
Erbschafts- und Schenkungssteuer in Österreich – *quo vadis?*

Ani Degirmencioglu, Gertraud Lunzer, Vanessa Mühlböck

Nach der Entscheidung des Verfassungsgerichtshofs zur Aufhebung der Erbschaftssteuer ist in der finanzwissenschaftlichen und ökonomischen Fachwelt sowie in der Sozialpartnerschaft für kurze Zeit ein Diskussionsprozess in Gang gesetzt worden, von dem sich einerseits die ÖVP unbeeindruckt zeigt und der zum anderen durch den Entschluss der Regierung, die Erbschaftssteuer entgegen ihren ursprünglichen Überlegungen doch auslaufen zu lassen, vorzeitig abgekürzt wurde. In den höchstgerichtlichen Erkenntnissen wurden allerdings nicht gegen die Erbschafts- und später auch gegen die Schenkungssteuer an sich Bedenken ausgesprochen. Vielmehr erkennt der VfGH die latente Unterbewertung von Grund und Boden im Ergebnis als gleichheitswidrig, da hierdurch die Wertentwicklung von Grundstücken nicht angemessen wiedergegeben wird. Es steht zu befürchten, dass dieses Urteil nicht ohne Auswirkungen auf andere Steuern wie Grundsteuer, Grunderwerbsteuer oder veranlagte Einkommensteuer bleiben wird.

Die vorliegende Auseinandersetzung liefert eine ökonomische Begründung für die Sinnhaftigkeit der Erbschafts- und Schenkungssteuer aus steuersystematischen, aber auch aus verteilungspolitischen Gründen. Das Ziel ist eine Reform der Erbschafts- und Schenkungssteuer, welche das Problem der Bewertung einer angemessenen Lösung zuführt.

Die österreichische Steuerstruktur ist zu Lasten der Arbeit verzerrt. Steuern auf Kapital und vermögensbezogene Steuern liegen hierzulande im internationalen Vergleich zum Teil erheblich niedriger. Umso essenzieller erscheint daher, in der gesamten Struktur des bestehenden Steuersystems die vermögensbezogene Besteuerung stärker zu gewichten. Der folgende Beitrag nimmt in weiten Teilen auf das vom Österreichischen Institut für Wirtschaftsforschung erstellte Gutachten „Perspektiven der Erbschafts- und Schenkungssteuer in Österreich“¹ Bezug.

1. Ökonomische Begründung der Erbschafts- und Schenkungssteuer

Der Trend zur Reduktion der Steuerlast auf Vermögen wird in Österreich mit dem vorläufig geplanten Auslaufen der Erbschafts- und Schenkungs-

steuer mit 1. August 2008 fortgesetzt. Begründet wird der Verzicht auf diese staatliche Einnahmenquelle vor allem mit den durch die Steuereinkommenhebung in Zusammenhang stehenden Verwaltungskosten, welche höher seien als die Erbschafts- und Schenkungssteuereinnahmen, die sich im Jahr 2005 auf knapp 140 Mio. Euro beliefen.² Dieses Argument ist jedoch insofern als nicht zutreffend anzusehen, als Schätzungen für Deutschland, welche wohl auf Österreich übertragbar sein dürften, zeigen, dass die Verwaltungskosten hinsichtlich der Einhebung der Erbschafts- und Schenkungssteuer 3,7% der Steuereinnahmen ausmachen.³

Auch wird von den KritikerInnen durch die Erhebung von Erbschafts- bzw. Schenkungssteuern eine Gefährdung der Unternehmensfortführung nach Betriebsübergaben vermutet, da Liquiditätsprobleme hinsichtlich der Zahlung der Steuerschuld keine Seltenheit seien. Des Weiteren seien auch Verlagerungen ins Ausland von Vermögen im Allgemeinen und Betriebsvermögen im Speziellen aufgrund der zu erwartenden Steuerbelastung zu befürchten. Allerdings ist anzunehmen, dass die Vorschreibung von Erbschafts- bzw. Schenkungssteuer aufgrund von Stundungs- und Ratenzahlungsmöglichkeiten der Steuerschuld keine Bestandsgefährdung von übergebenen Betrieben hervorruft.⁴ Hinsichtlich der Gefahr der Verlagerung des Betriebsvermögens ins steuergünstigere Ausland ist zu erwähnen, dass die Unternehmensbesteuerung einen deutlich bedeutenderen Einfluss auf die Standortwahl von Unternehmen haben dürfte, da zur Umgehung der Erbschafts- bzw. Schenkungssteuerschuld der Unternehmensbesitzer samt seinem relativ immobilien Betriebsvermögen ins Ausland abwandern müsste.⁵

Außerdem wird des Öfteren vorgehalten, dass die steuerliche Erfassung von Erbschaften und Schenkungen eine Doppelbelastung darstellt, da die genannten Steuern Vermögenswerte erfassen, die mittels bereits versteuertem Einkommen akkumuliert wurden. Hierzu ist anzumerken, dass in Österreich nicht der gesamte Nachlass bzw. der Geschenkwert beim/bei der VermögensgeberIn, wie beispielsweise in den USA oder auch dem Vereinigten Königreich, sondern die tatsächlich empfangene Erbschaft bzw. der erhaltene Geschenkwert beim/bei der EmpfängerIn besteuert wird. Für diese stellt jedoch das empfangene Vermögen einen bislang un versteuerten Zuwachs dar, wodurch auch dieses Argument zu widerlegen ist.⁶

Neben den nicht verifizierbaren Argumenten gegen die Besteuerung von unentgeltlichen Vermögenstransfers, sprich Erbschaften und Schenkungen, ist deren Beibehaltung auch aus verteilungs- und wirtschaftspolitischer Sicht zu befürworten. Grundsätzlich gilt zunächst, dass der unentgeltliche Transfer von Vermögen beim/bei der EmpfängerIn eine Steigerung der individuellen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und folglich seiner Bedürfnisbefriedigungsmöglichkeiten darstellt. Allein aus die-

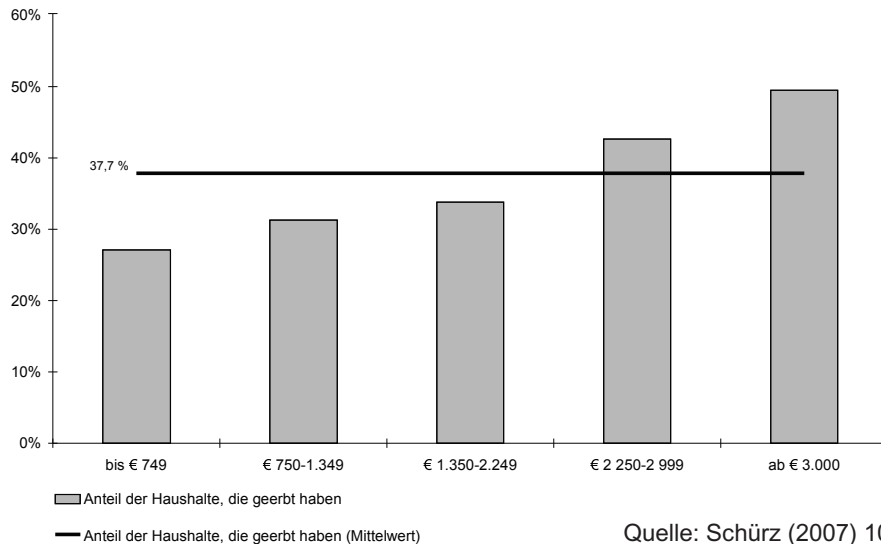
ser Perspektive wäre aufgrund der Reinvermögenszugangstheorie eine Besteuerung der empfangenen Vermögenswerte gerechtfertigt.⁷ Dies entspräche auch dem Prinzip der horizontalen Gerechtigkeit, wonach alle Steuerpflichtigen mit derselben wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit die gleiche Steuerlast tragen sollen, unabhängig davon, wie sie zu dieser gelangt sind.

Darüber hinaus ist auch im Sinne des Gleichheitsprinzips eine Befürwortung der Erbschafts- und Schenkungssteuer zu rechtfertigen, da unentgeltliche Vermögenstransfers die individuelle Leistungsfähigkeit des/der EmpfängerIn erhöhen. Diese ist jedoch nicht anhand einer effizienten Allokation der Ressourcen seitens des Marktes verursacht, sondern vielmehr von verwandtschaftlichen Beziehungen abhängig. Sofern die Vermögen nicht sozial gleich verteilt sind, impliziert dies, dass nicht alle MarktteilnehmerInnen dieselben Startchancen hinsichtlich der Teilnahme am wirtschaftlichen Geschehen aufweisen, was wiederum negative Auswirkungen auf die Tauschgerechtigkeit hat.

Obwohl keine präzisen Daten hinsichtlich der Vermögensverteilung in Österreich vorhanden sind, ist anhand einer stichprobenartigen Erhebung der Oesterreichischen Nationalbank festzustellen, dass eine beträchtliche Ungleichverteilung zumindest der Geldvermögen und folglich eine Chancenungleichheit in Österreich vorzufinden ist. Dieser Erhebung nach hält das oberste Dezil etwa 68% des Gesamtvermögens, wohingegen 90% der Gesamtbevölkerung lediglich ein Drittel des österreichischen Geldvermögens besitzen, woraus die Schieflage bei der Verteilung der Vermögenswerte ersichtlich ist.⁸ Des Weiteren zeigt sich (Abb. 1), dass die Chance auf den Erhalt von Erbschaften in einkommensschwächeren Haushalten geringer ist als in einkommensstärkeren:

Demnach scheint die Wahrscheinlichkeit, eine Erbschaft und somit Vermögen unentgeltlich zu erhalten, gerade in jenen Haushalten am höchsten zu sein, die aufgrund der eigenen Einkommenssituation in der Lage sind, eigenes Vermögen zu akkumulieren. Dies impliziert eine Vermögenskonzentration auf einige wenige und zunehmende Ungleichheit. Eine Besteuerung der durch Erbschaften und Schenkungen übertragenen Vermögenswerte könnte das Problem der fortschreitenden Vermögenskonzentration mildern.⁹ Des Weiteren könnten die daraus resultierenden Steuereinnahmen für verteilungspolitische Maßnahmen, beispielsweise in Form der Finanzierung von bildungs- und sozialpolitischen Anliegen, welche tendenziell den unteren Einkommensschichten zugutekommen, verwendet werden.¹⁰

Ein weiterer, nicht zu vernachlässigender Aspekt ist die Tatsache, dass durch die Besteuerung von unentgeltlich erworbenen Vermögenswerten die Effizienz gesteigert wird. Dies gilt insofern, als durch den Empfang von Erbschaften oder Schenkungen das Arbeitsangebot der empfan-

Abbildung 1: Erbschaften privater Haushalte nach Nettoeinkommen

genden Person sowie deren Sparneigung reduziert werden. Hinsichtlich Letzterem wird in der Literatur zwar darauf verwiesen, dass die Wirkung wesentlich von den Motiven des/der ErblasserIn abhängig ist, doch empirische Hinweise deuten darauf hin, dass durch den unentgeltlichen Vermögensempfang die Ersparnisse des/der EmpfängerIn zugunsten des Konsums eingeschränkt werden. Eine erbschafts- bzw. schenkungssteuerliche Unterwerfung derartiger Vermögenstransfers würde folglich die Reduktion des Arbeitsangebots als auch jene der Ersparnisse des/der VermögensempfängerIn abschwächen und positive Wachstums- und Beschäftigungsimpulse bewirken.

