

Vermögensbesteuerung **Ein internationaler Vergleich**

Mag. Karl Goldberg
Wien, Dezember 2007

INHALT:

Vorwort	4
1 Einleitung und Problemaufriss	5
1.1 Vermögen in Österreich	5
1.1.1 Geldvermögen laut Gesamtwirtschaftlicher Finanzierungsrechnung	5
1.1.2 Weitere Vermögensschätzungen	8
1.2 Argumente für die Besteuerung von Vermögen.....	10
1.3 Zum Aufbau der Arbeit	12
2 Grundsätze und wissenschaftliche Rechtfertigung der Vermögensbesteuerung	13
2.1 Theoretische Grundlagen und Prinzipien für die Besteuerung von Vermögen.....	13
2.2 Zur Methodik der Untersuchung – die statistische Erfassung von Vermögen	15
3 Vermögenssteuern – ein internationaler Vergleich von ausgewählten Ländern.	17
3.1 Vermögensteuern in ausgewählten Ländern	26
3.1.1 Österreich.....	26
3.1.2 Deutschland	31
3.1.3 Finnland.....	35
3.1.4 Frankreich	39
3.1.5 Vereinigtes Königreich von Großbritannien und Irland	43
3.1.6 Luxemburg	48
3.1.7 Schweden.....	52
3.1.8 Schweiz	57
3.1.9 Spanien	61
3.1.10 USA.....	67
4 Besteuerung von Erbschaften und Schenkungen in Österreich.....	71
4.1 Rechtliche Grundlagen.....	71
4.2 Tatsächliche Belastung durch Erbschafts- und Schenkungssteuer	74
4.3 Zur Rechtfertigung der Erbschafts- und Schenkungssteuer	77
4.4 VfGH-Erkenntnis, aktuelle Diskussion und Reformmöglichkeiten	83
4.4.1 VfGH-Erkenntnis.....	83
4.4.2 Aktuelle Diskussion	84
4.4.3 Reformmöglichkeiten	86
5 Besteuerung von Kapitalvermögen in Österreich.....	90
5.1 Aufkommen.....	90
5.2 Wissenschaftliche Rechtfertigung der Kapitalbesteuerung.....	93
5.3 Rechtliche Grundlagen.....	94
5.3.1 Besteuerung der Einkünfte aus dem Kapitalvermögen	94
5.3.2 Besteuerung des Kapitalverkehrs	99

5.4	Notwendige Ergänzung: „Tobin Tax“ – Besteuerung von Devisentransaktionen	101
6	Besteuerung des immobilien Vermögens in Österreich	106
6.1	Steuern auf das immobile Vermögen	106
6.2	Die Struktur der Immobilienbesteuerung	107
6.3	Die Notwendigkeit zur Besteuerung des immobilien Vermögens	110
6.4	Grundbesteuerung als agrarpolitisches Ziel?	113
6.5	Die Grundsteuer	114
6.5.1	Grundlagen der Besteuerung	115
6.5.2	Notwendigkeit und Anforderung	118
6.5.3	Zur Reform der Grundsteuer	122
6.6	Die Grunderwerbsteuer	126
6.6.1	Grundlage der Besteuerung	126
6.6.2	Rechtfertigung der Besteuerung des Grunderwerbs	128
6.6.3	Reformmöglichkeiten der Grunderwerbsbesteuerung	129
7	Die Vermögensteuer	135
7.1	Notwendigkeit und Rechtfertigung zur Einhebung einer allgemeinen Steuer auf Vermögen	135
7.2	Die ehemalige Vermögensteuer	138
7.3	Vermögenssteuer neu	141
7.3.1	Das Schulmeister-Modell	141
7.3.2	Das niederländische Modell	143
8	Die Problematik der Vermögensbewertung	146
8.1	Notwendigkeit der Bewertung	146
8.2	Das österreichische Bewertungsgesetz (BewG)	147
8.2.1	Die Bewertung durch das BewG	148
8.3	Grundlegende Probleme der Bewertung	154
9	Zusammenfassung und Schlussfolgerungen	159
10	Abkürzungen	164
11	Literatur	165
11.1	Bücher	165
11.2	Gesetzblätter/Urteile/Protokolle/Periodika/Presse/Interviews	167
11.2.1	Amtsblätter	167
11.2.2	Gesetzblätter	167
11.2.3	Periodika	168
11.2.4	Presseinformationen, Presseaussendungen, Zeitungsartikel	169
11.2.5	Protokolle	170
11.2.6	Urteile und Erkenntnisse	170
11.3	Internet	170

Vorwort

Aufgrund der globalen Orientierung der Geldpolitik und der Liberalisierung der Finanzmärkte ab den 1970er Jahren hat das Wachstum der Finanzvermögen und der Einkommen daraus weltweit bedeutend zugenommen. Auch in Österreich haben sich die Geldvermögen vervielfacht. Die Orientierung auf die Finanzmärkte hatte makroökonomische Folgen (wie Rückgang der Investitionsquote, Anstieg der Arbeitslosigkeit und Rückgang der Lohnquote). Während viele Staaten aufgrund entsprechender vermögensbezogener Steuern vom steigendem Steueraufkommen profitierten, gehört Österreich zu den wenigen Ländern, wo der Anteil der Steuern und Abgaben auf Erwerbseinkommen am Gesamtabgabenaufkommen und auch gemessen am BIP beständig zugenommen hat, der Anteil der vermögensbezogenen Steuern am Steueraufkommen und gemessen am BIP aber deutlich zurückgegangen ist. Österreich hat mittlerweile den niedrigsten Anteil vermögensbezogener Steuern in der gesamten OECD mit entsprechend negativen Auswirkungen auf die öffentlichen Finanzen. Weil diese einseitige Steuerbelastung von Erwerbseinkommen zudem immer weniger den in der Finanzwissenschaft formulierten Prinzipien der Allgemeinheit, Gleichmäßigkeit und Verhältnismäßigkeit entspricht, sind Änderungen erforderlich, die diesen Prinzipien in Österreich wieder zur Geltung verhelfen.

Durch diese Untersuchung sollen Beispiele angewandter Vermögensbesteuerung in verschiedenen maßgeblichen und mit Österreich vergleichbaren Ländern gefunden werden, die in Österreich konstruktive Diskussionsimpulse hinsichtlich der geplanten Steuerreform 2009/2010 sein können.

In der Studie werden Theorie und Praxis der Vermögensbesteuerung gleichermaßen behandelt. Es werden die Grundsätze und wissenschaftliche Rechtfertigung der Vermögenssteuerung ebenso dargestellt wie die konkrete Organisation der Vermögensbesteuerung in anderen wichtigen und mit Österreich vergleichbaren Ländern. Diese sind Deutschland, Finnland, Frankreich, das Vereinigte Königreich von Großbritannien und Irland, Luxemburg, Schweden, die Schweiz, Spanien und die USA. Untersucht werden die Vermögensbesteuerung im Rahmen der Einkommensteuer, die Vermögensteuer – sofern in dem betreffenden Land eine eigenständige eingehoben wird –, die Grundsteuern, die Vermögensverkehrsteuern sowie die Regelungen zur Besteuerung von Erbschaften und Schenkungen.

Behandelt werden daher in der Arbeit im Detail auch die derzeitige Besteuerung von Erbschaften und Schenkungen, von Kapitalvermögen und von immobilienvermögen in Österreich sowie die jeweils aktuellen Diskussionen dazu, wobei auch Reformmöglichkeiten aufgezeigt werden. Auch das Thema einer eigenständigen Vermögenssteuer wird behandelt.

Mit Mag. Karl Goldberg konnte die ÖGPP einen profunden Experten für die Erarbeitung der Studie gewinnen. Ihm gebührt unser besonderer Dank für seine sorgfältige Arbeit.

Dr. Andreas Höferl

Generalsekretär der ÖGPP

1 Einleitung und Problemaufriss

*Wär' ich nicht arm, wärst du nicht reich
(Berthold Brecht)*

Vermögen und Einkommen sind in Österreich sehr ungleich verteilt – diese Schieflage hat in den vergangenen Jahrzehnten noch zu- denn abgenommen. Da die Datenlage zu Vermögen in Österreich eher dürftig ist¹, versuchen einige Veröffentlichungen und Schätzungen unterschiedlicher Qualität dieses Informationsdefizit auszugleichen.

1.1 Vermögen in Österreich

1.1.1 Geldvermögen laut Gesamtwirtschaftlicher Finanzierungsrechnung

Die von der Österreichischen Nationalbank regelmäßig durchgeführte und zuletzt im Juni 2007 erschienene Analyse zum Finanzvermögen in Österreich weist für Ende 2006 ein Geldvermögen von 1.841,4 Mrd. € aus.² Davon entfielen auf die finanziellen Unternehmen (die Finanzwirtschaft³) 1.148,7 Mrd. € (oder 62,4% aller Geldvermögen), auf die privaten Haushalte und Organisationen ohne Erwerbszweck⁴ 397,8 Mrd. € (oder 21,6%), auf die nichtfinanziellen Unternehmen (die Wirtschaftsunternehmen⁵) 204,1 Mrd. € (oder 11,1%) und auf den „Staat“⁶ 90,9 Mrd. € (oder 4,9%).

Das Geldvermögen der Finanzwirtschaft setzten sich zusammen aus Einlagen in Höhe von 283,7 Mrd. € (24,7% des Geldvermögens der Finanzwirtschaft), aus einem gewährten Kreditvolumen sowohl an langfristigen Krediten von 273,1 Mrd. € (23,8%) als auch an kurzfristigen Krediten im Ausmaß von 77,2 Mrd. € (6,7%) , aus Kapital- sowie Geldmarktpapieren im Wert von 266,6 Mrd. € (23,2%), 113,5 Mrd. € an Anteilsrechten ohne Investmentzertifikate (9,9%), 104,8 Mrd. € an Investmentzertifikaten (9,1%), aus Währungsgold und Sonderziehungsrechten im Wert von 4,6 Mrd. € (0,4%), aus 2,7 Mrd. € an Bargeld (0,2%) und schließlich aus sonstigen Forderungen in Höhe von 22,0 Mrd. € (1,9%). Insgesamt betrug das Geldvermögen des finanziellen Sektors 2006 das 4,5fache des BIP dieses Jahres. Mittelfristig hat sich diese Struktur des Geldvermögens gewandelt. 1995 bestanden noch 33,6% des Geldvermögens der Finanzwirtschaft in der Form von gewährten langfristigen und 10,5% in der Form von kurzfristigen Krediten. Der Anteil der Kapitalmarktpapiere erreichte dagegen lediglich 15,5%. Anteilsrechte und Investmentzertifikate machten gar nur 8% aus. Im Gegensatz dazu ist der Anteil des Geldvermögens in der Form von Einlagen plus Bargeld von 28,6% im Jahr 1995 auf 24,9% 2006 gefallen. Währungsgold und Sonderziehungsrechte machten 1995 0,8% des Geldvermögens des finanziellen Sektors aus, die sonstigen Forderungen lagen bei 0,9%.⁷

¹ vgl. Meichenitsch J. (2006), S. 83; vgl. ebenso Guger A./Marterbauer M. (2004a), S. 2; Eizinger Ch. et al (2004), S. 237

² vgl. im Folgenden Oesterreichische Nationalbank (2007a), Tab 1.1 – 9.1, S. 28ff

³ Banken, Investmentfonds, finanzielle Holding- und Mantelgesellschaften, Verwalter von Pensionskassen und Investmentfonds sowie Versicherungsunternehmen und Pensionskassen

⁴ In diesem Sektor sind auch Gewerkschaften, Kirchen und Stiftungen enthalten.

⁵ Kapital- und Personengesellschaften und selbständig Erwerbstätige, die in ihrer Haupttätigkeit Waren und nicht-finanzielle Dienstleistungen produzieren

⁶ Bund, Länder, Gemeinden, Sozialversicherungen und sonstige Einheiten des Staates

⁷ vgl. Oesterreichische Nationalbank (2007f), Internet

Den Geldvermögen des finanziellen Sektors standen 2006 Verpflichtungen im Ausmaß von 1.145,2 Mrd. € gegenüber; 537,7 Mrd. € (46,9% der gesamten Verbindlichkeiten der Finanzwirtschaft) waren Einlagen, 196,1 Mrd. € (17,1%) Kapitalmarktpapiere, 168,9 Mrd. € (14,8%) Investmentzertifikate, 86,7 Mrd. € (7,6%) versicherungstechnische Rückstellungen, 84,6 Mrd. € (7,4%) Anteilsrechte ohne Investmentzertifikate, 14,1 Mrd. € (1,2%) Geldmarktpapiere, 11,2 Mrd. € (1,0%) kurzfristige und 7,4 Mrd. € (0,6%) langfristige Kredite und 36,5 Mrd. € (3,2%) sonstige Forderungen. Die Nettovermögensposition des finanziellen Sektors betrug somit 3,4 Mrd. €

Das Geldvermögen der Wirtschaft bestand 2006 mit 94,9 Mrd. € (46,5% des Geldvermögens der Nichtfinanziellen Wirtschaft) zum überwiegenden Teil aus Anteilsrechten (ohne Investmentzertifikate). Weiters betrug die Einlagen 37,9 Mrd. € (18,6%), die Investmentzertifikate 17,4 Mrd. € (8,5%), die gewährten kurzfristigen Kredite 15,1 Mrd. € (7,4%), der Wert der Kapitalmarktpapiere erreichte 10,5 Mrd. € (5,1%), die gewährten langfristigen Krediten erreichten ein Volumen von 8,9 Mrd. € (4,4%), versicherungstechnische Rückstellungen beliefen sich auf 5,4 Mrd. € (2,7%), das Bargeld der Nichtfinanziellen Wirtschaft machte schließlich 1 Mrd. € (0,5%) und die sonstigen Forderungen 12,3 Mrd. € (6,0%) aus. Gegenüber 1995 bedeutet das einen erheblichen Strukturwandel im Geldvermögen der Wirtschaft. Damals machten Einlagen und Bargeld zusammen noch 23,3% der Geldvermögen aus, Anteilsrechte 28,9%. Dagegen lag der Anteil der Kapitalmarktpapiere noch bei 12,4%, jener von Investmentzertifikaten erreichte lediglich 2,8% und lang- und kurzfristige Kredite zusammen machten gar nur 2,3% des Geldvermögens der Wirtschaft aus. Die Sonstigen Forderungen hatten einen Anteil von 8% am Geldvermögen.⁸

Dem Geldvermögen der Wirtschaft standen 2006 Verpflichtungen von 388,3 Mrd. € gegenüber. Davon waren 171,6 Mrd. € (44,2% der Verpflichtungen der Nichtfinanziellen Wirtschaft) Anteilrechtsrechte ohne Investmentzertifikate, 125,7 Mrd. € (32,4%) langfristige Kredite, 47,7 Mrd. € (12,3%) kurzfristige Kredite, 28,2 Mrd. € (7,3%) Kapitalmarktpapiere und 14,9 Mrd. € (3,8%) sonstige Verpflichtungen. Die Nettovermögensposition der Wirtschaft war damit mit dem Überhang der Verpflichtungen gegenüber den Geldvermögen im Ausmaß von insgesamt 184,3 Mrd. € deutlich negativ.

Das Geldvermögen des Staates setzte sich 2006 aus einem Volumen an gewährten langfristigen Krediten in Höhe von 27,8 Mrd. € (30,6% des staatlichen Geldvermögens), aus Anteilsrechten ohne Investmentzertifikate im Ausmaß von 20,2 Mrd. € (22,3%), Kapitalmarktpapieren in Höhe von 17,9 Mrd. € (19,7%), aus 10,3 Mrd. € (11,3%) an Einlagen, 3,6 Mrd. € (4,0%) gewährten kurzfristigen Krediten, aus Investmentzertifikaten im Wert von 3,2 Mrd. € (3,5%) sowie sonstigen Forderungen im Ausmaß von 7,5 Mrd. € (8,2%) zusammen. Damit hat sich die Struktur des Geldvermögens des Staates gegenüber 1995 doch verändert: gewährte langfristige Kredite betrug 1995 noch 58,1% des gesamten staatlichen Geldvermögens, die Einlagen lagen ebenfalls noch bei 15,4%. Anteilsrechte machten dagegen nur 15,3%, Kapitalmarktpapiere erst 4,3% aus, kurzfristige Kredite gab es keine und die sonstigen Forderungen erreichten ein Ausmaß von nur 6,5%.⁹

Dem Geldvermögen des Staates standen 2006 Verpflichtungen von 188,4 Mrd. € gegenüber, davon waren 152,2 Mrd. € (80,8% der staatlichen Verpflichtungen) Kapitalmarktpapiere, 27,1 Mrd. € (oder 14,4%) langfristige Kredite, 3,5 Mrd. € (oder 1,8%) kurzfristige Kredite, 2 Mrd. € (oder 1,1%) Geldmarktpapiere und 3,6 Mrd. € (oder 1,9%) sonstige Verpflichtungen gegenüber. Auch die Nettovermögensposition des Staates war damit mit einem Überhang der Verpflichtungen gegenüber den Geldvermögen von insgesamt 97,5 Mrd. € deutlich negativ.

⁸ vgl. Oesterreichische Nationalbank (2007g), Internet

⁹ vgl. Oesterreichische Nationalbank (2007h), Internet

Das schon oben angeführte Geldvermögen aller privaten Haushalte einschließlich der privaten Organisationen ohne Erwerbzweck¹⁰ in Höhe von 397,8 Mrd. € für 2006 bedeutete ein durchschnittliches pro Kopf-Finanzvermögen von etwa 47.900 €¹¹. Von den 397,8 Mrd. € Finanzvermögen haben die privaten Haushalte 371,8 Mrd. € gehalten, das entspricht einem Geldvermögen von 44.802 € je EinwohnerIn. Die restlichen 26 Mrd. € entfielen auf private Organisationen ohne Erwerbzweck. Insgesamt machte das Geldvermögen der privaten Haushalte und der privaten Organisationen ohne Erwerbzweck zusammen 253,7% des verfügbaren Einkommens oder 155,2% des BIP aus. Nach wie vor wurde mit rund 47% der Großteil des gesamten Geldvermögens der privaten Haushalte und der Organisationen in Bargeld und Bankeinlagen veranlagt. Die Ansprüche gegenüber Lebensversicherungen und Pensionskassen sowie sonstige Forderungen wie zum Beispiel Ansprüche gegenüber MitarbeiterInnenvorsorgekassen lagen bei rund 21%, der Anteil der festverzinslichen Wertpapiere erreichte knapp 9%, Aktien und sonstige Anteilsrechte sowie schließlich Investmentzertifikate machten etwa 23% des Geldvermögens aus.

