

WIFO

A-1103 WIEN, POSTFACH 91
TEL. 798 26 01 • FAX 798 93 86

 **ÖSTERREICHISCHES INSTITUT FÜR
WIRTSCHAFTSFORSCHUNG**

**Perspektiven der Erbschafts- und
Schenkungssteuer in Österreich**

**Bernd Berghuber, Oliver Picek,
Margit Schratzenstaller**

Wissenschaftliche Assistenz: Dietmar Klose

Juni 2007

Perspektiven der Erbschafts- und Schenkungssteuer in Österreich

**Bernd Berghuber, Oliver Picek,
Margit Schratzenstaller**

Studie des Österreichischen Instituts für Wirtschaftsforschung
im Auftrag der Bundesarbeitskammer

Begutachtung: Karl Aiginger, Alois Guger, Franz Hahn,
Hans Pitlik (WIFO), Peter Mooslechner (OeNB)

Wissenschaftliche Assistenz: Dietmar Klose

Juni 2007

Perspektiven der Erbschafts- und Schenkungssteuer in Österreich

Bernd Berghuber, Oliver Picek, Margit Schratzenstaller

Inhaltsverzeichnis	Seiten
1. Einleitung	1
2. Besteuerung von Erbschaften aus ökonomischer Sicht	3
2.1 <i>Steuertheoretische und -politische Argumente für eine Besteuerung von Erbschaften</i>	3
2.1.1 Die (Um-)Verteilungsfunktion der Erbschaftssteuer	3
2.1.2 Die Erbschaftssteuer aus Effizienzperspektive	4
2.2 <i>Steuersystematische Argumente für eine Besteuerung von Erbschaften</i>	5
2.3 <i>Argumente gegen eine Besteuerung von Erbschaften</i>	5
2.3.1 Verwaltungskosten	5
2.3.2 Bestandsgefährdung von Unternehmen	6
2.3.3 Kapitalflucht	7
3. Besteuerung von Vermögen und Erbschaften im internationalen Vergleich	8
3.1 <i>Höhe und Struktur der vermögensbezogenen Abgaben in Österreich sowie im EU-Vergleich</i>	8
3.2 <i>Effektive steuerliche Belastung von Erbschaften in Österreich und im internationalen Vergleich</i>	11
4. Implikationen des Urteils des Verfassungsgerichtshofes (VfGH) zur Erbschaftssteuer vom 17. März 2007	16
4.1 <i>Die verfassungsmäßigen Bedenken des Verfassungsgerichtshofes</i>	18
4.2 <i>Anforderungen an eine verfassungsgemäße Reform der Erbschaftssteuer</i>	21
4.2.1 Bewertung von Liegenschaften mit dem gemeinen Wert und Gewährung eines "Immobilitätsabschlages"	21
4.2.2 Differenzierung bei der Bewertung nach Funktionalität von Grundbesitz	21
4.2.3 Abschaffung einiger Befreiungstatbestände	21
4.2.4 Einschränkung der Abzugsfähigkeit von Schulden	22
4.2.5 Verfassungsrechtliche Absicherung der Steuerbefreiung von Aktien	22

5. Datengrundlagen	23
5.1 <i>Aufkommensentwicklung und -struktur der Erbschafts- und Schenkungssteuer in Österreich</i>	23
5.2 <i>Daten zu Vermögensbeständen und –verteilung</i>	30
5.2.1 <i>Vermögenserfassung in Österreich</i>	30
5.2.2 <i>Vermögenserfassung in Deutschland</i>	35
5.3 <i>Steuerstatistiken</i>	41
5.4 <i>Fazit</i>	41
6. Zur Zukunft der Erbschaftssteuer in Österreich – Optionen und Implikationen	43
6.1 <i>Grundsätzliche Überlegungen hinsichtlich einer Reform der Erbschaftsbesteuerung</i>	43
6.1.1 <i>Zielsetzung und grundlegende Annahmen bei der Besteuerung von Erbschaften</i>	43
6.1.2 <i>Erfassung und Bewertung von Vermögen als Grundlage der Erbschafts- und Schenkungssteuer</i>	46
6.1.3 <i>Ausgestaltung der steuerlichen Bemessungsgrundlage</i>	48
6.2 <i>Implikationen des Verzichts auf eine Reform der Erbschafts- und Schenkungssteuer für andere Steuern im österreichischen Abgabensystem</i>	50
6.2.1 <i>Schenkungssteuer und veranlagte Einkommensteuer</i>	51
6.2.2 <i>Erbschafts- und Schenkungssteuer und Einbringungssteuer für Privatstiftungen</i>	52
6.2.3 <i>Schenkungssteuer und Grunderwerbsteuer</i>	52
6.2.4 <i>Erbschafts- und Schenkungssteuer und Grundsteuer</i>	54
7. Schlussbemerkung	57
Literaturhinweise	58

Perspektiven der Erbschafts- und Schenkungssteuer in Österreich

Bernd Berghuber, Oliver Picek, Margit Schratzenstaller

1. Einleitung

Mit dem beim Verfassungsgerichtshof (VfGH) seit dem 15. März 2006 anhängigen und mit 12. Dezember 2006 ausgeweiteten Gesetzesprüfungsverfahren wurde in Österreich eine lebendige politische Diskussion über die Erbschafts- und Schenkungssteuer in Gang gesetzt. Durch die Ausweitung des Verfahrens durch den VfGH wurde klargestellt, dass eine Aufhebung der gleichheitswidrigen Grundstücksbewertung allein keine Verfassungskonformität herstellen kann. Von verschiedenen Seiten wurde daraufhin wiederholt eine generelle Abschaffung der Erbschafts- und Schenkungssteuer gefordert, noch bevor der Spruch des VfGH am 17. März 2007 ergangen ist. Der VfGH hat dem Gesetzgeber im Zuge des Urteils die Möglichkeit gegeben, das Gesetz innerhalb einer Reparaturfrist bis Ende Juli 2008 zu reformieren. Geschieht dies nicht, darf die Erbschaftssteuer wegen mangelnder Verfassungskonformität nicht mehr erhoben werden.

In der vorliegenden Studie sollen unter anderem vor dem Hintergrund einer im internationalen Vergleich sehr geringen Besteuerung von Vermögen in Österreich und der von der österreichischen Bundesregierung angestrebten Budgetkonsolidierung die Argumente geprüft werden, die für eine umfassende Reform der Erbschafts- und Schenkungssteuer bzw. für deren Abschaffung und damit für die Aufgabe einer Einnahmequelle mit beachtlichem künftigen Potential sprechen. Mit jeder Steuer können sowohl fiskalische Effekte erzielt werden als auch ökonomische Anreizwirkungen bzw. Verzerrungen verbunden sein. Darüber hinaus muss die Wirkung einer Steuer im Gesamtsystem berücksichtigt werden, eine isolierte Betrachtung und Beurteilung würde zu kurz greifen. Ziel dieser Kurzstudie ist somit eine Aufarbeitung der Debatte um die Zukunft der Erbschafts- und Schenkungssteuer unter Bezugnahme auf die allgemein theoretische und wirtschaftspolitische einschlägige Diskussion, die rechtliche und ökonomische Situation in Österreich und den internationalen Hintergrund.

Zunächst wird die Besteuerung von Erbschaften aus ökonomischer Sicht thematisiert (Kapitel 2), bevor Kapitel 3 die Besteuerung von Erbschaften im internationalen Vergleich betrachtet. Anschließend werden das Urteil des VfGH und der rechtliche Status Quo sowie dessen Implikationen für eine mögliche Reform der Erbschaftssteuer erläutert (Kapitel 4). Ein großes Problem für die Erreichung wirtschafts- und finanzpolitischer Zielsetzungen bei der Ausgestaltung einer reformierten Erbschaftssteuer ist die schlechte Datengrundlage über Bestand und Entwicklung sowie Verteilung der in der Bemessungsgrundlage zu erfassenden

Vermögenswerte, die, zusammen mit einem Vergleich zur Datenlage in Deutschland, in Kapitel 5 behandelt wird. Abschließend soll ein Überblick über die zentralen Probleme, die eine Reform zu beachten hätte, gegeben werden (Kapitel 6). Dies umfasst einerseits grundlegende Fragen über die Zielsetzung und Ausgestaltung einer Erbschaftssteuer. Andererseits sind die Zusammenhänge zwischen der Erbschaftssteuer und anderen Steuern sowie Rückwirkungen möglicher Optionen für die Zukunft der Erbschaftssteuer auf andere Steuern relevant.

2. Besteuerung von Erbschaften aus ökonomischer Sicht

Die Besteuerung von Vermögen allgemein – d.h. des Besitzes, des Gebrauchs oder des Transfers von Vermögen – als Teil einer Politik zur Beeinflussung der (ungleichen) Vermögensverteilung wird traditioneller Weise insbesondere mit den folgenden Argumenten begründet (Bohnet, 1999, Nowotny, 1999, Reding – Müller, 1999): Erstens verleiht Vermögen ökonomische und politische Macht (so genanntes "Besitzargument"). So verschafft das Eigentum an Produktivvermögen gewisse Rechte, und Vermögen erleichtert die Beeinflussung gesellschafts- und allgemeinpolitischer Entscheidungsprozesse. Zweitens betont das so genannte "Fundierungsargument" die (soziale) Sicherheit, die mit dem Besitz von Vermögen aufgrund von dessen Beständigkeit bzw. Risikolosigkeit verbunden ist. In diesem Zusammenhang wird auch darauf hingewiesen, dass Vermögen eine Quelle von Einkommen ist – im älteren Schrifttum findet sich häufig der Hinweis darauf, dass es sich um "arbeitsloses" Einkommen (in Form von Einkommen aus oder Wertsteigerungen von Vermögensgegenständen) handele, was eine Besteuerung des zugrunde liegenden Vermögens umso mehr rechtfertige. Vermögensbesitz ist drittens aber nicht nur eine Quelle von Vermögenseinkommen, sondern auch von Arbeitseinkommen, wenn es besondere Voraussetzungen für den Erwerb von Qualifikationen und damit Arbeitseinkommen bietet. Aus dieser Perspektive impliziert eine Nivellierung von Vermögen eine abnehmende Ungleichverteilung von Einkommen. Neben diesen verteilungspolitischen Erwägungen werden für die Erhebung vermögensbezogener Steuern auch äquivalenztheoretisch fundierte Argumente angeführt: So schütze das öffentliche Gemeinwesen besonders die Vermögenden durch die Bereitstellung des Polizei- und Justizapparates vor dem Verlust ihres Eigentums, was eine entsprechende steuerliche Gegenleistung in Form der Besteuerung von Vermögen rechtfertige.

Die Besteuerung von Erbschaften – als eine Form der Besteuerung des Übergangs von Vermögen, konkret als Besteuerung der Übertragung von Vermögen durch Erbfolge – wird über diese allgemeinen Begründungen hinaus in der steuertheoretischen, -juristischen und -politischen Literatur mit weiteren Argumenten gerechtfertigt. Die wichtigsten werden im Folgenden kurz dargestellt.

2.1 Steuertheoretische und -politische Argumente für eine Besteuerung von Erbschaften

2.1.1 Die (Um-)Verteilungsfunktion der Erbschaftssteuer

Aus verteilungspolitischer Sicht können für eine Besteuerung von Erbschaften insbesondere die folgenden Gründe angeführt werden. Erstens kann auf dem Markt nur dann Tauschgerechtigkeit erreicht werden, wenn alle Marktteilnehmer identische Startchancen

haben, da der Markt sonst ungerechte Verteilungsergebnisse hervorbringt (*Reding – Müller, 1999*). Sind die Vermögen ungleich verteilt und damit auch die Erbschaften, impliziert dies eine ungleiche Verteilung der Startchancen. Die Besteuerung von Erbschaften trägt zur Verringerung ihrer Ungleichverteilung und damit auch zur Ungleichverteilung der Startchancen bei. Zweitens ist eine Erbschaftssteuer ein wichtiges verteilungspolitisches Instrument, um zumindest eine wachsende Ungleichverteilung von Vermögen bzw. Vermögenskonzentration abzumildern (*Nowotny, 1999*).

2.1.2 Die Erbschaftssteuer aus Effizienzperspektive

Aus der Effizienzperspektive wird zunächst argumentiert, dass Erbschaften beim Empfänger die Arbeitsanreize senken. Eine Besteuerung von Erbschaften trägt damit dazu bei, mit diesen verbundene negative Effekte auf das individuelle Arbeitsangebot einzuschränken.

Welche Wirkungen Erbschaftssteuern auf das Sparverhalten haben, ist in der Literatur nicht unumstritten und nicht zuletzt abhängig vom Vererbungsmotiv (*Homburg, 2005*). Sowohl im Falle von altruistischen Motiven als auch im Falle von strategisch-egoistischen Motiven des Erblassers ist es wahrscheinlich, dass dieser durch eine (Erhöhung der) Besteuerung zu einer Einschränkung des Konsums und einer Verstärkung seiner Sparanstrengungen veranlasst wird. Aus dieser Perspektive kann die gelegentlich in der Literatur anzutreffende Charakterisierung der Erbschaftssteuer als wachstumsschädlich hinterfragt werden. Empirisch gibt es starke Hinweise dafür, dass der Empfang von Erbschaften den Konsum zulasten der Ersparnis erhöht und das Arbeitsangebot einschränkt (vgl. für einen Literaturüberblick *Gale – Slemrod, 2001*). Eine (Erhöhung der) Besteuerung von Erbschaften lässt somit positive Wachstums- und Beschäftigungswirkungen erwarten.

Gerade die neuere Literatur argumentiert oft damit, dass die Erbschaftssteuer eine relativ wenig verzerrende Steuer sei, im Vergleich zu anderen Steuern und Abgaben, die mit negativen Anreizwirkungen – insbesondere bezüglich des Arbeitsangebots – verbunden sind. Eine aufkommensneutrale Umstrukturierung des Gesamtabgabensystems, die das Gewicht von Erbschaftssteuern stärkt und jenes von arbeitsbezogenen Abgaben verringert, kann somit zu einer Verringerung der gesamten verzerrenden Wirkungen des Abgabensystems beitragen¹⁾.

Ebenfalls aus einer Effizienzperspektive weisen *Musgrave et al. (1993)* darauf hin, dass die Besteuerung von Erbschaften als Äquivalent zur regelmäßigen Besteuerung von Kapitaleinkünften über die Lebenszeit hinweg gesehen werden kann. Aus dieser Sicht kann eine stärkere Erbschaftsbesteuerung als Substitut für eine Besteuerung von Kapitaleinkünften, die insbesondere bei progressiver Ausgestaltung mit negativen Sparanreizen einher geht, dienen.

¹⁾ Vgl. für einen ausführlichen Überblick über empirische Studien zum Zusammenhang zwischen Beschäftigung bzw. Arbeitslosigkeit und arbeitsbezogener Abgaben *Schatzenstaller (2006)*.

2.2 Steuersystematische Argumente für eine Besteuerung von Erbschaften

Aus steuersystematischer Sicht wird die Erbschaftssteuer als Ergänzungssteuer zur Einkommenssteuer betrachtet (Tipke, 2003): Gemäß der Reinvermögenszugangstheorie, die bezüglich des Umfangs der in die Einkommensteuer einzubeziehenden Steuergegenstände einen sehr umfassenden Ansatz impliziert, sind auch unregelmäßig anfallende und unentgeltlich erworbene Zuflüsse der Besteuerung zu unterwerfen, da sie die individuelle Leistungsfähigkeit und die individuellen Bedürfnisbefriedigungsmöglichkeiten erhöhen. Bei einem progressiven Einkommensteuertarif würde jedoch die Einbeziehung von Erbschaften in die Einkommensteuer zu unerwünschten Progressionseffekten führen. Aus diesem Grund besteuern derzeit alle Industriestaaten, sofern sie Erbschaften steuerlich erfassen, diese separat im Rahmen einer eigenständigen Erbschaftssteuer, die somit als Ergänzungssteuer zur Einkommensteuer fungiert (Nowotny, 1999). Als Ergänzungssteuer dient die Erbschaftssteuer auch dann, wenn sie Vermögensgegenstände erfasst, mit denen (potentielle) Einkommen verbunden sind, die jedoch im Rahmen der Einkommensteuer nicht berücksichtigt werden (Nowotny, 1999): etwa realisierte Wertsteigerungen von Finanzvermögen (die in der österreichischen Einkommensteuer nach einer Spekulationsfrist von einem Jahr steuerfrei bleiben).

2.3 Argumente gegen eine Besteuerung von Erbschaften

Abschließend sollen in diesem Abschnitt die wichtigsten Argumente gegen eine Besteuerung von Erbschaften referiert werden, die in der einschlägigen Literatur anzutreffen sind – neben dem spezifisch für Österreich geltenden Einwand, dass aufgrund der zahlreichen Ausnahmen und der Nichterfassung eines erheblichen Teils der potentiellen Bemessungsgrundlage eine schwer zu rechtfertigende Besteuerungswillkür gegeben sei (Beiser, 2006).

2.3.1 Verwaltungskosten

Ein häufig vorgebrachtes Argument gegen die Erhebung von Erbschafts- und Schenkungssteuern sind die damit verbundenen Transaktionskosten, die sich aus Informationskosten, Einigungskosten und Vollzugskosten zusammensetzen. In einer Studie aus dem Jahr 2003 unternehmen von Löffelholz – Rappen eine Quantifizierung der Vollzugskosten wichtiger Steuerarten für Deutschland für das Jahr 1997, die die Verwaltungskosten im öffentlichen Sektor sowie die Befolgungskosten im privaten Sektor umfassen. Für die Erbschafts- und Schenkungssteuer werden leider nur die Verwaltungskosten quantifiziert. Diese belaufen sich auf geschätzte 3,7% des Steueraufkommens und liegen damit überdurchschnittlich hoch, gemessen an den Verwaltungskosten für die Erhebung sämtlicher Steuern, die auf 1,7% des Gesamtabgabenertrages geschätzt werden. Für Österreich liegen leider keine vergleichbaren Daten vor. Die für die deutsche Erbschafts- und Schenkungssteuer ermittelte Relation erscheint jedoch vor dem Hintergrund der in Abschnitt 3 vorgenommenen sehr groben Schätzung (Verwaltungskosten von maximal 5% der Steuereinnahmen) als realistisch und wäre wohl in etwa auf Österreich übertragbar.

2.3.2 Bestandsgefährdung von Unternehmen

Gegen eine der Besteuerung von Vermögensüberträgen im Privatbereich entsprechende Erfassung von Betriebsvermögen im Rahmen der Erbschafts- und Schenkungssteuer wird dessen begrenzte Liquidität und Mobilisierbarkeit – insbesondere im Vergleich zu Finanzanlagen – angeführt (vgl. hierzu und zum Folgenden *Bach – Bartholmai, 2002, Bach et al., 2006*). Auch wird auf den beschränkten Zugang insbesondere von KMU zum Kapitalmarkt hingewiesen und darauf, dass es oft problematisch sei, fremde Gesellschafter zur Verbesserung der Liquiditätssituation hereinzunehmen. Daher argumentiert die Europäische Kommission in einer aktuellen Mitteilung bezüglich Unternehmensübertragungen: "Werden Unternehmen durch Erbschaftssteuern Barmittel und Vermögenswerte entzogen, so ist nicht auszuschließen, dass das zunächst generierte Steueraufkommen langfristig durch Steuermindereinnahmen aufgrund der Einstellung der Geschäftstätigkeit dieser Unternehmen mehr als aufgewogen wird" (*Europäische Kommission, 2006, S. 9*).

Vor diesem Hintergrund wird häufig ein Verzicht auf die Einbeziehung von Betriebsvermögen oder zumindest dessen steuerliche Privilegierung gefordert, um den Fortbestand insbesondere von KMU nicht aufgrund von Erbschaftssteuerverpflichtungen, die nicht aus den liquiden Aktiva bzw. durch Fremdfinanzierung bedient werden können, zu gefährden. Die völlige Freistellung oder zumindest steuerliche Entlastung von vererbtem Betriebsvermögen ist inzwischen in 21 EU-Ländern anzutreffen (*Europäische Kommission, 2006*). In Österreich gilt für Betriebsübertragungen ein Freibetrag von 365.000 €. Darüber hinaus kann die Zahlung der Steuerschuld für bis zu 10 Jahre gestundet bzw. diese in Ratenzahlungen über einen Zehnjahreszeitraum hinweg geleistet werden.

Wie bereits erwähnt, wird im Falle von Betriebsübertragungen – anders als offenbar in Deutschland der Fall (*Sachverständigenrat, 2006*) – die Möglichkeit einer Stundung bzw. von Ratenzahlungen in Österreich in nicht unerheblichem Umfang in Anspruch genommen. Darüber hinaus liegt allerdings für Österreich keine empirische Evidenz für eine relevante Bestandsgefährdung von Familienunternehmen durch Erbschafts- und Schenkungssteuern vor.³ Als Alternative zu einer pauschalen Begünstigung bzw. vollständigen Befreiung von Betriebsvermögen, die unter anderem zu Ausweichreaktionen (Verschiebung von Vermögen aus dem privaten in den betrieblichen Bereich), aber auch zu einer weiteren Ungleichbehandlung unterschiedlicher Vermögensgegenstände führen würde, sollten vielmehr Eignung und Umfang sowie ggf. die Ausdehnung der geltenden Stundungs- und Ratenzahlungen geprüft werden. Regelungen dieser Art finden sich in 18 EU-Ländern (*Europäische Kommission, 2006*).⁴

² Zu Details siehe Kapitel 4.

³ Es fehlen generell – auch im internationalen Schrifttum – empirische Untersuchungen zum Einfluss von Erbschafts- und Schenkungssteuer auf die Übertragung von Betrieben.

⁴ Vgl. zu einem internationalen Überblick auch Abschnitt 6.1.3.

Interessant erscheinen auch einige der aktuell in Deutschland diskutierten Konzepte, wie die Koppelung der Steuerschuld an die Ertragssituation oder von Steuervergünstigungen an die Dauer der Fortführung des Unternehmens sowie dessen Beschäftigungsstand. Allerdings sollte gründlich geprüft werden, ob solche speziellen Regelungen für Betriebsvermögen nicht zu unerwünschten Nebenwirkungen führen. So weist etwa *Fuest* (2006) auf die Gefahr hin, dass eine Bindung der steuerlichen Vergünstigungen an die Aufrechterhaltung eines gegebenen Beschäftigungsstandes zum Zeitpunkt der Betriebsübergabe Anreize zum vorherigen Beschäftigungsabbau setzen, mithin also kontraproduktiv wirken könnte.

2.3.3 Kapitalflucht

Schließlich wird gegen Erbschafts- und Schenkungssteuern eingewendet, dass sie zur Kapitalflucht in niedriger oder nicht besteuerte Länder führten. Hierbei wäre allerdings zunächst zwischen mobilem und immobilem Vermögen zu unterscheiden. Von einer weit gehenden Kapitalmobilität – und somit Reagibilität auf Besteuerung bzw. internationale Besteuerungsunterschiede – kann im Bereich der Finanzvermögen ausgegangen werden. Weniger mobil im Vergleich zu Finanzvermögen ist Betriebsvermögen in Form von Realkapital, am wenigsten mobil Grund- und Immobilienvermögen vor allem im privaten Bereich. Letzteres dürfte somit am wenigsten auf Erbschafts- und Schenkungssteuer bzw. internationale Steuerdifferenziale reagieren.

Für den Bereich des Betriebsvermögens weist der deutsche *Sachverständigenrat* (2006) darauf hin, dass zwischen geplanten und ungeplanten Erbschaften zu unterscheiden ist. Im Falle von ungeplanten Erbschaften kann der Erbe der Besteuerung durch eine Verlagerung der Produktion in das (nicht oder niedriger besteuerte) Ausland nach dem Erhalt seines Erbes nicht ausweichen. Bei geplanten Erbschaften können Erblasser und / oder Erbe zwar durch Wegzug die Erbschaftssteuer zu vermeiden versuchen. Allerdings muss hierzu auch das Betriebsvermögen ins Ausland verlegt werden, das – wie erwähnt – wohl eine vergleichsweise geringe Mobilität aufweisen dürfte: Es ist anzunehmen, dass die Unternehmensbesteuerung für Ansiedelungsentscheidungen eine weitaus bedeutendere Rolle spielt.

Einer steuerbedingten Abwanderung und dem entsprechenden Steuerausfall kann darüber hinaus zumindest in gewissem Umfang durch unilaterale Maßnahmen entgegen gewirkt werden. So bleibt etwa aus Deutschland zusammen mit dem Vermögensbesitzer abgewandertes Vermögen noch eine gewisse Zeit in Deutschland steuerpflichtig: Gemäß § 4 Außensteuergesetz gilt eine so genannte "erweitert unbeschränkte Steuerpflicht" des Erblassers/Erben in den ersten fünf Jahren nach seinem Wegzug aus Deutschland. Bei vorangegangenem Wohnortwechsel in ein "Niedrigsteuerland" gilt eine erweitert beschränkte Erbschaftssteuerpflicht nach Ablauf der erweitert unbeschränkten Steuerpflicht.