Auch gelten die Erbschafts- bzw. Schenkungssteuern im Vergleich zu anderen Abgaben als wenig verzerrend. Insbesondere die Besteuerung von Einkommen auf Arbeit und Kapital sind mit negativen Anreizwirkungen bezüglich des Arbeitsangebots bzw. der Ersparnisse verbunden. Somit könnte eine Verschiebung der gesamtwirtschaftlichen Steuerlast von den bisher stark strapazierten Steuerobjekten hin zu vermögensbezogenen Steuern im Allgemeinen und Erbschafts- und Schenkungssteuern im Speziellen die Verzerrungswirkung des österreichischen Abgabensystems mindern.¹¹

2. Das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofs¹²

Der Erbschafts- und Schenkungssteuer, derzeit geregelt durch das Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955, sind der Erwerb von Todes

wegen, Schenkungen unter Lebenden und Zweckzuwendungen als Steuerobjekte unterworfen. Die steuerliche Bemessungsgrundlage der übertragenen Vermögenswerte wird im allgemeinen vom Reinvermögen, also dem Überschuss der Aktiva über die Passiva, dargestellt. Bei der Wertermittlung wird diesbezüglich vom ersten Teil des Bewertungsgesetzes ausgegangen, welches besagt, dass grundsätzlich der gemeine Wert der Vermögensbestände und Schulden anzusetzen ist. Allerdings wird hier im Wesentlichen zwischen den verschiedenen Vermögensarten differenziert. Diese Tatsache manifestiert sich dadurch, dass Grundstücke, land- und forstwirtschaftliche Vermögenswerte und Betriebsgrundstücke mit dem Dreifachen des Einheitswertes bewertet werden, wohingegen für sonstiges Betriebsvermögen der Teilwert, für börsennotierte Wertpapiere der Kurswert und für sonstiges Vermögen (z. B. Barvermögen) der Verkehrswert herangezogen wird.

Eine weitere Ungleichbehandlung der einzelnen Vermögensarten findet auch abseits der Ermittlung der Bemessungsgrundlage statt, denn so existieren für unterschiedliche übertragene Vermögensarten diverse Steuerbegünstigungen. Nennenswert ist diesbezüglich der im Rahmen der Übertragung von Betriebsvermögen gewährte Freibetrag in Höhe von 365.000 Euro. Dieser wirkt steuermindernd, sofern der/die ÜbergeberIn das 55. Lebensjahr vollendet hat oder aufgrund einer Erwerbsunfähigkeit nicht mehr in der Lage ist, den Betrieb selbst fortzuführen. Voraussetzung ist weiters, dass der Betrieb nach der Übergabe nicht innerhalb von fünf Jahren erneut (entgeltlich oder unentgeltlich) weitergegeben wird. Diese Regelung wird vom VfGH in seinem Erkenntnis zur Erbschaftssteuer als unbedenklich eingestuft.

Doch nicht nur betriebliches Vermögen wird durch die derzeitige Erbschafts- und Schenkungssteuerregelung steuerlich geschont, sondern auch ein Großteil des Finanzvermögens ist begünstigt, da festverzinsliche Wertpapiere und inländische Bankeinlagen endbesteuert und Anteile an Kapitalgesellschaften von unter 1% des Nennkapitals steuerbefreit sind und folglich erst gar nicht zur Bemessungsgrundlage hinzugerechnet werden. Dies ist für zinstragende Wertpapiere letztendlich auch verfassungsrechtlich verankert, nicht jedoch für Aktien. Hierbei hält der Verfassungsgerichtshof allerdings fest, dass es sich bei derartig geringfügigen Anteilen um eine Sparform im weiteren Sinn handelt. Eine solche ist mit Sparguthaben und festverzinslichen Wertpapieren sachlich vergleichbar, wodurch der Verfassungsgerichtshof bezüglich deren erbschafts- und schenkungssteuerlicher Freiheit keine Bedenken hegt.

In den Urteilen bezüglich der Erbschafts- und Schenkungssteuern vom 7. März bzw. 15. Juni 2007 hat der Verfassungsgerichtshof allerdings die Differenzierung der steuerlichen Belastung zwischen den einzelnen Vermögensarten als verfassungswidrig eingestuft, sich jedoch dezidiert nicht

gegen die Erbschafts- und Schenkungssteuern an sich ausgesprochen. In seiner Urteilsbegründung bemängelte der Gerichtshof vor allem die seit 1973 unterbliebene Hauptfeststellung der Einheitswerte für Grundvermögen. Dadurch finde eine Bewertung von bebauten Grundstücken mit einem Wert statt, der nur einen Bruchteil des tatsächlichen Verkehrswerts ausmacht. Dieser Mangel könne auch nicht durch eine pauschale Anhebung der Einheitswerte und Verdreifachung zwecks Inkludierung in die erbschafts- bzw. schenkungssteuerrechtliche Bemessungsgrundlage behoben werden. Dies ist vornehmlich auf die Tatsache zurückzuführen, dass durch den Verzicht auf die Neufeststellungen der Einheitswerte, welche bislang aus verwaltungsökonomischen Gründen toleriert wurde, die regional unterschiedlichen Wertentwicklungen von Grundstücken außer Acht blieb. Eine pauschale Anhebung des Einheitswertes und die anschließende Verdreifachung zur Steuerberechnung führe nun jedoch zu steuerlichen Differenzierungen einzelner Grundstücke und diverser Vermögensarten, welche sachlich nicht begründbar seien. Hierdurch wird das Prinzip der horizontalen Steuergerechtigkeit durchbrochen, da die Steuerbelastung nicht davon abhängt, welcher Wert den ErbInnen bzw. GeschenknehmerInnen zugeflossen ist, sondern welche Vermögensart ihnen übertragen wurde. Neben der Ungleichmäßigkeit der Steuererhebung aufgrund divergierender Bewertungsregeln hinsichtlich einzelner Vermögensarten kritisierte das Verfassungsgericht den ungleichen Einfluss von Aktiva und Passiva auf die Steuerschuld, denn letztere gehen stets zum gemeinen Wert in die Bemessungsgrundlage ein, während für erstere, wie oben dargelegt, größtenteils andere Bewertungsvorschriften bestehen.

Auch hält der Verfassungsgerichtshof in seiner Urteilsbegründung fest, dass die Bewertung von Grundvermögen mit dem gemeinen Wert, also die Abschaffung der Bewertung derselbigen mit den Einheitswerten, erneute Verfassungswidrigkeiten mit sich bringen würde, da Liegenschaften aufgrund ihrer wirtschaftlichen Funktion und schweren Verwertbarkeit eine Sonderstellung unter den Vermögenswerten einnimmt, und somit nicht mit Mobiliar- oder Finanzvermögen, für die zudem teilweise Steuerbefreiungen bzw. -vergünstigungen bestehen, verglichen werden kann.¹³

3. Besteuerung von Vermögen und Erbschaften in Österreich im internationalen Vergleich

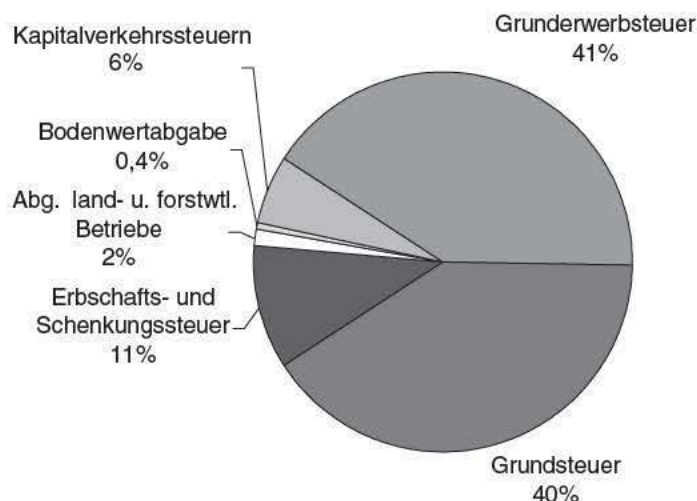
Um die quantitative Bedeutung vermögensbezogener Abgaben zur Finanzierung der öffentlichen Haushalte in Österreich ermessen zu können, bedarf es eines Überblicks über Struktur und Höhe der vermögensbezogenen Abgaben in Österreich sowie eines Vergleiches mit der Struktur und der Höhe derselben in anderen Ländern.

Die vermögensbezogenen Steuern in Österreich setzen sich hauptsächlich aus Erbschafts- und Schenkungssteuer, den Abgaben von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben, der Bodenwertabgabe, den Kapitalverkehrssteuern und der Grunderwerbssteuer zusammen. Hinzu kommt auf der Gemeindeebene die Grundsteuer.

Die Summe der vermögensbezogenen Steuern betrug 2005 insgesamt 1.333 Mio. €. Den größten Anteil nehmen jeweils mit ca. 40% die Grunderwerb- und Grundsteuer ein. Ihnen folgt mit 11% und einer absoluten Höhe von 140 Mio. € die Erbschafts- und Schenkungssteuer.

Von diesen 140 Mio. € beträgt der Anteil der Erbschaftssteuer rund 89 Mio. € (Durchschnitt der letzten fünf Jahre). Der historischen Entwicklung der Erbschafts- und Schenkungssteuer ist zu entnehmen, dass das absolute Aufkommen mit relativen Schwankungen von 1955 bis 1987 kontinuierlich gestiegen ist. Von 1987 bis heute ist zwar auch ein steigender Trend zu beobachten, allerdings mit relativ größeren Schwankungen, wie Abbildung 3 zeigt.