Hiermit haben die langfristig orientierten Veranlagungsformen im Laufe der Zeit deutlich an Gewicht gewonnen. Während das Geldvermögen 1980 zu 77% von Bankeinlagen und Bargeldhaltung dominiert wurde, kam dem Besitz von Beteiligungspapieren und Investmentzertifikaten de facto keine Bedeutung zu. Die Zusammensetzung der Finanzanlagen der privaten Haushalte begann sich erst ab der Mitte der 1990er Jahre zugunsten der handelbaren Wertpapiere zu verändern. Mit 52% erreichten die Investitionen in festverzinsliche Wertpapiere, börsennotierte Aktien und Investmentzertifikate im Jahr 2000 vorläufig den höchsten Anteil an der gesamten Geldvermögensbildung, 2006 waren es beinahe 31%. Allein die Aktieninvestitionen sowie Investitionen in sonstige Anteilsrechte und Investmentzertifikate trugen 2006 mit rund 3,9 Mrd. € beinahe 22% zur Geldvermögensbildung bei. Die höchsten anteilmäßigen Investitionen in Anteilsrechte und Investmentzertifikate sind für 1997 und 1998 zu verzeichnen und beliefen sich auf 60% beziehungsweise 53%. Die Gründe für den Wandel in der Zusammensetzung der Finanzveranlagung der privaten Haushalte sind in einem geringeren Zinsniveau, in der stärkeren Diversifizierung der Investmentangebote durch Investmentzertifikate der institutionellen Anleger und schließlich vor allem in einem höheren Angebot an börsennotierten Aktien infolge der Privatisierungsmaßnahmen zu finden.

Insgesamt hat das Finanzvermögen der privaten Haushalte in Österreich gegenüber dem Jahr 1980 von 59,7 Mrd. € um das 6fache zugenommen – es ist von 120% des verfügbaren Einkommens oder 78,4% des BIP im Jahre 1980 kontinuierlich angestiegen. Die Geldvermögensbildung schwankte innerhalb des 26jährigen Betrachtungszeitraumes in enger Korrelation mit der Sparquote und konjunkturabhängig zwischen 7,5% und 16,4% des verfügbaren Einkommens. Im Schnitt lag die Bildung des Geldvermögens bei 11,3% des verfügbaren Einkommens oder 7% des BIP.

Im Gegensatz dazu ist die Verschuldung der privaten Haushalte einschließlich der privaten Organisationen ohne Erwerbzweck um das 3 ½ fache von etwa 30,6 Mrd. € im Jahr 1980 auf rund 137,7 Mrd. € 2006 angestiegen. Die Schulden der privaten Haushalte betragen Ende 2006 134,8 Mrd. €, hiervon entfielen 83,3 Mrd. € auf Wohnbaukredite, auf Konsumkredite 24,5 Mrd. €, sonstige Kredite machten 29,8 Mrd. € aus. In Relation zum verfügbaren Einkommen beliefen sich die Verpflichtungen des privaten Haushaltssektors auf knapp 88% beziehungsweise erreichten rund 54% des BIP.

In Summe ergibt sich für Ende 2006 ein Nettogeldvermögen von etwas mehr als 260 Mrd. €. Hiermit hat die Nettovermögensposition gegenüber dem Jahr 1980, in dem sich das Netto-

¹⁰ vgl. im Folgenden Oesterreichische Nationalbank (2007a), S. 19f, 21ff, Tabelle 11, S. 68, Tabelle 12, S. 69; Oesterreichische Nationalbank (2007b), (2007c), (2007d), (2007e), Internet

¹¹ vgl. Oesterreichische Nationalbank (2007f)

vermögen auf 29,2 Mrd. € bezifferte, um beinahe das 8fache zugenommen und machte Ende 2006 knapp 166% des verfügbaren Einkommens des privaten Haushaltssektors beziehungsweise 101,5% des BIP – 1980 waren es 58,5% des verfügbaren Einkommens oder 38,3% des BIP – aus. Zusammenfassend sind das private Geldvermögen und die Verschuldung schneller gewachsen als die Bruttowertschöpfung und das verfügbare Einkommen, die sich während der 26 Jahre seit 1980 jeweils verdreifachten. Diese Daten vermitteln erste Aufschlüsse über den Geldvermögensbesitz des privaten Haushaltssektors in Österreich, Einblicke über den gesamten Vermögensbesitz oder gar dessen Verteilung können daraus aber nicht gewonnen werden.

Für die Geldvermögensentwicklung der nichtfinanziellen und finanziellen Unternehmen ist ein längerfristiger Vergleich aufgrund der aktuellen Quellenlage nur von 1995 bis 2006 möglich. Während die Geldvermögen der privaten Haushalte und Organisationen ohne Erwerbzweck in dieser Zeit von 212,1 auf 397,8 Mrd. € um 185,7 Mrd. € oder 87,5% zugenommen haben, sind die Geldvermögen der nichtfinanziellen Unternehmen um 125,4 Mrd. € oder 159,3% von 78,7 auf 204,1 Mrd. € gewachsen, jene der finanziellen Unternehmen von 449,7 Mrd. € um 699,9 Mrd. € oder 155,4% auf 1.148,7 Mrd. €. Das Geldvermögen des Staates hat sich von 45,3 auf 90,9 Mrd. € verdoppelt. Das stärkste absolute Wachstum hatte demnach die Finanzwirtschaft (plus 699,9 Mrd. €), das stärkste prozentuelle Wachstum die Wirtschaft (plus 159,3%).¹²

1.1.2 Weitere Vermögensschätzungen

Hahn F./Magerl Ch. (2006) versuchen in ihrem Beitrag „Vermögen in Österreich“, der zu einem erheblichen Teil unter anderem auch den verschiedenen Konzepten und Methoden zur Erfassung und Errechnung von Vermögensbeständen gewidmet ist, ebenso den Bestand an Realvermögen gemäß dem ESVG 95 zu errechnen.¹³ Hahn/Magerl weisen für das Jahr 2000 einen Nettovermögensbestand an Anlagegütern von 739 Mrd. € zu Marktpreisen aus.¹⁴ Der geschätzte Marktwert von Grund und Boden betrug nach Hahn/Magerl rund 217,1 Mrd. €, der Nettobestand an dauerhaften Konsumgütern wird für das Jahr 2000 auf 27.500 € pro Haushalt geschätzt. Im Schnitt belief sich von 1995 bis 2000 der Anteil der dauerhaften Konsumgüter am gesamten Nettovermögen der privaten Haushalte auf 11%.¹⁵ Hieraus ist für die Jahre 1995 bis 2000 auf ein durchschnittliches Gesamtvermögen pro Haushalt zu schließen. Der aus dem Nettovermögen plus Forderungen errechnete gesamte Nettovermögensbestand betrug 2000 2.294 Mrd. €, hiervon entfielen nach einem bestimmten Zuordnungsschlüssel – so ist beispielsweise die Landwirtschaft dem privaten Haushaltssektor zugeordnet¹⁶ – 21% auf nichtfinanzielle, 32% auf finanzielle Kapitalgesellschaften, 10% auf den Staat und 37% auf die privaten Haushalte. Demgegenüber betrug das Reinvermögen – Nettovermögen plus Forderungen minus Verbindlichkeiten – 1.070,4 Mrd. €, somit belief sich das Volksvermögen auf 133.600 € pro Kopf. Der Anteil der privaten Haushalte am Volksvermögen betrug 71%, der der nichtfinanziellen Kapitalgesellschaften 21%, der des Staates 7% und jener der finanziellen Kapitalgesellschaften dagegen lediglich 1%.

Farny O. et al (1997) schätzen dagegen für das Jahr 1993 das Gesamtvermögen – diesmal jedoch nur – der privaten Haushalte auf insgesamt 458,5 Mrd. €. Das Reinvermögen aller privaten Haushalte war somit für 1993 auf 405,51 Mrd. € zu schätzen. Hiervon entfielen 8,3%

¹² vgl. Oesterreichische Nationalbank (2007i), (2007f), (2007g), (2007h), (2007i)

¹³ vgl. Hahn F.R./Magerl Ch. (2006), S. 53ff

¹⁴ vgl. im Folgenden ebd., S. 62ff

¹⁵ vgl. ebd., S. 62

¹⁶ vgl. ebd., S. 63

auf land- und forstwirtschaftliches Vermögen, 46,1% auf Grund-, 12,4% auf Betriebs-, 31,3% auf das Finanz- und auf das sonstige Vermögen 1,9%. Bei all diesen Angaben handelt es sich jedoch lediglich um Durchschnittswerte. Daten über die Verteilung des Vermögens, seine durchschnittliche Höhe und Struktur nach verschiedenen sozioökonomischen Merkmalen, liegen, wie auch Farny O. et al bedauern¹⁷, nicht vor.

Mögliche Aufschlüsse über das Mysterium Vermögensverteilung könnte ein Blick auf die Entwicklung der Einkommensverteilung in Österreich bieten. Nach einer Studie von Guger A./Marterbauer M. ist die um die Verschiebungen in der Erwerbsstruktur bereinigte Lohnquote ab den 1980er Jahren von 73% im Jahr 1978 auf 59% im Jahr 2003 deutlich gesunken¹⁸; 2004 betrug die bereinigte Lohnquote 58%.²⁰ Eine wesentliche Ursache für diese Entwicklung der Lohnquote liegt im starken Wachstum der Vermögenseinkommen: lag der Anteil der Besitzeinkommen – ohne Vermietung und Verpachtung – am Gesamteinkommen aus Besitz und Unternehmung Mitte der 1960er Jahre bei knapp 5%, so schwanken die Besitzeinkommen seit den 1980er Jahren zwischen 15% und 20%.²¹ Während also die Bruttoentgelte für unselbständige Arbeit von 1964 bis 1997 sich verzehnfachten, stiegen die Einkommen aus Besitz im gleichen Zeitraum um das 30fache.²² Ebenso sind bei den Einkünften aus Finanzvermögen erhebliche Zuwächse zu beobachten.

Das aufgrund sowohl der Reorientierung der Geldpolitik als auch der Liberalisierung der Finanzmärkte gestiegene Wachstum der Vermögenseinkommen seit Beginn der 1980er Jahre²³ hat darüber hinaus auch makroökonomisch bemerkenswerte Folgen: seit Beginn der 1980er Jahre blieb die Investitionsquote deutlich hinter der Gewinnquote zurück. Aufgrund der außerordentlich hohen Zinserträge forcierten Unternehmen vermehrt Investitionen in Finanzanlagen, sodass der Anteil der Finanzanlagen an der Bilanzsumme der Großunternehmen um 8,3 Prozentpunkte von 15,7% im Jahr 1980 auf 24% 1988 angestiegen ist.²⁴ Diese Art Investitionstätigkeit erfolgte freilich zulasten der realen Investitionen und hatte in weiterer Konsequenz ein deutlich geringeres Wachstums- und Beschäftigungsniveau zur Folge.²⁵ In dieses Bild der sinkenden Lohnquote unter anderem auch aufgrund der gestiegenen Finanzveranlagungen durch die Unternehmen passt auch, dass sowohl Spar- als auch vor allem Konsumneigung und -fähigkeit der privaten Haushalte im Vergleich zur Sparfähigkeit der Kapitalgesellschaften gesunken sind.²⁶ Mit der außerordentlichen Zunahme der Vermögenseinkommen geht auch eine Ausweitung der personellen Einkommensunterschiede einher; zur Verfolgung der Verteilung der Gewinn- und Vermögenseinkommen auf Personen und Haushalte fehlt jedoch auch Guger/Marterbauer das entsprechende Datenmaterial.²⁷ Sowohl die divergierende Entwicklung der Vermögens- und Lohneinkommen als auch die bekannte Tatsache der ungleichen Verteilung von Vermögen, lassen allerdings darauf schließen, dass letztendlich auch die Vermögenskonzentration weiter zugenommen haben muss.²⁸

¹⁷ vgl. ebd.

¹⁸ vgl. Guger A./Marterbauer M. (2004a), S. 4

¹⁹ zur Studie vgl. Guger A./Marterbauer M. (2004a); vgl. ebenso Guger A./Marterbauer M. (2004b); Guger A./Marterbauer M. (2005)

²⁰ vgl. Guger A./Marterbauer M. (2005), S. 623

²¹ vgl. Guger A./Marterbauer M. (2004a), S. 11; vgl. ebenso ebd., S. 15f

²² vgl. ebd., Übersicht 3.1, S. 12

²³ vgl. ebd., S. 1

²⁴ vgl. ebd., S. 15

²⁵ vgl. ebd., S. 15f

²⁶ vgl. Höferl A./Pöschhacker P. (2004), S. 85

²⁷ vgl. ebd., S. 1, 40

²⁸ vgl. ebd., S. 1; Meichenitsch J. (2006), S. 84

Das Bundesministerium für soziale Sicherheit, Generationen und Konsumentenschutz veröffentlichte 2004 in seinem Sozialbericht²⁹ Schätzungen zum Vermögensbestand in Österreich, demzufolge das private Geldvermögen 2002 einen Wert von 269 Mrd. € erreichte. Der Wert der selbstgenutzten Immobilien betrug 428 Mrd. €, jener der privaten Unternehmensbeteiligungen etwas mehr als 247 Mrd. €.³⁰ Im Schnitt besaß das oberste 1% der nach der Lohn- und Einkommensteuerstatistik ausgewiesenen EinkommensbezieherInnen – rund 60.000 Personen, die mehr als 85.900 € brutto jährlich verdienen³¹ – ein Geldvermögen von 470.300 €, die obersten 10% – 600.000 Personen mit einem Einkommen von über 35.200 € brutto jährlich³² – durchschnittlich 158.200 €. Im Falle der selbstgenutzten Immobilien betrug der Wert für das oberste 1% durchschnittlich rund 1,1 Mio. €, für die obersten 10% 511.300 €. Der Wert des Kapitalstocks der größten 6.000 Betriebe – etwa 3% von den rund 260.000 Betrieben – belief sich 2002 auf mindestens 6,2 Mio. €, ihr Wert umfasste 63% des unternehmensbezogenen Vermögens; auf die 60.000 größten Unternehmen – ca. ein Viertel aller Betriebe – entfielen sogar 91%. Insgesamt verfügten die reichsten 10% der Bevölkerung über fast 70% des Gesamtvermögens von 944 Mrd. €, ihr Anteil am gesamten Geldvermögen machte 35%, an den Immobilien 71% und am unternehmensbezogenen Vermögen 100% aus. Wie die StudienautorInnen jedoch selbst einräumen müssen, ist diese Studie des Bundesministeriums wegen der zugrunde gelegten Annahmen und Methoden umstritten; mitunter führen die getroffenen Annahmen sogar zu einer Unterschätzung der Vermögensgrößen und ihrer Konzentration. Zudem scheinen diese Annahmen wenig transparent und plausibel.³³

Höferl/Pöchlhacker (2004) errechnen im „Armut- und Reichtumsbericht für Österreich“ das Geld- und Sachvermögen für das Jahr 2004 auf insgesamt 2.105 Mrd. €. Hiervon belief sich das Sachvermögen der privaten Haushalte, der Wirtschaft und der Gebietskörperschaften 782 Mrd. €. 323 Mrd. € der Sachvermögen entfielen auf Wirtschaft und Landwirtschaft (in Form von Arbeitsstätten, Wohnungen und Kraftfahrzeugen), 271 Mrd. € auf die privaten Haushalte (vor allem in Form von Wohnraum und Kraftfahrzeugen) und 188 Mrd. € auf den „Staat“ (zur Hälfte auf die Länder und Gemeinden bzw. den Bund und Wohnbaugesellschaften).³⁴

1.2 Argumente für die Besteuerung von Vermögen

Die hohe Vermögensbildung sowie die hohe Konzentration von Vermögen sprechen, abgesehen von der Betonung fiskalischer Zielsetzungen als Alternative zu Ausgabenkürzungen vorwiegend im sozialen Bereich, in mehrerlei Hinsicht für eine Besteuerung der Vermögen.

Aus finanzwissenschaftlicher Perspektive bietet zur Wahrung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes neben dem Einkommen und dem Konsum im gleichen Maße das Vermögen einen wichtigen Indikator der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Soll die individuelle Steuerlast tatsächlich an der Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen anknüpfen, so scheint eine Nichtberücksichtigung von Vermögen als eigenständiges Steuerobjekt nicht ganz einsichtig. Schon die bloße Existenz von Vermögen generiert eine besondere unmittelbare Leistungsfähigkeit, etwa in Form von Kreditwürdigkeit. Im Vergleich zum Arbeitseinkommen, das mit

²⁹ vgl. Bundesministerium für soziale Sicherheit, Generationen und Konsumentenschutz (2004)

³⁰ vgl. Eizinger Ch. et al (2004), S. 238f; vgl. im Folgenden S. 241ff

³¹ vgl. ebd., S. 243

³² vgl. ebd.

³³ vgl. ebd., S. 237, 239f; vgl. ebenso Beigewum (2005), Internet

³⁴ vgl. Höferl A./Pöchlhacker P. (2004), Tab. 22, S. 32; Tab. 30, S. 58

persönlichen gesundheitlichen Risiken belastet ist, zeichnet das Einkommen aus Vermögen höhere Dauerhaftigkeit, Stetigkeit und Sicherheit aus; zudem ist es ohne (Arbeits)Aufwand erzielt. Darüber hinaus ist aus ökonomischer Perspektive ebenso die Steigerung des Vermögenswertes als Einkommen zu werten. In dieser Hinsicht böte die Besteuerung von Vermögen eine „steuertechnische Ergänzung der Einkommensteuer“.³⁵

In ökonomischer Hinsicht erweist sich die hohe Konzentration von Vermögen insofern als problematisch, als mit zunehmendem Einkommen die Konsumneigung und damit die Konsumquote abnehmen. Tatsächlich ist die hohe Ersparnisbildung der (einkommensstarken) privaten Haushalte lediglich als Spiegelbild der geringen Konsumnachfrage zu sehen.³⁶ Zum anderen veranlassen Unternehmen in Aussicht auf höhere Gewinneinkommen aufgrund gesteigerter Zinssätze ihr Vermögen vermehrt auf den Finanzmärkten. Im Sinne einer nachfrageorientierten Wachstums- und Beschäftigungspolitik wäre es wünschenswert, nicht nur die Kaufkraft der unteren Einkommen zu stärken, sondern auch zusätzliche Anreize für die Unternehmen zu bieten, höhere Investitionen in Sachkapital zu tätigen. Um also einer weiteren Konzentration von Vermögen entgegenzuwirken, sollte das aus dem Vermögen fließende Einkommen einer progressiven Besteuerung unterworfen werden, wobei auch nicht realisierte Wertzuwächse unter Beachtung des Leistungsfähigkeitsprinzips miteinbezogen werden müssten.³⁷ Zusätzlich ist zur Minderung der negativen Einkommensverteilung aufgrund der bestehenden Verteilungsasymmetrie von Vermögen die Umverteilung der Vermögensbestände selbst durch eine entsprechende Besteuerung der Substanz der Vermögen angezeigt. Hiermit wäre nicht nur die Besteuerung von Erbschaften, die die Ungleichverteilung von Vermögen an erbende Personen weitergeben, sondern im gleichen Maße die des Transfers von Vermögen gerechtfertigt. Außerdem könnten durch eine Besteuerung des Vermögensbestandes Anreize für Unternehmen gesetzt werden, Vermögen in produktiv effizienter Weise einzusetzen.