3. Besteuerung von Vermögen und Erbschaften im internationalen Vergleich

3.1 Höhe und Struktur der vermögensbezogenen Abgaben in Österreich sowie im EU-Vergleich

Zunächst werden im Folgenden einige Daten zu Höhe und Struktur der vermögensbezogenen Abgaben in Österreich sowie im EU-Vergleich präsentiert, die unterschiedlichen (internationalen) Quellen entstammen und ein erstes Bild zur quantitativen Bedeutung vermögensbezogener Abgaben zur Finanzierung der öffentlichen Haushalte in Österreich vermitteln sollen.

Übersicht 1 enthält das Aufkommen vermögensbezogener Steuern⁵⁾ in Österreich seit 1980⁶⁾ in absoluten Zahlen sowie anteilig am gesamten Abgabenertrag für den Gesamtstaat (ausschließliche und gemeinschaftliche Bundesabgaben, ausschließliche Landesabgaben, ausschließliche Gemeindeabgaben; ohne Sozialversicherungsbeiträge). Es zeigt sich, dass der Anteil der vermögensbezogenen Steuern am Gesamtabgabenertrag ebenso wie ihr absolutes Aufkommen zwischen 1980 und 1990 angestiegen ist. Seither ist ein kontinuierlicher Bedeutungsrückgang der vermögensbezogenen Steuern festzustellen. 2005 erreichten die Gesamteinnahmen des Bundes aus vermögensbezogenen Steuern (Erbschafts- und Schenkungssteuer, Abgabe von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben, Bodenwertabgabe, Kapitalverkehrssteuern, Grunderwerbsteuer) 794 Mio. € (1,3% des gesamten Abgabenaufkommens), der Gemeinden (aus der Grundsteuer) 539 Mio. € (0,9% des gesamten Abgabenaufkommens). Somit betrug der Gesamtertrag aus vermögensbezogenen Steuern im Jahr 2005 1.333 Mio. € bzw. 2,2% des gesamten Abgabenertrages. 1990 waren es noch 1.558 Mio. € bzw. 4,6% des Gesamtabgabenertrages gewesen. Das größte Gewicht hatten 2005 die Grund- und die Grunderwerbssteuer mit jeweils knapp 550 Mio. €. Die Einnahmen aus der Erbschafts- und Schenkungssteuer erreichten 140 Mio. €.

⁵⁾ Steuern auf den Bestand sowie die Übertragung von Vermögen, nicht aber auf die Erträge aus Vermögen.

⁶⁾ Die 1985 abgeschaffte Gewerbekapitalsteuer (als eine vermögensbezogene Steuer) ist nicht berücksichtigt, da in den Steuerstatistiken Gewerbekapital- und –ertragssteuer nicht separat ausgewiesen werden.

Übersicht 1: Aufkommen der vermögensbezogenen Steuern in Österreich
1980¹⁾ bis 2005

	1980	1990	1995	2000	2005
In Mio. Euro ²⁾					
Vermögensteuer ³⁾	248	511	45	1	0
Erbschaftssteueräquivalent	53	131	14	0	0
Erbschafts- und Schenkungssteuer	50	77	82	111	140
Abgabe v. land- u. forstwirtschaftlichen Betrieben	15	20	20	20	20
Bodenwertabgabe	4	5	5	5	5
Sonderabgabe von Banken	0	123	7	-3	0
Kapitalverkehrssteuern	27	148	89	115	81
Grunderwerbsteuer	150	251	393	452	548
Steuern Bund vom Vermögen	547	1.266	656	702	794
Gemeinden (Grundsteuer)	183	292	393	463	539
Vermögensbezogene Steuern Gesamtstaat	730	1.558	1.049	1.164	1.333
Gesamtabgaben Staat	18.958	33.557	41.203	53.840	60.739
In % der Steuereinnahmen des Gesamtstaats					
Vermögensteuer ³⁾	1,3	1,5	0,1	0,0	0,0
Erbschaftssteueräquivalent	0,3	0,4	0,0	0,0	0,0
Erbschafts- und Schenkungssteuer	0,3	0,2	0,2	0,2	0,2
Abgabe v. land- u. forstwirtschaftlichen Betrieben	0,1	0,1	0,0	0,0	0,0
Bodenwertabgabe	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Sonderabgabe von Banken	0,0	0,4	0,0	0,0	0,0
Kapitalverkehrssteuern	0,1	0,4	0,2	0,2	0,1
Grunderwerbsteuer	0,8	0,7	1,0	0,8	0,9
Steuern Bund vom Vermögen	2,9	3,8	1,6	1,3	1,3
Gemeinden (Grundsteuer)	1,0	0,9	1,0	0,9	0,9
Vermögensbezogene Steuern Gesamtstaat	3,8	4,6	2,5	2,2	2,2

Q: Statistik Austria (2006). – ¹⁾ Ohne Gewerkekapitalsteuer (abgeschafft 1985). – ²⁾ Nominelle Werte. – ³⁾ Einschließlich Sonderabgabe vom Vermögen (ab 1969) und Zuschlag für den Katastrophenfonds.

In Österreich haben die vermögensbezogenen Steuern ein deutlich geringeres – und entgegen dem europäischen Trend abnehmendes – Gewicht innerhalb des gesamten Abgabenaufkommens (Steuern einschließlich Sozialversicherungsbeiträge) als im Durchschnitt der EU-15-Länder (vgl. Übersicht 2). Ihr Anteil ist zwischen 1980 und 2005 in Österreich von 2,9% auf 1,3% des Gesamtabgabenaufkommens zurückgegangen, während er in der EU 15 im selben Zeitraum von 4,2% auf 5,4% gestiegen ist.

Übersicht 2: Unterschiedliche Abgabekategorien in % des gesamten Abgabenaufkommens im europäischen Vergleich 1980 und 2005

	1980		2005	
	Österreich	EU 15	Österreich	EU 15
Verbrauchssteuern	31,5	31,1	28,4	30,5
Sozialversicherungsbeiträge	30,9	29,2	34,5	28,4
Steuern von Lohnsumme	7,0	1,5	6,1	0,9
Lohnsummenbezogene Abgaben	37,9	30,7	40,6	29,3
Unternehmenssteuern	3,5	5,8	5,4	8,6
Sonstige Einkommensteuern	23,2	27,9	23,2	25,0
Sonstige	1,0	0,5	1,1	1,2
Vermögensbezogene Steuern	2,9	4,2	1,3	5,4

Q: OECD (2006).

Dem entsprechend gering ist der Anteil der vermögensbezogenen Steuern in Österreich gemessen am BIP (vgl. Übersicht 3): Er ist in Österreich im Betrachtungszeitraum 1980 bis 2005 von 1,1% des BIP auf 0,5% des BIP gefallen, in der EU 15 hingegen von 1,4% auf 2,1% des BIP gestiegen. Interessant ist diese Relation auch deshalb, weil die österreichische Abgabenquote nach wie vor etwas über dem Durchschnitt der EU-15-Länder insgesamt liegt.

Übersicht 3: Unterschiedliche Abgabekategorien in % des BIP im europäischen Vergleich 1980 und 2005

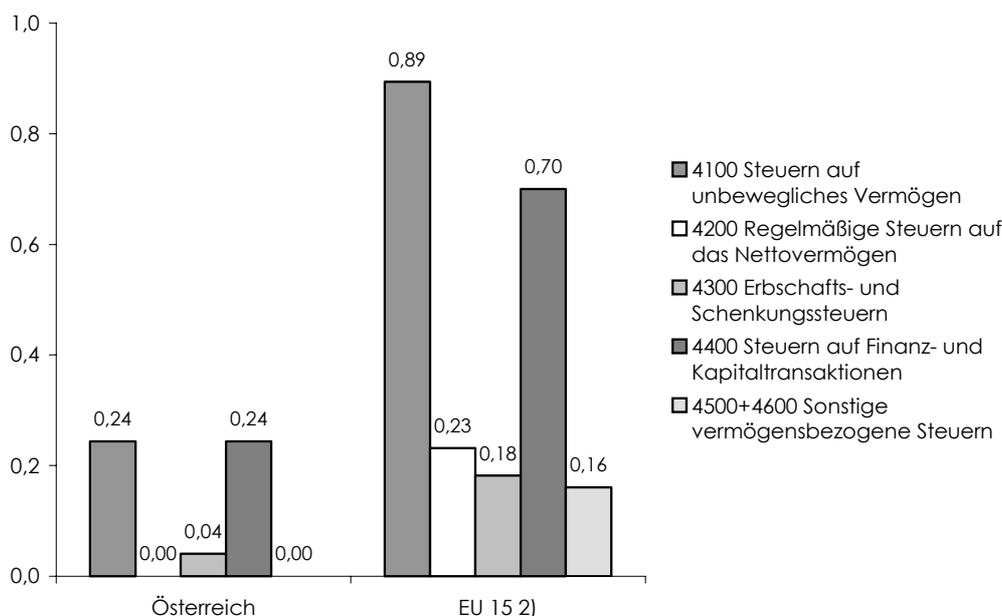
	1980		2005	
	Österreich	EU 15	Österreich	EU 15
Verbrauchssteuern	12,3	10,7	11,9	12,1
Sozialversicherungsbeiträge	12,1	10,0	14,4	11,3
Steuern von Lohnsumme	2,7	0,5	2,6	0,4
Lohnsummenbezogene Abgaben	14,8	10,5	17,0	11,7
Unternehmenssteuern	1,4	2,0	2,3	3,4
Sonstige Einkommensteuern	9,0	10,2	9,7	10,4
Sonstige	0,4	0,2	0,5	0,5
Vermögensbezogene Steuern	1,1	1,4	0,5	2,1
Summe	39,0	35,1	41,9	40,2

Q: OECD (2006).

Von Interesse ist schließlich auch die Struktur der vermögensbezogenen Steuern in Österreich (vgl. Abbildung 1). Den größten Anteil haben in Österreich ebenso wie in der EU 15 die Steuern auf unbewegliches Vermögen, mit 0,24% bzw. 0,89% des BIP, sowie jene auf Finanz- und Kapitalmarkttransaktionen, mit 0,24% bzw. 0,7% des BIP. Im Vergleich zu den Steuern auf immobiles Vermögen (im Wesentlichen Grundvermögen) und auf Finanz- und Kapitalmarkttransaktionen (Grunderwerbsteuer, Kapitalverkehrsteuer) spielen in Österreich Erbschafts- und Schenkungssteuern mit 0,04% des BIP eine nur untergeordnete Rolle. Im Durchschnitt der EU 15 erreichen die Erbschafts- und Schenkungssteuern immerhin 0,18% des BIP – und damit 4,5 Mal so viel wie in Österreich. Festzuhalten ist auch, dass regelmäßige Steuern auf das Nettover-

mögen (vor allem die Vermögensteuer), die es in Österreich nicht mehr gibt, im Durchschnitt der EU 15 immerhin 0,23% des BIP ausmachen.

Abbildung 1: Vermögensbezogene Steuern¹⁾ in % des BIP in Österreich und der EU²⁾ 2005



Q: OECD (2006). – ¹⁾ 4.100 Steuern auf unbewegliches Vermögen: Vor allem Grundsteuer; in Österreich außerdem land- und forstwirtschaftliche Abgabe, Bodenwertabgabe, Beiträge der Landwirtschaft zum FLAF, Kammerbeiträge. 4.200 Regelmäßige Steuern auf das Nettovermögen (vor allem Vermögensteuer). 4.400 Steuern auf Finanz- und Kapitaltransaktionen: in Österreich Grunderwerbsteuer, Kapitalverkehrsteuer (in anderen EU-Ländern ggf. auch Börsenumsatzsteuer). – ²⁾ "Alte" EU-Länder ohne Griechenland und Portugal.

3.2 Effektive steuerliche Belastung von Erbschaften in Österreich und im internationalen Vergleich

Neben den aggregierten Daten zu Höhe und Struktur von vermögensbezogenen Abgaben im Allgemeinen und Erbschafts- und Schenkungssteuern im Besonderen ist darüber hinaus die effektive steuerliche Belastung von Erbschaften relevant. Ein internationaler Vergleich der effektiven Steuerlast auf Erbschaften ist aufgrund der länderspezifisch stark differierenden Regelungen schwierig. Im Folgenden werden unterschiedliche Indikatoren bzw. unterschiedliche Ansätze zur Erfassung der effektiven steuerlichen Belastung von Erbschaften herangezogen, um zumindest zu einer groben Einschätzung über die österreichische Position im europäischen Umfeld zu gelangen.

Übersicht 4: Ausgewählte Regelungen Erbschafts- und Schenkungssteuern
EU 15–USA–Schweiz)

	Erbschafts- und Schenkungssteuer (Allg. Höchstsatz/Höchstsatz Kinder) ¹⁾	Bemessungsgrundlage Grundvermögen ²⁾
Belgien	90/30 (12.500 €)	Verkaufswert Verkehrswert
Dänemark	36,25/15 (31.060 €)	Marktwert <i>geringer als Verkehrswert³⁾</i>
Deutschland	50/30 (205.000 €)	(Ertragswertbezogenes) Schätzverfahren: 12,5-faches der im Durchschnitt der letzten 3 Jahre erzielten Jahresmiete abzüglich Wertminderung wegen Alters bei bebauten Grundstücken <i>geringer als Verkehrswert</i>
Finnland	48/16 (3.400 €)	?) ⁴⁾
Frankreich	60/40 (50.000 €)	Vergleichswert- oder Ertragswertmethode/ Vergleichswert- oder Wertangleichungsmethode <i>geringer als Verkehrswert³⁾</i>
Griechenland	40/20 (20.000 €)	Objektiver Wert des Grundvermögens Verkehrswert
Irland	20/20 (446.725 €)	Verkehrswert <i>geringer als Verkehrswert³⁾</i>
Italien	8/4 (1 Mio. €) ⁵⁾	?)
Luxemburg	48/0 (-)	Verkaufswert Verkehrswert
Niederlande	68/27 (8.483 € bei Erwerb bis 25.448 €)	Kapitalisierung der jährlichen Nettomiet- oder Nettopachterträge/Verkaufswert Verkehrswert
Österreich	60/15 (2.200 €)	3-facher Einheitswert <i>geringer als Verkehrswert</i>
Portugal	-	-
Schweden	-	-
Spanien	81,6/40,8 (15.957 €)	Katasterwert/Kaufpreis, Gegenleistung, Anschaffungswert <i>geringer als Verkehrswert³⁾</i>
Vereinigtes Königreich	40/40 (380.000 €)	Nettomieteinnahmen oder Veräußerungserlös/Verkehrswert oder Veräußerungserlös Verkehrswert
USA	46/46 (1 Mio. US-\$ = 773.784 €) ⁶⁾	Marktwert Verkehrswert
Schweiz	?) ⁷⁾	Ertragswert/Verkehrswert Verkehrswert

Q: Scheffler – Spengel (2004), Schratzenstaller (2006A), Mennel – Förster (o.J.); nationale Steuergesetze. – ¹⁾ Für Erbschaftssteuer; in Klammern persönliche Freibeträge für Kinder (spezielle Freibeträge für minderjährige Kinder werden nicht berücksichtigt). – ²⁾ Grundvermögen im Privatvermögen; für die Besteuerung von vererbtem land- und forstwirtschaftlichem Vermögen sowie Unternehmensvermögen werden vielfach andere Bewertungsgrundsätze angewendet. – ³⁾ Aufgrund von Steuerbefreiungen oder speziellen Bewertungsregeln liegt die tatsächliche Bemessungsgrundlage unter dem Verkehrswert. – ⁴⁾ ?; nicht bekannt, inwieweit Bemessungsgrundlage dem Verkehrswert entspricht. – ⁵⁾ Abschaffung 2001; Wiedereinführung Oktober 2006. – ⁶⁾ Gemäß Economic Growth and Tax Relief Reconciliation Act (7. Juni 2001) schrittweises Auslaufen der Erbschaftssteuer des Bundes (federal estate tax); es gibt in den Bundesstaaten daneben eigene Erbschaftssteuern) bis 2010: maximaler Steuersatz 55% 2001 sinkt auf 45% ab 2007; Freibetrag steigt schrittweise von 675.000 US-\$ (2000-2001) auf 3,5 Mio. US-\$ 2009; wenn der Kongress keinen weiteren Beschluss fasst, treten ab 2011 wieder die Regelungen Stand 31.12.2001 in Kraft (mit Freibetrag von 1 Mio. US-\$ und Höchststeuersatz von 55%). – ⁷⁾ Keine nationale Erbschaftssteuer; kantonale Erbschaftssteuer, Kinder sind in den meisten Kantonen von der Steuer ausgenommen, ansonsten mit niedrigen Steuersätzen besteuert; die Steuersätze für Dritte liegen zwischen 10% und 50%.

Es zeigt sich zunächst, dass in den meisten Ländern der EU 15 sowie in den USA und der Schweiz Erbschaften mit einer separaten Erbschaftssteuer besteuert werden. Es gibt allerdings eine gewisse Tendenz zur Abschaffung von Erbschaftssteuern, die bislang jedoch erst einige wenige Länder erfasst hat.⁷

In Übersicht 4 sind die maximalen tariflichen Steuersätze von Erbschafts- und Schenkungssteuern in der EU 15, den USA und der Schweiz aufgeführt. Zur besseren Übersichtlichkeit werden lediglich die allgemeinen Höchstsätze sowie die maximalen tariflichen Steuersätze für Kinder (die bei entsprechender Differenzierung des Steuertarifs nach Maßgabe des Naheverhältnisses zwischen Erblasser und Erben in der Regel in die Steuerklasse mit den geringsten Steuersätzen fallen) berücksichtigt. Auch werden die persönlichen Freibeträge für Kinder angegeben. Mit Ausnahme von Großbritannien und Irland wenden sämtliche betrachteten Länder einen progressiven Steuertarif an.

Übersicht 4 enthält außerdem – wenn auch sehr oberflächliche – Informationen über die Bemessungsgrundlage von vererbtem Grundvermögen im Privatbereich. Viele Länder legen bei der Bewertung von Grundvermögen im Rahmen der Erbschaftssteuer den Verkehrswert (Marktwert) zugrunde (Scheffler – Spengel, 2004). Allerdings ist aufgrund spezieller Bewertungsregeln oder der Gewährung von Steuerbefreiungen in einigen Ländern die steuerliche Bemessungsgrundlage tatsächlich geringer als der Verkehrswert.

Freilich gibt eine Betrachtung tariflicher Regelungen nur wenig Aufschluss über die effektive Belastung von Erbschaften – weder aus makroökonomischer noch aus mikroökonomischer Perspektive. Im Folgenden werden daher die Ergebnisse einiger internationaler Belastungsvergleiche kurz dargestellt.

Übersicht 5 enthält die impliziten makroökonomischen Steuersätze für Verbrauch, Arbeit und Kapital für Österreich sowie die EU im Vergleich. Der implizite effektive Steuersatz auf Kapital, der seit einigen Jahren jährlich von der Europäischen Kommission/Eurostat ermittelt wird, ergibt sich als Relation zwischen Steuern für private Haushalte und Unternehmen auf Bestand, Erträge und Transaktionen von Vermögen und Unternehmensgewinnen zum weltweiten Gewinn- und Vermögenseinkommen privater Haushalte und Unternehmen. Gegen den allgemeinen europäischen Trend ist der leichte Rückgang des impliziten effektiven Steuersatzes auf Kapital in Österreich zwischen 1995 und 2003, der sowohl in der EU 15 als auch in der EU 25 im selben Zeitraum gestiegen ist.

⁷ In Italien wurde die am 18.01.2001 unter dem damaligen Premierminister Silvio Berlusconi Erbschafts- und Schenkungssteuer am 03.10.2006 erneut eingeführt; im Wesentlichen wurden damit die 2001 abgeschafften steuerlichen Regelungen wieder in Kraft gesetzt.

Übersicht 5: Implizite makroökonomische Steuersätze nach Steuerbasen im EU-Vergleich

	Verbrauch (%)		Arbeit (%)		Kapital (%)	
	Durchschnitt 1995-2004 ¹⁾	Veränderung 1995-2004 ²⁾	Durchschnitt 1995-2004 ³⁾	Veränderung 1995-2004 ²⁾	Durchschnitt 1995-2004 ⁴⁾	Veränderung 1995-2003 ²⁾
Österreich	21,4	+1,3	40,3	+2,0	27,5	-0,3
EU 15	22,0	+1,1	36,5	+0,4	28,9	+5,5
EU 25	21,1	+0,8	35,9	+0,2	25,9	+2,7

Q: *European Commission* (2006). – ¹⁾ Verbrauchssteuern/privater Konsum. – ²⁾ Veränderung in Prozentpunkten. – ³⁾ Einkommensteuer, Lohnsteuer, Sozialversicherungsbeiträge/Arbeitnehmerentgelte. – ⁴⁾ Steuern für private Haushalte und Unternehmen auf Bestand, Erträge und Transaktionen von Vermögen + Unternehmensgewinne/weltweites Gewinn- und Vermögenseinkommen privater Haushalte und Unternehmen.

Dieser komplexe und aggregierte Indikator ist sehr unscharf und unspezifisch; es ist nicht möglich, die Einflüsse der einzelnen Teilkomponenten, die seine Gesamtentwicklung bestimmen, zu isolieren. So kann zum einen nicht zwischen vermögens- und ertragsbezogenen Steuern und zum anderen nicht nach einzelnen Kategorien vermögensbezogener Steuern differenziert werden. Jedoch erscheint die Annahme plausibel, dass der implizite Kapitalsteuersatz in Österreich unter anderem aufgrund der rückläufigen öffentlichen Einnahmen aus vermögensbezogenen Steuern an Gewicht verloren hat.

Scheffler – Spengel (2004) analysieren in ihrem internationalen Belastungsvergleich die effektive Erbschaftssteuerbelastung für repräsentative Modellunternehmen (für den betrieblichen Bereich) bzw. Vermögensportfolios (für den privaten Bereich). Im betrieblichen Bereich werden vier Fälle untersucht (vgl. Übersicht 6): die Übertragung eines Einzelunternehmens (Marktwert 4.445.649 €) bzw. von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft (Marktwert zuzüglich Forderung aus dem Gesellschafterdarlehen 3.930.086 €) an den Ehegatten bzw. an ein Kind. Dieser Vergleich zeigt für den betrieblichen Bereich, dass die relative Höhe der effektiven Erbschaftssteuerbelastung in Österreich im internationalen Vergleich davon abhängt, ob an ein Kind oder an den Ehegatten vererbt wird. Während Übertragungen an den Ehegatten überdurchschnittlich hoch belastet sind (6,82% in Österreich gegenüber 4,56% im Falle von Einzelunternehmen bzw. im Falle von Kapitalgesellschaften 6,32% in Österreich gegenüber 4,61% im Durchschnitt der betrachteten Länder), unterliegen Übertragungen an ein Kind einer unterdurchschnittlichen effektiven Steuerlast (6,82% in Österreich gegenüber 8,37% im Falle von Einzelunternehmen bzw. 6,32% in Österreich gegenüber 9,35% im Falle von Kapitalgesellschaften).

Übersicht 6: Effektive Erbschaftssteuerbelastung bei der Übertragung von Betriebsvermögen im internationalen Vergleich

	Einzelunternehmen Ehegatte ¹⁾	Einzelunternehmen Kind ¹⁾	Kapitalgesellschaft Ehegatte ²⁾	Kapitalgesellschaft Kind ²⁾
Deutschland	1,99	3,77	4,4	6,08
Spanien	0,16	0,16	4,71	4,71
Frankreich	15,23	15,5	11,15	11,42
Belgien	2,99	2,99	7,94	7,94
Niederlande	22,02	24,96	9,74	13,07
Luxemburg	0	0	0	0
Vereinigtes Königreich	0	0	0	4,2
Irland	0	0	0	3
Dänemark	0	8,45	0	14,87
Schweden	4,2	4,34	12,43	12,58
Österreich	6,82	6,82	6,32	6,32
Schweiz	5,89	5,89	3,23	3,23
USA	0	35,91	0	34,19
Durchschnitt	4,56	8,37	4,61	9,35

Q: Scheffler – Spengel (2004). – ¹⁾ In % des Marktwerts zuzüglich des Werts der Forderung aus einem Gesellschafterdarlehen. – ²⁾ In % des Marktwerts.

Anders als im betrieblichen Bereich überschreitet die Erbschaftssteuerbelastung bei der Übertragung eines privaten Portfolios in Österreich (Marktwert 339.673 €) den Durchschnitt der analysierten Länder sowohl im Falle der Vererbung an den Ehegatten als auch an ein Kind (vgl. Übersicht 7).