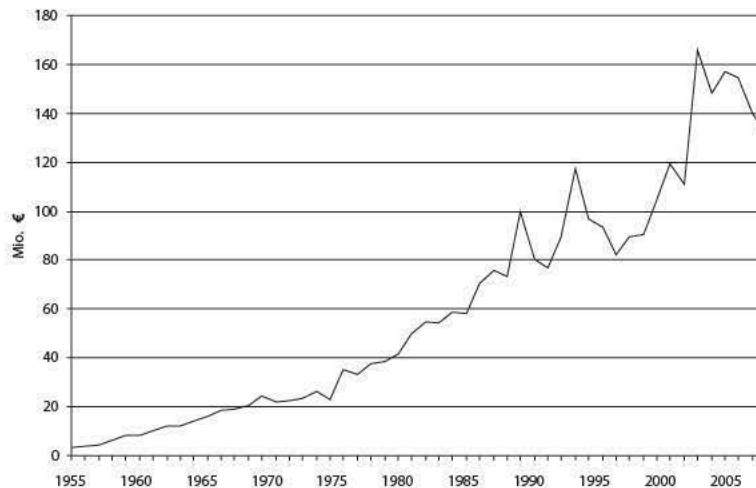
Abbildung 2: Anteil einzelner vermögensbezogener Steuern am gesamtstaatlichen Vermögensteueraufkommen in Österreich 2005



Quelle: Statistik Austria (2006), zitiert aus: Berghuber, Picek, Schratzenstaller (2007).

Die Gesamteinnahmen des Bundes aus den vermögensbezogenen Steuern betragen 2,2% der gesamten Abgaben, wobei mit jeweils 0,9% der Grund- und Grunderwerbsteuer die meiste Bedeutung zukommt. Die Erbschafts- und Schenkungssteuer folgt mit einem Anteil von 0,2% am Gesamtabgabenertrag.¹⁴

Abbildung 3: Aufkommensentwicklung der Erbschafts- und Schenkungssteuer in Österreich 1955-2005



Quelle: BM für Finanzen

Ein Vergleich über die letzten 25 Jahre zeigt, dass die jeweiligen Anteile und somit auch der gesamte Anteil der vermögensbezogenen Steuern am Gesamtabgabenertrag des Staates abnehmen.¹⁵ Dieser Abwärtstrend setzt allerdings erst ab dem Jahr 1990 ein. In den Jahren davor war ein Aufwärtstrend zu beobachten, da deren Anteil an den Gesamtabgaben als auch ihr absolutes Aufkommen im Jahre 1990 wesentlich höher war als in den Jahren danach. Ein Grund dafür liegt in der Abschaffung der Vermögensteuer im Jahre 1993.¹⁶

Die OECD weist diesbezüglich einen Anteil der vermögensbezogenen Steuern am BIP von 1,1% 1980 und 0,6% 2004 auf, und mit 0,5% ist der Anteil im Jahr 2005 weiter gesunken.¹⁷ Im EU-Vergleich fällt zweierlei auf: Nicht nur, dass der österreichische Anteil der vermögensbezogenen Steuern am Gesamtabgabenertrag des Staates unter dem des europäischen EU-15-Durchschnitts liegt, sondern auch dass letzterer im Zeitraum von 1980 bis 2005, im Gegensatz zum österreichischen Trend, gestiegen ist.¹⁸

Der Anteil der vermögensbezogenen Steuern am BIP ist innerhalb der EU-15 ebenfalls konstant höher als jener in Österreich. In den letzten 25 Jahren ist ein Anstieg in den EU-15-Ländern festzustellen, während sich der Trend in Österreich in die entgegengesetzte Richtung bewegt. Schon 1980 betrug der durchschnittliche Anteil der vermögensbezogenen Steuern am BIP in den EU-15 1,4% – im Vergleich zu 1,1% in Österreich –, im Jahr 2005 2,1% des BIP (0,5% in Österreich). Auffällig ist diese Rela-

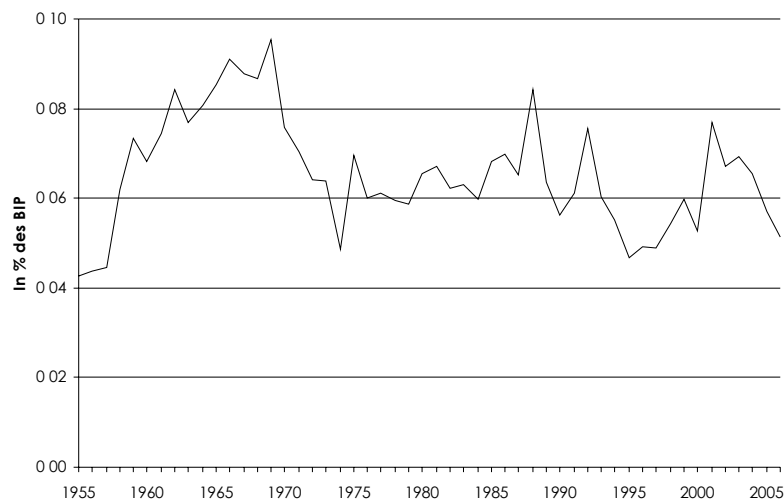
tion auch deswegen, weil die österreichische Abgabenquote etwas über der durchschnittlichen Abgabenquote der EU-15 liegt.¹⁹ Dieser Befund soll Potenzial zu notwendigen strukturellen Verschiebungen zeigen, nicht aber eine Absenkung der Abgabenquote begründen.

Die größten Anteile fallen, in Österreich genau so wie in den EU-15, auf Steuern auf unbewegliches Vermögen (0,24% bzw. 0,89% des BIP) und auf Finanz- und Kapitalmarkttransaktionen (0,24% bzw. 0,70% des BIP).²⁰ An dritter Stelle folgen auf EU-15-Ebene die regelmäßigen Steuern auf das Nettovermögen (vor allem die Vermögensteuer) mit 0,23%. Die Erbschafts- und Schenkungssteuer beträgt auf EU-15-Ebene 0,18% des BIP, Österreich kann nur einen Anteil von 0,04% an Erbschafts- und Schenkungssteuern am gesamten BIP aufweisen.²¹ Wie der Abbildung 4 zu entnehmen ist, befand sich der Anteil der österreichischen Erbschafts- und Schenkungssteuer am BIP nie über der 0,10%-Marke.

Abbildung 5 stellt das Aufkommen der Erbschafts- und Schenkungssteuer diverser Länder in Relation zum Gesamtabgabenaufkommen der jeweiligen Länder dar.

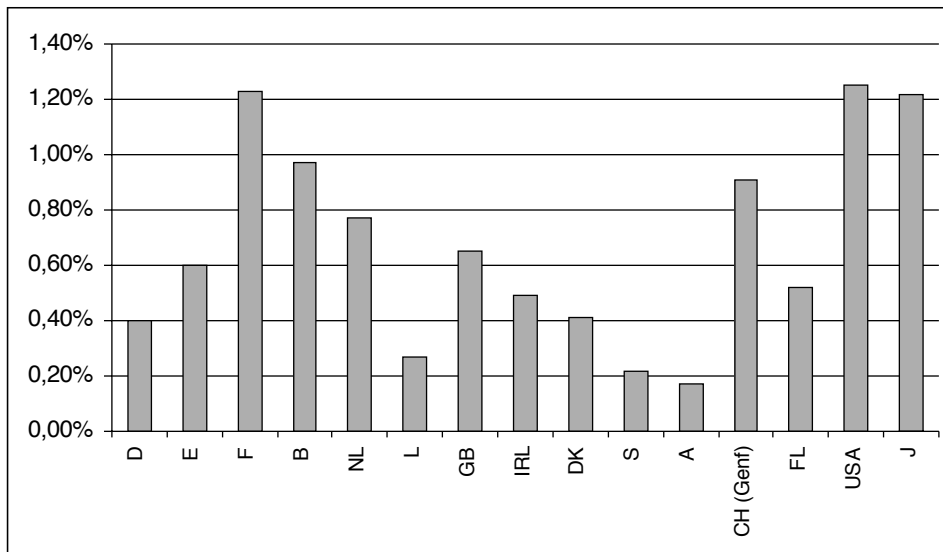
Im Vergleich zu den USA oder Japan ist der Anteil in den meisten europäischen Ländern niedriger. Von den relativ hohen Werten in den USA, Japan und anderen angelsächsischen Ländern können, abgesehen von der Struktur des Steuersystems, keine direkten Parallelen gezogen werden, da in diesen Ländern ein generell niedrigeres Steuerniveau herrscht. Dennoch weist Österreich den niedrigsten Anteil in diesem Zusammenhang auf.

Abbildung 4: Erbschafts- und Schenkungssteuer in Österreich in % des BIP



Quelle: BM für Finanzen

Abbildung 5: Ländervergleich: Anteil des Erbschafts- und Schenkungsteueraufkommens am Gesamtaufkommen



Quelle: Scheffler, Spengel (2004) 400.

3.1 Effektive Erbschafts- und Schenkungssteuerbelastung

Diese aggregierten Daten zu Höhe, Struktur und Aufteilung der vermögensbezogenen Steuern und zu Erbschafts- und Schenkungssteuern sagen wenig über ihre effektive Belastung aus. Um diese zu messen und auch international zu vergleichen, bedarf es genauer Informationen hinsichtlich der Bemessungsgrundlagen, die sich aus unterschiedlichen Bewertungsvorschriften und sachlichen und persönlichen Vergünstigungen ergeben. Weiters sind die darauf anzuwendenden Steuertarife, Freigrenzen und weitere länderspezifische gesetzliche Regelungen hinsichtlich Zahlungsmodalitäten von Bedeutung.²²

Zur Quantifizierung der Erbschaftsteuerbelastung im internationalen Steuerbelastungsvergleich stellen Scheffler und Spengel (2004) anhand von Modellen sechs Fälle gegenüber: Übertragung von Einzelunternehmen, Kapitalgesellschaften und eines Privatportfolios, jeweils bei Ehegatten und bei Kindern.²³

Aus dieser Tabelle geht hervor, dass unterschiedliche Länder die Erbschafts- und Schenkungssteuer unterschiedlich handhaben. Ein Vergleich der Daten betreffend das Erbschafts- und Schenkungsteueraufkommen mit den Ergebnissen der effektiven Belastung bestätigen, dass eine allgemeine, auf alle EU-15-Länder bezogene Aussage problematisch ist.