Wie schon oben angedeutet lassen die reichliche Vermögensbildung sowie deren Konzentration ein enorm hohes fiskalisches Potenzial für die Besteuerung von Vermögen vermuten. Die mit Hilfe der Besteuerung von Vermögen erzielten Mittel könnten dazu genutzt werden, den Herausforderungen an einen modernen Sozialstaat wirkungsvoll zu begegnen. Während die sozialen Unterschiede dramatisch zunehmen und schon längst vergessen geglaubte Phänomene wie beispielsweise das der „working poor“ wieder tägliche Realität werden, werden öffentliche Sozialleistungen mit dem Verweis auf deren Unfinanzierbarkeit gestrichen. Doch gerade die Konzentration hoher Vermögen „in den Händen einiger weniger“ zeugt von der Unrichtigkeit dieser Behauptung. Einnahmen aus der Besteuerung von Vermögen könnten zur Finanzierung sozialstaatlicher Aufgaben etwa im Bildungs-, Gesundheits- oder Sozialbereich verwenden werden, um dadurch der wachsenden Polarisierung zwischen Arm und Reich rasch und wirksam entgegenzutreten.

Letztendlich ist eine Vermögensbesteuerung aus Gründen der Verteilungsgerechtigkeit zu argumentieren. Schließlich sind mit dem verfügbaren Einkommen untrennbar und unmittelbar Möglichkeiten der persönlichen Lebensgestaltung sowie der individuellen Entwicklungs- und Entfaltungschancen verbunden. Der Vorteil von Vermögen resultiert nicht einfach aus dessen bloßer Wertsteigerung, sondern das damit (potenziell) erzielbare (arbeitslose) Einkommen beruht gerade auf der Arbeit (meist vermögensloser) anderer.

³⁵ Nowotny E. (1999), S. 384

³⁶ vgl. Oesterreichische Nationalbank (2007a), S. 21ff; Oesterreichische Nationalbank (2007f)

³⁷ vgl. Zimmermann H./Henke K. (1994), S. 284

1.3 Zum Aufbau der Arbeit

Entgegen der Notwendigkeit, hohe Einkommen und Vermögen verstärkt zur Finanzierung des Sozialstaates heranzuziehen, um den sozialstaatlichen Ansprüchen – sofern diese noch vorhanden sind – gerecht zu werden, werden Vermögen in Österreich kaum besteuert. Während der 1990er Jahre sind im Gegenteil einige bedeutende vermögensbezogene Steuern abgeschafft worden – allen voran die Vermögensteuer, die noch bis 1990 den Hauptteil des Aufkommens der vermögensbezogenen Steuern ausmachte. Im „Gegenzug“ zur Aufhebung dieser Steuern wurde mit dem Privatstiftungsrecht eine einzigartige Bestimmung geschaffen, der zufolge eine steuerpolitisch überaus günstige (Sonder)Behandlung großer Finanzvermögen möglich wird. Als einzige relevante vermögensbezogene Steuern verbleiben in Österreich die Grundsteuer, die Grunderwerbsteuer, und nur noch bis Ende Juli 2008 die Erbschafts- und Schenkungssteuer. Daneben existieren noch die Bodenwertabgabe, die Abgabe land- und forstwirtschaftlicher Betriebe, die Beiträge der Landwirtschaft zum Familienlastenausgleichsfonds, die Grundsteuer für land- und forstwirtschaftliche Betriebe, die Gesellschaftsteuer als Kapitalverkehrsteuer; als eine Steuer auf Kapitalvermögen – oder eher auf die Einkünfte aus Kapitalvermögen – kann auch die Kapitalertragsteuer gewertet werden. Da ihr Erträge aus Kapitalvermögen als Besteuerungsgegenstand zugrunde liegen, gehört die Kapitalertragsteuer eigentlich der Gruppe der Einkommensbesteuerung an. Ungeachtet dieser Tatsache wird die Kapitalertragsteuer im weiteren Verlauf dieser Arbeit der Vermögensbesteuerung zugerechnet.

Das primäre Interesse der vorliegenden Arbeit dient der Ergründung, wie andere wichtige und vergleichbare Länder Vermögen besteuern. Nachdem in dem nun anschließenden Kapitel noch einmal sowohl Grundsätze als auch die Rechtfertigung einer Vermögensbesteuerung erörtert werden, gibt das darauffolgende Kapitel einen Vergleich der Vermögensbesteuerung in einer Reihe exemplarisch ausgewählter Länder. Die Auswahl betrifft vorzugsweise Länder mit ähnlicher Steuerstruktur wie in Österreich oder mit ähnlichen wirtschaftlichen Bedingungen. Behandelt werden Deutschland, Finnland, Frankreich, Luxemburg, Schweden, die Schweiz, Spanien, Großbritannien und Nordirland sowie die USA. Einige dieser Länder heben eigenständige Steuern auf den Vermögensbestand ein. Hierzu zählen Frankreich, Schweden, die Schweiz und Spanien. Finnland gilt als vorbildlich in Hinblick auf die Vermögensbesteuerung, aber auch die angelsächsischen Länder erscheinen wegen der Anwendung hoher Steuersätze auf Vermögen nicht uninteressant. Untersucht werden die Besteuerung von Vermögen im Rahmen der Einkommensbesteuerung, die Vermögensteuer – sofern in dem betreffenden Land eine eingehoben wird –, die Besteuerung des Grundvermögens, Vermögensverkehrsteuern und schließlich die Erbschafts- und Schenkungssteuer.

Der auf den internationalen Überblick folgende Schwerpunkt liegt dagegen bei den verbliebenen Vermögenssteuern – vermögensbezogene Steuern und die Kapitalertragssteuer – in Österreich. Da mit den vergangenen Urteilssprüchen des VfGH zur Erbschafts- und Schenkungssteuer im März beziehungsweise im Juni 2007 diese bereits Geschichte zu sein scheint, wird der Erbschafts- und Schenkungssteuer erhöhte Aufmerksamkeit geschenkt werden; ähnliches gilt für die Besteuerung des immobilien Vermögens mit der Grundsteuer. Bei dieser stellt sich das gleiche Problem der Unterbewertung von Grundstücken und damit der gleichheitswidrigen Behandlung verschiedener Vermögen. Im selben Kapitel werden mögliche Alternativen zur Besteuerung des immobilien Vermögens beschrieben. Der Behandlung der Steuern auf das immobile Vermögen folgt ein Plädoyer für eine eigenständige Vermögensteuer. In diesem Kapitel wird nicht nur die alte Vermögensteuer beschrieben, sondern auch ein Vorschlag eines Vermögensteuerkonzepts von Stefan Schulmeister behandelt. Der zweite Hauptteil und mit ihm die gesamte Arbeit schließt mit der Beschreibung und Diskussion des existierenden Bewertungsgesetzes in Österreich. Allgemein ist es das Ziel dieses zweiten Teils, nicht nur die in Österreich noch bestehenden Vermögenssteuern zu beschreiben, sondern darüber hinaus deren Sinnhaftigkeit zu erklären.

2 Grundsätze und wissenschaftliche Rechtfertigung der Vermögensbesteuerung

Die international zu beobachtende Tendenz zur Verwirklichung konservativer bzw. neoliberaler Wirtschafts- und Gesellschaftskonzeptionen beinhaltet im gleichen Maße Bestrebungen, in Bezug auf allgemeine wirtschafts- und gesellschaftspolitische Auswirkungen ein weitgehend neutrales Steuersystem zu schaffen. Ziel ist es, bei gleichzeitigen Kürzungen des öffentlichen Sektors Steuern zu senken sowie allgemein Steuersysteme zu vereinfachen. Geleitet werden diese Bemühungen von den Vorstellungen über die angeblichen Vorzüge eines Flat Tax-Systems. Dieses soll nicht nur Ungleichheiten zwischen den verschiedenen EinkommensbezieherInnen mindern, sondern überhaupt alle „negativen“ Effekte des derzeit (noch) bestehenden „differenzierenden“ Systems beseitigen.³⁸ Allerdings entfalten Steuern über ihre „eigentliche“ fiskalische Funktion zur Bereitstellung etwa von öffentlichen Dienst- oder sogar Sozialleistungen hinaus auch „Nebenwirkungen“³⁹, die gezielt ausgenutzt werden können, um Steuern bewusst als Instrumentarien zur Erreichung wirtschafts- und verteilungspolitischer Ziele einzusetzen.

2.1 Theoretische Grundlagen und Prinzipien für die Besteuerung von Vermögen

Zur Sicherstellung einer gerechten Besteuerung im Sinne einer ausgewogenen Verteilungspolitik sind jedoch einige Prämissen von grundlegender Bedeutung. So müssen zum Beispiel Einkommensteuern an den finanziellen Möglichkeiten der betroffenen steuerpflichtigen Personen orientiert sein, im gesamten Staatsgebiet für alle die gleiche Geltung haben und vor allem auch tatsächlich auf alle Formen von Einkommen Anwendung finden. Diese Ansprüche sind auch in den in der finanzwissenschaftlichen Literatur immer wiederkehrenden Neumark'schen ethisch-sozialpolitischen Prinzipien der Allgemeinheit, Gleichmäßigkeit und Verhältnismäßigkeit zur Formulierung von allgemeinen Leitlinien der Besteuerung enthalten.⁴⁰ Der zuletzt genannte Grundsatz der Verhältnismäßigkeit beschreibt das allseits anerkannte und (bisher) unwidersprochen akzeptierte Prinzip der Leistungsfähigkeit, wonach die Steuerlast je nach den individuellen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeiten der jeweiligen Wirtschaftssubjekte verteilt werden sollte. Sowohl das Leistungsfähigkeitsprinzip, als auch der Grundsatz der Gleichmäßigkeit schließen die Forderung nach der horizontalen wie auch vertikalen Steuergerechtigkeit ein. Dagegen weist das Postulat zur Redistribution – ein weiterer Besteuerungsgrundsatz nach Neumark – über die Maxime zur Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit hinaus: eine progressiv ausgestaltete individuelle Steuerlastverteilung soll zusätzlich die durch den Marktmechanismus verursachten Unterschiede in der Primärverteilung abbauen oder zumindest verringern helfen. Im Prinzip wird hierin der Anspruch zur steuerlichen Umverteilung von Einkommen und Vermögen zum Abbau all zu ausgeprägter sozialer Unterschiede formuliert.

Als ein besonders leistungsfähiges Instrument im Dienste der steuerlichen Umverteilung erweist sich die Einkommensteuer. Diese ist eine subjektive Steuer, sie knüpft am (Ge-

³⁸ Zur kritischen Hinterfragung der Argumentationen pro Flat Tax siehe auch Lunzer G. (2006)

³⁹ Nowotny E. (1999), S. 245

⁴⁰ vgl. z.B. ebd., S. 246f; Eine ausführlichere Darlegung der Besteuerungsgrundsätze nach Neumark geben Reding/Müller (1999), S. 235ff

samt) Einkommen natürlicher Personen an, ist an der individuellen Leistungsfähigkeit der zu steuernden Personen orientiert und berücksichtigt daher je nach Ausgestaltung im unterschiedlichem Ausmaß deren persönlichen Lebensumstände. Allerdings wird nach den meisten Einkommensteuergesetzen nicht tatsächlich das gesamte Einkommen der Steuerpflichtigen zur Berechnung der Einkommensteuerpflicht zugrunde gelegt. Vielmehr gründet sich der überwiegende Teil der Einkommensteuersysteme auf einen engeren Einkommensbegriff, der lediglich das regelmäßig fließende Einkommen berücksichtigt. Einkommen aus Kapitalbesitz und Vermögen aber auch der Vermögensbestand, Vermögenszuwächse oder der unentgeltliche Erwerb von Vermögen – dem Prinzip nach ebenso Ausdruck höherer Leistungsfähigkeit beziehungsweise eine Zunahme der persönlichen Leistungsfähigkeit – werden nicht erfasst. Daher ist es in diesen Fällen besonderen steuergesetzlichen Bestimmungen überlassen, auf die Besonderheiten dieser Einkommensarten einzugehen.

Vermögen kommt, wie dem Einkommen auch, die Eigenschaft zu, ein bedeutender Indikator für die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit eines Individuums zu sein. Dem Prinzip nach sind Vermögen und Einkommen gleichwertig – Vermögen stellt – sofern es produktiv eingesetzt wird – nichts anderes dar, als potenziell am Markt erzielbares Einkommen. Doch auch ohne einer produktiven Verwendung zugeführt zu werden erfährt Vermögen häufig eine Wertsteigerung, eine Tatsache, die beispielsweise bei Spekulationsgeschäften bewusst ausgenutzt wird. Insgesamt ist hieraus der Schluss zulässig, dass mit der Besteuerung von Vermögen (potenzielles) Einkommen besteuert wird. Gelingt es daher, eine Besteuerung des Vermögens weit über dessen normaler Ertragsrate durchzusetzen und somit den im individuellen Besitz befindlichen Vermögensbestand steuerlich zu erfassen, so wird hiermit – freilich über eine entsprechende sozialstaatliche Politik – die a priori Umverteilung zukünftigen Einkommens möglich. Aber auch ohne Bestandverzehr kann die Vermögensbesteuerung ein genügend hohes Aufkommen zur Finanzierung sozialstaatlicher Maßnahmen wie etwa im Bereich der Altenpflege, der Armutsbekämpfung oder im Bildungswesen beisteuern. Die Besteuerung von Vermögen stellt jedenfalls einen zentralen und unverzichtbaren Bestandteil des modernen, auf sozialer Gerechtigkeit aufbauenden Sozialstaates dar.

Die (offizielle) finanzwissenschaftliche Rechtfertigung zur Einhebung von Steuern auf das Vermögen gründet sich zum einen auf steuersystematische Erklärungen im Sinne einer Ergänzung sowie einer Kontroll- und Nachholfunktion zur Einkommensteuer.⁴¹ Zum anderen folgt die Begründung für Vermögenssteuern auf Grundlage der Leistungsfähigkeitstheorie sowohl fundustheoretischen als auch auf dem Besitzargument aufbauenden Ansätzen.⁴² Teilweise liegen diese Erklärungsansätze auch den bereits oben vorgebrachten Argumenten für die Besteuerung von Vermögen zugrunde. Entsprechend der Fundustheorie zeichnet das Einkommen aus Vermögen gegenüber dem Arbeitseinkommen besondere Qualitätsmerkmale aus, demzufolge Vermögenseinkommen eine größere Leistungsfähigkeit begründet. Hierzu zählen Dauerhaftigkeit, Stetigkeit, Sicherheit und schließlich eine gewisse Mühelosigkeit des Vermögenseinkommens. Wenngleich diese Überlegungen als überholt abgetan werden⁴³, so zeugen gerade die gegenwärtig enorm hohe Vermögenskonzentration sowie die Einkommens- und Vermögensentwicklung der letzten Jahrzehnte davon, dass den fundustheoretisch basierten Annahmen eine gewisse Berechtigung nicht abgesprochen werden kann. Gleiches trifft für das Besitzargument zu. Diesem zufolge vermittelt Vermögen durch seine bloße Existenz eine höhere Leistungsfähigkeit der VermögensbesitzerInnen, die sich etwa in höherer Kreditwürdigkeit, aber ebenso in den Möglichkeiten zur vermehrten Teilnahme am gesellschaftlichen Leben ausdrückt.

⁴¹ vgl. Nowotny E. (1999), S. 384

⁴² vgl. ebd., S. 385

⁴³ vgl. etwa Fecher H. (1980), S. 473f; Bach St. et al (2004), S. 12; Tipke (2003), S. 922ff

Weitere Begründungen für die Erhebung von Steuern auf das Vermögen sind in allokations- wie äquivalenztheoretischen Motiven zu finden. Vor allem hinsichtlich des Grundvermögens aber auch für das Kapitalvermögen kann argumentiert werden, dass eine entsprechende Besteuerung Anreize für eine produktive Verwendung des Vermögens schaffen kann. Darüber hinaus besteht die Chance, vermittels genügend hoher Steuern auf das Grundvermögen, den Immobilienmarkt flexibilisieren zu können.⁴⁴ Allerdings besteht auch die Gefahr, dass allokatiospolitisch erwünschte Effekte infolge der gegenteiligen Wirkungen anderer Steuern auf das Vermögen konterkariert werden könnten – so kann eine überhöhte Grunderwerbsteuer trotz anderer steuerpolitischer Vorteile wegen der damit verbundenen Transaktionskosten möglicherweise gerade den erwünschten EigentümerInnenwechsel behindern.⁴⁵

Dem Äquivalenzprinzip kommt vor allem bei der Besteuerung des Grund und Bodens im kommunalen Bereich Bedeutung zu. Grundlegend für dieses Prinzip ist die Vorstellung einer marktähnlichen Allokation öffentlicher Leistungen. Die sich aus den Leistungen der öffentlichen Hand und dem privaten Nutzen ergebende Äquivalenz ist allerdings keine marktmäßige, sondern auf bestimmte Gruppen bezogen. Auch hier können Zielkonflikte vor allem mit distributionsorientierten Überlegungen auftreten. Letztendlich werden die äquivalenzbedingten wie allokativen Vorteile der Steuern auf das Vermögen von deren wohlüberlegten Dosierung wie auch Abstimmung mit anderen Steuern abhängig sein.