Übersicht 7: Effektive Erbschaftssteuerbelastung bei der Übertragung eines Privatportfolios im internationalen Vergleich¹⁾

	Privatportfolio Ehegatte	Privatportfolio Kind
Deutschland	0	0
Spanien	4,03	4,03
Frankreich	12,04	13,81
Belgien	13,08	13,08
Niederlande	0	15,07
Luxemburg	0	0
Vereinigtes Königreich	0	3,84
Irland	0	0
Dänemark	0	12,07
Schweden	19,73	21,48
Österreich	10,12	10,12
Schweiz	4,62	4,62
USA	0	0
Durchschnitt	4,89	7,55

Q: Scheffler – Spengel (2004). – ¹⁾ In % des Marktwerts.

4. Implikationen des Urteils des Verfassungsgerichtshofes (VfGH) zur Erbschaftssteuer vom 17. März 2007

Dieser Abschnitt skizziert die Bedenken des österreichischen Verfassungsgerichtshofes (VfGH) gegen die jetzige Ausgestaltung der Erbschaftssteuer sowie ihre Implikationen für eine verfassungskonforme Neuregelung.

Box: Wichtigste Regelungen der Erbschafts- und Schenkungssteuer in Österreich

Bemessungsgrundlage

Bemessungsgrundlage ist das Reinvermögen, d. h. die Aktiva abzüglich der Passiva, wobei letztere zum Nominalwert angesetzt werden. Die Wertermittlung erfolgt auf der Grundlage des Bewertungsgesetzes. Es wird zwischen unterschiedlichen Vermögensarten differenziert. Grundsätzlich ist der gemeine Wert maßgeblich. Bei land- und forstwirtschaftlichem Vermögen, Grundvermögen und Betriebsgrundstücken wird der dreifache Einheitswert angesetzt, für sonstiges Betriebsvermögen der Teilwert und für börsennotierte Wertpapiere der Kurswert. Die Einheitswerte, die der Besteuerung von Liegenschaften zugrunde liegen, wurden 1973 zum letzten Mal in einer Hauptfeststellung erhoben und 1978 bis 1983 linear um insgesamt 35% erhöht.

Steuerbegünstigungen und –befreiungen

Freibeträge

Im privaten Bereich sind nach Steuerklassen differenzierte Freibeträge vorgesehen. Diese sind am höchsten in den Steuerklassen I und II, wo ein persönlicher Freibetrag von 2.200 € gewährt wird.

Seit 2000 gilt bei der unentgeltlichen Übertragung von Betrieben ein Freibetrag von 365.000 €. Bei der Schenkungssteuer ist Anspruchsvoraussetzung für diesen Freibetrag, dass der Geschenkgeber das 55. Lebensjahr vollendet hat oder wegen Erwerbsunfähigkeit den Betrieb nicht mehr weiterführen kann. Der Erwerber darf innerhalb von fünf Jahren nach dem Erwerb das zugewendete Vermögen weder entgeltlich noch unentgeltlich übertragen, sonst ist eine Nachversteuerung erforderlich.

Endbesteuerte Finanzanlagen

Die Kapitalertragsteuer hat eine abgeltende Wirkung bezüglich der Erbschaftssteuer bei inländischen Bankeinlagen und Forderungswertpapieren, die im Zeitpunkt des Todes des Erblassers der Endbesteuerung unterliegen; d. h., dass Zinstragende Finanzanlagen steuerbefreit sind. Von der Erbschaftssteuer freigestellt sind auch Anteile an inländischen und ausländischen Kapitalgesellschaften bei einer Beteiligungshöhe von unter 1% des Nennkapitals. Die Endbesteuerung von Zins tragenden Wertpapieren ist verfassungsrechtlich verankert, jene von Aktien nicht. Erbschaftssteuerfrei sind auch Anteile an Investmentfonds dann und insoweit, als der Investmentfonds erbschaftssteuerfreies Vermögen (endbesteuerte Kapitalanlagen oder unter 1%ige Anteile) hält (was der Regelfall sein wird).

Privatstiftungen

Zuwendungen an Privatstiftungen durch den Stifter werden mit einem speziellen Erbschafts- bzw. Schenkungssteuersatz (je nachdem, ob von Todes wegen oder unter Lebenden) besteuert, einer "Einbringungssteuer" von 5% (+3,5% des Einheitswertes von übertragenen Grundstücken). Mit der Vermögensübertragung auf die Stiftung im Todesfall der Stifter und der damit verbundenen Entrichtung der Einbringungssteuer ist keine weitere Erbschaftssteuerbelastung mehr verbunden. Zuwendungen der Privatstiftung an Begünstigte sind schenkungssteuerbefreit.⁸

Sonstiges

Ausgenommen von der Besteuerung sind auch Hausrat sowie wertvolle Möbel und Bilder.
Steuertarif

Der Steuertarif differenziert zwischen fünf Steuerklassen, die sich nach dem Naheverhältnis zwischen Erblasser und Erben bzw. Schenkendem und Beschenktem unterscheiden. Innerhalb der einzelnen Steuerklassen wird jeweils ein direkt progressiver Tarif angewendet. Die Besteuerung ist umso höher, je entfernter das Verhältnis zwischen Erblasser und Erben bzw. Schenkendem und Beschenktem ist. Der Steuertarif enthält die folgenden fünf Steuerklassen:

Steuerklasse I: Kinder, Ehegatten

Steuerklasse II: Enkelkinder, Urenkel

Steuerklasse III: Geschwister und Eltern, Großeltern

Steuerklasse IV: Neffen, Nichten, Schwiegerkinder, Schwiegereltern

Steuerklasse V: alle übrigen Erwerber und Zweckzuwendungen

Innerhalb der einzelnen Steuerklassen gilt ein progressiver Einheitstarif: Der nach der Höhe der übertragenen Erbschaften und Schenkungen gestaffelte Steuersatz wird auf die gesamte Bemessungsgrundlage angewendet (Durchrechnungstarif). Da dies dazu führen kann, dass der Nachsteuer-Betrag bei einem höheren Erwerb geringer sein kann als bei einem niedrigeren Erwerb, wird ein Stufenausgleich vorgenommen: Dieser soll dafür sorgen, dass der Nachsteuer-Erwerb einer Stufe nicht niedriger sein darf als der maximale Nachsteuer-Erwerb der nächst niedrigen Stufe des Tarifs.

⁸ Stiftungen genießen darüber hinaus eine Reihe weiterer steuerlicher Vorteile: Inländische Dividenden sowie Veräußerungen von Beteiligungen unter 1% sind nach Ablauf der einjährigen Spekulationsfrist ebenso wie bei natürlichen Personen im Privatvermögen steuerfrei. Auslandsdividenden sind dann steuerbefreit, wenn für sie keine Steuerentlastung aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens erfolgt⁸. Zinsen sowie Veräußerungen von Beteiligungen von mindestens 1% unterliegen einer "Zwischensteuer" von 12,5%.⁸ Zuwendungen der Privatstiftung an Begünstigte unterliegen der Kapitalertragsteuer von 25%, wobei eine bereits entrichtete Zwischensteuer anrechenbar ist; der steuerliche Vorteil besteht hier in den Zinseszinsseffekten einer (bis zur Auszahlung an den Begünstigten) verringerten Besteuerung auf Dividenden und Zinsen.

Steuertarif in % des Erwerbs nach Steuerklassen

Erwerb bis einschließlich (in Euro)	in der Steuerklasse				
	I	II	III	IV	V
7.300	2	4	6	8	14
14.600	2,5	5	7,5	10	16
29.200	3	6	9	12	18
43.800	3,5	7	10,5	14	20
58.400	4	8	12	16	22
73.000	5	10	15	20	26
109.500	6	12	18	24	30
146.000	7	14	21	28	34
219.000	8	16	24	32	38
365.000	9	18	27	36	42
730.000	10	20	30	40	46
1.095.000	11	21	32	42	48
1.460.000	12	22	34	44	51
2.920.000	13	23	36	46	54
4.380.000	14	24	38	48	57
und darüber	15	25	40	50	60

4.1 Die verfassungsmäßigen Bedenken des Verfassungsgerichtshofes

Die maßgebliche Grundfrage im Einleitungsbeschluss (B 3391/05 – 13) zum Gesetzesprüfungsverfahren des VfGH vom 20. Dezember 2006 ist, inwieweit es verfassungsmäßig bedenklich ist, dass die Einheitswerte und deren pauschale Vervielfachung die tatsächliche Wertentwicklung von Liegenschaften nicht angemessen widerspiegeln. Denn damit kommt es zu einer steuerlichen Ungleichbehandlung von Grund- und Immobilienvermögen im Vergleich zu Mobilien- und Finanzvermögen, das – soweit es steuerpflichtig ist – zum gemeinen Wert (d. h. zum Verkehrswert) bewertet wird⁹⁾.

Der VfGH hatte in der Vergangenheit schon mehrfach die Verfassungskonformität des Einheitswertsystems für Liegenschaften zu überprüfen. Vor allem mit Bedacht auf verwaltungsökonomische Erwägungen hatte er das Einheitswertsystem bislang nie beanstandet. Anders als in den bisherigen VfGH-Urteilen wird inzwischen jedoch – nach dem jahrzehntelangen Verzicht auf eine den Wertentwicklungen angemessene Anpassung der Einheitswerte – die Kluft zwischen Einheitswerten und tatsächlichen Verkehrswerten als gleichheitswidrig betrachtet: Zwar rechtfertigten verwaltungsökonomische Aspekte prinzipiell Vereinfachungen, diese dürften allerdings nicht zu völlig realitätsfremden Ergebnissen führen (Fraberger, 2006).

⁹⁾ Vgl. zu einer ausführlicheren Darstellung Bruckner (2007), Fraberger (2006) und Puchinger (2006).

Gleichzeitig stellt der VfGH fest, dass eine Aufhebung von § 19(2) ErbStG, der die Bewertung von erbschaftsteuerpflichtigem Grundbesitz auf der Basis der Einheitswerte regelt, zur Folge hätte, dass Liegenschaften ebenso wie – soweit nicht anders geregelt – die übrigen Vermögensarten mit dem gemeinen Wert bewertet werden müssten.

Dies sei jedoch mit möglichen weiteren Verfassungswidrigkeiten verbunden: Erstens sei Liegenschaftsvermögen im Vergleich zu Mobilien- und Finanzvermögen schwerer verwertbar und daher eine steuerliche Gleichstellung mit diesen mobilen Vermögensarten bedenklich. Zweitens nehme eine generelle Besteuerung sämtlicher Arten von Immobilienvermögen mit dem gemeinen Wert nicht ausreichend Rücksicht auf funktionelle Unterschiede innerhalb des Grundbesitzes selbst (land- und forstwirtschaftliche Betriebe, unbebaute Grundstücke, Einfamilienhäuser usw.). Solche funktionellen Unterschiede werden derzeit im Rahmen der Regeln über die Einheitsbewertung berücksichtigt, indem unterschiedliche Kategorien von Liegenschaftsvermögen grundsätzlich differenziert behandelt werden.

Hinzu kommt, dass es sachlich nicht begründbar sei, dass bei einer Bewertung zum gemeinen Wert Grundbesitz mit vollem Verkehrswert besteuert wird, wenn gleichzeitig an sich erbschaftsteuerbare Erwerbe steuerbefreit oder steuerbegünstigt sind. Zwar spezifiziert der VfGH die monierten Steuerbefreiungen und -begünstigungen nicht. Jedoch ist davon auszugehen (auch unter Berücksichtigung der in der anhängigen Beschwerde aufgeführten Befreiungen und Begünstigungen), dass die Kritik insbesondere folgende Befreiungen und Begünstigungen betrifft:

- Die Erbschaftsteuerbefreiung von Aktien (deren Steuerfreiheit im Gegensatz zu zinstragenden Wertpapieren nicht verfassungsrechtlich abgesichert ist; die Endbesteuerung von Zins tragenden Wertpapieren ist dagegen in der Verfassung verankert und daher eine verfassungsmäßig unproblematische Befreiung). Diesbezüglich stellt sich die Argumentation des VfGH wie folgt dar: Der VfGH hat in seinem Erkenntnis im Bereich des Mobilien- und Finanzvermögens nach Beispielsfällen gesucht, wo eine Steuerverschonung oder –erleichterung besteht, um diese Fälle dann mit dem (bei Aufhebung von lediglich § 19(2) ErbStG voll steuerpflichtigem) Grundvermögen zu vergleichen. Aufgrund der weit reichenden verfassungsrechtlichen Absicherung der Befreiungen für die endbesteuerten Kapitalanlagen (somit die Zins tragenden Kapitalanlagen) bleibt hier im Bereich des Kapitalvermögens für den VfGH nur noch ein kleiner Ausschnitt an Kapitalvermögen übrig, das einerseits steuerbefreit ist, aber andererseits – wegen des Fehlens der verfassungsrechtlichen Immunität – für Zwecke der gleichheitsrechtlichen Prüfung herangezogen werden kann. Konkret verbleiben hier für die verfassungsrechtliche Prüfung nur die unter 1%igen Kapitalanteile. Im Ergebnis würde der VfGH eine Situation für verfassungswidrig halten, in der Grundvermögen voll steuerpflichtig ist, solche unter 1%igen Kapitalanteile jedoch steuerbefreit. Das bedeutet aber nicht, dass der VfGH eine echte Kritik an dieser Befreiung geübt hätte. Im Gegenteil stellt der VfGH in den Raum, dass es für diese konkrete Befreiung bzw. Begünstigung (wie

auch für andere) für sich durchaus eine sachliche Rechtfertigung geben könnte. Nur im Verhältnis zu einer (gedachten) vollen Steuerpflicht von Grundvermögen wäre diese Befreiung bedenklich – oder anders formuliert: Wenn für Grundvermögen ebenfalls eine Begünstigung bestünde, wäre die Begünstigung von unter 1%igen Kapitalanteilen unbedenklich.

- Der Freibetrag für Betriebsübertragungen wird vom VfGH ebenfalls in die Vergleichsbetrachtung zur Grundstücksbesteuerung mit einbezogen (analog zur Befreiung für unter 1%ige Kapitalanteile). Auch hier geht es dem VfGH aber nur um eine Vergleichsbetrachtung, nicht jedoch um die Frage, ob diese Begünstigung für sich gerechtfertigt ist oder nicht.

Schließlich äußert der VfGH verfassungsrechtliche Bedenken dagegen, dass Aktiva bei Liegenschaften im Rahmen der Einheitsbewertung unterbewertet werden, Passiva dagegen (die bei der Ermittlung der steuerlichen Bemessungsgrundlage der Erbschaftssteuer abzugsfähig sind) zum nominellen Wert angesetzt werden.

Aufgrund all dieser Bedenken entschloss sich der VfGH zur Prüfung des Grundtatbestandes (d. h. der Erbschaftsbesteuerung an sich): "Bei einer solchen Situation, bei der die Aufhebung einzelner Vorschriften eines Steuergesetzes die angenommene Verfassungswidrigkeit anscheinend nicht zu beseitigen vermag, sondern zu neuen Verfassungswidrigkeiten zu führen scheint, entspricht es aber der Rechtsprechung des Gerichtshofes, auch den Grundtatbestand dieser Steuer in Prüfung zu ziehen und im Fall des Zutreffens der Bedenken diesen, und nicht die Sonderregelung aufzuheben." Der VfGH ging in seinem späteren Erkenntnis dann auch diesen Weg und hob den Grundtatbestand auf.

Es wurde eine Reparaturfrist bis Ende Juli 2008 gesetzt, innerhalb derer eine verfassungskonforme Neuregelung der Erbschaftssteuer zu erfolgen hat. Wird auf eine Reform verzichtet, so darf die Erbschaftssteuer ab dem 1. August 2008 nicht mehr erhoben werden. Dabei ist explizit darauf hinzuweisen, dass der VfGH ausdrücklich festgehalten hat, gegen das Bestehen einer Erbschaftssteuer an sich keinerlei verfassungsrechtliche Bedenken zu haben. Der VfGH zielt mit seinen verfassungsrechtlichen Bedenken nur um die konkrete Ausgestaltung dieser Steuer. Vor diesem Hintergrund wird deutlich, dass es dem VfGH mit der Einräumung einer Reparaturfrist nicht um die Frage geht, ob die Erbschaftssteuer insgesamt abgeschafft (bzw. nicht verlängert) werden soll, sondern nur um die Herstellung eines verfassungskonformen Zustandes bei der konkreten Ausgestaltung der Steuer.¹⁰

¹⁰ Selbstverständlich wird dem VfGH auch bewusst gewesen sein, dass politisch die Möglichkeit besteht, durch bloßes auslaufen lassen der Reparaturfrist die Steuer de facto abzuschaffen. Der VfGH spricht diese Option in seinem Erkenntnis aber nicht an, sondern weist vielmehr auf die Möglichkeit zu einer Reparatur.

4.2 Anforderungen an eine verfassungsgemäße Reform der Erbschaftssteuer

Das Urteil des VfGH impliziert, dass eine verfassungskonforme Neuregelung der Erbschaftssteuer keine wesentlichen Änderungen am geltenden Modell erfordern würde. Eine verfassungsgemäß ausgestaltete Erbschaftssteuer würde im Wesentlichen dem jetzigen Modell entsprechen. Im Folgenden werden kurz die für eine verfassungskonforme Neuregelung erforderlichen Änderungen skizziert.

4.2.1 Bewertung von Liegenschaften mit dem gemeinen Wert und Gewährung eines "Immobilitätsabschlages"

Liegenschaften wären grundsätzlich mit dem gemeinen Wert (d. h. mit dem Verkehrs- oder Marktwert) statt wie bisher mit dem dreifachen Einheitswert anzusetzen. Dabei müsste allerdings ein "Immobilitätsabschlag" (wegen schwererer Verwertbarkeit von Liegenschaften im Vergleich zu mobilen Vermögensgegenständen) gewährt werden. Das bedeutet, dass als steuerliche Bemessungsgrundlage nicht der volle Verkehrswert zugrunde gelegt werden dürfte, sondern dieser um einen die schwerere Verwertbarkeit berücksichtigenden Abschlag gemindert werden müsste.

Aus ökonomischer Sicht ist diese Anforderung im Grunde nicht zu rechtfertigen, da der gemeine Wert (also der Marktwert) ohnehin auch durch den Grad der Liquidität – also die unterschiedliche Liquidierbarkeit unterschiedlicher Vermögensgegenstände – determiniert wird. Ein Bewertungsabschlag für immobile – und damit schwerer liquidierbare – Vermögensgegenstände ist aus dieser Sicht nicht zu begründen.

4.2.2 Differenzierung bei der Bewertung nach Funktionalität von Grundbesitz

Das reformierte Bewertungsverfahren hätte darüber hinaus die Funktionalität, also die konkrete Nutzung, bzw. Unterschiede in der Funktionalität unterschiedlicher Kategorien von Grundbesitz, zu berücksichtigen. Eine solche Differenzierung erfolgt bereits jetzt: So wird etwa land- und forstwirtschaftliches Vermögen nach dem Ertragswert angesetzt oder es wird ein Bebauungsabschlag für bebaute Grundstücke gewährt.

4.2.3 Abschaffung einiger Befreiungstatbestände

Es wären weiters einige der bestehenden Befreiungstatbestände abzuschaffen, um deutlich zu machen, dass den entsprechenden verfassungsrechtlichen Bedenken ausreichend Rechnung getragen wird. So liegt es insbesondere nahe, dafür zu sorgen, dass aufgrund der Konstruktion des ORF als Sonderrechtsform der Stiftung des öffentlichen Rechts auch der ORF in den Genuss der generellen Steuerfreiheit von Zuwendungen öffentlich-rechtlicher Körperschaften kommt: Die dadurch entstehende Ungleichbehandlung z.B. zu Privatfernseh- oder Rundfunkanstalten ist offenkundig und wurde auch bereits in der Vergangenheit an den

VfGH herangetragen (wobei das Verfahren dann allerdings aufgrund Zurückziehung der Beschwerde eingestellt wurde).

Die verfassungsrichterliche Forderung nach der Beseitigung von Befreiungstatbeständen dürfte jedoch keinen unmittelbaren Handlungsbedarf bezüglich der steuerlichen Begünstigungen für Stiftungen implizieren: Es ist auch in Hinkunft sehr unwahrscheinlich, dass der Fortbestand der Stiftungen und der für sie gewährten Steuerbegünstigungen – selbst wenn dagegen explizit geklagt werden würde – als verfassungswidrig beurteilt wird: Denn der VfGH übt generell in der Kritik an steuerlichen Begünstigungen (wie sie die steuerlichen Regelungen für Stiftungen darstellen) äußerste Zurückhaltung. Zudem fordert der VfGH in seinem Erbschaftssteuer-Erkenntnis gerade nicht die Beseitigung von Befreiungstatbeständen.

4.2.4 *Einschränkung der Abzugsfähigkeit von Schulden*

Des Weiteren ist der Kritik des VfGH Rechnung zu tragen, dass Schulden und Lasten in Nominalhöhe in Abzug gebracht werden dürfen. Allerdings würde eine verkehrswertnähere Bewertung der Aktiva diesen Kritikpunkt entschärfen, sodass sich die Frage stellt, inwieweit nach einer Reform des Bewertungsverfahrens tatsächlich eine Einschränkung der Abzugsfähigkeit von Schulden geboten wäre.

4.2.5 *Verfassungsrechtliche Absicherung der Steuerbefreiung von Aktien*

Ob eine verfassungsrechtliche Absicherung der Steuerbefreiung von unter 1% betragenden Beteiligungen an Kapitalgesellschaften erforderlich ist, könnte überlegt werden: Also die verfassungsmäßige Verankerung der Steuerfreiheit von Erträgen aus Aktien, die mit der Einführung der Kapitalertragsteuer I auf Dividenden (1994) verbunden worden ist, um sie gegen mögliche verfassungsrechtliche Einwände zu "immunisieren": Analog zur verfassungsrechtlichen Verankerung der Endbesteuerung von Erträgen aus festverzinslichen Wertpapieren, die der Kapitalertragsteuer II auf Zinsen (eingeführt 1993) unterliegen. Eine verfassungsrechtliche Absicherung der Endbesteuerung von Aktien würde dann möglichen verfassungsrechtlichen Bedenken gegen deren steuerliche Freistellung im Rahmen der Erbschaftssteuer die Grundlage entziehen. Die Notwendigkeit dieser verfassungsrechtlichen Immunisierung erscheint aber nicht gesichert, da der VfGH – wie oben ausgeführt – gegen diese Befreiung für sich keine verfassungsrechtlichen Bedenken geäußert.¹¹

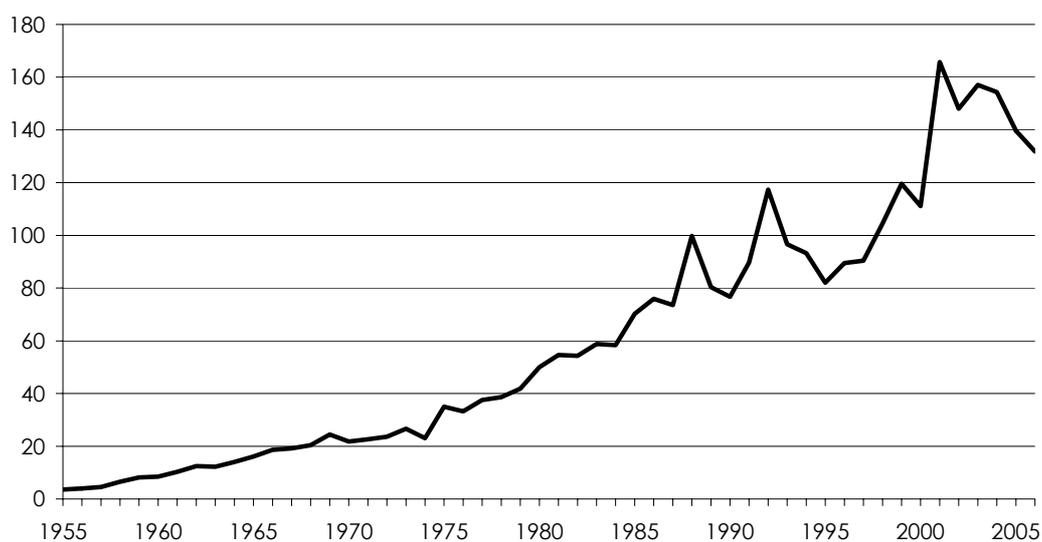
¹¹ Möglicherweise bestehen auch ohnedies tragende Rechtfertigungsgründe für diese Steuerbefreiung, da davon – wie auch die Bundesregierung im VfGH-Verfahren festgehalten hat – Bagatellbeteiligungen betroffen sind, die der Sache nach im Regelfall eine Sparform sind und daher gerade der Gleichbehandlung mit dem sonstigen steuerbefreiten Kapitalvermögen bedürfen. Damit wäre aber eine verfassungsrechtliche Rechtfertigung dieser Bestimmung gegeben, die die Besserstellung solcher Bagatellbefreiungen gegenüber sonstigem steuerpflichtigen Vermögen begründen könnte. Notabene regt ja auch der VfGH gerade für das Grundvermögen eine spezifische, durchaus begünstigende Bewertung an, weil dies eben in der besonderen Funktion dieser Vermögensart gelegen ist. Daraus könnte geschlossen werden, dass eine in Natur und Funktion einer bestimmten Vermögensart gelegene Sonderstellung allgemein eine steuerliche Begünstigung rechtfertigt.