Tabelle 1: Effektive Steuerbelastung im internationalen Vergleich

Länder	Übertragung von Einzelunternehmen		Übertragung von Kapitalgesellschaften		Übertragung von Privatportfolio	
	Ehegatte	Kind	Ehegatte	Kind	Ehegatte	Kind
Deutschland	1,99	3,77	4,4	6,08	0	0
Spanien	0,16	0,16	4,71	4,71	4,03	4,03
Frankreich	15,23	15,5	11,15	11,42	12,04	13,81
Belgien	2,99	2,99	7,94	7,94	13,08	13,08
Niederlande	22,02	24,96	9,74	13,07	0	15,07
Luxemburg	0	0	0	0	0	0
Vereinigtes Kgr.	0	0	0	4,2	0	3,84
Irland	0	0	0	3	0	0
Dänemark	0	8,45	0	14,87	0	12,07
Schweden	4,2	4,34	12,43	12,58	19,73	21,48
Österreich	6,82	6,82	6,32	6,32	10,12	10,12
Schweiz	5,89	5,89	3,23	3,23	4,62	4,62
USA	0	35,91	0	34,19	0	0

Quelle: Berghuber, Picek, Schratzenstaller (2007), nach Scheffler, Spengel (2004).

So ergibt sich bei Übertragung von Einzelunternehmen im Vereinigten Königreich weder für EhegattInnen noch für Kinder eine Steuerschuld. Im Vergleich liegen diese Werte in den Niederlanden bei 22,02% für die/den Ehegattin/en und bei 24,96% für das Kind (in Prozenten des Marktwerts).

Es ist relativ schwer, diverse europäische Erbschafts- und Schenkungssteuersysteme genau miteinander zu vergleichen. Nicht nur das Erbrecht selbst variiert von Land zu Land, sondern auch „die jeweiligen Diskriminierungsmuster [sind] national unterschiedlich.“²⁴ So wird in Österreich und Deutschland das Immobilienvermögen bevorzugt, während in Italien diese Steuer (vor ihrer zwischenzeitigen Abschaffung im Jahr 2001) hauptsächlich zu einer Immobiliensteuer gemacht worden war.²⁵ Zudem sind in der neuen italienischen Regelung niedrige Prozentsätze, bzw. hohe Freibeträge für EhepartnerInnen und Verwandte in direkter Linie vorgesehen,²⁶ während Übertragungen unter Ehegatten in Großbritannien zur Gänze steuerbefreit sind. Generell ist, z. B. in Deutschland, Frankreich, oder auch in den Niederlanden eine progressive Ausgestaltung von Erbschafts- und Schenkungssteuern zu beobachten. In Spanien entscheiden die Bundesländer einzeln über die Höhe der Erbschafts- und Schenkungssteuer. Portugal, die Slowakei und Schweden erheben seit 2004 keine Erbschaftssteuer mehr.²⁷

Nach diesem Vergleich ist zu konstatieren, dass in Österreich die effektive Erbschaftsteuerbelastung im betrieblichen Bereich für Kinder unterdurchschnittlich ist, während sie für EhegattInnen hingegen über dem Durchschnitt der betrachteten Länder (inkl. USA) liegt. Bei dem Privatportfolio-Modell liegt Österreich mit einer effektiven Erbschaftsteuerbelastung in der Höhe von 10,12% des Marktwertes sowohl für EhegattInnen als auch für das Kind über dem Durchschnittswert der betrachteten Länder.

Eine Schätzung über die Durchschnittsbelastung mit Erbschafts- und Schenkungssteuer für das Jahr 1995 in Österreich, durchgeführt von Farny et al. (1997), ergibt einen Wert von knapp über 1%. Von einem äußerst unzureichenden statistischen Material ausgehend wird in der Studie zunächst der Versuch einer Schätzung des Vermögensbestandes in Österreich unternommen,²⁸ das sich aus land- und forstwirtschaftlichen Vermögen (Reinvermögen), Grundvermögen, Betriebsvermögen (Reinvermögen), Finanzvermögen und sonstigem Vermögen zusammensetzt. Aus diesem Betrag werden aushaftende Darlehen abgezogen. Mit weiteren Annahmen über die Haushaltsstruktur der – per 1993 3,18 Mio. – österreichischen Haushalte wird ein jährliches Vermögensübertragungsvolumen von umgerechnet ca. 6,9 Mrd. € geschätzt.

Dieses Volumen erhöht sich nach Schätzungen von Rossmann (2006) unter anderen Annahmen auf 15 Mrd. € für das Jahr 2000. Bei einem tatsächlichen Steueraufkommen von 111 Mio. € liegt die durchschnittliche effektive Erbschafts- und Schenkungssteuerbelastung bei 0,7%.

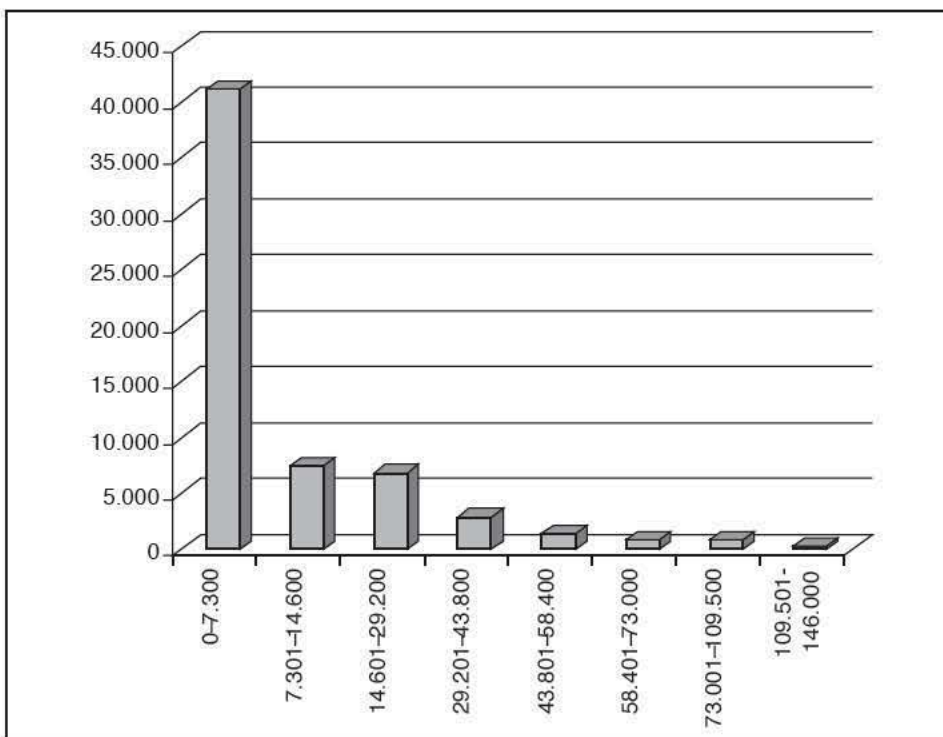
Bei einer Annahme, dass langfristig Vermögensbestände und in diesem Zusammenhang auch die Vermögensübertragungen weiter zunehmen, ist auffallend, dass das Erbschafts- und Schenkungssteueraufkommen einer entgegengesetzten Tendenz folgt. Als Gründe zeigt die WIFO-Studie vom Mai 2007 steuerrechtliche Faktoren auf:²⁹

- Ein großer Teil des Geldvermögens, d. h. Finanzanlagen mit Zins- und Dividendenerträgen, bleiben aufgrund der Endbesteuerung steuerfrei. Das Bargeld an sich ist nicht steuerfrei, de facto ist es der Kontrolle der Finanzverwaltung entzogen.
- Bei Grund- und Immobilienvermögen liegen die als steuerliche Bemessungsgrundlage herangezogenen Einheitswerte unter den Verkehrswerten. Und diese Differenz nimmt langfristig immer mehr zu, was zur aktuellen Entscheidung des Verfassungsgerichtshofes geführt hat.
- Ein in eine Privatstiftung eingebrachtes Vermögen bleibt von der Erbschaftssteuer befreit und unterliegt einem Einbringungssteuersatz von 5%.³⁰
- Freibeträge für Betriebsübergaben spielen auch eine gewichtige Rolle für das Auseinanderklaffen von Erbschaftssteueraufkommen und tatsächlich zur Verfügung stehendem Vermögensvolumen.³¹

3.2 Verteilung des Erbschafts- und Schenkungssteueraufkommens

Zusätzlich zur durchschnittlichen effektiven Steuerbelastung ist die Aufteilung der Erblast auf erbende Köpfe von Bedeutung. Diese Aufteilung ist umso aufschlussreicher, je differenzierter sie erfolgt. Den Daten vom Finanzministerium zufolge, die das Erbschaftssteueraufkommen nach Erbsummen und Anzahl der Betroffenen ordnet,³² hat es im Jahr 2006 62.399 Erbfälle gegeben. Abbildung 6 stellt die Erbschafts- und SchenkungssteuerzahlerInnen in Österreich nach Erbsummengruppen aufgeteilt dar.

Abbildung 6: Anzahl der Erben nach Erbsummengruppen

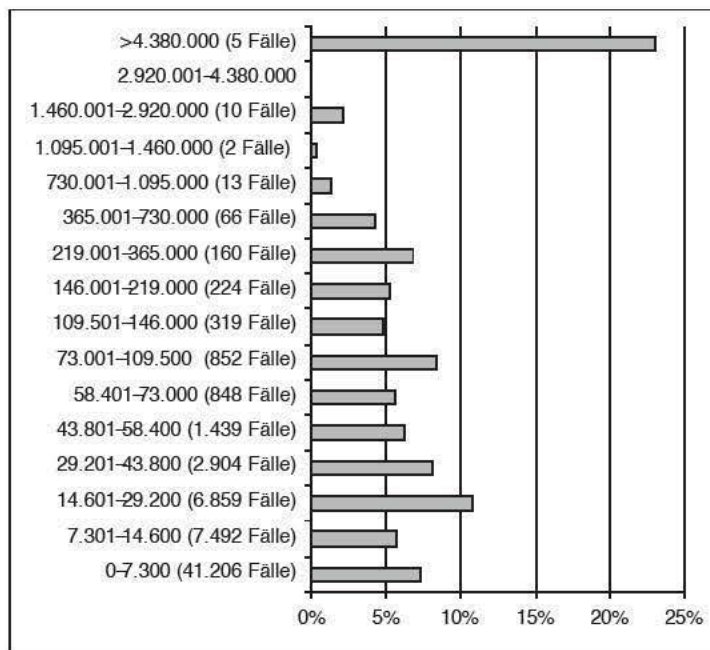


Quelle der Abb. 6 und 7: Berghuber, Picsek, Schratzenstaller (2007), nach den Daten von BMF.