Äquivalenztheoretische Bezüge lassen sich im Übrigen auch für Steuern auf das Kapitalvermögen oder für eine generelle Vermögensteuer herstellen. In diesem Fall müssen die gesamte staatliche Wirtschaftspolitik ebenso wie andere Politikbereiche auch in die Überlegungen aufgenommen werden. Das Begreifen der hiermit verbundenen Zusammenhänge funktioniert nur auf einer abstrakteren Ebene. Der Staat sorgt mit all seinen Einrichtungen und Institutionen, dass die Bedingungen für eine zufriedenstellende Verwertung von Kapitalvermögen gewährleistet werden. Die hier zu beobachtende Äquivalenz ist auch in diesem Falle gruppenspezifisch und tritt nur mittelbar zutage.⁴⁶

2.2 Zur Methodik der Untersuchung – die statistische Erfassung von Vermögensteuern

Die Systematisierung und Kategorisierung der Steuern auf Vermögen erfolgt nicht immer trennscharf.⁴⁷ Für den beabsichtigten Zweck, in der vorliegenden Arbeit eine Übersicht über Vermögenssteuern zu geben, scheint die Steuersystematisierung nach der OECD Revenue Statistik überblickbarer und daher geeigneter als sie durch die Aufstellung der Steuereinnahmen nach dem ESVG95-System geboten wird.⁴⁸ Zudem wird durch die Verwendung des OECD-Datenmaterials der internationale Vergleich bezüglich der vermögensbezogenen Steuern wesentlich erleichtert. Aus diesem Grund folgen die Übersichten zu den vermögensbezogenen Steuern im weiteren Verlauf dieser Arbeit der Schematisierung durch die Revenue Statistik der OECD.

⁴⁴ vgl. 6 Besteuerung des immobilien Vermögens in Österreich; 5 Besteuerung von Kapitalvermögen in Österreich; 7 Die Vermögensteuer

⁴⁵ vgl. Nowotny E. (1999), S. 255

⁴⁶ vgl. 7 Die Vermögensteuer

⁴⁷ Generell lassen sich Steuern unter recht unterschiedlichen Aspekten systematisieren. (vgl. Doralt W./Ruppe H.G. (2003), S. 10)

⁴⁸ vgl. beispielhaft SourceOECD Revenue Statistics (2006a)

Der allgemeinen Definition nach sind Vermögenssteuern ertragsunabhängige Steuern; ihre Bemessungsgrundlage ist die Bestandsgröße Vermögen.⁴⁹ Erträge aus Kapitalvermögen wie etwa Gewinnanteile an Kapitalgesellschaften, Zinsen aus Bankeinlagen oder sonstigen Wertpapieren werden mit Kapitalertragsteuer belegt, die, der Logik der Definition folgend, richtigerweise der Gruppe der Einkommensteuern zugerechnet wird; in der vorliegenden Arbeit werden die Steuern auf die Erträge aus Kapitalvermögen jedoch den Vermögenssteuern zugeordnet. Kapitalvermögen betreffende Rechtsvorgänge am Kapitalmarkt werden hingegen durch Vermögensverkehrsteuern wie die Gesellschaftsteuer in Österreich erfasst. In die Gruppe der Steuern auf den Vermögensverkehr fällt auch die Steuer auf den Grunderwerb. Die Besteuerung von Grundstücken mit Grundsteuer, die Bodenwertabgabe sowie die Abgabe von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben gehören neben den Kammerbeiträgen der Landwirtschaft und dem Landwirtschaftsbeitrag zum Familienlastenausgleichsfonds den Steuern auf das immobile Vermögen an. Vermögensverkehrsteuern und die Steuern auf das immobile Vermögen werden wiederum mit der Erbschafts- und Schenkungssteuer sowie der in Österreich bereits abgeschafften Vermögensteuer, der ehemaligen österreichischen Gewerkekapitalsteuer und des ebenfalls schon abgeschafften Erbschaftssteueräquivalents für Kapitalgesellschaften in Österreich zu der Gruppe der vermögensbezogenen Steuern zusammengefasst. Die ebenso nicht mehr existente österreichische Sonderabgabe von Banken wird in der OECD Statistik unter der Rubrik „andere Steuern“ geführt.

⁴⁹ vgl. Nowotny E. (1999), S. 382

3 Vermögenssteuern – ein internationaler Vergleich von ausgewählten Ländern

Werden zunächst einmal die Steuern auf das Kapitalvermögen – Kapitalertragsteuern – außer Betracht gelassen, dann zeigt der Überblick, dass die Vermögensbesteuerung in Österreich gegenwärtig im Wesentlichen aus der Grundsteuer auf nicht land- und forstwirtschaftlich genutzten Grundbesitz (Grundsteuer B), der Grunderwerbsteuer sowie der Erbschafts- und Schenkungssteuer besteht.⁵⁰ Das Aufkommen der Gruppe der vermögensbezogenen Steuern betrug 1980 858 Mio. €; es ist bis zum Jahr 1990 auf 1,4 Mrd. € angewachsen, um 1995 abrupt auf 1 Mrd. € zu sinken. Von da an ist das Gesamtaufkommen wieder auf rund 1,3 Mrd. € im Jahr 2004 beziehungsweise 2005 gestiegen. Für die Einnahmen aus der Erbschafts- und Schenkungssteuer ist ein kontinuierlicher Zuwachs von 50 Mio. € im Jahr 1980 auf 154 Mio. 2004 bzw. 124 Mio. € 2005 zu verzeichnen; ähnliches gilt sowohl für regelmäßige Steuern auf unbewegliches Vermögen, als auch für die Besteuerung des Finanz- und Kapitalverkehrs. Dagegen spiegelt der Verlauf der regelmäßigen Steuern auf das Nettovermögen deutlich die Abschaffung der Gewerbekapitalsteuer im Jahre 1986, die des Erbschaftssteueräquivalents 1993 sowie der Vermögensteuer ein Jahr später wieder. Ebenfalls aufgehoben wurde 1993 die Sonderabgabe der Banken.⁵¹

Des Weiteren ist aus dem Verlauf der Kapitalverkehrsteuern die Aufhebung der Wertpapiersteuer 1995 sowie der Börsenumsatzsteuer im Jahr 2000 abzulesen. Die bedeutendste Steuer innerhalb der Struktur der vermögensbezogenen Steuern war bis zu deren Abschaffung die Vermögensteuer. Ihr Aufkommen lag im Jahre 1990 noch bei 511 Mio. € oder 34,7% des gesamten vermögensbezogenen Steueraufkommens. Hiermit war das Aufkommen aus der Vermögensteuer höher als das aus der Besteuerung des gesamten immobilien Vermögens zusammen. Mit 22,5% war der Anteil der Vermögensteuer am Gesamtaufkommen aller Steuern auf das Vermögen nur knapp geringer als jenes der Kapitalertragsteuer auf Zinsen. Die zweitwichtigste Steuer im Rahmen der vermögensbezogenen Besteuerung – die dritt-wichtigste bezogen auf alle Vermögenssteuern – war im selben Jahr die Grundsteuer B, deren Aufkommensanteil mit 266 Mio. € 18% der vermögensbezogenen Steuern – 11,7% der gesamten Vermögensbesteuerung – ausmachte. Der Grundsteuer B folgten die Grunderwerbsteuer mit 251 Mio. € oder 17%, die Kapitalverkehrsteuern mit 148 Mio. € oder 10% sowie das Erbschaftssteueräquivalent mit knapp 131 Mio. € Aufkommen beziehungsweise rund 9% des Aufkommens der Gruppe der vermögensbezogenen Steuern. Dagegen lag der Anteil der Erbschafts- und Schenkungssteuer 1990 noch bei 5,2%. Die Bedeutung der Erbschafts- und Schenkungssteuer hat aufgrund der schon erwähnten Aufhebung verschiedener anderer vermögensbezogener Steuern neben den noch verbliebenen Steuern bis 2004 deutlich zugenommen.^{52 53} Dabei ist im Falle der Erbschaft- und Schenkungssteuer in Rechnung zu stellen, dass mit der Einführung der Endbesteuerung von Geldvermögen und Kapitalanla-

⁵⁰ vgl. Tabelle 1, Seite 20

⁵¹ Verschiedene Institutionen, unterschiedliche Konzepte der statistischen Erfassung: Während die Sonderabgabe von Banken eine wichtige vermögensbezogene Steuer darstellt (vgl. Rossmann B. (2006b), Tabelle 1, S. 284), wird diese Abgabe nach der Klassifikation der OECD Revenue Statistics (2006) unter dem Label 6000 Other taxes, Tax on financial institutions, wiedergegeben. (vgl. Tabelle 1, Seite 20)

⁵² vgl. Tabelle 2, Seite 21

⁵³ Für das Jahr 2005 weichen die OECD-Angaben und die des WIFO beziehungsweise des österreichischen Finanzministeriums zum Erbschaft- und Schenkungsteueraufkommen voneinander ab. Nach den Daten der OECD liegt der Anteil des Aufkommens aus der Erbschaft- und Schenkungssteuer am gesamten vermögensbezogenen Steueraufkommen bei rund 9,20 Prozent; dafür ist der Anteil der Kapitalverkehrsteuern – im Prinzip nur noch die Gesellschaftsteuer – von 4% im Jahr 2004 auf 6% gestiegen.

gen und der damit verbunden Erbschaftsteuerbefreiung dieser Vermögen im Jahr 1993, sowie diverse Manipulationsmöglichkeiten bei der Bestimmung der Bemessungsgrundlage, vor allem aber auch die chronische Unterbewertung von Grundvermögen eine Erosion der erb- schaft- und schenkungssteuerlichen Bemessungsgrundlage von beispiellosem Ausmaß zur Folge hatte.⁵⁴

Dank der Steuereinnahmen aus der Besteuerung des Kapitalvermögens mit Kapitaler- tragsteuer hat das Aufkommen aller Steuern auf das Vermögen im Betrachtungszeitraum insgesamt kontinuierlich zugenommen. Betragen die Einnahmen aller Vermögenssteuern im Jahr 1980 noch 905,6 Mio. €, so erreichte das Aufkommen 2005 ein Ausmaß von 3,14 Mrd. €. Mit knapp 1,9 Mrd. € machten die Kapitalertragsteuern im Jahr 2005 57% der Vermögens- steuern aus. Im Jahr 1995 betrug der Anteil am gesamten Vermögensteueraufkommen so- gar 62,5%. Aufkommen und anteiliges Aufkommen der Kapitalertragsteuern sind seit etwa 1990 rasant angestiegen. Im Jahr 1988 wurde eine 10%ige Kapitalertragsteuer (KESt) auf Bankeinlagen und Forderungswertpapiere eingeführt. Zuvor existierte eine KESt im Wesent- lichen nur auf Gewinnanteile aus Kapitalgesellschaften und stille Beteiligungen. Erst im Jahr 1993 wurde eine allgemeine proportionale KESt für Zinseinkünfte mit Endbesteuerungswir- kung eingeführt; ein Jahr später, 1994, folgte die KESt für die übrigen Kapitalerträge. Der Steuersatz betrug zunächst 22%, er wurde 1996 auf 25% erhöht. Verbunden mit einer all- gemeinen Amnestie für bisher nicht deklarierte Kapitaleinkünfte gelang es, mit Hilfe der Aus- gestaltung der KESt als Quellenabzugssteuer mit Endbesteuerungswirkung deren Aufkom- men drastisch zu steigern.⁵⁵ Noch im Jahr 1985 liegt der Aufkommensanteil der Kapitaler- tragsteuer (auf Gewinnanteile aus Kapitalgesellschaften) an den Vermögenssteuern mit 59,2 Mio. € lediglich bei 5%. Mit der sprunghaften „Anhebung“ der KESt-Einnahmen konnte der durch die Aufhebung bedeutender vermögensbezogener Steuern bedingte Einnahmenent- gang eindrucksvoll wettgemacht werden. Über die Hälfte des KESt-Aufkommens – 1995 wa- ren es beinahe 84% der gesamten KESt-Einnahmen – wird von der KESt auf Zinsen getra- gen. Der Schluss liegt nahe, dass mit diesen (vermögens)steuerpolitischen Maßnahmen ho- he Vermögen entlastet und als Ausgleich hierfür mit den vielen vor allem geringen Spargut- haben BesitzerInnen kleiner Vermögen belastet wurden – klassische Schritte einer Umvertei- lungspolitik von „unten nach oben“.

Insgesamt ist das Aufkommen aus der Vermögensbesteuerung in Österreich jedoch nicht besonders hoch. Dies bestätigt auch der internationale Vergleich. Wie Tabelle 3 zeigt, ist die österreichische Gesamtabgabenquote gegenüber 1980 um beinahe 3,6 Prozentpunkte auf 42,6% im Jahr 2004 angestiegen;⁵⁶ ihren Höchstwert erreichte die Abgabenquote 2001 mit rund 44,6%.⁵⁷ Höhere Abgabenquoten gab es 2004 in Finnland mit 44,2%, Frankreich 43,4% und Schweden, wo die Abgabenquote 50,4% betrug. Der Schnitt der EU-15 lag zuletzt bei 39,7%, innerhalb der OECD erreichte die durchschnittliche Abgabenquote 35,9 Prozent. Im Unterschied dazu ist der Anteil der vermögensbezogenen Steuern in Österreich – ohne Kapi- talertragsteuern – entgegen dem internationalen Trend mit Ausnahme Deutschlands gesun- ken: von 1,12% des BIP oder 2,88% des Abgabenaufkommens im Jahr 1980 auf die Hälfte, nämlich 0,55% beziehungsweise 1,3% 2004. Hiermit bildet Österreich das Schlusslicht bei der Vermögensbesteuerung. Der OECD-Durchschnitt sowie jener der EU-15 liegen markant höher. Sie betragen 2004 1,92% des BIP oder 5,61% des Abgabenaufkommens für die O- ECD, beziehungsweise 2,05% des BIP oder 5,33% des Gesamtaufkommens in der EU-15. Sehr hohe Anteile vermögensbezogener Besteuerung können vor allem Großbritannien mit 4,33% des BIP und 12,03% des Gesamtabgabenaufkommens sowie die USA mit 3,07% An-

⁵⁴ vgl. 4 Besteuerung von Erbschaften und Schenkungen in Österreich

⁵⁵ vgl. 5 Besteuerung von Kapitalvermögen in Österreich

⁵⁶ vgl. im Folgenden Tabelle 3, Seite 22; Tabelle 4, Seite 23

⁵⁷ vgl. SourceOECD Revenue Statistics (2006i), Internet

teil am BIP und einem 12,04%igen Anteil am Abgabenaufkommen vorweisen – beides Länder mit eher geringen Abgabenquoten. Interessant zu erwähnen sind auch die Einkommensbesteuerung wie auch die Körperschaftssteuer Schwedens und Finnlands. Für beide Länder ist ein überaus hoher Aufkommensanteil der Einkommensteuer am BIP zu verzeichnen. Wenngleich der Anteil der Einkommensteuer Schwedens am BIP innerhalb des betrachteten Zeitraums um 3,4 Prozentpunkte gefallen ist, so kann Schweden mit knapp 16% im Jahr 2004 noch immer den höchsten Wert vorweisen. Den höchsten Anteil des Körperschaftsteueraufkommens sowohl am BIP als auch am Gesamtabgabenaufkommen hat Luxemburg.

Tabelle 1: Aufkommen der Steuern auf Vermögen in Österreich 1980-2005 in Mio. €

	1980	1985	1990	1995	2000	2004	2005
Aufkommen in Mio. €							
Vermögensteuern	905,58	1.179,41	2.273,13	2.898,58	3.147,98	3.193,70	3.137,43
Kapitalsteuern¹⁾	47,31	59,16	677,09	1.810,49	1.944,95	1.884,41	1.788,58
Kapitalertragssteuern	47,31	59,16	677,09	1.810,49	1.944,95	1.884,41	1.788,58
Kapitalertragssteuer	47,31	59,16	154,87	295,90	471,45	566,34	683,41
Kapitalertragssteuer auf Zinsen	0,00	0,00	522,23	1.514,59	1.473,50	1.318,06	1.105,17
vermögensbezogene Steuern	858,27	1.030,50	1.473,15	1.081,09	1.206,42	1.309,29	1.348,85
regelmäßige Steuern auf unbewegliches Vermögen	231,03	307,26	354,86	457,96	526,36	589,25	595,72
Bodenwertabgabe	3,70	4,20	4,60	5,50	5,00	5,40	5,30
Abgabe land- und forstwirtschaftlicher Betriebe	15,30	20,70	20,00	20,20	20,00	20,10	20,20
Landwirtschaftsbeitrag zum Familienlastenausgleichsfonds	5,60	6,50	6,20	6,30	6,30	6,30	6,30
Kammerbeiträge der Landwirtschaft	23,30	26,60	32,30	31,10	32,30	34,90	35,30
Grundsteuer A	21,70	25,70	25,40	25,50	28,00	26,30	26,30
Grundsteuer B	16,130	223,50	266,40	369,40	434,80	496,40	502,30
regelmäßige Steuern auf das Nettovermögen	400,94	417,43	642,14	58,35	1,20	0,00	0,00
Vermögensteuer	247,70	298,70	511,30	44,80	1,00	0,00	0,00
Erbschaftssteueräquivalent	53,30	67,10	130,90	13,60	0,20	0,00	0,00
Gewerbekapitalsteuer	8,150	39,50	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Kammerbeiträge	18,40	12,20	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Erbschafts- und Schenkungssteuer	50,00	70,35	76,74	82,02	111,18	154,38	123,94
Steuern auf Finanz- und Kapitaltransaktionen	176,30	235,46	399,41	482,77	567,67	565,66	629,20
Grunderwerbsteuer	149,60	190,70	251,10	393,30	452,20	512,90	548,20
Kapitalverkehrssteuern	26,70	44,80	148,30	89,50	115,50	52,80	81,00
sonstige Steuern: Sonderabgabe von Banken	0,00	89,75	122,89	7,00	-3,39	0,00	0,00