5. Datengrundlagen

5.1 Aufkommensentwicklung und -struktur der Erbschafts- und Schenkungssteuer in Österreich

Das Aufkommen der Erbschafts- und Schenkungssteuer beträgt rund 146 Mio. € (Durchschnitt der letzten fünf Jahre), jenes der Erbschaftssteuer alleine rund 89 Mio. €. Die historische Aufkommensentwicklung der Erbschafts- und Schenkungssteuer in Österreich lässt sich in zwei Perioden untergliedern. Von 1955 bis 1987 steigt das absolute Aufkommen kontinuierlich mit relativ geringen Schwankungen an. Seit 1987 haben sich die Schwankungen um den ansteigenden Trend deutlich vergrößert (vgl. Abbildung 2).

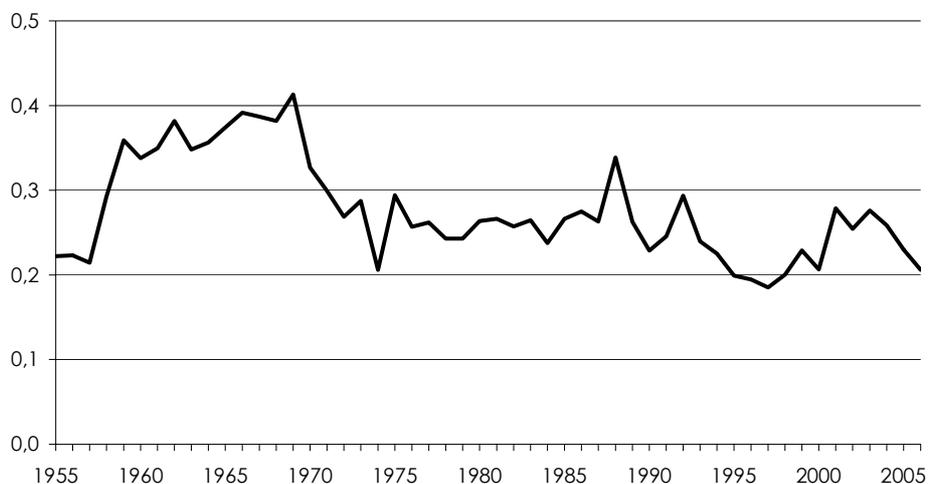
Abbildung 2: Aufkommen der Erbschafts- und Schenkungssteuer in Österreich in Mio. €



Q: Bundesministerium für Finanzen.

Als Anteil am gesamten Abgabenaufkommen macht die Erbschafts- und Schenkungssteuer, abgesehen von einigen Ausreißern, seit einigen Jahrzehnten konstant zwischen 0,2% und 0,3% aus (vgl. Abbildung 3).

Abbildung 3: Erbschafts- und Schenkungssteuer in % des gesamten Steueraufkommens



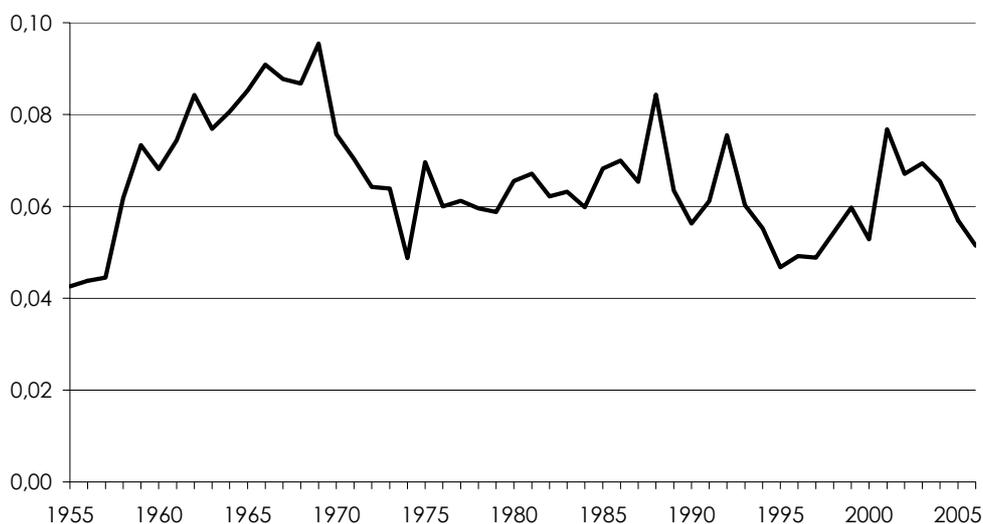
Q: Bundesministerium für Finanzen.

Dieses Aufkommen ist, wie grobe Schätzungen zeigen, sehr niedrig in Relation zum Ausmaß der Vermögensübertragungen (nur in Form von Erbschaften): So schätzen *Farny et al.* (1997, S. 38-42) das Volumen der Vermögensübertragungen für 1993 auf rund 6,9 Mrd. €. Da mangels Daten für diese Schätzung einige pauschalisierende Annahmen getroffen werden müssen, stellt sie allerdings nur einen groben Richtwert dar. Zudem wird dabei das tatsächliche Volumen an Erbschaften wohl unterschätzt, weil die zugrunde liegende Vermögensbestandsschätzung der Autoren (rund 406 Mrd. € für Österreich im Jahr 1993) sehr vorsichtig erfolgt ist. Auf Basis ihrer Schätzung der ermitteln die Autoren eine effektive Durchschnittssteuerbelastung der übertragenen Vermögensgegenstände mit Erbschafts- und Schenkungssteuer von knapp über 1% für das Jahr 1995. Insofern, als der niedrigste tarifliche Steuersatz in der Steuerklasse 1 mit 2% bereits höher liegt, zeigt sich deutlich "eine große Kluft zwischen Rechtschein und Rechtswirklichkeit" (*Farny et al.*, 1997, S. 42): Denn die effektive Erbschaftssteuerbelastung ist erheblich niedriger, als es die nominellen Steuersätze vermuten lassen.

Auf Basis der Reinvermögensschätzung von *Hahn – Magerl* (2006, siehe unten) und der Annahmen von *Farny et al.* schätzt *Rossmann* (2006) für das Jahr 2000 Vermögensübertragungen im Wert von 15 Mrd. € (im Vergleich dazu liegt die Bemessungsgrundlage der Erbschafts- und Schenkungssteuer des Jahres 2005 bei nur 3,3 Mrd. € brutto und 2,6 Mrd. € netto nach Abzug der Passiva, wie beispielsweise noch fällige Kredite auf ein Gebäude). Dividiert man das Steueraufkommen der Erbschafts- und Schenkungssteuer 2000 von 111,2 Mio. € durch die geschätzten Vermögensübertragungen, ergibt sich eine durchschnittliche Steuerbelastung von nur mehr 0,7%. Demnach ist die effektive Durchschnittssteuerbelastung von Vermögensübertragungen offenbar im Vergleich zu 1993 weiter gesunken. Diese Schlussfolgerung wird

gestützt durch die Tatsache, dass der Anteil der Erbschafts- und Schenkungssteuer am BIP langfristig abnimmt (vgl. Abbildung 4).

Abbildung 4: Erbschafts- und Schenkungssteuer in % des BIP



Q: Bundesministerium für Finanzen.

Auch wenn für Österreich keine regelmäßigen, aufgrund einer einheitlichen Schätzmethode ermittelten Daten für Vermögensbestände und -übertragungen vorliegen, so ist doch die Annahme plausibel, dass langfristig die Vermögensbestände und damit auch die Vermögensübertragungen zunehmen. Vor diesem Hintergrund ist die geringe Dynamik des Erbschafts- und Schenkungssteueraufkommens in Österreich auffallend; sie dürfte wesentlich institutionellen (steuergesetzlichen) Faktoren geschuldet sein. Insbesondere die folgenden Gründe dürften für die niedrige und sinkende effektive Belastung der Übertragung von Vermögensgegenständen durch Erbschafts- und Schenkungssteuer in Österreich maßgeblich sein (Farny et al., 1997, Rossmann, 2006):

- Der größte Teil des Geldvermögens (Finanzanlagen, die Zins- und Dividendenerträge abwerfen) ist durch die 1993 (für Zinserträge) bzw. 1994 (für Dividendenerträge) eingeführte Endbesteuerung erbschaftssteuerfrei. Der nicht-steuerfreie Teil (Bargeld) ist de facto dem Zugriff der Finanzverwaltung entzogen, da die Besteuerung aufgrund mangelnder Kontrollmöglichkeiten oft umgangen wird.
- Für Grund- und Immobilienvermögen liegen die Einheitswerte, die als steuerliche Bemessungsgrundlage herangezogen werden, im Durchschnitt deutlich unter den Verkehrswerten. Langfristig nimmt aufgrund der steigenden Grundstücks- und Baupreise im Durchschnitt die Differenz zwischen Einheitswerten und Verkehrswerten und damit die Unterbewertung von Liegenschaften (gemessen am tatsächlichen Verkehrswert) zu. Gleichzei-

tig werden Passiva (z. B. Wohnungskredite) bei der Ermittlung des Nettovermögens¹² mit dem tatsächlichen wirtschaftlichen (nominellen) Wert berücksichtigt. Bei Liegenschaften, die – wenn als Referenzmaßstab der tatsächliche Verkehrswert herangezogen wird – im Durchschnitt einer steigenden Unterbewertung unterliegen, vertieft diese im Rahmen der Bewertung erfolgende Ungleichbehandlung von Aktiva und Passiva die steuerliche Untererfassung. Bestimmte Passiva im Kreis der Familie können auch relativ leicht konstruiert werden, wie etwa Fruchtgenussrechte oder Wohnrechte. Auch im Bereich des Betriebsvermögens können im Todesfall Aktiva und Passiva steuerschonend optimiert werden.

- In Privatstiftungen eingebrachtes Vermögen bleibt erbschaftssteuerbefreit. Bei der Einbringung des Vermögens in eine Privatstiftung wird lediglich ein Einbringungssteuersatz von 5% (Sondersatz der Schenkungs- bzw. Erbschaftssteuer) erhoben. Auf die Erhebung einer Erbersatzsteuer, wie sie etwa in Deutschland alle 30 Jahre anfällt, wird verzichtet.
- Nicht zuletzt spielen Freibeträge für Betriebsübergaben eine Rolle, insbesondere seit der Einführung des Freibetrages für Betriebsübertragungen in Höhe von 365.000 €, der im Rahmen von Erbschafts- und Schenkungssteuer geltend gemacht werden kann¹³).

Einige kategoriale Daten zum Erbschaftssteueraufkommen liegen für die Jahre 2003 und 2006 aus einer parlamentarischen Anfrage an das zuständige Bundesministerium für Finanzen vor (*Bundesministerium für Finanzen, 2006*). Dabei handelt es sich um Daten zum Erbschaftssteueraufkommen nach Erbsumme (vgl. Abb. 5). Die Zahl der Erbfälle beläuft sich für das Jahr 2006 auf insgesamt 62.399 Fälle. Knapp ein Viertel des gesamten Aufkommens wird von einigen wenigen (5) Fällen (weniger als 0,08% aller Erbfälle) mit einer Erbschaft im Wert von über 4,38 Mio. € getragen. Knapp die Hälfte des Aufkommens entfällt auf 1,3% aller Erbfälle – jene mit einer Erbsumme über 109.500 €.

Gleichzeitig tragen auch die unteren Erbsummengruppen zusammen genommen einen recht hohen Anteil der gesamten Steuerlast: einerseits aufgrund der großen Zahl an Fällen, andererseits deshalb, weil zunehmend weniger Fälle im oberen Bereich anfallen, bedingt durch die Attraktivität der von der Erbschaftssteuer befreiten Stiftungen (vgl. Abbildung 5): Knapp ein Viertel der Erbschaftssteuerlast entfällt auf die gut 55.500 Fälle (89% aller Erbfälle) mit einer Erbsumme bis zu 29.200 €.

Die Bedeutung der Stiftungen zur Vermeidung der Erbschaftsbesteuerung für hohe Vermögensübertragungen zeigt sich beim Vergleich der Aufkommen mit einer Stichprobe des BMF von 1993 (*Farny et al., 1997, S. 41-43*). Hier wurden rund 70.000 Fälle mit einer

¹² Die Erbschafts- und Schenkungssteuer bezieht sich auf das Nettovermögen, d. h. Passiva dürfen in Abzug gebracht werden.

¹³ Freibeträge für Vermögensübertragungen im Privatbereich sind dagegen aufgrund ihrer geringen Höhe und mangels regelmäßiger Anpassung an die Preisentwicklung vernachlässigbar.

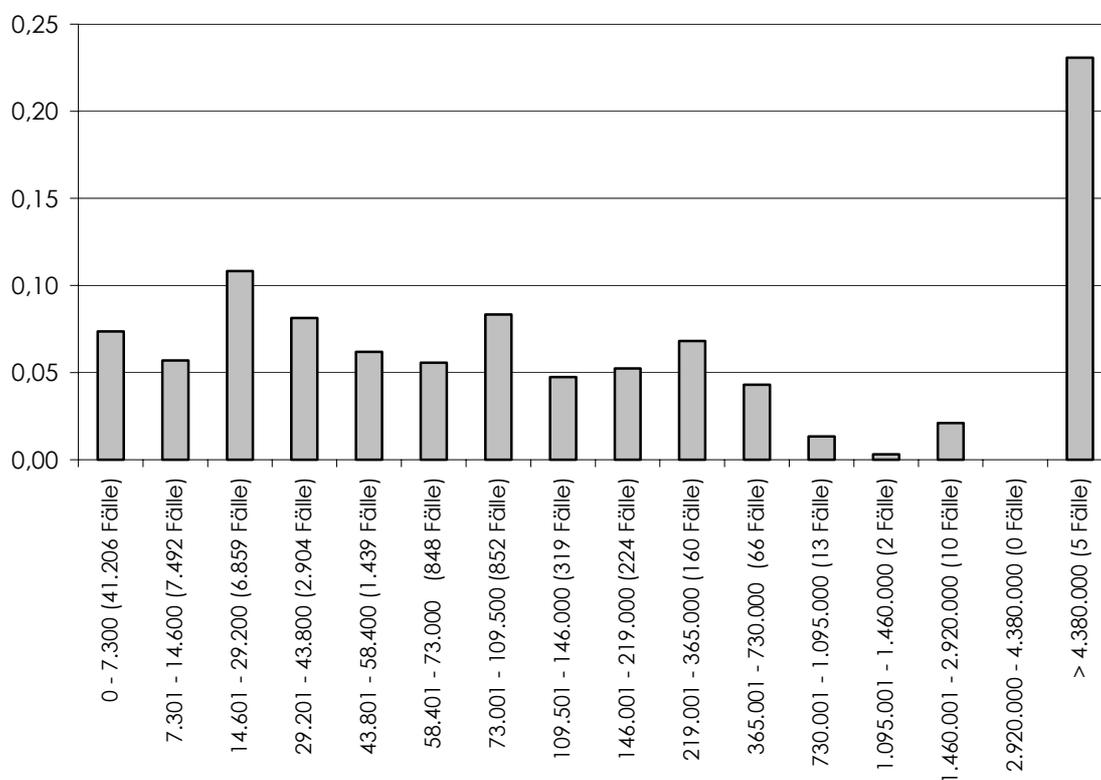
insgesamt vorgeschrieben Erbschaftssteuer von 64,11 Mio. € untersucht¹⁴). 1993 trugen die nach Erbsumme obersten 6% der Fälle noch 80% der gesamten Steuerlast. 2003 und 2006 betrug ihr Anteil nur mehr rund zwei Drittel an der Gesamtsteuerlast.

Für einige Jahre wird auch die These, dass Stiftungen das Aufkommen der Erbschaftssteuer erodieren, durch ein hohes Aufkommen an Schenkungssteuer und ein niedriges Aufkommen an Erbschaftssteuer untermauert. In den Jahren 1996 bis 2000 liegt das Schenkungssteueraufkommen immer knapp beim Erbschaftssteueraufkommen und für 2 Jahre sogar darüber (vgl. dazu die jeweiligen Aufkommen im Jahr 1993, siehe Fußnote 14).¹⁵

¹⁴) Das gesamte Aufkommen an Erbschafts- und Schenkungssteuer lag 1993 bei 96,6 Mio. €, davon sind 78,1 Mio. € Erbschafts- und 18,5 Mio. € Schenkungssteuer. 1993 war außerdem das Jahr, in dem die Endbesteuerung von Zinserträgen eingeführt wurde, ab 1994 wurde das Stiftungswesen eingeführt.

¹⁵ Der Stiftungsboom hat allerdings seine Ursache auch darin, dass das geltende Recht mit seinen zahlreichen Befreiungen und Begünstigungen dafür sorgt, dass im Bereich der großen Vermögen im Wesentlichen nur noch Beteiligungs- und Unternehmensvermögen (die regelmäßig oberhalb der Freibetragsgrenze von 365.000 € pro Gesellschaft liegen) in der (vollen) Steuerpflicht bleiben. Gerade diese Unternehmensbeteiligungen werden von der Erbschaftssteuer voll erfasst, sodass es große Anreize gibt, sie in eine Privatstiftung einzubringen.

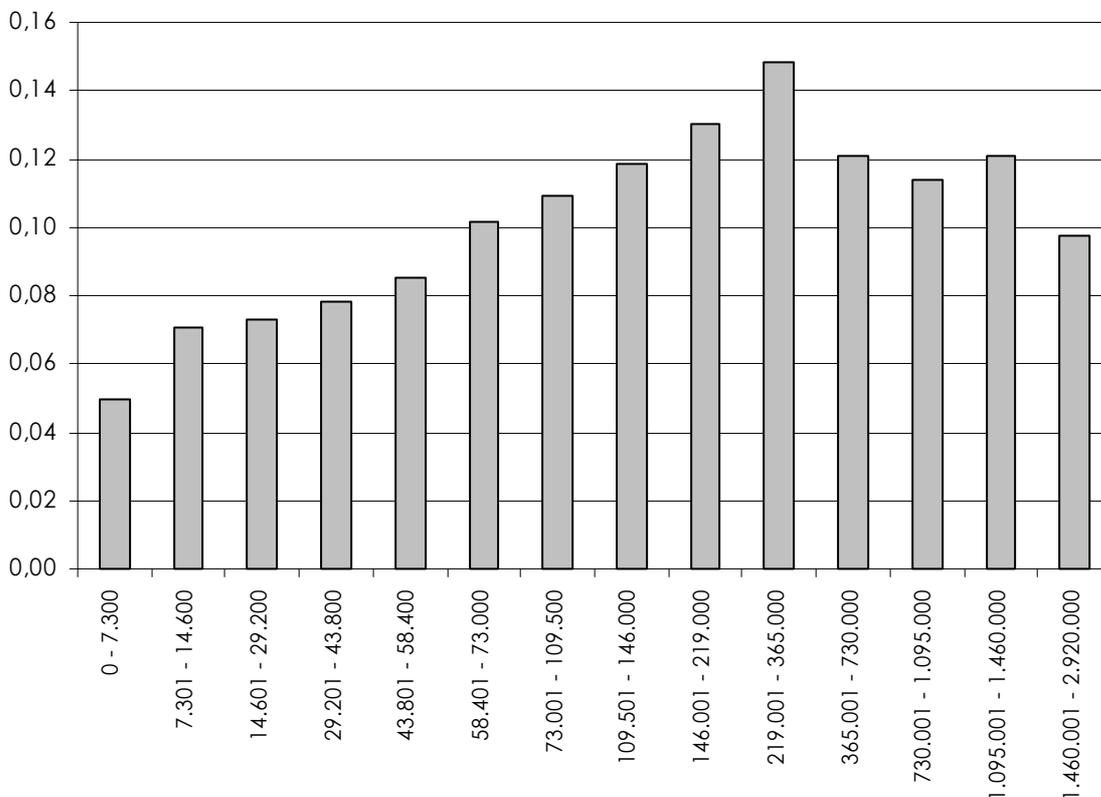
Abbildung 5: Erbschaftssteuer nach Erbsummengruppen in % des gesamten Aufkommens, 2006



Q: Bundesministerium für Finanzen; WIFO-Berechnungen.

Errechnete effektive Durchschnittssteuersätze (durchschnittliche Steuerzahlung pro Erbsummengruppe im Verhältnis zur durchschnittlichen Erbsumme pro Erbsummengruppe, die mangels Daten über die Verteilung innerhalb der Erbsummengruppen mit dem Mittelwert zwischen Untergrenze oder Obergrenze der jeweiligen Gruppe angenommen wird) weisen darauf hin, dass die Erbschaftssteuer eine progressive Steuer ist (vgl. Abbildung 6).

Abbildung 6: Effektive Durchschnittssteuerbelastung je Erbsummengruppe¹⁾ in %, 2006

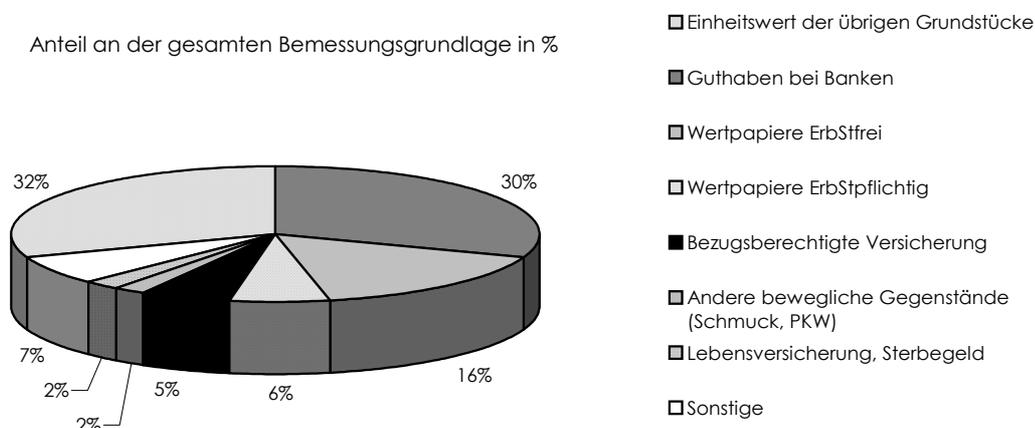


Q: Bundesministerium für Finanzen; WIFO-Berechnungen. – ¹⁾ Die beiden obersten Erbsummenkategorien (2.920.000-4.380.000 und > 4.380.000) konnten wegen fehlender Fälle einerseits und rechnerischer Unzulässigkeit andererseits nicht ausgewertet werden.

Lediglich für die obersten Gruppen wird die Steuer wieder regressiv. Zum Teil ist dafür wohl eine geringe Zahl an Fällen verantwortlich. Natürlich ließe sich auch spekulieren, dass – aufgrund der Alternative einer Stiftung – nur jene ihre Erbschaften mit der Erbschaftssteuer versteuern lassen, die wissen, dass sie relativ wenig Steuer bezahlen werden.

Abbildung 7 zeigt schließlich die Struktur der Bemessungsgrundlage für die vorgeschriebene Erbschaftssteuer nach Vermögenskategorien für das Jahr 2006. Danach machen Grundstücke (bewertet zum Einheitswert) mit knapp einem Drittel den größten Anteil aus, gefolgt von den (steuerfreien) Guthaben bei Banken mit 30%. Der Anteil der Wertpapiere beläuft sich auf insgesamt 22% an der gesamten Bemessungsgrundlage, wobei erbschaftssteuerbefreite Wertpapiere ein deutlich höheres Gewicht aufweisen. Trotz ihrer auch nach der Anpassung der steuerlichen Bemessungsgrundlage (Verdreifachung des Einheitswertes ab 2001) fortbestehenden Unterbewertung im Rahmen der Erbschaftsbesteuerung spielen somit Liegenschaften die größte Rolle innerhalb der Erbschaftssteuer.

Abbildung 7: Struktur der Erbschaftssteuer-Bemessungsgrundlage nach Vermögenskategorien, 2006



Q: Bundesministerium für Finanzen; WIFO-Berechnungen.