Es ist nicht zu übersehen, dass es eine unverhältnismäßig große Anzahl von ErbInnen aus den unteren Erbsummengruppen ist, die die Steuerlast trägt – vor allem auch deswegen, weil sich für sie die Umgehung der Erbschafts- und Schenkungssteuer generell schwieriger gestaltet.³³

Aus Abbildung 7 geht hervor, dass fast ein Viertel des gesamten Erbschafts- und Schenkungssteueraufkommens von fünf Fällen getragen

Abbildung 7: Erbschaftssteuer nach Erbsummengruppen in % des gesamten Aufkommens 2006



wird. Diese haben jeweils einen Erbschaftswert von über 4,38 Mio. €. Rund die Hälfte des Aufkommens entfiel 2006 auf knapp über 1% der gesamten Erbfälle.

3.3 (Defizite der) Vermögenserfassung in Österreich

Diese aufgeschlüsselten Daten zum Erbschaftssteueraufkommen kompensieren das Fehlen von empirischen Unterlagen bezüglich Vermögensaufteilung zwar nicht, „Hinweise auf eine sehr starke Konzentration des Vermögens ergeben sich aber aus der Verteilung der Erbschafts- und Schenkungssteuerleistung“ dennoch.³⁴

Falls es gewünscht ist, das Aufkommen bzw. sein Potenzial, seine Aufteilung und die Effekte einer Besteuerung von Erbschaften und Schenkungen bzw. einer Nicht-Besteuerung derselbigen zu ermessen, ist eine Datengrundlage zu Beständen und Verteilung von Vermögen und im Weiteren auch zu Vermögensübertragungen unentbehrlich. Jede Reform, die wirtschaftspolitische Zielsetzungen verfolgt, in welche Richtung auch immer sie gerichtet sind – sei es die Ent- oder die Belastung bestimmter Kategorien von Vermögensgruppen –, bedarf einer soliden Informationsbasis.

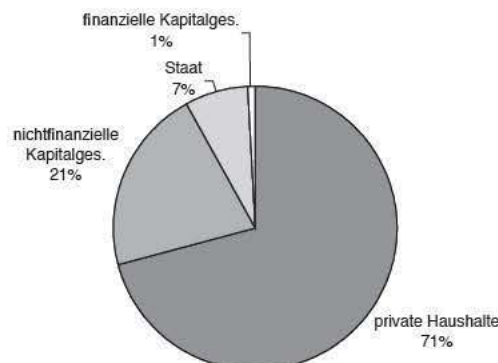
Aus der Zusammenfassung der Studien zu Vermögen in Österreich, wie sie in der WIFO-Studie (2007) vorgenommen wird, geht hervor, dass von den drei wesentlichen Vermögenskategorien – Geldvermögen, Immobilienvermögen und Betriebsvermögen – nur das Geldvermögen ausreichend erfasst ist.³⁵ Dabei werden sowohl Makromethoden, wie von Hahn und Magerl (2006) – ausgehend von der Gesamtwirtschaftlichen Finanzierungsrechnung (GFR) im Rahmen der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung (VGR) – als auch Mikromethoden, wie die Haushaltsbefragung von Mooslechner et al. (2004), angewendet.

Diese Befragung beinhaltet interessante Ergebnisse nicht zuletzt auch betreffend die Erbschaften: Für den Zeitraum zwischen 1994 und 2004 ist bei über einem Drittel der Befragten eine Erbschaft angefallen. Die Aufteilung zwischen Stadt und Land erweist sich als gleichmäßig, wobei innerhalb der ersten Gruppe eher Finanzvermögen und in der letzteren eher Grundstücke, Häuser oder Eigentumswohnungen vererbt wurden. Die ungleiche Verteilung der Erbfälle, d. h. dass „[e]iner hohen Zahl geringfügiger Erbschaften eine niedrige Zahl hoher Erbschaften gegenüber[steht]“ wird von dieser Studie abermals bestätigt.³⁶

Weiters zeigt eine Stichprobe der Befragung die Unterschiede in den finanziellen Verhältnissen zwischen ErbInnen und Nicht-ErbInnen auf. Diese sind z. B. ein höheres Nettogeldvermögen, noch genauso wie vor dem Erbfallantritt. Weiters haben im Zeitraum 1994-2004 nur 13% der ArbeiterInnen geerbt. Bei Selbstständigen war der Anteil 40%.³⁷

Die weiteren vom WIFO näher untersuchten Studien versuchen auf Basis sektoraler Bestandskosten den Gesamtvermögensbestand zu ermes-sen. Hahn und Magerl (2006) fokussieren auf die Schätzung des Sachvermögens. Demnach teilt sich das Reinvermögen (Nettovermögen plus Forderungen minus Verbindlichkeiten) in Höhe von 1.070,4 Mrd. € auf die jeweiligen Wirtschaftssubjekte wie folgt auf:

Abbildung 8: Reinvermögensbestand – aufgeteilt nach Wirtschaftssubjekten



Quelle: Hahn, Magerl (2006), zitiert von Berghuber, Picek, Schratzenstaller (2007) 31.

Weiters geht aus der Studie die relative Bedeutung der Vermögenskategorien für die privaten Haushalte hervor, wobei sich diese allerdings bei Wertsachen oder Kunstwerken aufgrund fehlender Daten nicht ermessen lässt. Bezüglich ihrer Relevanz für die Erbschaftsbesteuerung ist dies ein nicht unerhebliches Manko.

So wie es auch Rossmann (2006) darstellt, decken sich die Schätzungen der Studien Hahn, Magerl (2006) und Eizinger et al. (2004) zum Gesamtvermögensbestand 2000 bzw. 2002, obwohl sie ziemlich approximativ sind, ja sein müssen.³⁸

Im Allgemeinen ist festzuhalten, dass solche und ähnliche Studien mit zahlreichen mäßig überprüfbaren Annahmen arbeiten müssen. Der Mangel an Daten zu Beständen und Verteilung von Vermögen in Österreich hat seine Ursprünge nicht zuletzt auch im Fehlen steuerstatistischer Grundlagen, was wiederum mit der Abschaffung der Vermögensteuer zu erklären ist.

4. Ökonomische Folgen der Abschaffung der Erbschafts- und Schenkungssteuer

Mit dem politischen Verzicht auf die Reparatur des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes, für welche vom VfGH eine Frist bis 31. Juli 2008 gesetzt wurde, verlieren die vermögensbezogenen Abgaben in Österreich weiter an Bedeutung. Die ohnehin schon bestehende Ungleichheit in der steuerlichen Belastung von Kapitaleinkommen, Arbeitseinkommen und Vermögen wird durch diese Vorgehensweise intensiviert. Dies nahm die OECD zum Anlass, sich für eine Beibehaltung und verfassungskonforme Reparatur der Erbschafts- und Schenkungssteuern auszusprechen, um den fiskalischen Spielraum zu gewährleisten, der für eine Reduktion der Abgabenbelastung von Arbeitseinkommen, welche ebenfalls von der OECD empfohlen wurde, notwendig ist.³⁹

Die Abschaffung der Erbschafts- und Schenkungssteuer wäre nicht nur mit einer Steigerung der Ungleichverteilung der Steuerlast, sondern auch mit erheblichen fiskalischen und wirtschaftlichen Folgen verbunden. Verursacht würden diese durch die enge Verflechtung und Wechselwirkungen der Erbschafts- und Schenkungssteuer mit anderen Abgaben.

4.1 Auswirkungen auf die Einkommensteuer

Die wohl bedeutendste Auswirkung des Verzichts auf die Reparatur des Erbschafts- und vorrangig des Schenkungssteuergesetzes ist auf die veranlagte Einkommensteuer zu erwarten, denn im Bereich des Betriebsvermögens von Personengesellschaften würde diese Vorgehensweise der indirekten Einführung des in Österreich nicht vorgesehenen Famili-

ensplittings gleichkommen. Das Familiensplitting ist im Allgemeinen die Aufteilung von Einkommen auf mehrere haushaltszugehörige Personen und im Speziellen die Division der Gesellschaftsanteile und der damit verbundenen Erträge auf mehrere Familienmitglieder. Betrachtet man nun diese Form der Besteuerung für Einkünfte von Personengesellschaften, so verursacht sie im Vergleich zur Individualbesteuerung eine Abschwächung der Progression des österreichischen Einkommensteuertarifs, da nunmehr lediglich die Durchschnittseinkünfte und nicht mehr die Gesamtheit der Einkünfte dem Einkommensteuertarif unterworfen werden. Dies bewirkt in weiterer Folge eine Reduktion der Gesamtsteuerschuld des Unternehmens (vgl. Tabelle 2).

Tabelle 2: Verringerung der jährlichen Steuerschuld mittels Familiensplitting

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

Quelle: Berghuber, Picek, Schratzenstaller (2007) 52.

Diese Möglichkeit der Steueroptimierung war zwar bislang ebenfalls möglich, doch nicht gänzlich kostenfrei, da hierfür Schenkungssteuer aufgrund der Übertragung der Unternehmensanteile auf andere Familienmitglieder anfiel. Dieser Kostenfaktor stellte bislang eine Barriere für derartige Einkommensteuervermeidungsaktivitäten dar, welche jedoch zukünftig an Attraktivität gewinnen werden, womit ein Einnahmenausfall bei der veranlagten Einkommensteuer als sehr wahrscheinlich angenommen werden kann.

4.2 Auswirkungen auf die Grunderwerbsteuer

Die Aufhebung der Schenkungssteuer hat jedoch nicht nur Auswirkungen auf die Ergiebigkeit der veranlagten Einkommensteuer, sondern auch auf die Grunderwerbsteuer. Von dieser sind zwar laut § 3 (1) Ziffer

2 des Grunderwerbsteuergesetzes Grunderwerbe von Todes wegen und Grundschenkungen unter Lebenden ausgenommen, diese grundsätzlich nach dem Grunderwerbsteuergesetz steuerbaren Tatbestände werden jedoch im Rahmen des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes § 8 (4) ersatzweise geregelt, wodurch es zu einer Einhebung des so genannten Grunderwerbsteueräquivalentes kommt. Die diesbezügliche gesetzliche Regelung orientiert sich am Grunderwerbsteuergesetz, wodurch es zur Steuervorschreibung im Ausmaß von 2% des dreifachen Einheitswertes der übertragenen Grundstücke für nahe Angehörige bzw. 3,5% für alle übrigen GeschenknehmerInnen kommt.