no minelle Werte

¹⁾ ohne Kapitalverkehrssteuern

Quelle: SourceOECD Revenue Statistics (2006a), Internet

Tabelle 2: Struktur Vermögensbesteuerung - Anteile in %

	1980			1985			1990			1995			2000			2004			2005		
	Z der Kapitalsteuern	Z der vermögensbezog. Steuern	Z der Vermögensteuern	Z der Kapitalsteuern	Z der vermögensbezog. Steuern	Z der Vermögensteuern	Z der Kapitalsteuern	Z der vermögensbezog. Steuern	Z der Vermögensteuern	Z der Kapitalsteuern	Z der vermögensbezog. Steuern	Z der Vermögensteuern	Z der Kapitalsteuern	Z der vermögensbezog. Steuern	Z der Vermögensteuern	Z der Kapitalsteuern	Z der vermögensbezog. Steuern	Z der Vermögensteuern	Z der Kapitalsteuern	Z der vermögensbezog. Steuern	Z der Vermögensteuern
Vermögensteuern	100			100			100			100			100			100			100		
Kapitalsteuern¹⁾	100	5,22	100	5,02	100	29,79	100	62,46	100	61,78	100	59,00	100	57,01							
Kapitalertragssteuern	100	5,22	100	5,02	100	29,79	100	62,46	100	61,78	100	59,00	100	57,01							
Kapitalertragssteuer	100,00	5,22	100,00	5,02	22,87	6,81	16,34	10,21	24,24	14,98	30,05	17,73	38,21	21,78							
Kapitalertragssteuer auf Zinsen	0,00	0,00	0,00	0,00	77,13	22,97	83,66	52,25	75,76	46,81	69,95	41,27	61,79	35,23							
vermögens- bezogene Steuern	100	94,78	100	87,38	100	64,81	100	37,30	100	38,33	100	41,00	100	42,99							
regelmäßige Steuern auf unbewegliches Vermögen	26,92	25,51	29,82	26,05	24,09	15,61	42,36	15,80	43,63	16,72	45,01	18,46	44,17	18,99							
Bodenwertabgabe	0,43	0,41	0,41	0,36	0,31	0,20	0,51	0,19	0,41	0,16	0,41	0,17	0,39	0,17							
Abgabe land- und forstwirtschaftlicher Betriebe	1,78	1,69	2,01	1,76	1,36	0,88	1,87	0,70	1,66	0,64	1,54	0,63	1,50	0,64							
Landwirtschaftsbeitrag zum Familienlastenausgleichsfonds	0,65	0,62	0,63	0,55	0,42	0,27	0,58	0,22	0,52	0,20	0,48	0,20	0,47	0,20							
Kammerbeiträge der Landwirtschaft	2,71	2,57	2,58	2,26	2,19	1,42	2,88	1,07	2,68	1,03	2,67	1,09	2,62	1,13							
Grundsteuer A	2,53	2,40	2,49	2,18	1,72	1,12	2,36	0,88	2,32	0,89	2,01	0,82	1,95	0,84							
Grundsteuer B	18,79	17,81	21,69	18,95	18,08	11,72	34,17	12,74	36,04	13,81	37,91	15,54	37,24	16,01							
regelmäßige Steuern auf das Nettovermögen	4,671	44,27	40,51	35,40	43,59	28,25	5,40	2,01	0,10	0,04	0,00	0,00	0,00	0,00							
Vermögenssteuer	28,86	27,35	28,99	25,33	34,71	22,49	4,14	1,55	0,08	0,03	0,00	0,00	0,00	0							
Erbschaftssteueräquivalent	6,21	5,89	6,51	5,69	8,89	5,76	1,26	0,47	0,02	0,01	0,00	0,00	0,00	0							
Gewerbekapitalsteuer	9,50	9,00	3,83	3,35	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0							
Kammerbeiträge	2,14	2,03	1,18	1,03	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0							
Erbschafts- und Schenkungssteuer	5,83	5,52	6,83	5,96	5,21	3,38	7,59	2,83	9,22	3,53	11,79	4,83	9,19	3,95							
Steuern auf Finanz- und Kapitaltransaktionen	20,54	19,47	22,85	19,97	27,11	17,57	44,66	16,66	47,05	18,03	43,20	17,71	46,65	20,05							
Grunderwerbsteuer	17,43	16,52	18,51	16,17	17,05	11,05	36,38	13,57	37,48	14,36	39,17	16,06	40,64	17,47							
Kapitalverkehrssteuern	3,11	2,95	4,35	3,80	10,07	6,52	8,28	3,09	9,57	3,67	4,03	1,65	6,01	2,58							
sonstige Steuern:																					
Sonderabgabe von Banken		0,00		7,61		5,41		0,24		-0,11		0,00		0,00							

¹⁾ ohne Kapitalverkehrssteuern

Quelle: SourceOECD Revenue Statistics (2006a), Internet; eigene Berechnungen

Tabelle 3: Abgabenstruktur in % des BIP - internationaler Vergleich

% of GDP		Gesamt- abgabenquote	Einkommen- steuer	Körperschaft- steuer	Sozialvers. beiträge	Lohnsummen- steuer	vermögensbezog .Steuern	Verbrauchs- steuern
Österreich	Y 1980	38,99	9,04	1,37	12,05	2,75	1,12	12,29
	Y 1995	41,11	8,65	1,43	14,82	2,74	0,62	11,52
	Y 2004	42,58	9,65	2,28	14,43	2,6	0,55	12,02
Deutschland	Y 1980	37,47	11,11	2,05	12,87	0,06	1,23	10,16
	Y 1995	37,22	10,23	1,04	14,5	0	1,03	10,41
	Y 2004	34,71	7,92	1,56	14,14	0	0,86	10,12
Finnland	Y 1980	35,94	12,84	1,22	8,39	0,07	0,67	12,7
	Y 1995	45,61	14,19	2,3	14,06	0	1,01	13,78
	Y 2004	44,21	13,48	3,58	11,87	0	1,14	14,03
Frankreich ¹	Y 1980	40,23	4,67	2,06	17,18	0,89	1,94	12,24
	Y 1995	42,91	4,9	2,09	18,42	1,07	2,89	11,73
	Y 2004	43,42	7,37	2,75	16,12	1,13	3,29	11,11
Großbritannien	Y 1980	35,18	10,35	2,94	5,87	1,52	4,24	10,27
	Y 1995	35	10,02	2,81	6,18	0	3,64	12,34
	Y 2004	36,01	10,32	2,92	6,76	0	4,33	11,52
Luxemburg	Y 1980	35,66	9,63	5,78	10,25	0,23	2,02	7,66
	Y 1995	37,05	8,03	6,55	9,79	0	2,61	9,88
	Y 2004	37,84	6,75	5,81	10,7	0	2,97	11,49
Schweden	Y 1980	46,86	19,23	1,15	13,49	1,22	0,44	11,25
	Y 1995	48,06	16,09	2,79	13,29	1	1,3	13,34
	Y 2004	50,39	15,82	3,15	14,29	2,37	1,58	12,98
Schweiz	Y 1980	25,34	9,86	1,62	5,92	0	2,09	5,84
	Y 1995	27,82	10,11	1,85	7,5	0	2,27	6,1
	Y 2004	29,17	10,15	2,5	7,13	0	2,49	6,9
Spanien ²	Y 1980	22,59	4,6	1,15	10,97	0	1,03	4,68
	Y 1995	32,14	7,58	1,75	11,62	0	1,77	9,2
	Y 2004	34,8	6,16	3,4	12,11	0	2,81	9,76
USA	Y 1980	26,39	10,31	2,84	5,77	0	2,81	4,65
	Y 1995	27,85	9,96	2,87	6,92	0	3,09	5,01
	Y 2004	25,54	8,86	2,22	6,71	0	3,07	4,68
EU (15) ³	Y 1980	35,09	10,73	2,04	9,99	0,53	1,45	10,71
	Y 1995	39,17	10,5	2,63	11,47	0,37	1,7	11,98
	Y 2004	39,73	10,07	3,19	11,3	0,43	2,05	12,05
OECD ³	Y 1980	31,35	10,27	2,37	7,19	0,41	1,59	9,88
	Y 1995	35,13	9,79	2,78	9,01	0,31	1,81	11,17
	Y 2004	35,87	9,14	3,43	9,35	0,33	1,92	11,42

¹From 1992, the capital transfer has been subtracted from the total tax revenue and this reduction has been allocated between tax headings in proportion to their tax revenues

²From 2000, the capital transfer has been subtracted from the total tax revenue and this reduction has been allocated between tax headings in proportion to their tax revenues

³Unweighted average

Quelle: Source OECD Revenue Statistics (2006i), Internet

Tabelle 4: Abgabenstruktur in % des gesamten Abgabenaufkommens - internationaler Vergleich

% of total taxation		Einkommensteuer	Körperschaftsteuer	Sozialvers. beiträge	Lohnsummensteuer	vermögensbezog. Steuern	Verbrauchssteuern	sonstige
Österreich	Y 1980	23,18	3,52	30,91	7,05	2,88	31,52	0,89
	Y 1995	21,04	3,47	36,05	6,66	1,5	28,02	0,83
	Y 2004	22,66	5,36	33,88	6,1	1,3	28,24	0,91
Deutschland	Y 1980	29,64	5,46	34,35	0,15	3,28	27,11	0,02
	Y 1995	27,48	2,79	38,96	0	2,77	27,98	0,02
	Y 2004	22,83	4,5	40,73	0	2,47	29,16	0,02
Finnland	Y 1980	35,72	3,41	23,34	0,18	1,85	35,33	0,18
	Y 1995	31,1	5,04	30,82	0	2,22	30,22	0,21
	Y 2004	30,48	8,09	26,84	0	2,57	31,74	0,08
Frankreich ¹	Y 1980	11,61	5,13	42,69	2,2	4,81	30,42	3,07
	Y 1995	11,41	4,86	42,92	2,5	6,74	27,34	3,92
	Y 2004	16,97	6,34	37,12	2,61	7,57	25,58	3,61
Großbritannien	Y 1980	29,41	8,36	16,67	4,31	12,04	29,2	0
	Y 1995	28,63	8,02	17,66	0	10,41	35,27	0
	Y 2004	28,66	8,1	18,77	0	12,03	31,99	0
Luxemburg	Y 1980	27	16,21	28,73	0,64	5,67	21,48	0
	Y 1995	21,69	17,69	26,41	0	7,03	26,66	0,13
	Y 2004	17,83	15,35	28,28	0	7,85	30,37	0,15
Schweden	Y 1980	41,04	2,45	28,8	2,61	0,94	24,01	0,16
	Y 1995	33,47	5,8	27,65	2,07	2,71	27,76	0,17
	Y 2004	31,4	6,26	28,36	4,71	3,14	25,76	0,1
Schweiz	Y 1980	38,93	6,39	23,38	0	8,26	23,04	0
	Y 1995	36,34	6,64	26,95	0	8,15	21,92	0
	Y 2004	34,8	8,56	24,44	0	8,54	23,65	0
Spanien ²	Y 1980	20,37	5,08	48,55	0	4,56	20,69	0,22
	Y 1995	23,6	5,43	36,16	0	5,51	28,62	0,5
	Y 2004	17,71	9,78	34,81	0	8,09	28,04	0,44
USA	Y 1980	39,08	10,76	21,87	0	10,66	17,63	0
	Y 1995	35,77	10,32	24,83	0	11,09	17,99	0
	Y 2004	34,7	8,68	26,26	0	12,04	18,33	0
EU (15) ³	Y 1980	28,75	5,76	29,17	1,5	4,17	31,06	0,45
	Y 1995	26,02	6,83	29,47	0,88	4,47	31,04	0,44
	Y 2004	24,58	8,2	28,75	0,96	5,33	30,71	0,79
OECD ³	Y 1980	31,29	7,59	22,11	1,26	5,3	32,45	0,68
	Y 1995	27,05	8,06	24,69	0,88	5,53	32,38	1,15
	Y 2004	24,59	9,59	25,94	0,85	5,61	32,3	0,69

¹From 1992, the capital transfer has been subtracted from the total tax revenue and this reduction has been allocated between tax headings in proportion to their tax revenues

²From 2000, the capital transfer has been subtracted from the total tax revenue and this reduction has been allocated between tax headings in proportion to their tax revenues

³Unweighted average

Quelle: Source OECD Revenue Statistics (2006j), Internet

Tabelle 3 und Tabelle 4 beweisen deutlich die insgesamt restriktive Wirkung des österreichischen Steuersystems. Ab den 1980er Jahren ist in Österreich die bereinigte Lohnquote von knapp 73% im Jahr 1978 auf 59% 2002 deutlich zurückgegangen. Ein wesentlich mitbestimmender Grund für diesen Rückgang der Lohnquote ist im starken Wachstum der Vermögenseinkommen zu suchen. Der Anteil der Besitzeinkommen – ohne Vermietung und Verpachtung – am Gesamteinkommen aus Besitz und Unternehmung ist von knapp 5% Mitte der 1960er Jahre auf 15,5 bis knapp über 19% in den 1990er Jahren angestiegen. Ähnlich dynamisch haben sich die Einkünfte der freien Berufe von 4,6% im Jahr 1964 auf 13,5% Einkommensanteil im Jahr 1997 entwickelt; aber auch die unverteilten Gewinne sind im selben Zeitraum von 20,6% auf 25,9% angestiegen.⁵⁸

Leider stehen mit der Umstellung des ESVG79 auf das ESVG95 keine differenzierenden Daten zum Gewinneinkommen mehr zur Verfügung. Doch die unterschiedliche Entwicklung der Lohn- und Gewinneinkommen bis 1997 ist ohnehin schon sehr beeindruckend. Während insgesamt die Bruttoentgelte für unselbständige Arbeit 1997 das Zwölfwache des Einkommens von 1964 betragen, ist im selben Zeitraum allein das Einkommen aus Besitz – wieder ohne Vermietung und Verpachtung – um das Dreißigfache angestiegen.⁵⁹ Dieses rasante Wachstum der Nichtlohneinkommen müsste eine entsprechende Verschiebung in der Steuerstruktur erwarten lassen. Aus Tabelle 3 und Tabelle 4 geht jedoch hervor, dass das österreichische Steuersystem dieser Entwicklung in keiner Weise Rechnung trägt. Wie schon im Absatz oben beschrieben, ist die österreichische Abgabenquote im internationalen Vergleich als durchaus beachtlich einzustufen, ihre Höhe ist aber vielmehr der Bedeutung der indirekten Besteuerung sowie den Sozialversicherungsbeiträgen als der Gewinn- und Vermögensbesteuerung geschuldet. So machte das Aufkommen aus den Sozialversicherungsbeiträgen 2004 beinahe 34% des gesamten Abgabenaufkommens aus und erreichte einen BIP-Anteil von 14,4 Prozent. Der Anteil der Verbrauchssteuern am Steueraufkommen betrug 28,2 % beziehungsweise 12% des BIP. Ebenso überdurchschnittlich hoch ist die Besteuerung des Faktors Arbeit: die Lohnsummensteuer beträgt gute 6% des gesamten Abgabenaufkommens und 2,6% des BIP. Im Unterschied dazu ist die Besteuerung der Gewinne größerer Unternehmen durch die Körperschaftsteuer mit 5,4% des Abgabenaufkommens und 2,3% des BIP im internationalen Vergleich gering. Auch der Beitrag der progressiven Einkommensteuer liegt unter dem EU-15- wie auch OECD-Durchschnitt. Trotz der Zunahme des Einkommensanteils der freien Berufe an den privaten Einkünften aus Besitz und Unternehmung⁶⁰ sowie der enormen Konzentrationstendenzen bei den sozialversicherungspflichtigen Lohneinkommen⁶¹ ist der Aufkommensanteil der Einkommensteuer von 23,2% im Jahr 1980 auf 22,7% im Jahr 2004 gesunken; der Anteil des Einkommensteueraufkommens am BIP lag 2004 bei 42,6%, auch er ist ab 2001 stetig gesunken.⁶² Beinahe in die Bedeutungslosigkeit abgerutscht ist dagegen die vermögensbezogene Besteuerung. Wie schon weiter oben ausgeführt ist der Anteil der vermögensbezogenen Steuern sowohl am Gesamtabgabenaufkommen als auch am BIP entgegen dem internationalen Trend gesunken und besteht de facto nur noch aus der Grundsteuer, der Grunderwerbsteuer sowie der Erbschafts- und Schenkungssteuer.

Die insgesamt schwache Besteuerung der Gewinn- und Besitzeinkommen hat nicht nur zur Folge, dass der Beitrag des Steuersystems in Österreich zur Einkommens- und Vermögensumverteilung sehr schwach ausgeprägt ist. Darüber hinaus wird einer Besteuerung nach dem vielfach geforderten Leistungsfähigkeitsprinzip immer weniger entsprochen. Die nun

⁵⁸ vgl. Guger A./Marterbauer M. (2004a), Übersicht 3.2, S. 14; Guger A./Marterbauer M. (2004b)

⁵⁹ vgl. Guger A./Marterbauer M. (2004a), Übersicht 3.1, S. 12

⁶⁰ vgl. ebd., Übersicht 3.2, S. 14

⁶¹ vgl. ebd., Übersicht 5.1, S. 18

⁶² vgl. SourceOECD Revenue Statistics (2006i), Internet

nachfolgenden Ausführungen sollen einen Überblick vermitteln, wie in anderen Ländern die Besteuerung von Vermögen rechtlich organisiert wird. Ein internationaler Vergleich kann sowohl neue Aufschlüsse liefern, als auch zu neuen Lösungsansätzen anregen. Zahlenvergleiche sind immer mit Vorsicht zu genießen, sie vermitteln einen groben Eindruck über das Aufkommen des jeweiligen Steuersystems und dessen Struktur; die Unterschiede in den Aufkommen der vermögensbezogenen Besteuerung verdanken sich hingegen nicht nur der unterschiedlichen Erfassung sowie der steuerlichen Bemessung durch das jeweilige vermögensbezogene Steuersystem, sondern können im gleichen Maße anderen Einflussfaktoren geschuldet sein. Internationale Rechtsvergleiche sind hingegen uneingeschränkt möglich.

Der folgende Vergleich der Organisation der Vermögensbesteuerung bezieht sich auf Deutschland, Finnland, Frankreich, das Vereinigte Königreich von Großbritannien und Irland, Luxemburg, Schweden, die Schweiz, Spanien und zum Abschluss auf die USA. Untersucht werden die Vermögensbesteuerung im Rahmen der Einkommensteuer, die Vermögensteuer – sofern in dem betreffenden Land eine eigenständige Vermögensteuer eingehoben wird –, Grundsteuern, Vermögensverkehrsteuern sowie die Regelungen zur Besteuerung von Erbschaften und Schenkungen.