5.2 Daten zu Vermögensbeständen und -verteilung

Eine gut fundierte Datengrundlage zu Beständen und Verteilung von Vermögen sowie zu den künftig zu erwartenden Vermögensübertragungen ist unverzichtbar, um die Aufkommenswirkungen sowie die wirtschaftspolitischen Effekte einer (Reform der) Besteuerung von Erbschaften und Schenkungen abschätzen zu können. Eine rationale Reform, die bestimmte wirtschaftspolitische Zielsetzungen verfolgt (etwa die Freistellung bestimmter Kategorien von übertragenem Vermögen oder die Verwirklichung einer bestimmten gewünschten Belastungswirkung), erfordert die Verfügbarkeit entsprechender Daten und Informationen. Die folgenden Ausführungen beschäftigen sich daher mit (Defiziten) der Vermögenserfassung in Österreich.

5.2.1 Vermögenserfassung in Österreich

Aufgrund des bereits angesprochenen Mangels an gesicherten statistischen Daten zu Beständen und Übertragungen von Vermögen sowie zu deren Verteilung wurde in den vergangenen Jahren mehrmals versucht, die österreichischen Vermögensbestände und deren Verteilung zu schätzen. Im Folgenden wird ein Überblick über die unterschiedlichen Herangehensweisen und Resultate dieser Studien gegeben. Dabei wird auf drei Untersuchungen eingegangen: Ausgehend von der Gesamtwirtschaftlichen Finanzierungsrechnung (GFR) im Rahmen der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung (VGR) bieten *Hahn – Magerl (2006)* Daten zu den sektoralen Gesamtbeständen an Vermögen. Die GFR sowie eigene Berechnun-

gen benutzen *Eizinger et al. (2004)*, um mittels einer Reihe von Annahmen auf die personelle Vermögensverteilung schließen zu können. *Mooslechner et al. (2007)* untersuchen auf Basis einer direkten Haushaltsbefragung der OeNB die personelle Verteilung des Geldvermögens.

5.2.1.1 Sektorale Gesamtbestände an Vermögen in Österreich: Die Studie von Hahn – Magerl (2006)

Um den Gesamtvermögensbestand eines Landes zu schätzen, kann im Rahmen der GFR als Teil der VGR auf sektorale Bestandskonten zurückgegriffen werden. Hierbei wird für jeden Sektor eine Vermögensbilanz erstellt, welche die eigenen Vermögenswerte den ausstehenden Verbindlichkeiten zu einem bestimmten Zeitpunkt gegenüberstellt. Der Saldo zwischen Aktiva und Passiva ergibt dann das Reinvermögen. Statistisch gut erfasst durch die OeNB ist das Nettogeldvermögen (finanzielle Forderungen minus Verbindlichkeiten), nur unzureichend hingegen das Sachvermögen (Grundstücke, Gebäude, usw.).

Hahn – Magerl (2006) nehmen deshalb für das Jahr 2000 eine Schätzung der Werte dieser nichtfinanziellen Vermögensgüter vor, um die Vermögensbilanzen so weit als möglich zu vervollständigen. Die Autoren weisen dabei explizit darauf hin, dass die "vorliegenden Berechnungen [als] vorläufig und ausgesprochen approximativ" zu sehen sind (*Hahn – Magerl, 2006, S. 65*).

Das Reinvermögen (Nettovermögen plus Forderungen minus Verbindlichkeiten) betrug demnach in Österreich im Jahr 2000 1.070,4 Mrd. €. Davon entfallen 71% (758,9 Mrd. €) auf die privaten Haushalte, weitere 21% (224,5 Mrd. €) auf nichtfinanzielle Kapitalgesellschaften, 7% (76,8 Mrd. €) auf den Staat und 1% auf finanzielle Kapitalgesellschaften.

Für die privaten Haushalte lässt sich außerdem die relative Bedeutung der einzelnen Vermögenskategorien bestimmen. Die größte Position nimmt das Sachvermögen in Form von Wohnbauten und Bauland mit einem Anteil von 45% am gesamten Vermögen der privaten Haushalte ein, gefolgt vom Finanzvermögen mit 30%. Für die Erbschaftsbesteuerung relevant ist, dass bedeutendes Gebrauchsvermögen wie Wertsachen oder Kunstwerke mangels Daten nicht in die Schätzung miteinbezogen werden konnte.

Beteiligungen an Aktiengesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung und Personengesellschaften (Quasi-Kapitalgesellschaften) sind entsprechend der Sektoren 11 (nicht-finanzielle Kapitalgesellschaften) und 12 (finanzielle Kapitalgesellschaften) berücksichtigt. Einzelunternehmen und Freiberufler sollten im Sektor 14 (private Haushalte) erfasst werden, sind jedoch zumindest für die in der Studie ausgewiesenen Jahre entsprechend der OeNB-Geldvermögensrechnung in einem der beiden Unternehmenssektoren berücksichtigt. Allerdings ist aufgrund von (methodischen) Problemen bezüglich der Datenerfassung und insbesondere bei der Bewertung der Anteilsrechte an Aktiengesellschaften und Gesellschaften mit beschränkter Haftung eine nicht unbedeutende Untererfassung bzw. -bewertung zu vermuten. Dies hat Auswirkungen auf die Berechnung

des Reinvermögens für die Haushaltssektoren, insbesondere für die privaten Haushalte. Somit dürfte das gesamtwirtschaftliche Reinvermögen (ohne Staat) in der Studie von Hahn – Magerl (2006) unterschätzt sein.

5.2.1.2 Personelle Verteilung des Privatvermögens in Österreich: Die Studie von Eizinger et al. (2004)

Einen anderen Ansatz verfolgen Eizinger et al. (2004) im "Bericht über die soziale Lage 2003-2004". Sie kombinieren Makro-Daten mit Annahmen auf der Mikroebene, um die gesamte Höhe des Privatvermögens und dessen individuelle Verteilung auf die privaten Haushalte zu schätzen. Ein besonderer Fokus liegt dabei auf der Vermögenskonzentration am oberen Rand, die typischerweise in Haushaltsbefragungen massiv unterschätzt wird. Eizinger et al. (2004) untersuchen im Rahmen ihrer Studie die drei bedeutendsten Vermögensarten der privaten Haushalte: Geldvermögen, eigengenutzte Immobilien und Unternehmensbeteiligungen.

Für das Geldvermögen liegt lediglich ein Gesamtwert auf Basis von Daten der OeNB vor. Die Zahl der Immobilien ist durch die Häuser-Wohnungszählung erfasst, und ihr Wert wird mittels der Transaktionspreise, die von der Bundesinnung der Immobilienmakler aufgezeichnet werden, bestimmt. Die Schätzung des Werts der Unternehmensbeteiligungen stützt sich auf Kapitalstockschätzungen der Statistik Austria. Vom auf dieser Basis geschätzten gesamten Vermögen (944 Mrd. €) entfallen rund 29% auf Geldvermögen, 45% auf Immobilien und 26% auf Unternehmensbeteiligungen (vgl. Übersicht 8).

Übersicht 8: Schätzungen zum Gesamtvermögensbestand

Schätzjahr	Eizinger et al.	Hahn/Magerl
	2002	2000
	Mio. €	
Grundvermögen	428.000	334.626
Betriebsvermögen	247.000	232.132
Geldvermögen	269.000	263.064
Land- und forstwirtschaftliches Vermögen		64.795
Sonstiges Vermögen		98.990
Gesamtes Vermögen (Reinvermögen)	944.000	993.607
	Anteile in %	
Grundvermögen	45,3	33,7
Betriebsvermögen	26,2	23,4
Geldvermögen	28,5	26,5
Land- und forstwirtschaftliches Vermögen		6,5
Sonstiges Vermögen		10,0
Gesamtes Vermögen (Reinvermögen)	100,0	100,0

Q: Rossmann (2006).

Einen Vergleich der rezenten Schätzungen zum Gesamtvermögensbestand bietet Übersicht 10. Trotz der unterschiedlichen approximativen Schätzmethode, die beide Studien verwenden müssen, zeigt sich eine gute Übereinstimmung ihres Gesamtwertes¹⁶⁾.

Für die Schätzung der interpersonellen Verteilung dieses gesamten Vermögensbestandes wird angenommen, dass die Geldvermögensverteilung der Einkommensverteilung entspricht, die aus der Lohn- und Einkommensteuerstatistik bekannt ist. Daraus ergibt sich eine gewisse Anzahl an Portefeuilles, die mit Rangzahlen nach ihrer Höhe gereiht werden. Analog wird mit den eigengenutzten Immobilien und den Unternehmensbeteiligungen verfahren.

Anschließend werden die jeweils nach ihrer Höhe gereihten Portefeuilles für die drei betrachteten Vermögensarten so zusammengeführt, dass das höchste mit dem höchsten, das zweithöchste mit dem zweithöchsten usw. korrespondiert. Daraus ergeben sich dann die Gesamtportefeuilles einzelner Personen. Da beispielsweise die Zahl der Immobilien kleiner ist als die Zahl der Geldvermögen, haben die niedriger gereihten Portefeuilles keine Immobilien und keine Unternehmensbeteiligungen als Vermögensposition. Dies ist für die Ermittlung von Durchschnittswerten nicht unplausibel, da in der Regel vor einem Immobilienerwerb ein gewisses Geldvermögen vorhanden sein muss und Unternehmensbeteiligungen von der breiten Masse der Bevölkerung ohnehin nicht gehalten werden. Die wesentliche Voraussetzung für das Funktionieren dieser Methode ist, dass zwischen den relevanten Parametern der personellen und der funktionellen Verteilung eine hohe Strukturähnlichkeit besteht, d. h. zum Beispiel, dass die 60.000 reichsten Personen (Top 1%) auch die 60.000 größten Unternehmensbeteiligungen besitzen. In der Studie müssen zahlreiche solcher aufgrund der unzureichenden Datenlage nicht überprüfbarer Annahmen getroffen werden, um die im Folgenden dargestellten Resultate zu ermitteln.

Eines der Ergebnisse des Modells ist, dass das oberste Perzentil (die reichsten 1%) 34% des Gesamtvermögens hält, die obersten 10% (mit Ausnahme des obersten Perzentils) 35% und die restlichen 90% der Bevölkerung die übrigen 32%. Es zeigt sich eine enorme Konzentration der Vermögen in den Händen der reichsten Personen, dessen Ausmaß durch teilweise konservative Annahmen sogar noch unterschätzt werden dürfte (*Eizinger et al.*, 2004, S. 250).

5.2.1.3 Personelle Verteilung des Nettogeldvermögens in Österreich: Die Studie von Mooslechner et al. (2007)

Mooslechner et al. (2007) betrachten die Vermögensverteilung von Seiten der Mikro-Ebene. Sie werten dazu die OeNB-Haushaltsbefragung 2004 aus, in der eine repräsentative Querschnittsstichprobe privater Haushalte erhoben wurde. Allerdings beschränkten sich die Interviews im Wesentlichen auf Fragen zum Geldvermögen, welches, vom internationalen Vergleich ausgehend, zwischen 13% und 38% des Gesamtvermögens ausmachen dürfte (*Moos-*

¹⁶⁾ Eine etwas ausführlichere Diskussion und ein Vergleich mit *Farny et al.* (1997), die für 1994 Vermögensbestands-schätzungen vornehmen, findet sich in *Rossmann* (2006, S. 294).

lechner et al., 2007, S. 2). Da die Teilnahme an der Haushaltsbefragung freiwillig erfolgte, weist die Studie einen Mittelschichtbias auf, weil einerseits reiche Haushalte Antworten auf vermögensbezogene Fragen in überdurchschnittlichem Ausmaß verweigern und andererseits Anstaltsinsassen und Obdachlose nicht befragt wurden. Die Ergebnisse sind insofern eher für Armuts- und Mittelschichtanalysen geeignet, als Immobilien weniger und Unternehmensbeteiligungen fast überhaupt nicht relevant für das Gesamtvermögen dieser Gruppen sind. Der Deckungsgrad mit den Makro-Daten aus der Gesamtwirtschaftlichen Finanzierungsrechnung der OeNB liegt hochgerechnet bei 63% (Geldvermögen) bzw. 57% (Gesamtverschuldung); es liegt also eine nicht unerhebliche Untererfassung des Gesamtvermögens vor.

Ermittelt wurde die Nettogeldvermögensposition jedes Haushalts, also Forderungen (Girokonto- und Spareinlagen, börsennotierte Aktiva, Anleihen) minus Verbindlichkeiten (Konsum- und Wohnungskredite). Unberücksichtigt bleiben dabei die Vermögenswerte, die einem Wohnungskredit gegenüberstehen können, also z. B. eine Immobilie im Besitz des Haushalts.

Der Median des Nettogeldvermögens beträgt 21.855 €, der Durchschnitt 51.790 €. Deutlich zeigt sich in den Querschnittsdaten die Rechtsschiefe der Vermögensverteilung: Während eine große Zahl an Haushalten kaum bis wenig Vermögen relativ zum Durchschnitt besitzt, hat eine kleine Minderheit sehr viel. Wie ungleich die Verteilung am oberen Rand ist, zeigen die Mittelwerte der beiden obersten Dezile der Stichprobe: Während ein Haushalt des 9. Dezils im Schnitt 80.639 € an Geldvermögen hält, verfügt der durchschnittliche Haushalt des 10. Dezils bereits über 287.003 €. 0,44% der Haushalte (Geldvermögensmillionäre) besitzen 23% des gesamten Vermögens der Stichprobe, wobei alleine der reichste Haushalt 6% sein Eigen nennt. Hierbei ist noch einmal auf die bereits erwähnte Tatsache hinzuweisen, dass die reichsten österreichischen Haushalte in der Stichprobe gar nicht erst erfasst werden konnten. Wäre der bis vor kurzem reichste Österreicher, Friedrich Karl Flick, in der Stichprobe gewesen, so hätte sein Anteil am Gesamtvermögen der Stichprobe 93% betragen (Mooslechner et al., 2007, S. 2).

Vor allem im Hinblick auf Erbschaften bietet die Befragung interessante Ergebnisse. Zwischen 1994 und 2004 ist eine Erbschaft in 38% der befragten Haushalte angefallen, wobei hier neben Geldvermögen auch nach Immobilien und Sachvermögen gefragt wurde. In Stadt und Land wird gleich häufig vererbt, am Land sind es jedoch eher Grundstücke, Häuser oder Eigentumswohnungen, während in der Stadt eher Finanzvermögen vererbt werden. Der Mittelwert aller Erbschaften der Haushalte in der Stichprobe beträgt 56.000 €, der Median 22.000 €. Dies deutet wiederum eine sehr ungleiche Verteilung an, die sich bei näherer Betrachtung der enormen Streuung der Daten bestätigt: Einer hohen Zahl geringfügiger Erbschaften steht eine niedrige Zahl hoher Erbschaften gegenüber (Mooslechner et al., 2007, S. 9).

Unterteilt man die Stichprobe zwischen Erben und Nicht-Erben, so zeigt sich, dass die Erben im Vergleich ein doppelt so hohes Nettogeldvermögen besitzen. Dieses Ergebnis kommt allerdings nicht nur durch den Erbschaftsanfall zustande, da die Erben bereits davor über ein höheres Vermögen verfügen. Generell ist darüber hinaus die Chance zu erben umso größer, je

höher das Einkommens- und Bildungsniveau ist. So hatten im Zeitraum 1994 bis 2004 nur rund 13% der Arbeiter eine Erbschaft zu verzeichnen, allerdings rund 40% der Selbstständigen. Hierbei ist allerdings zu beachten, dass sich das Sparverhalten nach sozialen Gruppen unterscheidet. Arbeiter vererben auch deshalb weniger, weil sie über Anwartschaften in der sozialen Sicherung verfügen, wohingegen Selbständigenhaushalte über mehr Vermögen verfügen, weil sie mehr für ihre Alterssicherung sparen müssen. Geht man davon aus, dass die soziale Mobilität beschränkt ist, d. h. dass die Erben von Arbeiterhaushalten häufig auch Arbeiterhaushalte sind und jene von Selbständigenhaushalten auch Selbständigenhaushalte, kann ein Teil der Ungleichheit erklärt werden.

Noch höher ist die Wahrscheinlichkeit für den Erhalt einer Erbschaft bei den Beamten. Der Vergleich mit einer vorangehenden, allerdings auf Wien beschränkten Pionierstudie mit Daten des Jahres 1990 (Mooslechner, 2007, S. 5ff.) zeigt, dass die Ungleichverteilung der Erbschancen gestiegen ist. Während die Zahl der Erbschaftsanfälle in den letzten Jahren für die nach Geldvermögen ärmeren Schichten (1. und 2. Dezil) gleich geblieben und für die breite Masse (3.-7. Dezil) etwas angestiegen ist, hat sie sich für die reichsten 10% mehr als verdoppelt. Die Häufigkeit der Erbschaften hat sich ebenfalls erhöht. Noch 1990 hatten nur 25% der Wiener Haushalte etwas geerbt; 2004 waren es bereits 36%. Erbschaften haben also sowohl zur Verstärkung der absoluten als auch der relativen Vermögensunterschiede beigetragen (Mooslechner et al., 2007, S. 9).

5.2.2 Vermögenserfassung in Deutschland

Da, wie der vorhergehende Überblick über drei aktuelle Studien zu Höhe und Verteilung des Vermögens in Österreich zeigt, die bestehende Datenlage für Österreich aufgrund der Unvollständigkeit der Daten unbefriedigend ist, lohnt ein Blick über die Grenze, um anhand eines Referenzmaßstabes die Erfassung der Vermögensbestände und -verteilung in Österreich beurteilen und die Effekte von Erbschaften auf die Vermögensverteilung abschätzen zu können. Aus nahe liegenden Gründen ist Deutschland ein geeigneter Vergleichspartner.

Auch für das Nachbarland gilt zunächst, dass nicht alle Vermögensarten ausreichend erfasst werden. Die Datenlage zur Vermögensverteilung ist dennoch weit besser als in Österreich, wie die im Folgenden vorgenommene kurze Darstellung der vorliegenden Daten zeigen wird. Dies dürfte auch im Hinblick auf die dortige Debatte über die Erbschaftsbesteuerung, die in Deutschland durch ein ähnliches Urteil wie in Österreich aufgehoben wurde, nützlich sein.

Um einen Überblick über den derzeitigen Stand der Forschung zu geben, werden in diesem Abschnitt die zentralen Ergebnisse des 2. Deutschen Armuts- und Reichtumsberichts 2005, eine Studie des Deutschen Instituts für Wirtschaftsforschung (DIW) von Bach – Bartholomai (2002) sowie eine Studie zu Erbschaften von Kohli – Schupp (2005) kurz präsentiert.

5.2.2.1 Niveau und Verteilung der Vermögen in Deutschland: Die Studie von Bach – Bartholomai (2005) und der 2. Deutsche Armuts- und Reichtumsbericht (2005)

Auf der makroökonomischen Seite sind Daten über aggregierte Vermögensbestände durch die Volkswirtschaftliche Gesamtrechnung sowie durch ergänzende Studien des DIW vorhanden. Der Großteil des Geldvermögens ist für Deutschland, ebenso wie für Österreich, im Rahmen der Finanzierungs- und Geldvermögensrechnung der Deutschen Bundesbank statistisch gut erfasst. Mangels ausreichender statistischer Informationen liegen hingegen für das private Betriebsvermögen (Beteiligungen an GmbHs, Genossenschaften und Personengesellschaften sowie Eigenkapital der Einzelunternehmer) lediglich Schätzungen vor. Das DIW ermittelt deren ungefähre Verkehrswerte anhand des Nettovermögens der Unternehmen (Bilanzvermögen abzüglich Schulden). Innerhalb des Sachvermögens gut belegt ist die Anzahl an Wohngebäuden durch Wohnungszählungen und Stichproben. Dies gilt allerdings nicht für gewerblich genutzte Immobilien, bei denen solche Informationen fast gänzlich fehlen. Berechnungen für den Wert dieser Größen liegen aufgrund einer Untersuchung des DIW von 1995 vor, die seitdem von der Deutschen Bundesbank jährlich fortgeschrieben werden.

Ohne das Geldvermögen der Organisationen ohne Erwerbszweck weisen *Bach – Bartholomai* (2002) als Gesamtwerte für Deutschland im Jahr 2000 ein Bruttovermögen von 9,3 Bio. € (244.000 € pro Haushalt) und ein Nettovermögen von 7,8 Bio. € (205.000 € pro Haushalt) aus. Das Bruttovermögen teilt sich dabei anteilig in je 41% Geld- und Immobilienvermögen, 10% Gebrauchsvermögen und 8% Betriebsvermögen auf.

Die Einkommens- und Verbrauchsstichprobe (EVS) stellt die als ausführlichste Quelle für Mikro-Daten auf der Grundlage von Haushaltsstichproben dar, anhand derer u. a. die Verteilung der Vermögen bis zu einem gewissen Grad erfasst werden kann. Eine vergleichbare Untersuchung in Österreich stellt allenfalls die Geldvermögensrechnung der OeNB dar, die allerdings naturgemäß auf das Geldvermögen beschränkt ist. Die EVS erfasst mittels Quotenauswahl bei freiwilliger Teilnahme "Haushalte in einem weiten Teil des Einkommensspektrums, jedoch muss bezweifelt werden, ob Haushalte der oberen Einkommenschichten bzw. mit hohem Vermögen hinlänglich repräsentiert sind" (siehe *Bach – Bartholomai*, 2002, S. 92).

Die Ergebnisse der EVS weisen beim Vergleich mit entsprechenden Statistiken (z. B. Zahl entsprechender Gebäude im Privateigentum laut Gebäude- und Wohnungszählungen bzw. Stichproben) einige Verzerrungen auf: Im Rahmen des Immobilienvermögens werden Haushalte mit Mehrfamilienhäusern und anderen größeren Mietobjekten nur etwa zur Hälfte erfasst, während Haushalte mit Eigenheimen und Eigentumswohnungen überrepräsentiert sind. Eine Untererfassung erfolgt auch beim Geldvermögen, mit einem Deckungsgrad gegenüber den Makro-Daten der Bundesbank von zwei Drittel. Dies liegt besonders an der unvollständigen Repräsentation von Haushalten, die Beteiligungswerte halten und ein hohes Vermögen besitzen. Trotz Korrektur erfolgt auch bei Sparguthaben eine Untererfassung, woran sich die unter Umständen systematischen Probleme einer Methode mit Haushaltsstichproben zeigen. So könnte die Auskunftsperson die Zahl der Guthaben nicht überblicken oder aus Furcht vor

steuerlichen Konsequenzen auf eine Angabe verzichten (siehe *Bach – Bartholomai*, 2002, S. 96, sowie die dort angegebene Literatur). In der EVS wird außerdem nicht nach dem Betriebsvermögen gefragt (unmittelbares Eigentum an Unternehmen, indirekte Beteiligungswerte sind schon erfasst).

Die Auswertung der EVS für 2003 im Rahmen des 2. Deutschen Armuts- und Reichtumsberichts 2005 (*Deutsche Bundesregierung*, 2005, S. 35-36) ergibt eine hohe Ungleichheit der Vermögensverteilung: Die ärmsten 50% der Haushalte verfügen nur über 4% des Gesamtvermögens, während auf die reichsten 10% knapp 47% entfallen. Letzteres bedeutet gegenüber 1998 einen Anstieg von 2 Prozentpunkten. Bedenkt man, dass die EVS trotz teilweiser Korrektur (gewichtete Hochrechnung der Haushaltsbefragungen, um die Untererfassung der Reichen etwas zu korrigieren) einen Mittelschichtbias aufweist und einige Vermögensarten nicht bzw. nur verzerrt mit einbezieht, so fällt die tatsächliche Vermögenskonzentration am oberen Rand wohl noch höher aus.

5.2.2.2 Zum Zusammenhang von Erbschaften und Vermögensverteilung: Die Studie von Kohli – Schupp (2005)

Der Frage, in welchem Zusammenhang Erbschaften und Vermögensverteilung stehen, widmet sich die Studie von *Kohli – Schupp* (2005). In einem Überblick über die bisherige Literatur kommen die Autoren zu dem vorsichtigen Schluss, dass Erbschaften "zu einer Zunahme der absoluten und zugleich zu einer leichten Abnahme relativer Ungleichheit in der Erbgeneration und in der Gesamtbevölkerung führen" (*Kohli – Schupp*, 2005, S. 23). Um dieses Fazit bestehender empirischer Studien für Deutschland zu bestätigen oder zu widerlegen, untersuchen sie anhand von zwei Mikrodatensätzen (das Sozio-ökonomische Panel (SOEP) und der Alters-Survey) die Wechselwirkungen zwischen Erbschaften und Vermögensverteilung.