Mit dem Wegfall der Erbschafts- und Schenkungssteuer stellt sich nun jedoch die Frage, ob dadurch auch die Regelung des Grunderwerbsteueräquivalents für unentgeltlich erworbene Grundstücke entfällt und ob an dessen Stelle automatisch die Steuerpflicht gemäß des Grunderwerbsteuergesetzes tritt. Da allerdings lediglich das Gesetz bezüglich der Erbschafts- und Schenkungssteuer als verfassungswidrig eingestuft wurde, nicht jedoch die betroffene Passage im Grunderwerbsteuergesetz hinsichtlich der Befreiung unentgeltlich erworbener Grundstücke, ist zu vermuten, dass diesbezüglich eine Änderung desselbigen notwendig sein wird, um letztendlich auch diese Formen der Grunderwerbe steuerlich zu erfassen.

Es ist anzunehmen, dass nunmehr neue Steuervermeidungsstrategien in Form von als Schenkungen deklarierten Grunderwerben an Bedeutung gewinnen können. Bislang galt, dass Grundstückserwerbe als Schenkungen anstatt als Käufe abgewickelt wurden, sofern die Schenkungsteuerschuld inklusive des Grunderwerbsteueräquivalents geringer gewesen wäre als die zu erwartende Belastung durch die Grunderwerbsteuer alleine. Der Grund für etwaige Steuerdifferenziale zwischen den beiden Formen des Grunderwerbs liegt darin, dass bei unentgeltlichen Grundstückserwerben die Grunderwerbsteuerschuld anhand des Dreifachen des Einheitswertes bemessen wird, wohingegen diese ansonsten vom Kaufpreis zu ermitteln ist. Der dreifache Einheitswert, ist wie vom Verfassungsgerichtshof festgestellt und eingangs bereits erläutert, für bebaute Grundstücke oft deutlich geringer als der Verkehrswert, wodurch die Grunderwerbsteuerbelastung von geschenkten Grundstücken geringer ist als jene von gekauften.

Die steuerlich günstigere Einheitswertbewertung von Grundstücken war bisher für Grundstücksübertragungen innerhalb Familien, die mit niedrigeren Schenkungssteuersätzen und folglich einer geringeren Schenkungsteuerschuld konfrontiert waren, von Vorteil, wohingegen Schenkungen unter Fremden aufgrund der hohen Schenkungsteuersätze, welche bis zu 60% des Geschenkwertes annehmen können, die zusätzlich zur Grunderwerbsteuer anfiel, nachteilig wirken konnten. Mit der Auf-

hebung der Schenkungssteuer werden jedoch auch Grunderwerbe unter Fremden in Form von Schenkungen attraktiv, da der Vorteil der niedrigeren Einheitswerte als Bemessungsgrundlage zur Grunderwerbsteuer für die Beteiligten nunmehr auch für Fremde erhalten bleibt.

Tabelle 3: Steuerpflicht bei Kauf und Schenkung

	Bemessungs- grundlage	Steuerpflicht im Rahmen von....	Steuersatz
Kauf	Verkehrswert	Grunderwerbsteuer	2% oder 3,5%
Schenkungen vor 8/2008	Dreifacher Einheitswert	Schenkungssteuer + Grunderwerb- steueräquivalent	2% bis 60% +2% oder 3,5%
Schenkungen nach 8/2008	Dreifacher Einheitswert	Grunderwerbsteuer	2% oder 3,5%

Quelle: Berghuber, Picek, Schratzenstaller (2007) 54.

Wenngleich das Interesse der Finanzbehörden darin besteht, dass Grundstückskäufe auch mittels Kaufvertrag und tatsächlichem Kaufpreis stattfinden, um die Höhe der Einnahmen aus der Grunderwerbsteuer, im Jahr 2005 immerhin 548 Mio. €, zu sichern, bleibt allerdings zu bezweifeln, ob dies stets möglich sein wird, da durch Dreiecksgeschäfte offensichtlich wechselseitige Schenkungen, welche steuerlich unmaßgebliche Scheingeschäfte darstellen, verschleiert werden könnten.

4.3 Auswirkungen auf die Grundsteuer

Die bisherigen Ausführungen betreffen in erster Linie die durch die Aufhebung der Schenkungssteuer möglicherweise ausgelösten Steuervermeidungsstrategien und die dadurch auftretenden Auswirkungen auf andere öffentliche Einnahmequellen. Der Einfluss des Außerkrafttretens des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes auf die Grundsteuer, welche sämtliche inländische Grundbesitze mit dem zum Veranlagungszeitpunkt maßgeblichen Einheitswert zum Steuergegenstand hat und mit Einnahmen von 538 Mio. Euro im Jahr 2005 die wichtigste Finanzierungsquelle der Gemeinden darstellt, ist hingegen weniger durch steueroptimierende Aktivitäten der Betroffenen bedingt als durch das Urteil des Verfassungsgerichtshofs selbst.

Dieser kritisierte, wie bereits erwähnt, überwiegend die Unterlassung der Hauptfeststellungen der Einheitswerte und deren pauschale Vervielfachung, welche in weiterer Folge zu unsachlicher Differenzierung der

Vermögenswerte an sich, aber auch von einzelnen Grundstücken führt. Da jedoch die Grundsteuer selbst eine einheitswertabhängige Abgabe darstellt, ist deren Verfassungskonformität ebenfalls zu bezweifeln, wenngleich die Verfassungswidrigkeit im Falle der Grundsteuer lediglich die ungleiche steuerliche Belastung einzelner Grundstücke, nicht jedoch jener unterschiedlicher Vermögensarten betrifft.⁴⁰ Sollte also eine betroffene Person oder ein betroffenes Unternehmen, welche bzw. welches sich durch die unsachliche Differenzierung der Grundstücke benachteiligt fühlt, diesbezüglich Beschwerde beim Verfassungsgerichtshof einbringen, so könnte dieser das Grundsteuergesetz aufgrund der nunmehr inadäquaten Einheitsbewertung aufheben. Sollte dies allerdings der Fall sein, so ist aufgrund der Relevanz dieser Steuer hinsichtlich der Gemeindefinanzierung der Reformwille der Politik bezüglich der Bewertungsvorschriften für Grundstücke vorherzusehen und eine Bewertung von Grundstücken, welche sich stärker an den tatsächlichen Verkehrswerten orientiert, anzunehmen. Dies würde eine steuerliche Mehrbelastung aller GrundstückseigentümerInnen zur Folge haben, wodurch eine Beschwerde gegen das derzeit gültige Grundsteuergesetz und dessen damit einhergehende Aufhebung als unwahrscheinlich einzustufen ist.

Derartige Bedenken bestehen darüber hinaus auch bezüglich anderer einheitswertabhängiger Abgaben. Betroffen wären demnach auch Gerichtsgebühren im Zusammenhang mit der Eintragung zum Erwerb des Eigentums und des Baurechts, der Bodenwertabgabe, Abgaben und Beiträge von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben sowie der Zuschlag zur Finanzierung der bauerlichen Unfallversicherung.⁴¹

5. Reform der Erbschafts- und Schenkungssteuer

Aufgrund der zwar eher geringen, aber positiven Allokations-, Beschäftigungs- und Wachstumswirkungen der Erbschafts- und Schenkungssteuer und den mit deren Wegfall verbundenen fiskalischen Auswirkungen, mit denen die Einengung des verteilungspolitischen Spielraums verbunden wäre, ist die Reform des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes eine erstrebenswerte Alternative zum derzeit geplanten Auslaufen. Eine solche Reform setzt jedoch Klarheit über die ökonomischen Zielsetzungen, welche mit der Einhebung der Erbschafts- und Schenkungssteuern verbunden sind, voraus. Darüber hinaus muss bei einer etwaigen Reform auf die oben dargestellten Wechselwirkungen mit anderen Abgaben sowie auf das verfassungsrichterliche Erkenntnis Bedacht genommen werden.

Die mittels der Besteuerung von unentgeltlichen Vermögenstransfers angestrebten wirtschaftspolitischen Ziele können einerseits lediglich die Erzielung von Einnahmen sein, aber auch die Verwirklichung von verteilungspolitischen Absichten. Welchen dieser Anliegen seitens des Gesetz-

gebers größere Relevanz beigemessen wird, ist letztlich maßgebend für die Ausgestaltungsform der Erbschafts- bzw. Schenkungssteuern, wenngleich die genannten Ziele weniger als substitutiv, sondern vielmehr als komplementär zu betrachten sind.

Dies gilt insofern, als hohe fiskalische Erträge einer möglichst breit gefassten Bemessungsgrundlage bedürfen. Eine solche in Verbindung mit großzügigen Steuerbefreiungen und -vergünstigungen für niedrige Vermögensbeträge sowie ein progressiv ausgestalteter Steuertarif würde auch stärkere Umverteilungseffekte bewirken als steuerliche Ausgestaltungsformen mit im Generellen eng definierten Bemessungsgrundlagen, wie sie in Österreich zu finden sind.⁴² Folglich scheint eine grundsätzliche Anforderung an die Reform des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes, unabhängig von den politisch verfolgten Absichten, die Neudefinition der relevanten Bemessungsgrundlage sowie die damit in Verbindung zu setzende tarifliche Ausgestaltung zu sein.