3.1 Vermögensteuern in ausgewählten Ländern

3.1.1 Österreich

Tabelle 5: Österreich - vermögensbezogene Besteuerung

	1980				1995				2004			
	Aufkommen Mio. EUR	% des BIP	% des Abgaben- aufkommens	% des vermögensbezog. Steueraufkommens	Aufkommen Mio. EUR	% des BIP	% des Abgaben- aufkommens	% des vermögensbezog. Steueraufkommens	Aufkommen Mio. EUR	% des BIP	% des Abgaben- aufkommens	% des vermögensbezog. Steueraufkommens
Gesamtabgaben- aufkommen	29.759,45	38,99			72.157,42	41,11			100.937,45	42,58		
vermögensbezog. Steuern	858,27	1,12	2,88		1.081,09	0,62	1,5		1.309,29	0,55	1,3	
Steuern auf unbewegliches Vermögen	231,03	0,3	0,78	26,92	457,96	0,26	0,63	42,36	589,25	0,25	0,58	45,01
regelm. Steuern auf das Nettovermögen	400,94	0,53	1,35	46,71	58,35	0,03	0,08	5,40	0,00	0	0	0,00
Erbschafts- und Schenkungssteuern	50,00	0,07	0,17	5,83	82,02	0,05	0,11	7,59	154,38	0,07	0,15	11,79
Steuern auf Finanz- und Kapitaltransakt.	176,30	0,23	0,59	20,54	482,77	0,28	0,67	44,66	565,66	0,24	0,56	43,20
nicht regelm. Steuern	0,00	0	0	0,00	0,00	0	0	0,00	0,00	0	0	0,00
sonstige regelm. vermögensbezog. Steuern	0,00	0	0	0,00	0,00	0	0	0,00	0,00	0	0	0,00

Quelle: SourceOECD Revenue Statistics (2006a); (2006i); (2006j); eigene Berechnungen

Das österreichische Gesamtabgabenaufkommen des Jahres 2004 betrug 100,34 Mrd. € und erreichte einen BIP-Anteil von rund 42,6 Prozent.⁶³ Die Gesamtabgabenquote in Österreich ist während des gesamten Betrachtungszeitraumes kontinuierlich angewachsen; im Jahr 1980 betrug sie bei einem Aufkommen von 29,76 Mrd. € noch 39%.

Das Wachstum seither dürfte ist nicht der vermögensbezogenen Besteuerung zuzuschreiben: der Aufkommensanteil aller vermögensbezogener Steuern am BIP ist während des annähernd 25jährigen Beobachtungszeitraumes von 1,12% im Jahr 1980 auf die Hälfte, nämlich 0,55% 2004 gefallen. Desgleichen belief sich der Anteil des vermögensbezogenen Steueraufkommens am Aufkommen aller Abgaben im Jahr 2004 auf lediglich 1,3%, während es im Vergleich dazu 1980 noch knapp 3% waren.

Getragen wird die vermögensbezogene Besteuerung hauptsächlich von den Einkünften aus den Steuern auf unbewegliches Vermögen. Der Aufkommensanteil dieser Gruppe an Steuern machte 2004 45% der Einnahmen aller vermögensbezogenen Steuern aus – im Jahr 1980 betrug dieser Anteil bloß 27%. Allerdings ist mit dem relativen Bedeutungsverlust der vermögensbezogenen Besteuerung ebenso der Aufkommensanteil der Steuern auf das un-

⁶³ vgl. im Folgenden noch einmal Tabelle 1, Seite 20; Tabelle 2, Seite 21

bewegliche Vermögen am BIP wie auch deren Anteil am Gesamtabgabenaufkommen geringfügig gesunken. Bei einem Aufkommen von 858,3 Mio. € im Jahr 1980 machten die Einnahmen aus der Besteuerung des immobilien Vermögens 0,3% des BIP beziehungsweise 0,8% des Gesamtabgabenaufkommens aus. Im Jahr 2004 bezifferte sich das Aufkommen auf knapp 590 Mio. € oder 0,25% des BIP und 0,58% des Abgabenaufkommens.

Das zweitstärkste Aufkommen im Rahmen der vermögensbezogenen Besteuerung haben die Steuern auf Finanz- und Kapitaltransaktionen aufzuweisen; die Einnahmen aus dieser Gruppe an Steuern betragen 2004 566 Mio. € oder 43,2% des gesamten vermögensbezogenen Steueraufkommens. Zwar bedeutet dies gegenüber dem Jahr 1995, in dem der Anteil bei 44,7% der vermögensbezogenen Besteuerung lag, ein leichter Rückgang; im Verlauf des gewählten Betrachtungszeitraumes hat dieser Aufkommensanteil jedoch insgesamt um mehr als 20%punkte zugenommen. Ebenso sind der BIP-Anteil wie auch jener am Gesamtabgabenaufkommen mit 0,24% beziehungsweise 0,56% im Jahr 2004 im Vergleich zu 1995 geringfügig gesunken. Im langfristigen Betrachtungszeitraum sind diese Anteile jedoch in etwa konstant. Der beobachtbare moderate Bedeutungsverlust der Steuern auf Finanz- und Kapitaltransaktionen im Rahmen der vermögensbezogenen Besteuerung gegenüber 1995 ist Ausdruck einiger Änderungen bei den Kapitalverkehrsteuern ab der zweiten Hälfte der 1990er Jahre.⁶⁴

Gleiches gilt auch für den Verlauf des Aufkommens der regelmäßigen Steuern auf das Nettovermögen. Hierin kommt deutlich die Abschaffung der Vermögensteuer in Österreich zum Ausdruck. Vor deren Abschaffung wurde das Aufkommen der vermögensbezogenen Besteuerung 1980 noch zu knapp 47% durch Steuern auf das Nettovermögen getragen. Mit der Abschaffung der Vermögensteuer in Österreich hat klarerweise auch die Erbschafts- und Schenkungssteuer deutlich mehr an Gewicht gewonnen. Ihr Anteil am Aufkommen der vermögensbezogenen Besteuerung betrug im Jahr 2004 mit einem Gesamtaufkommen von 154,4 Mio. € 11,8%. Die Besteuerung von Erbschaften und Schenkungen ist die dritte große Gruppe an Steuern im Rahmen der vermögensbezogenen Besteuerung. Ihre Relevanz für die vermögensbezogene Besteuerung wird auch dadurch unterstrichen, da es sich bei der Erbschafts- und Schenkungssteuer im Vergleich zu den beiden anderen Blöcken an Steuern im Prinzip um eine einzelne Steuer handelt.

Im österreichischen Bundes-Verfassungsgesetz wird die Kompetenzverteilung im Bereich des Abgabewesens dem Finanz-Verfassungsgesetz (F-VG) vorbehalten. Das F-VG unterscheidet in ausschließliche Bundesabgaben, zwischen Bund und Ländern oder Gemeinden geteilte Abgaben – wie zum Beispiel die gemeinschaftlichen Bundesabgaben –, ausschließliche Landesabgaben, zwischen Ländern und Gemeinden geteilte Abgaben und schließlich ausschließliche Gemeindeabgaben.⁶⁵ Mit dieser Untergliederung der Abgaben wird bestimmt, welchen Gebietskörperschaften die Erträge aus den jeweiligen Steuern zufließen. Das jeweils geltende Finanzausgleichsgesetz (FAG) legt die konkrete Zuordnung der einzelnen Steuern zu den Haupt- und Unterformen der Abgaben fest. Ausschließliche Bundesabgaben sind beispielsweise Kapitalverkehrsteuern oder die Versicherungssteuer. Die Einkommensteuer, Grunderwerbsteuer oder Erbschafts- und Schenkungssteuer sind dagegen als gemeinschaftliche Bundesabgaben festgelegt. Gemeinschaftliche Bundesabgaben gelten als die fiskalisch wichtigsten Abgaben. Ein Beispiel für eine ausschließliche Gemeindeabgabe ist die Grundsteuer.⁶⁶

⁶⁴ vgl. Tabelle 5, Seite 26

⁶⁵ vgl. Kodex: Verfassungsrecht (1992), § 6 (1) F-VG

⁶⁶ vgl. Mennel A./Förster J. (o.J.) – Österreich 61. Lieferung, S. 9f

3.1.1.1 Einkommensteuer – Besteuerung von Veräußerungsgeschäften

Private Veräußerungsgewinne sind grundsätzlich nicht steuerpflichtig, es sei denn, es handelt sich um Spekulationsgeschäfte oder bestimmte Beteiligungsveräußerungen. Spekulationsgeschäfte liegen bei Veräußerung eines Grundstücks innerhalb von 10 Jahren (Wertpapiere und andere Wirtschaftsgüter innerhalb von 1 Jahr) vor. Bei der Veräußerung von geerbten oder geschenkten Wirtschaftsgütern wird auf Antrag die auf die Veräußerung entfallende Einkommensteuer um die infolge des Erwerbes entrichtete Erbschafts- oder Schenkungssteuer gekürzt.⁶⁷ Betriebliche Veräußerungsgewinne hingegen sind mit wenigen Ausnahmen voll steuerpflichtig.

Zu den Einkünften aus Grundvermögen zählen die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. In dieser Einkunftsart werden Erträge aus entgeltlicher Nutzungsüberlassung bestimmter körperlicher und unkörperlicher Wirtschaftsgüter, sofern sie nicht zu einem Betriebsvermögen zugeordnet werden, erfasst.

Einkünfte aus Kapitalvermögen betreffen Erträge aus Geldkapital (sofern diese nicht zur Haupteinkunftsart gehören), insbesondere Gewinnanteile an Kapitalgesellschaften, Zinsen aus Bankeinlagen und Forderungswertpapieren, Zinsen aus Darlehen, Unterschiedsbeträge zwischen dem Ausgabe- und Einlösungswert eines Wertpapiers (z.B. Indexzertifikate und Nullkuponanleihen), Gewinnanteile und Abschichtungsüberschüsse echter stiller Gesellschafter oder Zuwendungen von Privatstiftungen an Begünstigte.⁶⁸ Grundsätzlich werden Einkünfte aus Kapitalvermögen im Wege der Veranlagung erfasst, bei bestimmten Kapitalerträgen wird eine Kapitalertragsteuer (Endbesteuerung) einbehalten. Die 25%ige Endbesteuerung wurde mit 2003 von bisher bestimmten inländischen Kapitalerträgen (Dividenden österreichischer Kapitalgesellschaften oder Zinserträge aus Geldeinlagen inländischer Kreditinstitute) auf ausländische Kapitalerträge ausgedehnt.

3.1.1.2 Vermögensteuer

Die Vermögensteuer als solche und das Erbschaftssteueräquivalent werden in Österreich seit 1994 nicht mehr eingehoben.

3.1.1.3 Grundsteuern

Zu den Grundsteuern werden neben der allgemeinen Grundsteuer die Abgabe vom Bodenwert bei unbebauten Grundstücken (Bodenwertabgabe) und die Abgabe von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben erhoben.^{69 70}

Derzeit ist die Grundsteuer eine bundesgesetzlich geregelte Steuer, die ausschließlich den Gemeinden zufließt. Als Steuergegenstand gilt der inländische Grundbesitz, bestehend aus land- und forstwirtschaftlichen Grundvermögen, Grundvermögen und Betriebsgrundstücken. Bemessungsgrundlage ist der nach den Vorschriften des Bewertungsgesetzes (BewG) für den Grundbesitz maßgebliche Einheitswert. Bei der Berechnung der Grundsteuer wird von einem auf den Einheitswert bezogenen Steuermessbetrag ausgegangen, wobei sich der Steuermessbetrag auf eine nach Tarif ermittelte Steuermesszahl bezieht. Der von der Gemeinde festgelegte Hebesatz wird auf den Steuermessbetrag angewendet.

⁶⁷ vgl. ebd., S. 33

⁶⁸ vgl. ebd., S. 40

⁶⁹ vgl. ebd., S. 81

⁷⁰ Ebenso auf das unbewegliche Vermögen bezogen ist die Grunderwerbsteuer; Sie gilt jedoch als Vermögensverkehrsteuer. (vgl. 3.1.9.4 Vermögensverkehrsteuern) In der tiefer gehenden Diskussion zur Besteuerung des unbeweglichen Vermögens wird die Grundverkehrssteuer dennoch als zu den Grundsteuern zugehörig behandelt werden. (vgl. 6 Besteuerung des immobilien Vermögens in Österreich)

Die Bodenwertabgabe ist eine gemeinschaftliche Bundesabgabe. Gegenstand der Besteuerung sind unbebaute Grundstücke, mit Ausnahmen von Grundstücken mit einem Einheitswert bis 14.600 € (Freibetrag) sowie nachhaltig land- und forstwirtschaftlich genutzte, die dem Gesetz über eine Abgabe von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben unterliegen.

3.1.1.4 Vermögensverkehrsteuern

Zu den Vermögensverkehrsteuern zählen die Grunderwerbsteuer, Kapitalverkehrsteuern, die Versicherungssteuer, die Feuerschutzsteuer sowie Gebühren nach dem Gebührengesetz.

Die Grunderwerbsteuer ist eine gemeinschaftliche Bundesabgabe, die fast ausschließlich den Gemeinden zufließt. Sie bezieht sich nur auf inländische Grundstücke, Bemessungsgrundlage ist der Wert der Gegenleistung (Kaufpreis) beziehungsweise der dreifache Einheitswert, wenn die Ermittlung der Gegenleistung nicht möglich ist. Die Grunderwerbsteuer beträgt 3,5% (für nahe Angehörige 2%).

Kapitalverkehrsteuern werden im Kapitalverkehrsteuergesetz (KVG) geregelt. Hierunter fallen die ehemalige Wertpapiersteuer sowie die Börsenumsatzsteuer. Die Wertpapiersteuer wird seit 1995 nicht mehr erhoben, die Börsenumsatzsteuer ist seit 1.10.2000 außer Kraft.⁷¹ Lediglich die Gesellschaftsteuer ist noch in Kraft. Der Gesellschaftsteuer unterliegen insbesondere der Erwerb von Gesellschaftsrechten an einer inländischen Kapitalgesellschaft, Nachschüsse oder sonstige freiwillige Leistungen oder Zuführung von Anlage- oder Betriebskapital durch eine ausländische Kapitalgesellschaft (außerhalb der EU) an ihre inländische Niederlassung. Bemessungsgrundlage ist der Wert der Gegenleistung, der Steuersatz beträgt 1%. SteuerschuldnerInnen sind Kapitalgesellschaften.

Die Besteuerung von Versicherungsentgelten (Versicherungsprämien) werden im Versicherungssteuergesetz (VersStG) normiert. Zahlreiche Versicherungsentgeltleistungen sind von der Besteuerung ausgenommen – vor allem Sozialversicherungen sind befreit.⁷² Die Steuer beträgt 11% bei Kapital- und Rentenversicherungen einschließlich fondsgebundener Lebensversicherungen, deren maximale Laufzeit 10 Jahre beträgt und bei denen keine laufende Prämienzahlung vereinbart ist; in allen anderen Fällen macht die Steuer 4% des Versicherungsentgelts aus. Im Falle einer Alters-, Hinterbliebenen- und Invaliditätsversorgung sowie bei der Pensionszusatzversicherung sind 2,5% des Versicherungsentgelts abzuführen. Ein Satz von 1% findet bei Krankenversicherungen Anwendung, bei allen anderen Versicherungen beträgt der Steuersatz 11%.⁷³

Für im Inland zugelassene Krafträder, PKW und Kombinationskraftwagen fällt eine motorbezogene Versicherungssteuer an. Mit der Leistung dieser Steuer ist zugleich die Kraftfahrzeugsteuer abgegolten. Der Kraftfahrzeugsteuer unterliegen alle von der motorbezogenen Versicherungssteuer nicht erfassten Kraftfahrzeuge – das sind vor allem Kraftfahrzeuge mit einem Gesamtgewicht von mehr als 3,5 Tonnen (LKW, Omnibusse).⁷⁴

Der Feuerschutzsteuer unterliegt die Entgegennahme von Versicherungsentgelten aus Feuerversicherungen. Der Steuersatz beträgt 8% des Versicherungsentgelts.

3.1.1.5 Erbschafts- und Schenkungssteuer

Die (noch bestehende) Erbschafts- und Schenkungssteuer in Österreich ist bundesgesetzlich geregelt. Erbschaften werden nach dem System des Erbanfalls besteuert. Die Höhe der Steuer hängt einerseits vom verwandtschaftlichen Verhältnis (fünf Steuerklassen) ab, ande-

⁷¹ vgl. Kodex: Steuergesetze (2005), Teil II, Teil III KVG

⁷² vgl. ebd., § 4 VersStG

⁷³ vgl. ebd., § 6 (1)

⁷⁴ vgl. ebd., S. 99

rerseits von der Höhe der Erbschaft beziehungsweise Schenkung (16 Stufen zwischen 7.300 € und > 4.380.000 €).⁷⁵ Die im internationalen Vergleich relativ niedrigen Freibeträge werden von der Bemessungsgrundlage abgezogen. Generell werden für die Wertermittlung der Bemessungsgrundlage die Vorschriften des Bewertungsgesetzes herangezogen.

In Österreich besteht seit 1993 das Spezifikum der Privatstiftung. Sie bietet großen Vermögen die Möglichkeit, ihre Kapitalerträge bei Nichtausschüttung oder Veräußerungen von Beteiligungen steuerfrei zu stellen. Im Falle von Zuwendungen an die Begünstigten entfällt die Erbschaftssteuer. In den 2.846 Stiftungen befinden sich rund 50 Mrd. € Vermögen (Stand 2006), ca. die Hälfte davon besteht aus Firmenbeteiligungen.