Einerseits ziehen die Autoren das SOEP von 2002 und 1988 heran, welches repräsentative Querschnitts- und Längsschnittsdaten zu Personen (ab 16 Jahren) und privaten Haushalten liefert. Im dort relevanten Abschnitt der Vermögensbilanz wurde allerdings nur nach dem Empfang von größeren Erbschaften gefragt, weswegen die Erbquote (hier definiert als die Anzahl der Empfänger- von Erbschaften im Verhältnis zur Gesamtzahl der befragten Haushalte) mit 15% im Vergleich zum zweiten verwendeten Datensatz, dem Alters-Survey, niedrig ausfällt. Zu beachten ist dabei allerdings, dass, obwohl das SOEP Haushaltsdaten erfasst, bei Erbschaften nur nach persönlich erhaltenen Erbschaften des Interviewten (Individualebene) gefragt wurde und im SOEP 1988 auch nur nach Erbschaften nach 1961. Weiters haben rund 23% der Interviewten die Höhe der erhaltenen Erbschaften nicht angegeben. Zudem ist die Quote der Haushalte, bei denen aufgrund von Antwortverweigerung in der Vermögensbilanz kein Gesamtvermögen ermittelt werden konnte, mit rund 32% relativ hoch (zur Verlässlichkeit der Daten siehe *Kohli – Schupp*, 2005, S. 32f).

Andererseits ziehen die Autoren den Alters-Survey heran, der u. a. als Panelstichprobe 40- bis 85-Jährige deutsche Staatsbürger 1996 und 2002 befragt hat. Aufgrund des expliziten Hinwei-

ses auf die Angabe kleinerer Erbschaften und der Erhebung auf Haushaltsebene erreicht die Erbquote im Alters-Survey beinahe 50%. Dabei ist auch hier zu beachten, dass kleinere Erbschaften trotzdem oftmals im Zeitverlauf vergessen werden, wie die fehlende Konsistenz bei einem Teil der Haushalte der Panelstichprobe zeigt. Allerdings geben im Unterschied zum SOEP dank kategorialer Antwortmöglichkeiten fast alle Erben auch die Höhe der empfangenen Erbschaft an.

Für 2002 liegt die durchschnittliche Erbsumme gemäß SOEP bei 75.000 € pro Person und bei annähernd 100.000 € pro Haushalt. Der vergleichbare Wert auf Haushaltsebene beträgt im Alters-Survey 73.000 €, was auf die bessere Erfassung kleinerer Erbschaften zurückzuführen ist, die insgesamt den Durchschnitt nach unten drücken. Die Streuung der individuellen Erbsumme ist hoch: Im SOEP hat ein Drittel der Erbschaften einen Wert unter 12.000 €. Dagegen erben knapp 7% mehr als 255.000 €. Ein relativ ähnliches Bild ergibt sich auf der Haushaltsebene nach dem Alters-Survey. Ein Fünftel der Erbschaften beläuft sich auf unter 2.556 € und knapp die Hälfte auf bis zu 12.782 €. Ein Viertel liegt darüber mit einer Erbsumme zwischen 12.782 und 51.129 €, und lediglich 5% der Haushalte erben über 255.646 €. Sehr hohe Erbschaften werden also von einem sehr kleinen Teil der Bevölkerung gemacht.

Neben der deskriptiven Auswertung der beiden verwendeten Datensätze analysieren Kohli – Schupp (2005) außerdem, welche Rolle Erbschaften für die Vermögensbildung der Haushalte haben und welche Wirkungen von Erbschaften auf die Vermögensverteilung ausgehen. Dazu erstellen sie eine Erbschafts-Vermögens-Relation, die Aufschluss darüber geben soll, welcher Teil des heutigen Vermögens eines Haushalts aus Erbschaften stammt und welcher Teil aus anderem Einkommen erwirtschaftet wurde. Als Grundlage für die Erbschafts- wie Vermögensvariable dient der Alters-Survey. Dieser erfragt aber nur das Geldvermögen, daher mussten die Werte des Immobilienvermögens der Haushalte aus dem SOEP erschlossen werden, was aufgrund der unterschiedlichen Erfassungsmethoden zu gewissen Einschränkungen der Aussagefähigkeit führt.

Als Ergebnis für das Jahr 2002 zeigt sich Folgendes: Die durchschnittliche Erbschafts-Vermögens-Relation (Verhältnis zwischen dem Wert der Erbschaft zum Zeitpunkt des Erbschaftsfalls und dem heutigen Wert des gesamten Vermögens) beträgt 0,71. Ersetzt man in der Erbschaftsvariable den damaligen Wert der Erbschaft durch den errechneten heutigen Wert, welcher Preissteigerungen bei Immobilien berücksichtigt und bei Geldvermögen um die Inflation korrigiert, so erhöht sich die Erbschafts-Vermögens-Relation (EVR) auf 1,13, wobei sie für 85% der Haushalte unter noch immer unter 1 liegt. Interessant ist, dass Erben, die Immobilienbesitzer sind, bei einer EVR von knapp 0,5 halten, während Erben, die keine Immobilien besitzen, im Schnitt geringere Erbschaftssummen erhalten haben, aber im Gruppendurchschnitt eine EVR von über 1 aufweisen. Da Immobilienbesitzer im Schnitt auch ein höheres Gesamtvermögen besitzen, folgt aus den Erbschafts-Vermögens-Relationen, dass Erbschaften für die Vermögensbildung bei ärmeren Haushalten bedeutender sind als bei Reichen.

Kohli – Schupp (2005) simulieren in einer Modellrechnung außerdem die Vermögensverteilung bei einem Wegfall aller Erbschaften auf Basis des SOEP für 2002. Zuerst erstellen sie verschiedene Maße für die Verteilung des Nettogesamtvermögens (siehe *Kohli – Schupp*, 2005, S. 98-103 sowie Anhang A für Details), die sämtlich eine hohe Ungleichheit in der deutschen Nettovermögensverteilung aufzeigen. Im zweiten Schritt werden dann vom heutigen Nettogesamtvermögen, in dem Vermögenszugänge aus Erbschaften noch enthalten sind, eben jene damaligen Vermögenszugänge abgezogen und die Maße für die Vermögensverteilung neu berechnet. Nach Abzug der Erbsumme ändert sich die Vermögensverteilung für die Erben am oberen und unteren Ende in die entgegengesetzte Richtung. 33% der Erben (vorher 40%) bleiben im obersten Vermögensquintil der Gesamtbevölkerung; dies wirkt ungleichheitsreduzierend. Hingegen steigt der Anteil der Erben, die dem untersten Quintil zuzuordnen sind, von 7% auf 17%. Somit wären 10% der Erben im untersten Vermögensquintil der Gesamtbevölkerung, wenn sie ihre Erbschaft nicht erhalten hätten; dies vergrößert die Ungleichheit. Für die Vermögensverteilung aller Haushalte ergibt sich ein ähnliches Bild. Hierzu teilt man die Haushalte in Quintile ein und hält die Vermögensgrenze, die überschritten werden muss, um in ein höheres Quintil zu fallen, konstant. Anschließend zieht man die Erbschaften der Haushalte vom Vermögen ab und beobachtet, wie viele Haushalte nun jeweils in niedriger Quintile fallen. Die Anzahl der Haushalte in der obersten Quintilsgruppe verringert sich um 1,1 Prozentpunkt (18,9% statt 20%), jedoch steigt sie in der untersten Quintilsgruppe um 1,7 Prozentpunkte (21,7% statt 20%) an. Zwar befinden sich nun weniger Personen im obersten Vermögensquintil (Reduktion der Ungleichheit), aber es sind ungefähr gleich viele in das unterste Vermögensquintil hinunter gewandert (Verstärkung der Ungleichheit).

Auch die Vermögensverteilungsmaße weisen in eine ähnliche Richtung. Der Gini-Koeffizient steigt von 0,717 auf 0,722. Die ausgewiesenen Entropiemaße weisen für den unteren Bereich eine Zunahme der Ungleichheit aus, für den oberen Bereich allerdings nur einen minimalen Rückgang (für eine ausführlichere Interpretation der Maße siehe *Kohli – Schupp*, 2005, S. 99). Zwar bleibt weiterhin richtig, dass die Wahrscheinlichkeit zu erben für Personen aus höheren Bildungs-, Einkommens-, und Vermögensschichten höher ist und dass auch deren durchschnittliche Erbsumme höher liegt. Die absolute Vermögensungleichheit wird durch Erbschaften somit verstärkt. Allerdings bedeutet eine Erbschaft für einen armen Haushalt relativ zum Gesamtvermögen einen höheren Vermögenszuwachs und ermöglicht ihm oft, überhaupt zu sparen und ein, wenn auch wesentlich kleineres, Vermögen erstmals aufzubauen. Umgekehrt ist eine zumeist hohe Erbschaft eines reichen Haushalts kaum entscheidend für seine relative Vermögensposition und trägt relativ gesehen nur wenig zu seinem Gesamtvermögensvorsprung bei. Die relative Vermögensungleichheit wird durch Erbschaften somit, trotz gegensätzlicher Effekte, tendenziell eher verringert.

Dennoch müssen die Ergebnisse mit Vorsicht betrachtet werden, da sie stark von der Gültigkeit einiger Annahmen abhängen. Für das Modell wurde implizit die Annahme getroffen, dass seit dem Zeitpunkt des Erbschaftsempfangs kein Vermögensverzehr stattgefunden hat. Da-

von ist ein Teil des ungleichheitsreduzierenden Effekts abhängig (siehe *Kohli – Schupp, 2005*, Fußnote 45 auf S. 51). Die Erbschaft darf also nicht konsumiert worden sein, sondern muss für den Vermögensaufbau genutzt werden, was den Autoren trotz fehlender Daten für eine empirische Überprüfung plausibel erscheint (zum Sparverhalten siehe *Kohli – Schupp, 2005*, S. 122). Geht man allerdings von einer niedrigeren Sparquote (jeglichen Einkommens) bei ärmeren Schichten aus, was zu einem höheren Vermögensverzehr in den unteren Quintilen führen würde, so wäre der tatsächliche ungleichheitsreduzierende Effekt von Erbschaften geringer als der geschätzte.

Weiters sind die Erbschaftshöhen im SOEP, da sie auf die Gegenwart hochgerechnet werden, von zugrunde gelegten Wertänderungen, z. B. der Immobilien, abhängig. Eine Untererfassung kleinerer Erbschaften ist zudem bei reicheren Haushalten denkbar, da diese als unbedeutend erscheinen und daher eher vergessen werden. Somit würde dies den ungleichheitsreduzierenden Effekt verringern, sodass die tatsächliche Ungleichverteilung von Erbschaften höher als ausgewiesen ist. Nicht zuletzt ist im SOEP, wie bei allen anderen der bisher behandelten Mikrodatensätze, ein Mittelschichtbias vorhanden, weil sehr reiche und sehr arme Personen nicht erfasst werden. Vor allem letztere würden den Anteil der Personen, die Erbschaften erhalten und zum Vermögensaufbau nutzen können, verringern. Wichtig zu erwähnen ist auch, dass die ungleichheitsreduzierenden Effekte eventuell nur deswegen beobachtet werden, weil sie als Resultat der derzeitigen Erbschaftsbesteuerung auftreten und nicht durch den Vorgang des Vererbens an sich zustande kommen.

Von *Kohli – Schupp (2005)* zusätzlich ausgewertete Längsschnittanalysen bestätigen die Hypothese der relativen Ungleichheitsreduktion allerdings, wenngleich jene natürlich zum Teil auf den gleichen Annahmen beruhen. Auf der Basis des Alters-Survey betrachten die Autoren das Bruttogeldvermögen (BGV) eingeteilt in vier Klassen in den Jahren 1996 und 2002. Ausgehend von 1996 verbleiben 45% der Personen, die im Zeitraum 1996 bis 2002 nicht geerbt haben, in der untersten Klasse, während bei den Erben 80% in eine höhere Klasse aufsteigen. Ein ähnlicher Effekt ist bei den höheren Klassen nicht festzustellen. Auch hier bleibt freilich zu berücksichtigen, dass andere Effekte als Erbschaften, für die nicht kontrolliert wird, die Bruttogeldvermögensposition ebenfalls beeinflussen können. Zum Beispiel verringert ein Immobilienkauf das BGV. Auch sind für einen Teil der Aufwärtsmobilität zwischen den Klassen generell jüngere Haushalte (knapp über 40) verantwortlich. Da Erben statistisch auch ein höheres Einkommen erzielen, bleibt unklar, ob nun das Einkommen oder die Erbschaft für die Aufwärtsmobilität relativ ausschlaggebender ist. Ein ähnliches Bild ergibt sich aus dem Vergleich der SOEP-Vermögensbilanzen der Jahre 1988 und 2002. Bei Haushalten, die bereits 1988 über ein Nettogesamtvermögen von mehr als 200.000 € verfügten, beträgt der Anteil der Erbschaften am Vermögenszuwachs bis 2002 18,3%, während er für Haushalte, die 1988 noch über kein Vermögen verfügten, mehr als ein Drittel ausmacht. Die Verstärkung der absoluten Vermögensungleichheit durch Erbschaften wird in dieser Betrachtung der Daten auch wiederum bestätigt. Haushalte, die 1988 schon geerbt hatten oder höhere Vermögen besaßen, erbten in den Jahren bis 2002 häufiger.

Fazit ist wohl, dass die Vermögens- und Erbschaftserfassung im Mikrobereich in Deutschland zwar ausgereifter ist als in Österreich, dennoch aber eine große Zahl an Datenproblemen bei Repräsentativität und Vollständigkeit derzeit ungelöst bleiben muss.

5.3 Steuerstatistiken

Im Vergleich zur Erfassung der Einkommen und ihrer Verteilung ist die Erfassung von Beständen und Verteilung von Vermögen in Österreich gänzlich unzureichend. Dies liegt unter anderem an sehr mangelhaften steuerstatistischen Grundlagen im Bereich der Vermögen. Seit der Abschaffung der Vermögensteuer 1994 existiert keine dazugehörige Statistik mehr, wodurch sich die Informationsgrundlagen wesentlich verschlechtert haben. Als alternative Informationsquelle bietet sich die Einheitswertstatistik für Grund- und Betriebsvermögen sowie land- und forstwirtschaftliches Vermögen an, die allerdings nicht publiziert wird und auch zeitlich erheblich im Rückstand ist – ganz abgesehen von der Untererfassung des gemeinen Werts der Liegenschaften. Auch für die Erbschafts- und Schenkungssteuer wird keine Statistik regelmäßig erstellt und publiziert. Lediglich das Gesamtaufkommen wird regelmäßig von der Statistik Austria im Rahmen der Gebarungsübersichten zum Sektor Staat veröffentlicht. Die vorliegenden und im Rahmen dieser Studie ausgewerteten Daten zu Bemessungsgrundlagen und Verteilung von Erbschafts- und Schenkungssteuer, die nur wenige Jahre umfassen, wurden sämtlich einmalig vom Bundesministerium für Finanzen zur Beantwortung parlamentarischer Anfragen zusammengestellt. Das bedeutet aber auch, dass keine längerfristigen Reihen über die Entwicklung der steuerlich erfassten Bemessungsgrundlagen sowie die Verteilung der Steuerschuld existieren.

5.4 Fazit

In Zuge der Darstellung der Studien zu Österreich zeigt sich, dass von den drei wesentlichen Vermögensgegenständen (Geldvermögen, Immobilienvermögen, Betriebsvermögen) lediglich das Geldvermögen durch die Gesamtwirtschaftliche Finanzierungsrechnung ausreichend gut erfasst ist. Mit *Mooslechner et al. (2007)* existiert dazu auch eine Studie, die – mit all den Problemen, mit denen derartige Haushaltsbefragungen immer behaftet sind, wie beispielsweise ein Mittelschichtbias – die Verteilung erfasst. Für Immobilienvermögen und Betriebsvermögen fehlen steuerstatistische Daten, die anderweitig nicht erfasst werden, sodass alle Verfahren auf groben Schätzungen beruhen. Um dennoch zu verlässlichen Ergebnissen für Vermögensbestand und -verteilung zu kommen, wird es nötig sein, sowohl die Makromethoden ausgehend von *Hahn – Magerl (2006)* wie auch die Mikromethoden (Haushaltsbefragungen) weiterzuentwickeln. Ein guter Anhaltspunkt, insbesondere für Befragungen, können bereits durchgeführte Untersuchungen für Deutschland sein (vor allem der Alters-Survey und die dortige Ausgestaltung der Befragung).

Informationen zu Beständen, Struktur und Verteilung von Vermögen wären zum einen deshalb erforderlich, um die längerfristig zu erwartenden Volumina von Erbschaften und damit das

Aufkommenspotential einer Erbschaftssteuer abschätzen zu können. Zum anderen sind entsprechende Daten für eine Reform der Erbschaftssteuer, die verteilungs- und allokatiospolitisch unerwünschte Effekte vermeidet bzw. insbesondere die gewünschten verteilungspolitischen Wirkungen hat, unerlässlich: vor allem in Bezug auf die Entscheidung für die Freistellung bestimmter Vermögensarten bzw. -volumina (wie z. B. privaten Immobilienbesitz in Form von Freibeträgen) sowie für die Festlegung von Steuerklassen und Steuertarif.

Abschließend ist jedoch auch Folgendes festzuhalten: So unzureichend und mangelhaft die vorliegenden Informationen und Schätzungen zu Bestand und Verteilung von Vermögen in Österreich auch sind, so untermauern sie doch auf jeden Fall die Annahme, dass Vermögensbestände in beträchtlicher Höhe existieren, die eine nicht unerhebliche Wachstumsdynamik aufweisen und sehr ungleich verteilt sind. Selbiges gilt dem entsprechend für die Höhe, das Entwicklungspotential und die Verteilung der für die Zukunft zu erwartenden Vermögensübertragungen in Form von Schenkungen und Erbschaften. Zwar sind die Nettobestände an Vermögen und die daraus resultierenden künftigen Vermögensübertragungen geringer als die potentielle Steuerbasis. Denn bei der Ermittlung der steuerlichen Bemessungsgrundlage sind zum einen Freibeträge für Vermögensübertragungen im privaten wie im betrieblichen Bereich zu berücksichtigen. Zum anderen wird auch ein reformiertes Bewertungsverfahren für Liegenschaften nicht deren vollen Marktwert erfassen (können): Denn die aus verwaltungsökonomischen Gründen erforderliche Notwendigkeit einer gewissen Pauschalierung erfordert eine vorsichtige Bewertung, die den Marktwert im Durchschnitt leicht unterschätzt. Auch wären bei Immobilien- und Betriebsvermögen ggf. gewisse Abschläge zu berücksichtigen, um unterschiedliche Funktionalitäten zu berücksichtigen oder Betriebsübertragungen über Freibeträge hinaus steuerlich zu begünstigen. Auch wenn dies impliziert, dass nur ein Teil des Nettovermögens auch steuerlich erfasst werden kann, so verblieben dennoch eine beträchtliche – und das derzeit tatsächlich von der Erbschafts- und Schenkungssteuer erfasste Volumen deutlich übersteigende – potentielle Steuerbasis und dem gemäß potentielle Erträge einer neu gestalteten Erbschafts- und Schenkungssteuer.

6. Zur Zukunft der Erbschaftssteuer in Österreich – Optionen und Implikationen

Für die Zukunft der Erbschaftsbesteuerung in Österreich gibt es grundsätzlich zwei Optionen: einerseits eine verfassungskonforme Reform der Erbschaftssteuer, andererseits der Verzicht hierauf und damit die Inkaufnahme ihres automatischen Auslaufens. Der VfGH hat mehrere verfassungsrechtliche Probleme identifiziert, die die Aufhebung der Erbschaftssteuer in der jetzigen Form rechtfertigen und damit auch den rechtlichen Rahmen für eine Reform der Erbschaftssteuer vorgeben (vgl. Kapitel 2 der vorliegenden Studie).

Die erste Option – eine Reform der Erbschaftsbesteuerung – hätte neben den rein verfassungsjuristischen Erwägungen einige weitere zentrale Punkte zu berücksichtigen, die nicht nur für die rechtliche Durchsetzbarkeit, sondern auch für den fiskalischen Ertrag und die ökonomischen Wirkungen einer solchen Steuer sowie deren Wechselwirkungen mit anderen Steuern maßgeblich sind. Zu diesen zentralen Punkten gehören die Erfassung und Bewertung von Vermögen sowie Klarheit über die mit einer Erbschaftsbesteuerung verbundenen wirtschaftspolitischen Zielsetzungen und die danach ausgerichtete konkrete Ausgestaltung einer solchen Steuer.

Die zweite Option – der Verzicht auf eine Reform der Erbschaftssteuer und damit ihr automatisches Auslaufen – müsste insbesondere die Implikationen für andere Steuern im österreichischen Abgabensystem berücksichtigen. Im Folgenden wird auf diese zentralen Punkte eingegangen, die bei Überlegungen zur Zukunft der Erbschaftsbesteuerung in Österreich in Erwägung zu ziehen wären.

6.1 Grundsätzliche Überlegungen hinsichtlich einer Reform der Erbschaftsbesteuerung

6.1.1 Zielsetzung und grundlegende Annahmen bei der Besteuerung von Erbschaften

Die österreichische Erbschaftssteuer basiert, wie in den meisten anderen Industrieländern auch, auf dem Konzept einer Erbanfallsteuer. Das bedeutet, dass sich die Steuerschuld nach den persönlichen Verhältnissen jedes einzelnen Erben bemisst, dass also unter anderem auch das Verwandtschaftsverhältnis zwischen Erben und Erblasser berücksichtigt wird (Scheffler – Spengel, 2004). Eine Erbanfallsteuer setzt demgemäß am Vermögenszuwachs jedes einzelnen Erben an und besteuert dessen (durch die Erbschaft gestiegene) Leistungsfähigkeit. Im Gegensatz dazu wird eine Nachlasssteuer, wie sie in den USA und im Vereinigten Königreich eingehoben wird, anhand des gesamten vererbten Vermögens berechnet. Die Zahl der Erben bzw. das Verhältnis, in dem Erblasser und Erbe zueinander stehen, spielt keine Rolle; somit werden auch keine persönlichen Freibeträge oder nach Verwandtschaftsgrad

gestaffelte Steuertarife angewendet. Nicht die steuerliche Erfassung des Zuflusses von Einkommen beim Begünstigten steht im Mittelpunkt, sondern die abschließende Besteuerung des Erblassers. Erbschafts- und auch Schenkungssteuern sind explizit als Substanzsteuern konzipiert, die nicht aus dem laufenden (potentiellen) Ertrag des betreffenden Vermögensgegenstandes gezahlt werden soll, sondern vielmehr auf dessen Substanz abzielen (Bach – Bartholmai, 2002).

Durch eine Besteuerung von Erbschaften soll eine höhere Leistungsfähigkeit, gemessen an der Verfügung über Vermögen als einer der zentralen Leistungsfähigkeitsindikatoren, steuerlich berücksichtigt werden. Dieser Ansatz beruht auf der Reinvermögenszugangstheorie, wonach eine Vermögensübertragung in Form einer Erbschaft die individuellen Bedürfnisbefriedigungsmöglichkeiten und damit die steuerliche Leistungsfähigkeit erhöht.

Zugleich wird nicht nur die Erhöhung der individuellen Leistungsfähigkeit besteuert, sondern auch die wirtschaftliche Transaktion selbst, also der unentgeltliche Vermögensübergang. Deshalb liegt aus zwei Gründen hier keine Doppelbesteuerung vor. Zum einen wird die Steuer auf den Vermögensübergang als eigenständige wirtschaftliche Transaktion erhoben, ist also unabhängig davon zu sehen, wie das zu übertragende Vermögen erworben wurde. Genauso ist beispielsweise die Erhebung der Mehrwertsteuer beim Kauf von Gütern auf diese Transaktion bezogen und damit unabhängig davon, ob die zum Kauf verwendete Geldsumme aus bereits versteuerten Einkünften stammt. Zum anderen setzt die Erbschaftssteuer beim Erben an, nicht beim Erblasser. Dieser bezahlt also nicht posthum für das im Laufe seines Lebens erworbene, aus bereits versteuerten Einkünften akkumulierte Vermögen (obschon ihn das nicht mehr belasten würde), sondern der Erbe versteuert das für ihn einen Reinvermögenszugang darstellende Einkommen aus seiner Sicht erstmalig.