Hinsichtlich der definitorischen Überarbeitung der Bemessungsgrundlage sind allerdings die bedeutendsten Schwierigkeiten zu erwarten, da diese der vorrangige Anlass zur Aufhebung des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes durch den Verfassungsgerichtshof war. Demnach setzt eine verfassungskonforme Reform des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes in erster Linie eine Abänderung der Bewertungsvorschriften von Liegenschaften voraus, um eine möglichst realitätsnahe Bewertung aller übertragenen Vermögensgegenstände zu ermöglichen und die oben dargelegte unsachliche Differenzierung einzelner Vermögenswerte zu beseitigen sowie die Einwirkung aller Aktiven und Passiven mit dem gleichen Wertmaßstab auf das Ausmaß der Steuerschuld zu gewährleisten. Ein reformiertes Bewertungssystem für Liegenschaften, welches die Feststellung des Verkehrswerts von Liegenschaften ermöglicht, ist jedoch im Hinblick auf dessen Administrierbarkeit und unter verwaltungsökonomischen Gesichtspunkten zu erstellen. In diesem Zusammenhang ist festzuhalten, dass ein solches Bewertungssystem auch im Interesse der Gemeindefinanzierung liegt, da die dadurch erhobenen Grundstückswerte ebenfalls zur Berechnung der Grund- und Grunderwerbsteuer sowie aller anderen bisher einheitswertabhängigen Abgaben herangezogen werden könnten und folglich der Ertrag dieser Abgaben gesteigert werden könnte.

Zudem ist im Sinne des Gleichheitsprinzips, wonach alle Vermögensarten gleichermaßen Berücksichtigung finden sollen, und zwecks der umfassenden Bewertung des Gesamtvermögens auch die Erfassung von Finanzvermögen, welche derzeit großteils aufgrund der Kapitalertragssteuer endbesteuert sind, notwendig. Eine Erfassung derartiger Vermögen im Rahmen der Ermittlung der Steuerschuld ist hinsichtlich des eigentlichen Zwecks der Erbschafts- und Schenkungssteuern begründet.

Besteuert werden soll schließlich die Vermögenssubstanz und nicht die sich aus dieser ergebenden Erträge, wohingegen die Kapitalertragssteuer lediglich die Substanzgewinne erfasst. Folglich betrifft die Endbesteuerung nicht den eigentlichen Steuergegenstand der Erbschafts- und Schenkungssteuern, womit die Inklusion des Finanzvermögens in die relevante Bemessungsgrundlage gerechtfertigt werden könnte. Aufgrund des Verfassungsrangs der endbesteuernenden Wirkung der Kapitalertragssteuer für zumindest festverzinsliche Wertpapiere sowie sonstiger inländischer Bankeinlagen ist die Durchführung dieser Maßnahme jedoch als unwahrscheinlich anzusehen.

Hinsichtlich der Erfüllung verteilungspolitischer Anliegen sind neben der Erfassung der Vermögenswerte auch die Ausgestaltung von steuerlichen Begünstigungen in Form von Freibeträgen und der eigentliche Steuertarif maßgeblich. Freibeträge, deren Höhe etwa dem Wert von durchschnittlichen privaten Vermögen bzw. unternehmerischen Vermögen im Falle von Unternehmensübergaben entsprechen sollte, sowie ein progressiver Steuertarif wären zur Verfolgung dieser Ziele zu rechtfertigen. Mittels der nach ökonomischen Gesichtspunkten gewählten Höhe und Anwendungsbereiche der Freibeträge kann zudem dem verfassungsrichterlichen Erkenntnis Rechnung getragen werden. Der VfGH hielt in seinem Urteil fest, dass eine wie oben empfohlene vollkommene Gleichstellung der Liegenschaftsbewertung mit jener anderer Vermögensarten, also deren steuerliche Erfassung mit dem gemeinen Wert, neue verfassungsrechtliche Bedenken hervorrufen könnte, da deren schwere Verwertbarkeit und differenzierte wirtschaftliche Funktionalität ebenfalls zu berücksichtigen sind.

Weiters ist bei einer etwaigen Reform zu bedenken, dass hohe Vermögen oftmals von deren BesitzerInnen in Privatstiftungen transferiert anstatt verschenkt bzw. vererbt zu werden. Somit bedarf es auch der steuerlichen Erfassung dieser Vermögenswerte, um ein in sich geschlossenes Erbschafts- und Schenkungssteuersystem herzustellen. Diesbezüglich bestünde die Möglichkeit, diese Vermögenswerte in regelmäßigen Abständen mittels einer Erbersatzsteuer zu belasten, wohingegen in Österreich derzeit lediglich die Einbringungssteuer, also eine einmalige Zahlung in Höhe von 5% des eingebrachten Wertes, anfällt.⁴³

Abschließend bleibt festzuhalten, dass die Reform aus allokativen Gründen sinnvoll und aus verteilungspolitischen Gründen notwendig ist. Allerdings ist zu beachten, dass die Aufhebung der Erbschaftssteuer und die ausschließliche Reform der Schenkungssteuer Bedenken aufwerfen würde. So hätte diese Maßnahme den Effekt, dass VermögensempfängerInnen, welche Vermögen unentgeltlich erworben haben, steuerlich differenziert behandelt werden. Dies würde die Entscheidungen der gebenden Person hinsichtlich ihrer Vermögensübergabe beeinflussen, denn

eine Erbschaft wäre demnach dann steuerfrei, wohingegen eine Schenkung weiterhin steuerpflichtig wäre. Dies würde vor allem im betrieblichen Bereich bewirken, dass nicht mehr der ökonomisch optimale Zeitpunkt zur Betriebsübergabe gewählt, sondern der tatsächliche Erbweg gegangen würde, was folglich vermutlich den wirtschaftlichen Erfolg der Betriebe negativ beeinflussen könnte.

6. Das Reformmodell der Arbeiterkammer Wien

Ein konkretes Modell zur Reparatur der Erbschafts- und Schenkungssteuer wurde von der Arbeiterkammer Wien ausgearbeitet. Grundsätzlich werden der Vermögensübergang des Erwerbes von Todes wegen, Schenkungen unter Lebenden und Dotierungen von Privatstiftungen als Steuergegenstand herangezogen. Steuerpflichtig ist jede Art des Vermögens gemäß § 18 des Bewertungsgesetzes, das sind land- und forstwirtschaftliche Vermögen, Grundvermögen, Betriebsvermögen und sonstige Vermögen, wie Anleihen, Aktien, Bargeld, Sparbücher, Antiquitäten etc. Derzeit sind Sparbücher oder Girokontenguthaben frei, Lebensversicherungssummen oder Bargeld jedoch steuerpflichtig. Um gerade vermögenden Personen Steuerausweichmöglichkeiten zu entziehen, wird in diesem Modell Finanzvermögen steuerpflichtig. Dazu müsste die Endbesteuerungswirkung der Kapitalertragsteuer in der Erbschaftssteuer aufgegeben werden, hinsichtlich der Einkommensteuer kann die Endbesteuerung beibehalten werden.

Zur Erlangung einer höheren Transparenz werden die bestehenden fünf Steuerklassen auf zwei reduziert. Steuerklasse I umfasst Verwandte des 1. und 2. Grades, somit Ehegatten, Lebensgefährten, Eltern, Schwieger- und Stiefeltern, leibliche und adoptierte Kinder, SchwägerInnen. Alle anderen Personen und juristische Personen sind in der Steuerklasse II subsumiert. Ein Steuerfreibetrag wird für die Steuerklasse I in Höhe von jeweils 300.000 €, für Personen in der Steuerklasse II von 150.000 € gewährt. Bei der Übertragung von Betriebsvermögen gilt ein zusätzlicher sachlicher Freibetrag von 300.000 €.

Die Bewertung von Grundstücken kann generell weiterhin laut Teil 1 des Bewertungsgesetzes nach dem Reinvermögenskonzept unter Abzug übernommener Verbindlichkeiten beibehalten werden. Zukünftig kann aufgrund des VfGH-Erkenntnisses das Einheitsbewertungsverfahren nicht mehr angewendet werden. Während betriebliche Grundstücke mit ihrem Buchwert angesetzt sind, ist bei Privatgrundstücken eine Feststellung erforderlich. Mögliche Varianten neuer Bewertungsverfahren könnten auf Gemeindeebene auf Grundlage von im Grundpreiskataster ersichtlichen Urkunden, Kaufpreisen und Markterfahrungen umgesetzt werden. Diese Art der Bewertung ermöglicht die gewünschte vorsichtige Annäherung

an tatsächliche Marktwerte. In gleicher Weise wird die Anrechnung realistisch bewerteter Lasten (wie etwa Wohnrechte, Leibrenten etc.) nicht mehr dazu führen, dass die Bemessungsgrundlage erodiert.

Unter der Voraussetzung dieser Bewertung und einer aufkommensneutralen Ausgestaltung des Modells können trotz der relativ hohen Freibeträge die Tarifsätze gesenkt werden. Der Eingangssteuersatz beträgt somit 4%, mit einem kontinuierlichen Anstieg bis maximal 20% bei Übertragungen über zehn Mio. €. Für die Steuerklasse I findet der halbe Steuersatz – zwischen 2% und 10% – Anwendung.

7. Resümee

Die rezente WIFO-Studie von Berghuber, Picek und Schratzenstaller (2007) über die Notwendigkeit und Perspektiven der Erbschafts- und Schenkungssteuer unterstützt deren Beibehaltung sowohl aus fiskalischen wie auch aus allokatons- und verteilungspolitischen Gründen. Aufgrund der finanz- und steuerpolitischen Vorteile der Erbschafts- und Schenkungssteuer, die auch das WIFO bestätigt, sollte die vom Verfassungsgerichtshof vorgegebene Reparaturfrist bis Ende Juli 2008 zur Diskussion und zur Entwicklung möglicher Lösungsansätze für eine Reform der Erbschafts- und Schenkungssteuer genutzt werden.

Schon jetzt liegt Österreich in Hinblick auf die Besteuerung vermögensabhängiger Werte im internationalen Vergleich unter dem EU-Durchschnitt. Hinzu kommt, dass Arbeit derzeit steuerlich wesentlich stärker belastet ist als Kapital. Selbst die OECD sah sich in ihrem jüngsten Länderbericht zu Österreich veranlasst, Kritik an dessen Steuersystem, insbesondere an der im internationalen Vergleich außerordentlich niedrigen Kapitalbesteuerung, zu üben. Eine Abschaffung der Erbschafts- und Schenkungssteuer würde die Situation noch weiter verschärfen. Dagegen wäre es leicht möglich, über eine Veränderung der Struktur des österreichischen Steuer- und Abgabensystems das Abgabenniveau an europäische Verhältnisse heranzuführen und so zu einer deutlichen Entspannung beizutragen.

Eine Steigerung des Anteils der vermögensbezogenen Abgaben vergrößerte auch den fiskalischen Spielraum zur Finanzierung öffentlicher Leistungen. Neben der fiskalischen Funktion kommt der umverteilenden Wirkung der Erbschafts- und Schenkungssteuer in einem Steuersystem wie dem österreichischen, das kaum verteilungspolitische Effekte entfaltet, eine besondere Bedeutung zu. Indem die Erbschafts- und Schenkungssteuer arbeitsloses Einkommen infolge eines unentgeltlichen Vermögenserwerbs erfasst und der Besteuerung zuführt, erweist sie sich als herausragendes Instrument einer auf Gerechtigkeit abzielenden Verteilungspolitik.