⁷⁵ vgl. Scheffler/Spengel (2004), S. 197

3.1.2 Deutschland

Tabelle 6: Deutschland – vermögensbezogene Besteuerung

	1980				1995				2004			
	Aufkommen Mio. EUR	% des BIP	% des Abgaben- aufkommens	% des vermögensbezog. Steueraufkommens	Aufkommen Mio. EUR	% des BIP	% des Abgaben- aufkommens	% des vermögensbezog. Steueraufkommens	Aufkommen Mio. EUR	% des BIP	% des Abgaben- aufkommens	% des vermögensbezog. Steueraufkommens
Gesamtabgaben- aufkommen	287.252,47	37,47			687.968,28	37,22			769.021,00	34,71		
vermögensbezog. Steuern	9.413,91	1,23	3,28		19.048,69	1,03	2,77		18.972,00	0,86	2,47	
Steuern auf unbewegliches Vermögen	2.967,54	0,39	1,03	31,52	7.027,20	0,38	1,02	36,89	9.940,00	0,45	1,29	52,39
regelm. Steuern auf das Nettovermögen	4.362,34	0,57	1,52	46,34	6.925,96	0,37	1,01	36,36	80,00	0	0,01	0,42
Erbschafts- und Schenkungssteuern	519,98	0,07	0,18	5,52	1.814,57	0,1	0,26	9,53	4.283,00	0,19	0,56	22,58
Steuern auf Finanz- und Kapitaltransakt.	1.564,04	0,2	0,54	16,61	3.280,96	0,18	0,48	17,22	4.669,00	0,21	0,61	24,61
nicht regelm. Steuern	0,00	0	0	0,00	0,00	0	0	0,00	0,00	0	0	0,00
sonstige regelm. vermögensbezog. Steuern	0,00	0	0	0,00	0,00	0	0	0,00	0,00	0	0	0,00

Quelle: SourceOECD Revenue Statistics (2006d); (2006i); (2006j); eigene Berechnungen

Das deutsche Gesamtabgabenaufkommen betrug für das Jahr 1980 rund 287,25 Mrd. €, es ist bis 2004 auf 769 Mrd. € angewachsen; die Abgabenquote ist allerdings während dieses Zeitraums von 37,5% auf 34,7% zurückgegangen.

Innerhalb der gesamten Abgabenerhebung hat die vermögensbezogene Besteuerung relativ an Gewicht verloren. Noch im Jahr 1980 lag der Anteil der Einnahmen aller vermögensbezogener Steuern am BIP bei 1,23% oder bei 3,28% des gesamten Abgabenaufkommens. Dagegen erreichten die Aufkommensanteile im Jahr 2004 nur noch 0,86% des BIP, beziehungsweise 2,47% aller Abgabeneinnahmen.

Im Rahmen der vermögensbezogenen Besteuerung spielt die Erbschafts- und Schenkungssteuer eine gewichtige Rolle; ihr Aufkommen betrug im Jahr 2004 4,28 Mrd. €, das waren knapp 22,6% des Aufkommens aller vermögensbezogenen Steuern. Damit hat die Besteuerung des unentgeltlichen Vermögenserwerbs innerhalb von knapp 25 Jahren kräftig an Bedeutung gewonnen. Im Jahr 1980 betrug der Aufkommensanteil der Erbschafts- und Schenkungssteuer noch 5,5% des vermögensbezogenen Steueraufkommens, 1995 waren es bereits 9,5%.

Ebenso stark zugenommen an Bedeutung haben die Steuern auf das unbewegliche Vermögen, sowie klarerweise – allerdings nicht in einem ähnlich beeindruckenden Ausmaß – die Gruppe der Steuern auf Finanz- und Kapitaltransaktionen. Diese Verschiebung im Rahmen der Besteuerung von Vermögen ist wohl auch unter anderem im Zusammenhang mit der Aufhebung der Einhebung der Vermögensteuer in Deutschland ab der zweiten Hälfte der 1990er Jahre zu sehen. Bis in die erste Hälfte der 1990er Jahre stellten die regelmäßigen Steuern auf das Nettovermögen die aufkommensstärkste Gruppe unter den vermögensbezogenen Steuern dar. Doch bereits vor 1996, dem Jahr der letzten vollen Vermögensteuererhebung, begann das Aufkommen aus den regelmäßigen Steuern auf das Nettovermögen relativ an Gewicht zu verlieren. Obwohl die vermögensbezogene Besteuerung während des

betrachteten Zeitraums an Bedeutung eingebüßt hat, haben die Einnahmen aus den jeweiligen Vermögensteuerarten anteilmäßig am BIP sowie am gesamten Aufkommen aller Abgaben sehr marginal an Gewicht gewonnen. Die Relevanz der Erbschafts- und Schenkungssteuer neben den anderen Steuerarten innerhalb der vermögensbezogenen Besteuerung darf jedoch nicht darüber hinwegtäuschen, dass deren Aufkommen nicht nur der absoluten Höhe nach, sondern gleichermaßen in Relation sowohl zu den Gesamteinnahmen aller Abgaben, als auch zum BIP eher bescheiden ist. Im Jahr 2004 beträgt der Aufkommensanteil der Erbschafts- und Schenkungssteuer nur 0,19% des BIP und 0,56% des Abgabenaufkommens.

Die Kompetenzverteilung der Steuergesetzgebung ist in Deutschland generell in der Finanzverfassung festgeschrieben. Im Bezug auf die einzelnen Steuern wird nach der Ertragshoheit unterschieden. Dem Bund stehen die Einnahmen aus Zöllen, bestimmten Verbrauchsteuern, der Straßengüterverkehrsteuer, der Versicherungssteuer, der Wechselsteuer, der Ergänzungsabgabe zur Einkommen- und Körperschaftsteuer sowie den Abgaben im Zusammenhang mit der Europäischen Gemeinschaft ausschließlich zu.⁷⁶ Die Bundesländer haben die ausschließliche Ertragshoheit über die Vermögensteuer, die Erbschaftssteuer, die Kraftfahrzeugsteuer, bestimmte Verkehrssteuern, die Biersteuer und die Abgabe von Spielbanken. Zu den Gemeinschaftssteuern zählt das Aufkommen aus der Einkommen- und Körperschaftsteuer sowie der Umsatzsteuer, wobei die Gemeinden einen Anteil am Gemeinschaftsteueraufkommen haben. Die Gemeinden besitzen darüber hinaus Ertragsteuerhoheit über die Grundsteuer, die Gewerbesteuer sowie über örtliche Verbrauchs- und Aufwandsteuern.

3.1.2.1 Einkommensteuer – Besteuerung von Veräußerungsgeschäften

Gewinne aus Privatvermögen, wie zum Beispiel beim Grundstücksverkauf, unterliegen nur in Ausnahmefällen der Besteuerung. Die Steuer fällt an, wenn der Zeitraum zwischen Kauf und Verkauf nicht mehr als zehn Jahre beträgt. Dagegen unterliegen Gewinne aus qualifizierten Beteiligungen an Kapitalgesellschaften nach § 17 EStG als Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Besteuerung, obwohl sie im Privatvermögen gehalten werden.

Betriebliche Veräußerungsgewinne sind in die laufende Gewinnermittlung des Betriebes einzubeziehen. Gewinne aus der Veräußerung des ganzen Betriebes, eines Teilbetriebes oder der gesamten Beteiligung einer Personengesellschaft führen zu außerordentlichen Einkünften, die unter bestimmten Voraussetzungen einer ermäßigten Besteuerung unterliegen.

Renten und ähnliche Bezüge aus anderen Einkünften als unselbständige Arbeit sind grundsätzlich steuerpflichtig. Die Neuregelung ab 2005 sieht bei der Besteuerung von Altersbezügen eine Unterscheidung zwischen Renten und Leibrenten, die aus einer gesetzlichen Rentenversicherung und solchen, die aus anderen Gründen bezogen werden, vor. Für gesetzliche Bezüge ist eine einschleifende Begünstigung bis 2040 vorgesehen. Alle anderen werden bereits jetzt besteuert. Andere wiederkehrende Bezüge, wie zum Beispiel Unterhaltsleistungen an EhegattInnen, sind in vollem Umfang steuerpflichtige Einnahmen.⁷⁷

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sowie aus Grundvermögen beziehen sich wie in Österreich auf Einkünfte aus der Nutzung der zum Privatvermögen gehörenden überlassenen Wirtschaftsgüter. Besteuert wird der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten.

Zu den Einkünften aus Kapitalvermögen zählen insbesondere Gewinnanteile aus der Beteiligung an Kapitalgesellschaften, aus Genussrechten einschließlich verdeckter Gewinnausschüttungen und Einnahmen aus Beteiligungen als stiller Gesellschafter/stille Gesellschafte-

⁷⁶ vgl. Mennel A./Förster J. (o.J.) – Deutschland 62. Lieferung, S. 7

⁷⁷ vgl. ebd., S. 51

rin. Weiters gehören unter anderem Zinsen aus gesicherten wie ungesicherten Kapitalforderungen oder Erträge aus sonstigen Kapitalforderungen hierzu. Voraussetzung ist, dass die die Einnahmen begründenden Kapitalanlagen zum Privatvermögen zuzurechnen sind.⁷⁸

Die Gewerbesteuer wird von den Gemeinden auf Grundlage des festgesetzten Gewerbesteuermessbetrages vom Gewerbeertrag erhoben. Der Gewerbesteuer unterliegen Gewerbebetriebe, für bestimmte soziale Einrichtungen oder inländische Körperschaften sind persönliche Befreiungen vorgesehen. Von natürlichen Personen betriebene und ausgeübte Tätigkeiten unterliegen nicht der Gewerbesteuer.

3.1.2.2 Vermögensteuer

Die Vermögensteuer wird aufgrund eines Urteils des Verfassungsgerichtshofes seit 1.1.1997 nicht mehr erhoben.⁷⁹

3.1.2.3 Grundsteuern

Die Grundsteuer ist ebenfalls eine Gemeindesteuer. Besteuert werden die in der jeweiligen Gemeinde gelegenen Grundstücke. Steuerbemessungsgrundlage ist der Einheitswert oder der nach einem Ersatzwert festgesetzte Grundsteuermessbetrag. Sie ist eine Objektsteuer, die unabhängig von den persönlichen Verhältnissen des Grundstückseigentümers/der Grundstückseigentümerin erhoben wird. Der Grundsteuer unterliegen Betriebe der Land- und Forstwirtschaft, aber auch Gewerbebetriebe und für eine selbständige Tätigkeit bezogene Grundstücke. Als Grundstücke gelten auch das Erbbaurecht, das Wohnungseigentum, Teileigentum, Wohnungserbbaurecht und Teilerbbaurecht nach dem Wohnungseigentumsgesetz sowie Gebäude auf fremden Grund und Boden.⁸⁰ Grundsteuerbefreiungen sind für Körperschaften des öffentlichen Rechts für hoheitliche Zwecke sowie für Körperschaften mit besonders begünstigte beziehungsweise förderungswürdige Zwecke vorgesehen. Unter bestimmten Voraussetzungen – wenn die Erhaltung des Grundbesitzes wegen seiner Bedeutung für Kunst, Geschichte, Wissenschaft oder Naturschutz im öffentlichen Interesse liegt – kann die Gemeinde die Grundsteuer gänzlich oder teilweise erlassen.

3.1.2.4 Vermögensverkehrsteuern

Zu den Vermögensverkehrsteuern zählen in Deutschland die Grunderwerbsteuer, die Kapitalverkehrsteuern – werden allerdings seit 1.1.1992 nicht mehr erhoben –, die Versicherungsteuer, die Feuerschutzsteuer, Rennwett- und Lotteriesteuer sowie die Spielbankenabgabe.

Die Grunderwerbsteuer ist eine bundesgesetzlich festgelegte Steuer, deren Aufkommen den Bundesländern zufließt. Der Grunderwerbsteuer unterliegen Übergänge inländischer Grundstücke, beispielsweise aufgrund eines Kaufvertrages, der Auflassung oder des Meistgebots im Zwangsversteigerungsverfahren. Bei der Grunderwerbsteuer handelt es sich um eine Verkehrssteuer, sie berührt auch Rechtsvorgänge im Zusammenhang mit Änderungen des GesellschafterInnenbestandes einer Personengesellschaft im Ausmaß von 95% der Anteile innerhalb von fünf Jahren.⁸¹ Die Steuer beträgt 3,5% der Gegenleistung, SteuerschuldnerIn ist regelmäßig Veräußerer/Veräußerin und ErwerberIn beziehungsweise GesellschafterIn. Diese sind verpflichtet, die Vorgänge beim Finanzamt anzuzeigen; Gerichten, Behörden und Notaren kommt Mitteilungspflicht zu. Erwerbe von Todes wegen wie auch Schenkungen von Grundstücken unterliegen nicht der Grunderwerbsteuer.

⁷⁸ vgl. ebd., S. 54

⁷⁹ vgl. ebd., S. 102

⁸⁰ vgl. ebd., S. 103

⁸¹ vgl. ebd., S. 122f

Das Aufkommen aus der Versicherungsteuer steht allein dem Bund zu. Besteuert werden das Versicherungsentgelt sowie die Versicherungsprämie für ein begründetes Versicherungsverhältnis. Der Steuersatz beträgt im Regelfall 16%, ab 1.1.2007 19% des Versicherungsentgelts. Ermäßigungen sind unter anderem bei gleichzeitigem Feuerschutz vorgesehen. SteuerschuldnerIn ist hier der/die VersicherungsnehmerIn.

Die Feuerschutzsteuer ist bundesgesetzlich geregelt, ihre Einnahmen erhalten die Bundesländer. Der Steuersatz beträgt 8%.

Rennwett- und Lotteriesteuerereinnahmen stehen den Ländern zu. Besteuerungsgrundlage ist der Wetteinsatz, wobei die Steuer im Regelfall $16 \frac{2}{3} \%$ beträgt.

Die Kraftfahrzeugsteuer ist bundesgesetzlich festgelegt und fließt ebenfalls den Bundesländern zu. Der Kraftfahrzeugsteuer unterliegt das Halten von inländischen Fahrzeugen zum Verkehr auf öffentlichen Straßen.

Eine aktuelle Initiative im Zusammenhang mit Vermögensverkehrsteuern ist ein Antrag der Fraktion dieLinke im Deutschen Bundestag zur Wiedereinführung einer Börsenumsatzsteuer von 1%.⁸² Im ehemaligen Gesetzesentwurf zur Abschaffung der Börsenumsatzsteuer wurde argumentiert, Kapitalverkehrsteuern behinderten die Mobilität des Finanzkapitals und bildeten daher einen Störfaktor in der gesamten Volkswirtschaft. Bedeutende Finanzplätze wie die Londoner Börse zeigen hingegen trotz der Einhebung einer Börsenumsatzsteuer ein beachtliches Wachstum.⁸³

3.1.2.5 Erbschafts- und Schenkungssteuer

In Deutschland ist die Erbschafts- und Schenkungssteuer bundesgesetzlich geregelt. Die Ertragshoheit liegt bei den Ländern. Abhängig vom Verwandtschaftsverhältnis sind die Steuersätze und Freibeträge nach drei Verwandtschaftsgraden gestaffelt. Die Bewertung erfolgt in der Regel nach dem Verkehrswert im Sinne der Vorschriften des Bewertungsgesetzes. Bei den so genannten Familienstiftungen wird das Stiftungsvermögen in Zeitabständen von jeweils 30 Jahren nach dem ersten Vermögensübergang versteuert.⁸⁴

⁸² vgl. Gysi G./ Lafontaine O./ Fraktion Die Linke, Deutscher Bundestag, 16. Wahlperiode, Drucksache 16/4029, 15.01.2007, S. 1

⁸³ Die Börsenumsatzsteuer wird in einigen anderen EU-Ländern eingehoben, beispielsweise in Großbritannien mit 0,5%, in Finnland 1,6% und sogar in Irland mit 1 Prozent.

⁸⁴ vgl. Mennel A./Förster J. (o.J.) – Deutschland 58. Lieferung, S. 94ff

3.1.3 Finnland

Tabelle 7: Finnland – vermögensbezogene Besteuerung

	1980				1995				2004			
	Aufkommen Mio. EUR	% des BIP	% des Abgaben- aufkommens	% des vermögensbezog. Steueraufkommens	Aufkommen Mio. EUR	% des BIP	% des Abgaben- aufkommens	% des vermögensbezog. Steueraufkommens	Aufkommen Mio. EUR	% des BIP	% des Abgaben- aufkommens	% des vermögensbezog. Steueraufkommens
Gesamtabgaben- aufkommen	11.894,81	35,94			43.853,37	45,61			66.191,00	44,21		
vermögensbezog. Steuern	220,61	0,67	1,85		974,90	1,01	2,22		1.702,00	1,14	2,57	
Steuern auf unbewegliches Vermögen	0,00	0	0	0,00	441,33	0,46	1,01	45,27	684,00	0,46	1,03	40,19
regelm. Steuern auf das Nettovermögen	24,39	0,07	0,21	11,06	35,32	0,04	0,08	3,62	117,00	0,08	0,18	6,87
Erbschafts- und Schenkungssteuern	26,24	0,08	0,22	11,89	166,84	0,17	0,38	17,11	472,00	0,32	0,71	27,73
Steuern auf Finanz- und Kapitaltransakt.	169,99	0,51	1,43	77,05	331,41	0,34	0,76	33,99	429,00	0,29	0,65	25,21
nicht regelm. Steuern	0,00	0	0	0,00	0,00	0	0	0,00	0,00	0	0	0,00
sonstige regelm. vermögensbezog. Steuern	0,00	0	0	0,00	0,00	0	0	0,00	0,00	0	0	0,00

Quelle: SourceOECD Revenue Statistics (2006b); (2006i); (2006j); eigene Berechnungen

Das finnische Gesamtabgabenaufkommen betrug für das Jahr 2004 rund 66,19 Mrd. €, es ist seit 1980 an von 11,89 Mrd. € ausgehend kontinuierlich angewachsen. Der Anteil des Aufkommens am BIP, die Gesamtabgabenquote, ist von 35,9% im Jahr 1980 auf 45,6% im Jahr 1995 angestiegen. Im Jahr 2004 war die Abgabenquote gegenüber 1995 leicht zurückgegangen, sie betrug 44,2 Prozent.

Die vermögensbezogene Besteuerung konnte im Rahmen der gesamten Abgabenerhebung an Bedeutung gewinnen; sie ist von 220,6 Mio. € im Jahr 1980 oder 0,67% des BIP und 1,85% des Gesamtabgabenaufkommens kontinuierlich auf 1,7 Mrd. €, beziehungsweise 1,14% des BIP und 2,57% des Abgabenaufkommens angestiegen.