Eine Erbschaftssteuer muss a priori nicht danach differenzieren, ob der Vermögensübergang zwischen Verwandten oder Fremden stattfindet. Zwischen Familienmitgliedern nicht zu unterscheiden, baut auf dem auch im österreichischen Einkommensteuersystem praktizierten Prinzip der Individualbesteuerung auf. Das heißt, dass das Individuum das Steuersubjekt ist, nicht die Familie bzw. der gemeinsame Haushalt (siehe Box: Familiensplitting). Ein Einkommensverhältnis innerhalb der Familie unterscheidet sich demnach nicht von einem Einkommensverhältnis zwischen Fremden¹⁷⁾. In den Ländern mit einer Erbschaftssteuer in Form einer Erbanfallsteuer wird allerdings regelmäßig zwischen Familie und Nicht-Familienangehörigen unterschieden. Auch in der österreichischen Erbschaftssteuer ist die Individualbesteuerung nicht vollständig umgesetzt, sondern es besteht eine Mischform. Einerseits wird der Vermögensübergang innerhalb der Familie besteuert (was bei einer

¹⁷⁾ Beispielsweise müssen Einkünfte aus Vermietung oder auch aus einem Angestelltenverhältnis ganz normal versteuert werden, egal ob Vermieter und Mieter bzw. Dienstgeber und Dienstnehmer in einer familiären Beziehung zueinander stehen oder nicht.

Betrachtung als wirtschaftliche Einheit wie beim Familiensplitting nicht der Fall wäre), andererseits werden nach Maßgabe des Näheverhältnisses unterschiedliche verwandtschaftliche Beziehungen durch die Differenzierung nach Steuerklassen berücksichtigt. Diese Unterscheidung und die Differenzierung nach Verwandtschaftsgrad gründen sich auf einem politischen Werturteil, wonach bereits die Existenz familiärer Beziehungen eine steuerliche Begünstigung wirtschaftlicher Transaktionen rechtfertigt und das Vermögen zumindest in der engeren (Kern-)Familie weitgehend erhalten bleiben soll. Damit bildet die Erbschafts- und Schenkungssteuer eine Ausnahme im österreichischen Steuersystem, das bei anderen Formen wirtschaftlicher Transaktionen nach diesem Aspekt nicht differenziert.

Aus ökonomischer Sicht kann eine solche Unterscheidung nur dann gerechtfertigt werden, wenn mit der Verwandtschaft Eigenschaften verknüpft sind, die sich im Falle einer Erbschaft durch einen positiven Effekt, d. h. ein im Vergleich zu nicht miteinander verwandten Personen anderes ökonomisches Verhalten, bemerkbar machen. Vor allem bei der Übergabe von Familienunternehmen wird ein solcher Effekt unterstellt, der eine Begünstigung rechtfertigen würde. Beispielsweise wird angenommen, dass durch eine enge persönliche Verbindung zum Unternehmen die Wahrscheinlichkeit der Fortführung des Betriebes deutlich höher ist. Dahinter steckt die implizite Annahme, dass ein Unternehmer, der den Betrieb geerbt hat, diesen effizienter führen kann als jemand, der den Betrieb durch Kauf erworben hat.

Abhängig von der Ausgestaltung der Erbschaftssteuer kann entweder der fiskalische Effekt oder der Umverteilungseffekt im Vordergrund stehen. Diese beiden Motive sind bei einer progressiven Ausgestaltung allerdings nicht substitutiv, sondern tendenziell komplementär. Je größer die Freibeträge bzw. Steuerbefreiungen für kleine Vermögen und je breiter die Bemessungsgrundlage im Bereich der größeren Vermögen bzw. je ausgeprägter die Progressivität des Steuertarifs, desto größer ist der potentielle Umverteilungseffekt. Von einer Erbschaftssteuer mit einem relativ geringen Aufkommen in Kombination mit einer eng gefassten Bemessungsgrundlage (wie dies in Österreich derzeit der Fall ist), sind gesamtwirtschaftlich gesehen allerdings nur sehr schwache Umverteilungseffekte zu erwarten (Bohnet, 1999). Dennoch stellt die Erbschaftssteuer einen wichtigen Bestandteil der in Österreich noch verbliebenen vermögensbezogenen Steuern dar, weshalb die politische Entscheidung über ihre Zukunft (Auslaufen gegenüber Beibehaltung in reformierter Form) in gewisser Weise Richtungweisend für die Zukunft der gesamten vermögensbezogenen Steuern in Österreich bzw. die gesamte Struktur des österreichischen Abgabensystems ist.

Die Effektivität einer Erbschaftssteuer bei der Erreichung ihrer Ziele hängt davon ab, ob die politische Zielsetzung klar definiert werden kann. So kann etwa die Besteuerung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip, je nach Definition der steuerlichen Bemessungsgrundlage, von steuerlichen Befreiungen bzw. Begünstigungen (insbesondere bezüglich einzelner Vermögensarten an sich bzw. ihrer Funktionalität sowie für unterschiedliche Gruppen (vor allem nach Verwandtschaftsgrad oder sozio-ökonomischer Stellung)), aus politischen und/oder aus

ökonomischen Gründen abgeschwächt oder gestärkt werden. Werden die genannten Elemente der konkreten Ausgestaltung der Erbschaftssteuer an der gleichen Zielsetzung orientiert, steigt die Effektivität der Steuer. Wirken die einzelnen Elemente allerdings in entgegengesetzte Richtungen, verringert sich der Nettoeffekt der damit absichtlich erzielten Steuerung in Relation zu den durch die Besteuerung erzeugten Verzerrungen.

Die vorangegangenen Ausführungen sollen zeigen, dass bei der Erbschaftssteuer die zu Grunde liegenden prinzipiellen Annahmen und wirtschaftspolitischen Ziele eine wichtigere Rolle spielen als bei einer Reihe von anderen Steuern. Die konkrete Ausgestaltung der Erbschaftssteuer – von der Definition der steuerlichen Bemessungsgrundlage über Ausnahmen und Freibeträge bis hin zu den anzuwendenden tariflichen Steuersätzen – hängt entscheidend von den politisch zu treffenden wirtschaftspolitischen Zielsetzungen ab. Nicht zuletzt, um die Akzeptanz dieser Steuer unter den Steuerpflichtigen und damit auch die Steuermoral zu erhöhen, sollte hierüber eine breite öffentliche Diskussion stattfinden.

6.1.2 Erfassung und Bewertung von Vermögen als Grundlage der Erbschafts- und Schenkungssteuer

Die Erhebung einer jeden Steuer basiert auf der vorherigen Definition der Bemessungsgrundlage, welche sich, vereinfacht gesagt, aus der gegenständlichen Erfassung eines Steuergegenstands und seiner Bewertung abzüglich etwaiger Ausnahmen und Freibeträge ergibt. Aufgrund der Aufhebung der Erbschaftssteuer in ihrer jetzigen Ausgestaltung durch den Verfassungsgerichtshof, die maßgeblich durch die als nicht verfassungskonform beurteilte Definition der Bemessungsgrundlage motiviert ist, kommt bei einer potentiellen Reform der österreichischen Erbschaftssteuer einer möglichst realitätsnahen (also an den Marktwerten orientierten) Werterfassung des Steuergegenstands, welcher hier der zu vererbende Vermögenswert ist, zentrale Bedeutung zu.

Zwischen der grundsätzlichen Erfassung von Vermögenswerten und der Höhe des fiskalischen Ertrags bzw. zur Höhe der effektiven steuerlichen Belastung besteht kein direkter Zusammenhang. Denn das tatsächliche Steueraufkommen wird erst von der Ausgestaltung der steuerlichen Bemessungsgrundlage und den darauf anzuwendenden tariflichen Steuersätzen determiniert. Allerdings gibt eine möglichst wertnahe Erfassung von vererbtem Vermögen dem Gesetzgeber die Möglichkeit, die aus der Höhe der effektiven Steuerbelastung resultierenden ökonomischen Effekte realistisch abzuschätzen und Bemessungsgrundlage sowie tariflichen Steuersatz, je nach politischer und ökonomischer Zielsetzung, entsprechend auszugestalten.

Eine unzureichende Erfassung des Steuergegenstands aufgrund mangelnder Informationen und unzureichender Bewertungsverfahren führt tendenziell zu einer engen Definition der Bemessungsgrundlage. Diese macht wiederum einen höheren Steuersatz erforderlich, um ein gegebenes bzw. angestrebtes Steueraufkommen zu realisieren. Je höher ein Steuersatz ist, desto stärker wird das Verhalten der Wirtschaftssubjekte beeinflusst. Aufgrund dessen führt

eine mangelhafte Datengrundlage mit hoher Wahrscheinlichkeit zu einer stärker verzerrenden Steuerbelastung. Zugleich ist die Kenntnis der Verteilung des erfassten Vermögens deshalb wichtig, weil nur auf dieser Grundlage im Zuge einer Neugestaltung der Erbschaftssteuer aussagekräftige und haltbare Belastungsanalysen angestellt werden können: Nur so kann untersucht werden, wie sich die steuerliche Belastung nach Individuen, Haushalten, sozio-ökonomischen Gruppen usw. verteilen würde. Durch Erkenntnisse über diese Wirkungen können durch eine entsprechende Gesetzgebung unerwünschte allokatons- und verteilungspolitische Effekte verringert werden.

Für eine Erfassung der Vermögenswerte im Rahmen einer Reform der Erbschaftssteuer wären daher zwei Elemente wichtig: möglichst umfassende Informationen über den vererbaren Vermögensbesitz in Österreich einerseits (siehe Kapitel 5 der vorliegenden Studie) sowie geeignete Bewertungsverfahren andererseits, um zu einer aus steuerjuristischen ebenso wie ökonomischen Erwägungen geeigneten Steuerbemessungsgrundlage zu gelangen.

Vor allem die monetäre Bewertung von Grund- und Immobilienvermögen stellt in Österreich ein Problem dar. Die Bewertung sollte einerseits nicht zu groben Ungleichbehandlungen unterschiedlicher Vermögensarten führen, andererseits aber auch gewissen Unterschieden zwischen den einzelnen Vermögensarten Rechnung tragen. Das bisher im Rahmen der Erbschaftssteuer angewandte Bewertungsverfahren weist bezogen auf diese Anforderungen mehrere Nachteile auf. Diese Probleme müssen bei der Wahl eines neuen Bewertungsverfahrens bedacht werden. Zu erwägen und ggf. dagegen abzuwägen ist darüber hinaus der potentiell höhere Aufwand eines neuen Bewertungsverfahrens, welcher sich bei der Erhebung der Vermögenswerte zusätzlich zu den durch die Einhebung der Steuer entstehenden Verwaltungskosten im Budget niederschlagen würde. Im Rahmen der Beantwortung einer parlamentarischen Anfrage gab das zuständige Bundesministerium für Finanzen die Auskunft, dass die genaue Höhe der Erhebungskosten für die Erbschafts- und Schenkungssteuer nicht bekannt ist. Klar ist lediglich, dass insgesamt 301 Beamte für die Erhebung sämtlicher Gebühren und Verkehrsteuern¹⁸⁾ zuständig sind (*Bundesministerium für Finanzen, 2007A*). Legt man durchschnittliche Ausgaben für einen Beamten von 43.000 € pro Jahr¹⁹⁾ zugrunde, ergibt sich daraus eine Obergrenze für den durch die Erbschafts- und Schenkungssteuer höchstens entstandenen Personalaufwand von knapp 13 Mio. €. Selbst wenn man die Annahme trifft, dass

¹⁸⁾ Dies sind Rechtsgebühren (Gebühren nach dem Gebührengesetz), Kapitalverkehrsteuern, Sicherheitsabgabe, Werbeabgabe, Punzierungskontrollgebühr, Energieabgabe, Normverbrauchsabgabe, Grunderwerbsteuer, Versicherungssteuer, motorbezogene Versicherungssteuer, Straßenbenützungabgabe, Kfz-Steuer, Spielbankabgabe, Konzessionsabgabe und Altlastenbeitrag mit einem Gesamtaufkommen von 5.739 Mio. € im Jahr 2006.

¹⁹⁾ Diese Berechnung erfolgt durch einen Vergleich der Personalkosten mit der Anzahl der Planstellen in der Finanzverwaltung. Personalkosten von 558.000 € (inklusive Grundbezüge, Zulagen, Nebengebühren und Dienstgeberbeiträge) stehen 12.962 Planstellen (Beamte und Vertragsbedienstete) gegenüber (BMF-Budget-Unterlagen 2006). Finanzstaatssekretär Matznetter hatte in einer Fernsehdiskussion am 14. März 2007 die durchschnittlichen Kosten eines Beamten hingegen mit nur 35.000 € beziffert, was den hier geschätzten maximalen Verwaltungsaufwand auf 10,5 Mio. € reduzieren würde.

davon die Hälfte auf die Erbschafts- und Schenkungssteuer entfällt, so belaufen sich die durch ihre Erhebung entstehenden Verwaltungskosten derzeit auf maximal 5% ihres Aufkommens.

Welche staatliche Ebene für die Erhebung (und die Tragung des Verwaltungsaufwandes der Erhebung) der Vermögenswerte zuständig wäre, ist eine noch ungeklärte Frage. Ihre Beantwortung hängt unter anderem damit zusammen, dass ein solches Bewertungsverfahren auch zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Grundsteuer herangezogen werden könnte. Ein Verfahren, das die tatsächlichen Verkehrswerte angemessener widerspiegeln würde als das derzeit angewendete Einheitswertverfahren, würde auch den Gemeinden zu Gute kommen, denen die Einnahmen aus der Grundsteuer zufließen. Das Einheitswertverfahren zur Bewertung von Grund- und Immobilienvermögen verursachte in den letzten Jahrzehnten keine administrativen Kosten, da die Einheitswerte zuletzt 1973 festgelegt, zwischen 1978 und 1983 linear um 35% erhöht und 2001 verdreifacht wurden. Ein reformiertes Bewertungsverfahren sollte jedoch auf einer regelmäßigen Erhebung bzw. Wertanpassung aufbauen, damit sich die steuerliche Bemessungsgrundlage möglichst am Verkehrswert orientiert und dessen auch regional unterschiedliche Entwicklung entsprechend berücksichtigt wird.

6.1.3 *Ausgestaltung der steuerlichen Bemessungsgrundlage*

Die ökonomische Wirkung einer Steuer wird nicht nur durch die Höhe des Steuersatzes, sondern auch maßgeblich durch die Ausgestaltung der Bemessungsgrundlage und die Wechselwirkungen mit anderen Abgabenarten im Steuersystem bestimmt. Die Bemessungsgrundlage der Erbschafts- und Schenkungssteuer in Österreich umfasst nicht sämtliche Vermögensarten und ist durch umfangreiche Ausnahmen sowie die bereits erläuterten Bewertungsprobleme im Bereich des Grund- und Immobilienvermögens gekennzeichnet. Während die gewährten Befreiungen im privaten und betrieblichen Bereich das Steueraufkommen im Bereich der kleineren und mittleren Vermögen gering halten, verhindert vor allem die Konstruktion der Privatstiftungen die Erfassung größerer Vermögen im Rahmen der Erbschaftssteuer. Große Vermögen können Steuer schonend in Stiftungen transferiert werden und werden fortan keiner Besteuerung im Rahmen der Erbschafts- und Schenkungssteuer mehr unterzogen. Aufgrund der Vielzahl an Ausnahmebestimmungen und der daraus resultierenden Intransparenz, der Ungleichbehandlung unterschiedlicher Vermögensgegenstände und des damit verbundenen Verstoßes gegen das horizontale und vertikale Leistungsfähigkeitsprinzip sowie des mit der lückenhaften und unterbewerteten steuerlichen Bemessungsgrundlage zusammenhängenden geringen Ertrages wurde die Erbschaftssteuer schon lange vor dem jüngsten VfGH-Urteil wiederholt kritisiert und in Frage gestellt.

Eine reformierte Erbschaftssteuer könnte dieser Kritik Rechnung tragen, indem die Anzahl der Steuerklassen reduziert wird und eine Neufestlegung der Freibeträge ökonomischen Erwägungen folgt, die Verteilungs- und Anreizwirkungen sowie strukturelle Effekte der Be-

steuerung berücksichtigen. Beispielsweise könnte sich der Freibetrag für private Immobilien am durchschnittlichen Wert eines Einfamilienhauses bemessen, um so das "normale Gebrauchsvermögen" freizustellen, wie dies etwa das deutsche Bundesverfassungsgericht in seinem Urteil zur Verfassungswidrigkeit von Vermögen- und Erbschaftssteuer 1996 gefordert hatte (*Bach – Bartholmai, 1996*). Freibeträge für Betriebsübergaben könnten sich am Betriebsvermögen eines typischen Einzelunternehmens bzw. einer typischen mittelständischen Personen- bzw. Kapitalgesellschaft orientieren (*Schratzenstaller, 2006*).

Auch die Möglichkeit einer Stundung oder Ratenzahlung der Erbschaftssteuerschuld, wie sie in einer Reihe von Ländern gewährt wird (vgl. Übersicht 9), erscheint auf jeden Fall im betrieblichen Bereich unverzichtbar, um zu vermeiden, dass die Höhe der Steuerschuld zu Liquiditätsproblemen führt und dadurch der Fortbestand des Unternehmens gefährdet wird (vgl. auch *Sachverständigenrat, 2005*). Die bisher schon bestehende Möglichkeit der Ratenzahlung bzw. Stundung in Österreich wurde etwa im Jahr 2006 in 719 von insgesamt 5.681 Fällen von Übertragungen von Betriebsvermögen²⁰⁾, die von der Erbschafts- und Schenkungssteuer erfasst wurden, in Anspruch genommen; das entspricht immerhin einer Quote von ca. 13% (*Bundesministerium für Finanzen, 2007B*). Durch die Einräumung einer großzügigen Ratenzahlungs- bzw. Stundungsmöglichkeit kann insbesondere eine übermäßige Belastung vor allem der KMUs vermieden werden, die wohl überdurchschnittlich von potentiellen Liquiditätsproblemen betroffen sind. Auch wäre zu erwägen, für im Privatbereich vererbtes Vermögen entsprechende Stundungs- bzw. Ratenzahlungsmöglichkeiten einzuräumen, um die Notwendigkeit des Verkaufs des Erbgutes, um die Steuerzahlungen leisten zu können, zu vermeiden.

Um zu klären, wie eine solche Regelung tatsächlich zu gestalten ist, bedarf es allerdings einer umfassenden und frei verfügbaren bzw. öffentlich zugänglichen Erbschaftssteuerstatistik, die es in Österreich bislang nicht gibt. Auch die nicht zuletzt aufgrund des VfGH-Urteils notwendige Beseitigung oder zumindest Milderung der Ungleichbehandlung verschiedener Vermögensarten durch die Wahl eines geeigneten Bewertungsverfahrens kann nur auf der Basis qualitativ guter Daten über die zu besteuerten Vermögenswerte basieren.

²⁰⁾ Für die Berechnung der Anzahl der Fälle der Übertragung von Betriebsvermögen wurden Übertragungen von Anteilen an Kapital- und Personengesellschaften sowie von Einzelunternehmen herangezogen. Dies umfasst sowohl Übertragungen in Form von Erbschaften und Schenkungen als auch in Form von Zuwendungen an Stiftungen.

Übersicht 9: Zahlungsmodalitäten der Erbschaftssteuerschuld

Land	Fristen (Monate)		Vermögen, für das die Erbschaftsteuer gestundet werden kann/für das eine Ratenzahlung möglich ist	Stundung		Ratenzahlung	
	Meldung	Zahlung		Dauer (Jahre)	Zinssatz	Dauer (Jahre)	Zinssatz
Deutschland	4	1	Betriebsvermögen	10	0,00%		
Spanien	6		Betriebsvermögen, Anteile an Kapitalgesellschaften und Grundvermögen	5	5,50%	5	5,50%
			übriges Vermögen	-	-	5	5,50%
Frankreich	6		Betriebsvermögen und Anteile an Kapitalgesellschaften	5	3,20%	10	3,20%
			übriges Vermögen			1-10	3,20%
Belgien	5	2	Betriebsvermögen	5	7,00%	5	7,00%
Niederlande	8	2	Betriebsvermögen und Anteile an Kapitalgesellschaften			10	2,00%
Luxemburg	6	3					
Vereinigtes Königreich		6	Betriebsvermögen und Anteile an Kapitalgesellschaften			10	0,00%
			Grundvermögen			10	3,00%
Irland	4		Betriebsvermögen und Anteile an Kapitalgesellschaften			5	8,80%
Dänemark	15	6					
Schweden	3	1,5					
Österreich	3	1	keine Einschränkungen	10	5,47%	10	5,47%
Schweiz	3	1					
Liechtenstein	0,5	1					
USA	9		Betriebsvermögen und Anteile an Kapitalgesellschaften, wenn Anteil am Gesamtvermögen höher als 35 % ist	5	2,00% bzw. 2,60%	10	2,00% bzw. 2,60%
			übriges Vermögen	1	5,80%		
Japan	10		keine Einschränkungen	5-20	3,60%		

Q: Scheffler – Spengel (2004).

6.2 Implikationen des Verzichts auf eine Reform der Erbschafts- und Schenkungssteuer für andere Steuern im österreichischen Abgabensystem

Im Vergleich zu anderen Abgaben ist vor allem die Schenkungssteuer relativ eng mit anderen Elementen des (österreichischen) Abgabensystems verbunden. Das derzeit auf der politischen Ebene geplante "auslaufen lassen" der Erbschaftsteuer durch den Verzicht auf eine Reform zur Herstellung der Verfassungskonformität und die für Juni 2007 zu erwartende Beurteilung der Schenkungssteuer als ebenfalls verfassungswidrig durch den VfGH, auf die die Politik gemäß den bisherigen Ankündigungen ebenfalls nicht mit einer Reform reagieren wird, wird Rückwirkungen auf mehrere andere Abgaben haben.

Zunächst fällt, wenn keine Erbschaftsteuer mehr erhoben wird, eine wichtige Rechtfertigung für die Schenkungssteuer weg: Deren Existenz wird unter anderem damit begründet, dass sie als Ergänzungssteuer zur Erbschaftsteuer fungiert. Denn durch die Erhebung einer Schenkungssteuer wird eine Umgehung der Erbschaftsteuer durch Schenkung zu Lebzeiten als Substitut für die Übertragung nach dem Todeszeitpunkt, gewissermaßen also als vorgezogene Erbschaft, verhindert. Dabei werden in der Regel Übertragungen, die innerhalb eines bestimmten Anrechnungszeitraums stattfinden, zusammengefasst.

Darüber hinaus erscheinen Erwartungen über negative Auswirkungen einer Nichtexistenz von Erbschafts- und Schenkungssteuer insbesondere für die Einkommensteuer, die Einbringungssteuer für Privatstiftungen und die Grunderwerbsteuer nicht unbegründet.

Schließlich sind auch mögliche Implikationen der bereits gefällten bzw. noch zu erwartenden VfGH-Urteile zu Erbschafts- und Schenkungssteuer für die Grundsteuer von Interesse.

6.2.1 Schenkungssteuer und veranlagte Einkommensteuer

Die Schenkungssteuer stellt eine steuerliche Barriere für das so genannte "Familiensplitting" in der veranlagten Einkommensteuer dar. Darunter versteht man die Verteilung des Eigentums an Anteilen an Personengesellschaften auf mehrere Familienmitglieder. Aufgrund des dadurch abgeschwächten Progressionseffektes sowie die so ermöglichte entsprechende Vervielfachung des einkommensteuerlichen Grundfreibetrages kann die gesamte Steuerschuld der Familie reduziert werden.²¹

Box: Familiensplitting

Familiensplitting in der Lohn- und Einkommensteuer bedeutet, dass die Einkünfte eines Haushalts dessen Mitgliedern zugerechnet werden, unabhängig davon, welche(s) der Haushaltsmitglied(er) sie erzielt hat, bevor die Steuerschuld berechnet wird. Bei progressivem Steuersatz bedeutet eine Aufteilung der Einkommen daher eine Reduktion der Gesamtsteuerschuld. Ein solches System gibt es beispielsweise in Frankreich. In Deutschland gibt es eine eingeschränkte Form, das Ehegattensplitting. In Österreich besteht diese Möglichkeit nicht, sondern es wird das Prinzip der Individualbesteuerung angewandt. Allerdings können Einkünfte aus Unternehmensbeteiligungen (Personengesellschaften) innerhalb der Familie verschenkt werden, um den gleichen Effekt, eine Reduktion der Steuerschuld durch Anwendung eines niedrigeren Steuersatzes, zu erzielen. Dieser Minderung der Steuerlast muss allerdings die einmalige Belastung durch die bei der Aufteilung der Unternehmensanteile anfallende Schenkungssteuer gegenübergestellt werden.

