nicht zu vernachlässigender Aspekt dabei ist, dass dies Anreize für Niedrigsteuerländer schaffen

würde ihre eigenen Steuersätze zu erhöhen. Denn dadurch ändert sich lediglich die Tatsache, welches Land besteuert, nicht aber wie viel der Konzern in Summe beiträgt. Deutschland und Frankreich haben diese Maßnahme im Rahmen der OECD vorgeschlagen.<sup>20</sup>

#### 4.4. Exkurs: Kapitaleinkommen gleich besteuern wie Arbeitseinkommen

Eine weitere fundamentale steuerliche Ungleichbehandlung liegt im Bereich der Kapitaleinkommen und betrifft etwa die Ausschüttung von Unternehmensgewinnen an AktionärInnen. Diese werden konstant mit 27,5% besteuert, obwohl der Anteil der Kapitaleinkommen am Volkseinkommen („Gewinnquote“) steigt. Auch Zinseinkommen werden konstant mit 25% besteuert. Lohneinkommen hingegen, auf die der Großteil der Menschen hauptsächlich angewiesen ist, werden progressiv besteuert. Um diese Ungleichbehandlung zu beenden, sollten grundsätzlich alle Kapitaleinkommen (Zinserträge aus Sparguthaben, Wertpapieren, Dividenden und Ausschüttungen aus Anteilen an Kapitalgesellschaften oder Investmentfonds) genauso wie Lohneinkommen automatisch ans Finanzamt gemeldet und dann als gemeinsames Einkommen progressiv besteuert werden. Dadurch würden kleine Kapitaleinkommen weniger als bisher beitragen, hohe Kapitaleinkommen hingegen mehr.

### 5. Zusammenfassung

Die Analyse zeigt, dass Unternehmen in den vergangenen Jahrzehnten immer weniger zum gesellschaftlichen Wohl beitragen. Würde man das Leistungsfähigkeitsprinzip analog zur Lohnsteuer auf den Unternehmenssektor umlegen und diesen ebenso progressiv besteuern, hätte das nicht nur positive budgetäre Wirkungen. Es würde auch den Marktkräften entgegenwirken, die größeren und vor allem multinationalen Unternehmen einen Vorteil verschaffen. Zudem wäre es ein Schritt, der die steuerlichen Beiträge von Arbeit und Konsum relativ zu Kapital reduzieren könnte und würde somit zu einer gesamtgesellschaftlich gerechteren Aufteilung der Finanzierungsbeiträge öffentlicher Leistungen führen. Der konkrete 3-stufige Vorschlag einer progressiven Körperschaftsteuer für Österreich hat, verglichen mit dem geltenden Satz von 25%, das Potential 2,38 Mrd. € an Mehreinnahmen zu generieren und würde dabei nur bei 6,4% der KöSt-zahlenden (das sind 1,2% aller Unternehmen) zu einer Erhöhung ihrer Beiträge führen.

Um der Gewinnverschiebung multinationaler Unternehmen zu begegnen, wurden verschiedene Maßnahmen vorgeschlagen. Neben der Gesamtkonzernsteuer mit Mindeststeuersätzen für international agierende Konzerne kann der übermäßigen Gewinnverschiebung auch mit nationalen Mindeststeuersätzen entgegengewirkt werden. Ebenso stellt die Verpflichtung zur länderweisen und öffentlichen Berichterstattung eine effektive Maßnahme zur Reduzierung der übermäßigen

---

<sup>20</sup> Für weiterführende Details zum Konzept der Mindeststeuersätze siehe Becker und English (2018)



Gewinnverschiebung großer Unternehmen dar. All diese Politiken sind wie so oft jedoch nur wirksam, wenn sie vollständig und ambitioniert gestalten sind.

Grundsätzlich existieren Möglichkeiten den Anteil von Unternehmen am gesellschaftlichen Budget zu erhöhen. In dieser Arbeit wurden einige sinnvolle Maßnahmen beschrieben und vorgestellt. Wenn alle Teile der Gesellschaft ihren Beitrag zur Finanzierung öffentlicher Leistungen erbringen, ist dies eine solide Grundlage für ein gutes Zusammenleben. In einem nächsten Schritt gilt es darum sich politisch auf die detaillierte Ausgestaltung der einzelnen Maßnahmen zu verständigen ohne diese zu verwässern und so einer Implementierung näherzukommen.

## Literaturverzeichnis

- Becker und Englisch (2018) *Wie Deutschland versucht, Druck aus dem Steuerreform-Kessel zu lassen* unter: <https://makronom.de/mindeststeuer-wie-deutschland-versucht-druck-aus-dem-steuerreform-kessel-zu-lassen-29003> (abgerufen am 07.05.2019)
- Bundeskanzleramt, Bundesministerium Öffentlicher Dienst und Sport, und Bundesministerium für Finanzen (2019) *Vortrag an den Ministerrat – Entlastung Österreich* S.14
- Egger, P., W. Eggert und H. Winner (2010) *Saving taxes through foreign plant ownership*, Journal of International Economics, 81(1), S.99-108
- Ernest and Young (2014) *EY's attractiveness survey – Standort Deutschland 2014: Vorne bleiben*
- De Mooij, R.A. und G. Nicodème (2008) *Corporate tax policy and incorporation in the EU* International Tax and Public Finance, 15(4), 478-498
- Janský, P. (2019) *Effective Tax Rates of Multinational Enterprises in the EU*
- Kammer für Arbeiter und Angestellte (2018) *Unternehmensradar 2018*
- Kawano, L. und J. Slemrod (2016) *How do corporate tax bases change when corporate tax rates change? With implications for the tax rate elasticity of corporate tax revenues* International Tax and Public Finance, 23(3), 401-433
- KPMG *Corporate Tax Rate Table* unter: <https://home.kpmg/xx/en/home/services/tax/tax-tools-and-resources/tax-rates-online/corporate-tax-rates-table.html> (abgerufen am 03.05.2019)
- Österreichischen Bundesregierung (2017) *Zusammen. Für unser Österreich*. Regierungsprogramm 2017-2022
- Overesch, M. und H. Wolff (2019) *Financial Transparency to the Rescue: Effects of Country-by-Country Reporting in the EU Banking Sector on Tax Avoidance*
- Statistik Austria (2018) *Körperschaftsteuerstatistik 2014*
- Statistik Austria (2018) *Statistik zur Unternehmensdemografie 2007-20016*
- Statistik Austria (2019) *Lohnsteuerstatistik*
- Statistik Austria (2019) *Steuer und Sozialbeiträge in Österreich*
- Vienna Institute for Dialogue and Cooperation (2017) *Tax Games: the Race to the Bottom – Europe's role in supporting an unjust global tax system*