Anmerkungen

- ¹ Berghuber et al. (2007).
- ² Ebendort 9.
- ³ Die Höhe der tatsächlichen Erhebungskosten der Erbschafts- und Schenkungssteuern ist nicht bekannt. Allerdings ist bekannt, dass 301 Beamte für die Erhebung aller Gebühren und Verkehrssteuern zuständig sind. Mit durchschnittlichen Ausgaben von jährlich 43.000 € pro Beamten ergibt sich folglich ein Personalaufwand von knapp 13 Mio. €. Unter der Annahme, dass die Hälfte der Beamten auf die Erhebung der Erbschafts- und Schenkungssteuern entfällt, ergibt sich ein ungefährender Verwaltungsaufwand von ca. 5% der Erbschafts- und Schenkungssteuereinnahmen; vgl. Berghuber et al. (2007) 5, 47f.
- ⁴ Hinsichtlich der Inanspruchnahme der derzeitigen Stundungs- bzw. Ratenzahlungsmöglichkeiten der Erbschafts- bzw. Schenkungssteuerschuld von Unternehmensnachfolgern ist hinzuweisen, dass im Jahr 2006 in 719 Fällen von in Summe 5.681 Betriebsübertragungen um eine derartige Zahlungserleichterung angesucht wurde. Dies entspricht einer Quote von 13%; vgl. Berghuber et al. (2007) 49.
- ⁵ Berghuber et al. (2007) 5ff; Marterbauer, Schürz (2007) 40f.
- ⁶ Berghuber et al. (2007) 44.
- ⁷ Rossmann (2007); Berghuber et al. (2007) 5.
- ⁸ Rossmann (2007).
- ⁹ Ebendort; Marterbauer, Schürz (2007) 45.
- ¹⁰ Ebendort 37.
- ¹¹ Gale, Slemrod (2001) 44f; Berghuber et al. (2007) 4.
- ¹² Verfassungsgerichtshof (2007).
- ¹³ Ebendort.
- ¹⁴ Vgl. Übersicht 1 in Berghuber et al. (2007) 9.
- ¹⁵ Vgl. ebendort.
- ¹⁶ Vgl. ebd.
- ¹⁷ Vgl. Tabelle 3 in Rossmann (2006) 286 und Übersicht 3 in Berghuber et al. (2007) 10.
- ¹⁸ Vgl. Übersicht 2 in Berghuber et al. (2007) 10 und Tabelle 2 in Rossmann (2006) 285.
- ¹⁹ Vgl. Übersicht 3 in Berghuber et al. (2007) 10 und Tabelle 3 in Rossmann (2006) 286.
- ²⁰ Vgl. Abb. 1 in Berghuber et al. (2007) 11 und Abb. 1 in Rossmann (2006) 289.
- ²¹ Nicht außer Acht lassen darf man zusätzlich, dass der EU-15-Durchschnitt u. a. auch durch den niedrigen österreichischen Anteil nach unten gezogen wird. Ein internationaler Vergleich durch Scheffler, Spengel (2004), der hauptsächlich auf Daten vom Jahr 2003 basiert, zeigt auf, dass Österreich damals mit 0,08% in der EU den niedrigsten BIP-Anteil der Erbschafts- und Schenkungssteueraufkommen aufwies.
- ²² Für einen Ländervergleich betreffend die Steuertarife diverser europäischer Länder siehe Tabelle 5 in Rossmann (2006) 288 und Übersicht 4 in Berghuber et al. (2007) 12.
- ²³ Scheffler, Spengel (2004) 291ff.
- ²⁴ Hilpold (2007) 278
- ²⁵ Ebendort.
- ²⁶ Ebd. 279.
- ²⁷ Ebd. 276.
- ²⁸ Vgl. zu den Schätzungen der Vermögensbestände in Österreich auch Rossmann (2006) 293.
- ²⁹ Berghuber et al. (2007) 25f.
- ³⁰ In Deutschland fällt jedes 30. Jahr eine Erbersatzsteuer an, nicht aber in Österreich.

- ³¹ Bei Vermögensübertragungen im Privatbereich gibt es nur geringe Freibeträgen, während der für Betriebsübertragungen 365.000 € beträgt.
- ³² Diese Daten wurden auf eine parlamentarische Anfrage hin vom Bundesministerium für Finanzen zur Verfügung gestellt: Bundesministerium für Finanzen (2007).
- ³³ Die ungleiche Verteilung wird auch von der Haushaltsbefragung der OeNB im Jahre 2004 bestätigt. Vgl. dazu Mooslechner et al. (2007) 9, zit. nach Berghuber et al. (2007) 34.
- ³⁴ Farny et al. (1997) 41.
- ³⁵ Die Nettogeldvermögen (finanzielle Forderungen minus Verbindlichkeiten) sind durch die OeNB statistisch gut erfasst.
- ³⁶ Mooslechner et al. (2007) 9, zit. nach: Berghuber et al. (2007) 34.
- ³⁷ Ebendort.
- ³⁸ Tabelle 7 in Rossmann (2006) 294.
- ³⁹ OECD (2007) 164f.
- ⁴⁰ Fellner (2007) 395; Berghuber et al. (2007) 54ff.
- ⁴¹ Fellner (2007) 395f; Fraberger, Petritz (2007) 588.
- ⁴² Berghuber et al. (2007) 43ff.
- ⁴³ Rossmann (2007).

Literatur

- Berghuber, B.; Picek, O.; Schratzenstaller, M., Perspektiven der Erbschafts- und Schenkungssteuer in Österreich (WIFO, Wien 2007).
- Bundesministerium für Finanzen, Daten zur Erbschafts- und Schenkungssteuer (=Beantwortung Parlamentarische Anfrage, Geschäftszeichen BMF-310205/0003-I/4/2007, Wien 2007).
- Eizinger, Ch.; et al., Reichtum in Österreich, in: Bericht über die soziale Lage 2003–2004 (Bundesministerium für soziale Sicherheit, Generationen und Konsumentenschutz, Wien 2005).
- Farny, O.; Gall, F.; Predl, M., Vermögen, Erben und Erbschaftssteuer in Österreich (=Materialien zu Wirtschaft und Gesellschaft 63, Wien 1997).
- Fellner, K.-W., Und jetzt: Auch weitere einheitswertabhängige Geldleistungen verfassungswidrig?, in: SWK 10 (1. April 2007) 390-396.
- Fraberger F.; Petritz M., VfGH hebt die Schenkungssteuer auf, in: SKW 20/21 (15. Juli 2007) 587-593.
- Gale, W. G.; Slemrod, J., Rethinking the estate and gift tax: Overview (=NBER Working Paper 8205, Washington, D. C., 2001).
- Hahn, F.; Magerl, Ch., Vermögen in Österreich (WIFO, Wien 2006).
- Hilpold, Peter, Die Wiedereinführung der Erbschafts- und Schenkungssteuer in Italien, in: SWI xy (2007) 276-281.
- Marterbauer M.; Schürz, M., Der Streit um die Abschaffung der Erbschaftssteuer in Österreich, in: WISO 2 (2007).
- Maschner, E., Die Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes zur Erbschafts- und Schenkungssteuer und ihre Auswirkung in der Praxis, in: Finanz-Journal 7 (2007) 123-125.
- Mooslechner, P.; Schürz, M.; Wagner, K., Geldvermögensverteilung in Österreich – Ergebnisse der OeNB-Haushaltsbefragung 2004 (Wien 2007).
- Novacek, E., Sanierung der Erbschaftssteuer und Wiedereinführung der Vermögensteuer?, in: Finanz-Journal 6 (2007) 216-223.
- OECD, Economic Surveys, Austria (Paris 2007).

- Rossmann, B., Vermögensbesteuerung in Österreich – Reform der Bewertung von Grundvermögen, in: *Wirtschaft und Gesellschaft* 32/3 (2006) 283-312.
- Rossmann, B., Die Erbschafts- und Schenkungssteuer darf nicht sterben, in: *Arbeit und Wirtschaft* 3-4 (2007) 14-17.
- Scheffler W.; Spengel Ch., *Erbschaftsteuerbelastung im internationalen Vergleich* (Baden-Baden 2004).
- Schürz, M., Erbschaften und Vermögensungleichheit in Österreich, in: *Wirtschaft und Gesellschaft* 33/2 (2007) 231-255.
- Verfassungsgerichtshof, Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 7.3.2007 (=G54/06 ua, Wien 2007).

Zusammenfassung

Aufgrund der finanz- und steuerpolitischen Vorteile der Erbschafts- und Schenkungssteuer sollte die vom Verfassungsgerichtshof vorgegebene Reparaturfrist bis Ende Juli 2008 zur Diskussion und zur Entwicklung möglicher Lösungsansätze für eine Reform der Erbschafts- und Schenkungssteuer genutzt werden.

Schon jetzt liegt Österreich in Hinblick auf die Besteuerung vermögensabhängiger Werte im internationalen Vergleich unter dem EU-Durchschnitt. Hinzu kommt, dass Arbeit derzeit steuerlich wesentlich stärker belastet ist als Kapital. Eine Abschaffung der Erbschafts- und Schenkungssteuer würde die Situation noch weiter verschärfen. Dagegen wäre es leicht möglich, über eine Veränderung der Struktur des österreichischen Steuer- und Abgabensystems das Abgabenniveau an europäische Verhältnisse heranzuführen und so zu einer deutlichen Entspannung beizutragen.

Eine Steigerung des Anteils der vermögensbezogenen Abgaben vergrößerte auch den fiskalischen Spielraum zur Finanzierung öffentlicher Leistungen. Neben der fiskalischen Funktion kommt der umverteilenden Wirkung der Erbschafts- und Schenkungssteuer in einem Steuersystem wie dem österreichischen, das kaum verteilungspolitische Effekte entfaltet, eine besondere Bedeutung zu. Indem die Erbschafts- und Schenkungssteuer arbeitsloses Einkommen infolge eines unentgeltlichen Vermögenserwerbs erfasst und der Besteuerung zuführt, erweist sie sich als herausragendes Instrument einer auf Gerechtigkeit abzielenden Verteilungspolitik.