Das einfache Beispiel in Übersicht 10 soll den Steuervorteil durch Familiensplitting veranschaulichen. Angenommen, dass der Wert einer von einer Person gehaltenen Unternehmensbeteiligung 1,5 Mio. € ausmacht und einen Gewinn von 5% abwirft, so ergibt sich (vorausgesetzt, dies sind die einzigen Einkünfte der betreffenden Person) eine Einkommensteuerschuld von 29.085 € pro Jahr. Werden stattdessen zwei Drittel der Unternehmensanteile an die beiden anderen Familienmitglieder (ohne eigenes Einkommen) verschenkt, ist zunächst Schenkungssteuer in Höhe von insgesamt 90.000 € zu zahlen. Durch diese Verschiebung fallen pro Person Einkünfte von 25.000 € (in einer niedrigeren Progressionsstufe) an, was zu einer Reduktion der gesamten Einkommensteuerschuld um 11.835 € auf 17.250 € pro Jahr führt. Stellt man diese Ersparnis dem zusätzlichen Aufwand durch die anfallende Schenkungssteuer gegenüber, so amortisiert sich die Schenkung bei gleich bleibenden Einkünften erst nach 8 Jahren.

Durch eine Aufhebung der Schenkungssteuer fällt diese Gegenrechnung allerdings weg, womit das vom Gesetzgeber eigentlich nicht vorgesehene Familiensplitting nicht nur steuer-

²¹Theoretisch ist ein solches Splitting auch außerhalb der Familie relevant, indem mit einer/mehreren Person/en ohne bzw. mit geringem Einkommen vertraglich entsprechende Übertragungen vereinbart werden; in der Praxis dürfte dies jedoch eine geringe Rolle spielen.

frei gestellt, sondern de facto die Individualbesteuerung in diesem Bereich abgeschafft werden würde.

Übersicht 10: Verringerung der jährlichen Steuerschuld durch Familiensplitting

	Wert der Beteiligung pro Person	Einkünfte pro Person	Durchschnittssteuersatz	Steuerschuld pro Person	Steuerschuld insgesamt
Beteiligung im Alleinbesitz	1.500.000	75.000	38,78%	29.085	29.085
Beteiligung auf Ehepartner und ein Kind aufgeteilt	500.000	25.000	23%	5.750	17.250
Anfallende Schenkungssteuer		500.000	9%	45.000	90.000

Q: WIFO-Berechnungen.

Natürlich ist Familiensplitting auch bisher schon möglich. Durch die Schenkungssteuer entstehen bei der Vermögensübertragung allerdings zusätzliche Kosten, die die Attraktivität dieser Möglichkeit zur Verringerung der Einkommensteuerschuld deutlich reduzieren (siehe Kasten).

6.2.2 Erbschafts- und Schenkungssteuer und Einbringungssteuer für Privatstiftungen

Auch für die Stiftungsbesteuerung könnte eine Aufhebung der Erbschafts- und Schenkungssteuer Konsequenzen nach sich ziehen: Möglicherweise fiel damit quasi automatisch die Eingangsbesteuerung bei Privatstiftungen weg, da es sich dabei nicht um eine gesonderte Einbringungssteuer, sondern um eine Besteuerung im Rahmen der normalen Erbschafts- bzw. Schenkungssteuer – wenn auch mit Sondersteuersatz – handelt. Damit würde die Zuführung von Vermögen zu Privatstiftungen keiner Besteuerung mehr unterliegen.

Allerdings sprechen durchaus auch noch weitere Gründe für eine Erhebung einer gesonderten Einbringungssteuer, auch wenn eine Erbschafts- und Schenkungssteuer nicht mehr erhoben wird: Insbesondere könnte sie als Vorauszahlung bzw. als "Abgeltung" für künftige steuerliche Begünstigungen von in Stiftungen angelegtem Vermögen begründet werden. Da Privatstiftungen nicht unerhebliche Steuerbegünstigungen genießen, wäre es wohl nicht verfassungswidrig, Zuwendungen an Privatstiftungen weiterhin mit einer Eingangssteuer zu belasten.

6.2.3 Schenkungssteuer und Grunderwerbsteuer

Von der Aufhebung der Schenkungssteuer wäre auch die Grunderwerbsteuer betroffen. Denn von der Grunderwerbsteuer ausgenommen sind unter anderem "der Grundstückserwerb von Todes wegen und Grundstücksschenkungen unter Lebenden im Sinne des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes [...]" (Grunderwerbsteuergesetz § 3, Ziffer 2). Auf der anderen Seite kennt das Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz unter § 8, Ziffer 4 eine zusätzliche Abgabe auf die Zuwendung von Grundstücken, die als Grunderwerbsteuer-Äqui-

valent bezeichnet wird²²⁾. Der Steuersatz beträgt 3,5% des Grundstückswertes bzw. 2% für nahe Verwandte, was mit den Tarifen der Grunderwerbsteuer übereinstimmt. Eine Aufhebung der Erbschafts- und Schenkungssteuer wirft die Frage auf, ob damit auch automatisch der oben zitierte Passus, der diese Form des Erwerbs von der Grunderwerbsteuer befreit, obsolet wird. Nach Meinung des Finanzministeriums sei die Passage so zu interpretieren, dass das Grunderwerbsteuer-Äquivalent²³⁾ zwar durch die Aufhebung der Erbschaft- und Schenkungssteuer entfällt, an dessen Stelle jedoch gleichzeitig die Grunderwerbsteuerpflicht tritt (*Waiglein*, 26. März 2007). Demgegenüber weist der Finanzjurist Christian Berger darauf hin, dass der VfGH zwar die Erbschafts- und Schenkungssteuer aufgehoben hat, nicht jedoch die Ausnahme im Grunderwerbsteuergesetz (APA, 28. März 2007). Vielmehr müsse der betreffende Abschnitt erst durch den Gesetzgeber gestrichen werden, um Grunderwerbsteuerpflicht bei Erbschaften und Schenkungen auszulösen.

Welche dieser beiden Argumentationslinien sich am Ende als juristisch korrekt erweisen wird, ist letztlich nebensächlich. Denn gegebenenfalls kann durch eine einfache Korrektur des Gesetzes der vom Finanzministerium erwünschte Effekt, nämlich die Erfassung von Erbschaften und Schenkungen von Grundstücken in der Grunderwerbssteuer, erreicht werden. Welchen Anteil das Grunderwerbsteuer-Äquivalent am gesamten Erbschafts- und Schenkungssteueraufkommen hat, kann mangels verfügbarer Daten nicht ermittelt werden. Deshalb kann auch nicht geschätzt werden, in welchem Ausmaß sich die Einnahmen aus der Grunderwerbsteuer zukünftig durch diese Verschiebung erhöhen könnten.

Ebenfalls unklar ist, ob bzw. in welchem Ausmaß potentiell Steuerpflichtige (wie bei jeder Steuer) versuchen werden, neue Steuervermeidungsstrategien zu entwickeln. Bisher ist es so, dass statt eines Kaufvorgangs eine Schenkung in Betracht gezogen werden kann, wenn die erwartete Grunderwerbsteuerschuld höher ist als die zu zahlende Schenkungssteuer (inklusive Grunderwerbsteuer-Äquivalent). Eine Differenz zwischen diesen zwei Varianten kann dadurch entstehen, dass die Grunderwerbsteuer vom Kaufpreis berechnet wird, während die Schenkungssteuer auf Einheitswerten basiert (siehe Übersicht 11). Innerhalb der Familie kann eine solche Rechnung daher durchaus zu dem Ergebnis führen, dass eine Schenkung günstiger wäre, während eine Schenkung unter Fremden aufgrund der höheren Steuersätze im Normalfall ohnehin kostspieliger ist als ein Kauf. Deshalb war diese Umgehungsmöglichkeit der Grunderwerbsteuer bisher vernachlässigbar.

²²⁾ Ob Grunderwerbsteuer oder Grunderwerbsteuer-Äquivalent zu zahlen ist, hängt davon ab, ob es sich um eine Erbschaft, Schenkung oder gemischte Schenkung handelt und wie hoch die mit dem Nennwert abzugsfähigen Belastungen in Relation zur Bemessungsgrundlage, dem dreifachen Einheitswert, sind (*Doralt*, 2004, S. 159 ff).

²³⁾ Das Grunderwerbsteuer-Äquivalent (diese Bezeichnung wird im Gesetzestext nicht erwähnt) ist im Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz geregelt und zählt damit zu den Einnahmen aus dieser Steuer. Im Gegensatz zur Grunderwerbsteuer, deren Aufkommen zu 96% den Gemeinden zufließt, kommen die Einnahmen aus dem Grunderwerbsteuer-Äquivalent daher zur Gänze dem Bundesbudget zugute.

Durch die zu erwartende Abschaffung der Schenkungssteuer könnte die Bedeutung dieser Steuervermeidungsstrategie allerdings zunehmen. Selbst wenn man annimmt, dass die Schenkung von Grundstücken nach Aufhebung der Schenkungssteuer grunderwerbsteuerpflichtig wird, wird eine Schenkung zur Umgehung eines Kaufs deutlich an Attraktivität gewinnen. Denn mangels eines Kaufpreises muss für die Ermittlung der Grunderwerbsteuer bei einer Schenkung der dreifache Einheitswert, der im Normalfall deutlich unter dem Marktwert liegt, als Bemessungsgrundlage herangezogen werden, wodurch die Steuerschuld dementsprechend geringer ausfällt. Würden Käufer und Verkäufer nun einfach die Transaktionen von Geld und Grundstück als wechselseitige Schenkung deklarieren, wäre das Umgehungsgeschäft offensichtlich. Dieses Problem kann aber durch eine so genannte Dreiecksschenkumgangen werden, an der neben Käufer und Verkäufer ein Dritter als Mittelsmann beteiligt ist. Hierbei schenkt der Käufer dem Verkäufer das Grundstück, während dieser dem Mittelsmann die vereinbarte Geldsumme schenkt. Der Mittelsmann schenkt das Geld wiederum an den Käufer weiter. Durch diesen Trick kann die Umgehung des Kaufvorgangs schwerer nachgewiesen werden als bei einer direkten Schenkung von Geld und Grundstück. Sollte dieses Beispiel auf breiter Basis angewandt werden, könnten die Einnahmen aus der Grunderwerbsteuer, die 2005 548 Mio. € ausmachten, deutlich sinken. Allerdings erscheint es spontan nahe liegend, dass sämtliche der angesprochenen Umgehungsgestaltungen wohl als Scheingeschäft zu qualifizieren wären und somit steuerlich unmaßgebend wären. Insoweit wären derartige Gestaltungen ohnedies bekämpfbar. Wie hoch die Chance der Nicht-Entdeckung ist, ist schwer zu beurteilen, da auch solche Grundstückstransaktionen jedenfalls über das Grundbuch geführt werden müssten und für die Finanzbehörden damit grundsätzlich nachvollziehbar sind.

Übersicht 11: Steuerpflicht bei Kauf und Schenkung

	Bemessungsgrundlage	Steuerpflicht im Rahmen von . . .	Steuersatz
Kauf	Verkehrswert	Grunderwerbsteuer	2% oder 3,5%
Schenkum vor 08/2008	Dreifacher Einheitswert	Schenkungssteuer + Grunderwerbsteuer-Äquivalent	2% - 60% + 2% oder 3,5%
Schenkum nach 08/2008	Dreifacher Einheitswert	Grunderwerbsteuer	2% oder 3,5%

Q: WIFO-Zusammenstellung.

6.2.4 Erbschafts- und Schenkungssteuer und Grundsteuer

Neben den beschriebenen Zusammenhängen zwischen der Schenkungssteuer einerseits und Einkommens- und Grunderwerbsteuer andererseits besteht auch zur Grundsteuer eine Verbindung. Denn die Grundsteuer, mit einem Aufkommen von 538 Mio. € (2005) die wichtigste Steuereinnahmequelle der Gemeinden, basiert auf demselben Bewertungsverfahren wie die Erbschafts- und Schenkungssteuer. Auch hier bildet der Einheitswert der steuerpflichtigen Grundstücke die Bemessungsgrundlage. Bestimmte kritische Einwände gegen Einheitswerte

als Wertmaßstab zur Bestimmung der steuerlichen Bemessungsgrundlage betreffen daher nicht nur die Erbschafts- und Schenkungssteuer, sondern auch die Grundsteuer. Insbesondere die regional unterschiedliche Wertentwicklung aufgrund von differenzierten Entwicklungen von Grundstücks- und Baupreisen in den vergangenen beinahe dreieinhalb Jahrzehnten seit der letzten Hauptfeststellung, die nicht durch entsprechende Anpassungen ausgeglichen wurden, sorgt auch hier für Verzerrungen. Eine Ungleichbehandlung verschiedener Vermögenswerte, die bei der Erbschafts- ebenso wie bei der Schenkungssteuer Auslöser für die Untersuchung des Verfassungsgerichtshofs war, ist bei der Grundsteuer allerdings nicht gegeben, da die Grundsteuer lediglich Liegenschaften und keine sonstigen (möglicherweise unterschiedlich bewerteten) Vermögensgegenstände erfasst, also das gesamte von der Grundsteuer erfasste Vermögen auf der Basis von Einheitswerten besteuert wird.

Eine Aufhebung der Grundsteuer durch den Verfassungsgerichtshof aufgrund von nicht mehr adäquaten Einheitswerten könnte daher nur mit regional unterschiedlichen Wertentwicklungen begründet werden. Damit der Verfassungsgerichtshof aktiv werden kann, müsste hiervon ausgehend eine Beschwerde durch eine betroffene Person oder ein betroffenes Unternehmen eingebracht werden. Konkret würde das bedeuten, dass ein Steuerpflichtiger Beschwerde erhebt, weil er mehr Grundsteuer zu zahlen hat als ein anderer Steuerpflichtiger, der ein Grundstück mit ähnlichem Marktwert besitzt. Hätte eine solche Beschwerde Erfolg, so hätte der Gesetzgeber ebenso wie bei der Erbschafts- und Schenkungssteuer zwei Optionen: die Reform des Bewertungsverfahrens oder den Verzicht hierauf, was zu einem automatischen Auslaufen der Grundsteuer führen würde. Im letzteren Falle wären beide ursprünglich Steuerpflichtigen von der Steuerpflicht entbunden. Aufgrund der quantitativen Bedeutung der Grundsteuer für die kommunalen Einnahmen ist ein Verzicht der Politik auf eine Reform des Bewertungsverfahrens jedoch äußerst unwahrscheinlich. Viel wahrscheinlicher ist eine Reform des Bewertungsverfahrens, die jedoch im Normalfall bedeuten würde, dass letztlich beide Beteiligten mehr Grundsteuer zu leisten hätten. Das macht die Erhebung einer Beschwerde, und damit die Aufhebung der Grundsteuer in ihrer jetzigen Ausgestaltung, sehr unwahrscheinlich. Rational wäre vor diesem Hintergrund lediglich die Beschwerde eines Besitzers von Liegenschaften, die seit der Festsetzung der Einheitswerte an Wert verloren haben.

Es ist also nicht unwahrscheinlich, dass die Problematik der Einheitswerte innerhalb der Grundsteuer bis auf weiteres ungelöst bleiben und für das Paradoxon sorgen wird, dass die Erbschaftssteuer (und erwartungsgemäß auch die Schenkungssteuer) wegen dieses Bewertungsverfahrens als verfassungswidrig eingestuft und damit aufgehoben wird, während die Einheitswerte in der Grundsteuer weiterhin verwendet werden. Allerdings ist hierbei zu bedenken, dass auch für die Einheitsbewertung beim Grundvermögen im Rahmen der Erbschaftssteuer in gleicher Weise gegolten hat, dass die Wahrscheinlichkeit gering war, dass es zu einem VfGH-Gesetzesprüfverfahren kommt, weil auch diese Steuer nur zu geringen Belastungen führte und wohl kaum jemand das bisher geltende System in Frage stellen

würde. Dennoch ließ sich auch für die Erbschaftssteuer ein spezifischer Fall finden, der eine Beschwerde an den VfGH herangetragen hat.

Eine Quantifizierung des zu erwartenden Einnahmenentfalls durch die Aufhebung der Erbschafts- und Schenkungssteuer unter Bezugnahme der Rückwirkungen auf andere Steuern gestaltet sich zum jetzigen Zeitpunkt schwierig. Zum einen sind die entsprechenden juristischen Sachverhalte teilweise noch nicht restlos geklärt (wie beispielsweise bei der Grunderwerbsteuer). Zum anderen ist deshalb auch noch nicht abzusehen, welche Maßnahmen vom Gesetzgeber ergriffen werden können bzw. werden, um mögliche Steuerschlupflöcher wie z. B. das Familiensplitting zu stoppen. Gleichzeitig wird eine Schätzung des potentiellen Aufkommensrückgangs dadurch erschwert, dass nicht absehbar ist, in welchem Ausmaß solche Umgehungsstrategien in Zukunft angewandt werden würden. Allerdings kann mit hoher Wahrscheinlichkeit davon ausgegangen werden, dass die Grundsteuer beibehalten wird. Würde mit dem Auslaufen von Erbschafts- und Schenkungssteuer auch die Einbringungssteuer für Privatstiftungen wegfallen, bedeutete dies einen relativ geringen Einnahmenentgang: Das Aufkommen aus diesem Titel betrug 2006 etwa 12 Mio. €.

7. Schlussbemerkung

Erbschaftssteuern haben im internationalen Vergleich eine nicht unwesentliche Bedeutung für die Finanzierung der öffentlichen Hand. Zwar haben einige wenige Länder die Besteuerung von Erbschaften in den letzten Jahren abgeschafft. Dennoch finden sich Erbschaftssteuern nach wie vor in den meisten Steuersystemen der entwickelten Industriestaaten. Neben fiskalischen Gründen sprechen auch allokatons- und beschäftigungs- sowie verteilungspolitische Erwägungen für die Erhebung von Erbschaftssteuern. Für die aktuelle österreichische steuerpolitische Diskussion spielt das künftige Aufkommenspotenzial einer Erbschaftsteuer – zumal bei einer Reform des Bewertungsverfahrens für Liegenschaften, das die derzeit eklatant unterbewertete steuerliche Bemessungsgrundlage näher an den tatsächlichen Verkehrswert heranzführt – eine besondere Rolle: Eine solche Reform, die das Aufkommen aus vererbtem Grund- und Immobilienvermögen stärkt, vergrößerte insbesondere den fiskalischen Spielraum zur Senkung anderer Steuern mit stärker verzerrenden Wirkungen, wie sie vor allem arbeitsbezogene Abgaben darstellen. Die Nutzung solcher Spielräume zu einer aufkommensneutralen Umstrukturierung des Gesamtabgabenaufkommens würde in Österreich, wo der Faktor Arbeit auch im internationalen Vergleich einer außerordentlich hohen Grenz- und Durchschnittsbelastung unterliegt, die Beschäftigung steigern.

Selbstverständlich wäre der fiskalische Ertrag auch einer auf marktnah bewerteten Liegenschaften beruhenden Erbschaftsteuer zu gering zur Durchführung einer aufkommensneutralen, umfassenden Abgabenstrukturreform. Dennoch könnte die Frist, die der VfGH zur Herstellung einer verfassungskonformen Ausgestaltung der Erbschaftsteuer gesetzt hat, genutzt werden, um sämtliche Optionen gründlich auszuloten, wie eine wachstums- und beschäftigungsfreundlichere Struktur der Steuer- und Abgabenlast in Österreich hergestellt werden könnte. Hierzu gehört auch die Einbeziehung vermögensbezogener Steuern.

Literaturhinweise

- Bach, S., Bartholmai, B., Zur Neuregelung von Vermögen- und Erbschaftsteuer, DIW Wochenbericht, 1996, 63(36).
- Bach, S., Bartholmai, B., Perspektiven der Vermögensbesteuerung in Deutschland, Berlin, 2002.
- Bach, S., Broekelschen, W., Maiterth, R., Mangelhafte Grundstücksbewertung und Privilegien für Betriebsvermögen gefährden die Erbschaftsteuer, DIW Wochenbericht, 2006, 73(44), S. 617-623.
- Beiser, R., Die Erbschafts- und Schenkungssteuer – eine verfassungsrechtliche Analyse, Recht der Wirtschaft, 2006, 6a, S. 378-383.
- Bohnet, A., Finanzwissenschaft: Grundlagen staatlicher Verteilungspolitik, 2. Auflage, München, 1999.
- Bruckner, K., "Ist die Erbschaftssteuer verfassungswidrig?", Österreichische Steuerzeitung, 2007, 60(1/2), S. 6-9.
- Bundesministerium für Finanzen, Daten zur Erbschafts- und Schenkungssteuer, Beantwortung Parlamentarische Anfrage, Geschäftszeichen BMF-310205/0003-I/4/2007, Wien, 2007.
- Deutsche Bundesregierung, Lebenslagen in Deutschland, Der 2. Armuts- und Reichtumsbericht der Bundesregierung, Berlin, 2005.
- Eizinger, Ch., et al., "Reichtum in Österreich", in Sozialbericht 2003-04 Bericht über die soziale Lage 2003 – 2004, Bundesministerium für soziale Sicherheit, Generationen und Konsumentenschutz, 2004.
- Europäische Kommission, Mitteilung der Kommission an den Rat, das Europäische Parlament, den Europäischen Wirtschafts- und Währungsausschuss und den Ausschuss der Regionen: Umsetzung des Lissabon-Programms der Gemeinschaft für Wachstum und Beschäftigung: Unternehmensübertragung – Kontinuität durch Neuanfang, KOM(2006) 117 endg., Brüssel.
- Farny, Otto, et al., Vermögen, Erben und Erbschaftssteuer in Österreich, AK Wien, Materialien zu Wirtschaft und Gesellschaft, 1997, 63.
- Fraberger, F., Einheitswerte ade?! ErbStG – quo vadis?, SWK, 2006, 18, S. 746-754.
- Fuest, C., "Eine Strafsteuer auf Umstrukturierungen", Frankfurter Allgemeine Zeitung, 29. Dezember 2006.
- Gale, W. G., Slemrod, J. B. "Rethinking Estate and Gift Taxation: Overview", in Gale, W. G., Hines, J. R., Slemrod, J. B. (Hrsg.), Rethinking Estate and Gift Taxation, Brookings, 2001, S. 1-65.
- Hahn, F., Magerl, Ch., Vermögen in Österreich, WIFO, Wien, 2006
- Homburg, S., Allgemeine Steuerlehre, 4. Auflage, München, 2004.
- Kohli, M., Schupp, J., Zusammenhänge und Wechselwirkungen zwischen Erbschaften und Vermögensverteilung, Gutachten für das Bundesministerium für Gesundheit und Soziale Sicherheit(BMGS), 2005.
- Mennel, A., Förster, J., Steuern in Europa, Asien und Amerika, Loseblattsammlung, Herne, o.J.
- Mooslechner, P., Schürz, M. Wagner, K., Geldvermögensverteilung in Österreich – Ergebnisse der OeNB-Haushaltsbefragung 2004, Diskussionspapier, 2007.
- Musgrave, R. A., Musgrave, P. B., Kullmer, L., Die öffentlichen Finanzen in Theorie und Praxis, Band 2, 5. Auflage, Tübingen, 1993.
- Nowotny, E., Der öffentliche Sektor, 4. Auflage, Berlin et al., 1999.
- Reding, K., Müller, W., Einführung in die Allgemeine Steuerlehre, München, 1999.
- Puchinger, M., "Erbschafts- und Schenkungssteuer vom dreifachen Einheitswert bei Grundstücken ade?", Finanz-Journal, 2006, 6, S. 205-206.
- Rossmann, Bruno, "Vermögensbesteuerung in Österreich – Reform der Bewertung von Grundvermögen", Wirtschaft und Gesellschaft, 32. Jahrgang (2006), Heft 3 S.283-312.

Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung, Jahresgutachten 2005/2006, Wiesbaden, 2005.

Scheffler, W., Spengel, Ch., Erbschaftsteuerbelastung im internationalen Vergleich, Baden-Baden, 2004.

Schratzenstaller, M. (2006A), "Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union zwischen Wettbewerb und Harmonisierung", in Hödl, E. (Hrsg.), Aspekte einer europäischen Wirtschaftsordnung, Marburg, 2006, S. 77-97.

Schratzenstaller, M. (2006B), WIFO-Weißbuch "Mehr Beschäftigung durch Wachstum auf Basis von Innovation und Qualifikation", Teilstudie 12: Wachstumsimpulse durch die öffentliche Hand, Wien, 2006.

Tipke, K., Die Steuerrechtsordnung, Köln, 2003.

von Löffelholz, H. D., Rappen, H., Kosten der Besteuerung in Deutschland, Essen, 2003.

© 2007 Österreichisches Institut für Wirtschaftsforschung

Medieninhaber (Verleger), Herausgeber und Hersteller: Österreichisches Institut für Wirtschaftsforschung,
Wien 3, Arsenal, Objekt 20 • Postanschrift: A-1103 Wien, Postfach 91 • Tel. (+43 1) 798 26 01-0 •
Fax (+43 1) 798 93 86 • <http://www.wifo.ac.at/> • Verlags- und Herstellungsort: Wien

Verkaufspreis: 30,00 € • Kostenloser Download:

http://www.wifo.ac.at/www/jsp/index.jsp?fid=23923&id=29518&typeid=8&display_mode=2