Innerhalb der vermögensbezogenen Besteuerung spielte zunächst die Gruppe der Steuern auf Finanz- und Kapitaltransaktionen eine übergeordnete Rolle. Ihr Anteil am gesamten vermögensbezogenen Steueraufkommen betrug 1980 77%, fiel aber 1995 auf rund 34% und weiter auf 25,2% im Jahr 2004. Desgleichen hat die Gruppe der regelmäßigen Steuern auf das Nettovermögen relativ an Bedeutung eingebüßt. Ihr Gesamtaufkommen betrug 2004 117 Mio. €. Der Entwicklungsverlauf der regelmäßigen Besteuerung des Nettovermögens ist insofern von besonderem Interesse, da Finnland bis 2005 eine eigenständige Vermögensteuer für natürliche Personen einhob. Der Steuersatz der finnischen Vermögensteuer betrug für Vermögen höher als 185.000 € 0,9%.⁸⁵ Die regelmäßige Besteuerung des Nettovermögens fiel 2004 auf 6,87% des vermögensbezogenen Steueraufkommens. Das mag nach wie vor

⁸⁵ vgl. Bundesministerium der Finanzen (2003), Tab. 2, S. 76

recht hoch erscheinen, 1980 lag der Anteil jedoch noch bei 11,06 Prozent. Im Jahr 1995 gab es einen Einbruch der Nettovermögensbesteuerung auf gar nur 3,62 Prozent. Während dieser Zeitspanne ist ebenso ihr Aufkommensanteil am Gesamtabgabenaufkommen von 0,21% auf 0,18% gefallen. Dagegen ist ihr Anteil am BIP in etwa gleich geblieben.

Im Vergleich zu den regelmäßigen Steuern auf das Nettovermögen und der Besteuerung der Finanz- und Kapitaltransaktionen haben sich die Steuern auf unbewegliches Vermögen zur wichtigsten Gruppe der vermögensbezogenen Besteuerung entwickelt. Vor 1980 war unbewegliches Vermögen in Finnland nicht besteuert worden. Innerhalb von knapp 25 Jahren ist der Anteil am Aufkommen aller vermögensbezogenen Steuern jedoch auf 40,2% angewachsen. Das Aufkommen der Steuern auf unbewegliches Vermögen lag 2004 bei 684 Mio. € und machte 0,46% des BIP und 1,03% des gesamten Abgabenaufkommens aus.

Die zweitwichtigste Gruppe an Steuern innerhalb der vermögensbezogenen Steuern ist die der Erbschafts- und Schenkungssteuer. Das Aufkommen aus der Erbschafts- und Schenkungssteuer erreichte mit 472 Mio. € einen Aufkommensanteil an allen vermögensbezogenen Steuern von rund 28%; ihr BIP-Anteil beträgt 0,32%, der Anteil am Gesamtabgabenaufkommen liegt bei 0,71%. Noch im Jahr 1980 lagen die Anteile bei 0,08% des BIP beziehungsweise 0,22% des Abgabenaufkommens oder 11,89% des Aufkommens der vermögensbezogenen Besteuerung.

3.1.3.1 Einkommensteuer – Besteuerung von Veräußerungsgeschäften

Die letzte Steuerreform in Finnland mit Wirksamkeit 1.1.2005 führte zu einer grundlegenden strukturellen Umstellung in ein duales Einkommensteuersystem. Das Einkommen von Personen wird nun in zwei Kategorien aufgeteilt, dem Einkommen aus Kapital und dem Arbeitseinkommen. Beide Kategorien werden entsprechend unterschiedlichen Prinzipien und Steuersätzen behandelt.⁸⁶ Während auf Kapitaleinkommen ein proportionaler Satz von 28% (2006) angewendet wird, unterliegen Arbeitseinkommen einem progressiven Tarif. Der Einkommensteuertarif besteht aus fünf Steuerstufen mit Sätzen zwischen 9 bis 52,2%. Das steuerfreie Einkommen beträgt 12.200 € ab 2006.⁸⁷

Kapitaleinkommen umfassen sämtliche Gewinne aus Kapitalanlagen, Dividenden, Zinsen, Kapitalgewinne und Renten sowie Nettoeinkünfte aus Lebensversicherungen und freiwillige Pensionsversicherungen⁸⁸. Sämtliche im Zusammenhang mit Kapitaleinkommen stehenden Ausgaben inklusive Zinszahlungen sind vom Kapitaleinkommen abziehbar. Kapitalgewinne aus Veräußerung von Eigentum sind in Kapitaleinkommen enthalten. Gewinne, die 5.000 € nicht übersteigen und sich auf Übertragungen innerhalb des Privathaushalts oder der Familie beziehen, sind steuerfrei. Für alle anderen Veräußerungsgeschäfte gilt ein Freibetrag von jährlich 1.000 €⁸⁹

Die vollzogene und notwendige Unterscheidung zwischen den beiden Kategorien von Einkommen auf Arbeit und Kapital wurde nicht nur aus steuersystematischen Gründen gemacht, sie dient ebenso der gesonderten Berücksichtigung von Verlusten. Verluste können innerhalb der gleichen Kategorie für die nächsten zehn Jahre vom steuerpflichtigen Einkommen abgezogen werden.

Wie erwähnt werden aufgrund der letzten Steuerreform in Finnland die Einkommen der natürlichen Personen und Körperschaften unterschiedlich behandelt. Generell ist damit im Un-

⁸⁶ vgl. European Tax Handbook (2006), S. 207

⁸⁷ vgl. European Commission (2006), S. 128

⁸⁸ Ausnahmestimmungen gelten für vor der Steuerreform abgeschlossene Pensionsversicherungen insofern, als sie weiterhin der Einkommensteuer unterliegen.

⁸⁹ vgl. European Tax Handbook (2006), S. 209

ternehmensbereich die Besteuerung mit einem Körperschaftsteuersatz von 26% (vorher 29%) abgedeckt. In weiterer Folge wird keine separate Steuer auf Kapitalgewinne erhoben.⁹⁰ Das zu versteuernde Einkommen setzt im Wesentlichen am Einkommen der Körperschaften (inklusive Kapitalgewinne und Einkommen aus immobilien Vermögen), am land- und forstwirtschaftlichen sowie am persönlichen Einkommen an. Ab der Steuerreform werden 70% der von börsennotierten Unternehmen erhaltenen Dividenden als zu versteuerndes Kapitaleinkommen behandelt, die restlichen 30% sind steuerfrei. Dividenden nichtbörsennotierter Unternehmen sind bis 9% des Nettowerts der Gesellschaft steuerfrei, maximal aber bis zum Betrag von 90.000 €. Von dem 90.000 € übersteigenden Betrag sind 70% zu versteuern, die verbleibenden 30% bleiben auch in diesem Fall steuerfrei.

3.1.3.2 Vermögensteuer

Die Vermögensteuer wurde mit Wirkung 1.1.2006 gänzlich abgeschafft.

Der Vermögensteuersatz für natürliche Personen betrug 0,9%, mit einem Freibetrag von 185.000 €. Das Steueraufkommen lag jährlich bei 0,2 Mrd. € oder 0,3 % des gesamten Steueraufkommens beziehungsweise 0,1 % des BIP.

3.1.3.3 Grundsteuer und Vermögensverkehrsteuern

Vermögensverkehrsteuern werden grundsätzlich bei immobilien Vermögen eingehoben. Ist ein mobiler Vermögenswert beim Transfer mit immobilien Vermögen verbunden, so fällt eine Steuer in Höhe von 4% des aggregierten Preises an. Wird allerdings ein Transfer von Wertpapieranteilen nicht über die Börsenmärkte abgewickelt, so wird der Vermögensverkehr mit 1,6% des Verkaufspreises besteuert. Die Steuer wird beim/bei der KäuferIn eingehoben.

Die Grundsteuer wird auf in Finnland gelegenes immobilies Eigentum – inklusive Gebäude und Vermietung – eingehoben. Generell werden Sätze von 0,5 bis 1% angesetzt. Wohnhäuser werden von 0,22 bis 0,5%, bei unbebauten Grundstücken mit entsprechender Baulandwidmung gelten Sätze von 1 bis 3%. Die aktuellen Steuersätze werden jeweils von den alleinigen EmpfängerInnen, den Kommunen festgelegt, deren bedeutendste Einnahmequelle die Grundsteuer darstellt. Als Berechnungsgrundlage dient der Marktwert.

Einen verhältnismäßig hohen Anteil mit 20,8% am gesamten Steueraufkommen im Jahre 2004 tragen in Finnland Kommunalsteuern und die Grundsteuer der lokalen Gebietskörperschaften bei.⁹¹ Im Vergleich mit anderen europäischen Ländern ist dieser starke Anteil hervorstechend.

Die Börsenumsatzsteuer in Finnland beträgt 1,6%.

3.1.3.4 Erbschafts- und Schenkungssteuer

Die Erbschafts- und Schenkungssteuer ist eine staatliche Steuer. Als Vermögensanfallsteuer wird sie also bei der beschenkten oder erbenden Person einbehalten.⁹² Steuerbare Vermögensübertragungen inkludieren das sämtliche in Finnland wie im Ausland gelegene immobile und mobile Vermögen. Ebenso erfasst werden in Finnland gelegene Unternehmensanteile mit einer Beteiligung von mehr als 50%; dies gilt unabhängig von der jeweiligen Staatsbürgerschaft der übertragenden Person. Das übertragene Nettovermögen wird zu Marktwerten zum Zeitpunkt der Vermögensübertragung bewertet. Im Falle einer Erbschaft werden innerhalb der letzten drei Jahre vorgenommene Schenkungen zusammengerechnet und ab-

⁹⁰ vgl. ebd., S. 197

⁹¹ vgl. European Commission (2006), S. 127

⁹² vgl. European Tax Handbook (2006), S. 212

zätzlich der bereits bezahlten Schenkungssteuer gemeinsam mit dem steuerbaren Betrag der Erbschaftssteuer unterworfen.

Von der Schenkungssteuer befreit sind der Hausrat bis 3.400 €, Schenkungen an pflegebedürftige oder auszubildende Personen. Überlebende EhegattInnen können persönliche Freibeträge bis 6.800 € beanspruchen, Kindern in direkter Linie unter 18 Jahre steht generell ein Freibetrag in Höhe von 3.400 € zu.⁹³ Die Steuersätze sind je nach Verwandtschaftsgrad und der Höhe des zu übertragenden Betrages gestaffelt. Für EhegattInnen, geschiedene EhepartnerInnen, Lebensgemeinschaften mit gemeinsamem Kind, Kinder, adoptierte Kinder, Eltern, Enkel kommt ein progressiver Tarif zur Anwendung. Bei übertragenen Vermögen bis zu einer Höhe von 17.000 € beträgt der Steuersatz 10%, Vermögen bis 50.000 € werden mit 13% und Vermögen ab 50.000 € mit 16% besteuert. Die Sätze verdoppeln sich, wenn die/der Begünstigte ein Bruder, eine Schwester oder Halbgeschwister und deren direkte/r Nachfahre ist. In allen anderen Fällen sind die dreifachen Sätze anzuwenden.

3.1.3.5 Trends der Besteuerung in Finnland

Die finnische Abgabenquote betrug im Jahr 2004 44,2% des BIP.⁹⁴ Damit liegt Finnland im EU-Vergleich relativ hoch; lediglich Schweden, Dänemark und Belgien erreichen höhere Werte. Der Schwerpunkt der finnischen Steuerstruktur liegt bei den direkten Steuern, insbesondere trägt die persönliche Einkommensteuer mit 40,9% den größten Anteil zum gesamten Steueraufkommen bei. Im Gegensatz dazu liegt der Anteil an den indirekten Steuern mit 32,2% unter dem Durchschnitt der EU-25 von 38,2%. Anders als in den anderen EU-Ländern machen in Finnland Kommunalsteuern und die Grundsteuer der lokalen Gebietskörperschaften mit 20,8% des gesamten Abgabenaufkommens einen ziemlich hohen Anteil aus.⁹⁵

Die Struktur der Steuern nach ihrer ökonomischen Funktion – Konsum 31,4%, Arbeit 52,6% und Kapital 16% – zeigt in Finnland ein ähnliches Bild wie jenes des EU-25 Durchschnitts (32,5%; 47,9%; 19,8%). Auffallend ist die Spitze der Einnahmen aus Kapitalbesteuerung über den betrachteten Zeitraum von 1995 bis 2004. So ist fast eine Verdoppelung von 5,6% im Jahre 1995 bis zum Höhepunkt 2000 auf 10% des BIP festzustellen. Dieser Anstieg ist mehreren Ursachen geschuldet: zum einen liegt ein Grund in der massiven Verkürzung der Abschreibungsraten für Maschinen auf 25%, zum anderen hat sich infolge des starken Konjunkturaufschwungs die Situation der Unternehmensgewinne generell verbessert. Ein wesentlicher Umstand liegt in der Veränderung der Finanzmärkte von Zins- zu Dividendenzahlungen begründet. Nach dem Jahr 2000 ist ein starker Abfall zu konstatieren, der aber nicht nur mit Steuerkürzungen begründet werden kann, sondern auch mit dem konjunkturellen Abschwung sowie mit den aus den Kurseinbrüchen an der Börse resultierenden Kapitalverlusten.⁹⁶

⁹³ vgl. ebd.

⁹⁴ vgl. Tabelle 7, Seite 35

⁹⁵ vgl. European Commission (2006), S. 127

⁹⁶ vgl. ebd.,

3.1.4 Frankreich

Tabelle 8: Frankreich – vermögensbezogene Besteuerung

	1980				1995				2004			
	Aufkommen Mio. EUR	% des BIP	% des Abgaben- aufkommens	% des vermögensbezog. Steueraufkommens	Aufkommen Mio. EUR	% des BIP	% des Abgaben- aufkommens	% des vermögensbezog. Steueraufkommens	Aufkommen Mio. EUR	% des BIP	% des Abgaben- aufkommens	% des vermögensbezog. Steueraufkommens
Gesamtabgaben- aufkommen	178.576,19	40,23			516.609,00	42,91			722.016,00	43,42		
vermögensbezog. Steuern	8.590,96	1,94	4,81		34.834,00	2,89	6,74		54.673,00	3,29	7,57	
Steuern auf unbewegliches Vermögen	5.357,52	1,21	3	62,36	23.499,00	1,95	4,55	67,46	34.374,00	2,07	4,76	62,87
regelm. Steuern auf das Nettovermögen	0,00	0	0	0,00	1.309,00	0,11	0,25	3,76	2.582,00	0,16	0,36	4,72
Erbschafts- und Schenkungssteuern	1.009,67	0,23	0,57	11,75	4.261,00	0,35	0,82	12,23	8.610,00	0,52	1,19	15,75
Steuern auf Finanz- und Kapitaltransakt.	2.223,77	0,5	1,25	25,89	5.765,00	0,48	1,12	16,55	9.107,00	0,55	1,26	16,66
nicht regelm. Steuern	0,00	0	0	0,00	0,00	0	0	0,00	0,00	0	0	0,00
sonstige regelm. vermögensbezog. Steuern	0,00	0	0	0,00	0,00	0	0	0,00	0,00	0	0	0,00

¹From 1992, the capital transfer has been subtracted from the total tax revenue and this reduction has been allocated between tax headings in proportion to their tax revenues.

Quelle: SourceOECD Revenue Statistics (2006c); (2006i); (2006j); eigene Berechnungen

Das französische Gesamtabgabenaufkommen betrug für das Jahr 2004 722 Mrd. €. Die Abgabenquote ist von 40,2% im Jahr 1980 auf 43,4% angewachsen.

Der Anteil der vermögensbezogenen Besteuerung am Gesamtabgabenaufkommen erreichte mit rund 54,7 Mrd. € 7,57 % bzw. 3,3% des BIP. Noch im Jahr 1980 betrug die vermögensbezogene Besteuerung 8,6 Mrd. € oder knapp 2% des BIP, beziehungsweise 4,1% des Abgabenaufkommens.

Innerhalb der vermögensbezogenen Besteuerung nimmt die Gruppe der Steuern auf unbewegliches Vermögen mit einem Aufkommen von 34,4 Mrd. € eine prominente Rolle ein – der Anteil der Besteuerung des unbeweglichen Vermögens erreichte 2004 rund 63% des vermögensbezogenen Steueraufkommens. Das bedeutet gegenüber 1995 einen Rückgang um 4,6%punkte, im 25jährigen Betrachtungszeitraum ist dieser Anteil jedoch in etwa konstant geblieben.

Die nächste Gruppe der Steuern in der Rangfolge der Aufkommensanteile aller vermögensbezogenen Steuern ist die der Steuern auf Finanz- und Kapitaltransaktionen. Das Aufkommen aus diesen Steuern betrug für das Jahr 2004 9,1 Mrd. €, der Anteil an der gesamten vermögensbezogenen Besteuerung lag bei 16,7% und ist somit gegenüber 1980, wo der Aufkommensanteil rund 26% betrug, um rund 9%punkte gefallen. Die Anteile am BIP und am Gesamtabgabenaufkommen sind hingegen innerhalb des Betrachtungszeitraumes von 1980 bis 2004 mit 0,5% beziehungsweise 1,2% in etwa konstant.

Der Anteil der eigenständigen, nicht sich aus einer Gruppe von Steuern zusammensetzenden Erbschafts- und Schenkungssteuer erreicht in Frankreich mit 8,6 Mrd. € 15,7% des vermögensbezogenen Steueraufkommens; ihr BIP-Anteil betrug zuletzt 0,52%, jener am Aufkommen aller Abgaben 1,19%. Im Jahr 1980 betrug das französische Erbschafts- und

Schenkungssteueraufkommen rund 1 Mrd. € oder 11,7% des gesamten vermögensbezogenen Steueraufkommens. Ihr Anteil am BIP liegt bei 0,23%, jener am gesamten Abgabenaufkommen beträgt 0,57 Prozent. Insgesamt also hat die anteilmäßige Bedeutung der französischen Erbschafts- und Schenkungssteuer bezogen auf das BIP, beziehungsweise auf das Gesamtabgabenaufkommen im Vergleich zu 1980 leicht, in Bezug auf die Gruppe der gesamten vermögensbezogenen Besteuerung stärker zugenommen.

Einige Aufmerksamkeit sollte auch der Gruppe der regelmäßigen Steuern auf das Nettovermögen gelenkt werden. Ebenso wie einige andere Staaten hebt Frankreich eine eigenständige Vermögensteuer (für natürliche Personen) ein. Der Steuersatz dieser Steuer ist für Vermögen ab 750.000 € gestaffelt und reicht von 0,55% bis 1,8%.⁹⁷ Das Aufkommen aus den Steuern auf das Nettovermögen betrug 2004 2,58 Mrd. € oder 0,16% des BIP beziehungsweise 0,36% des Gesamtabgabenaufkommens; der Aufkommensanteil im Rahmen der vermögensbezogenen Besteuerung liegt bei 4,7%.

Frankreich ist stark vom Zentralismus geprägt, obwohl seit 1982 Reformen zur Dezentralisierung begonnen wurden. Gesetzgebungs- und Verwaltungshoheit sowie Rechtsprechung stehen nach wie vor dem Zentralstaat zu. Den Gemeinden ist Ertragshoheit für vier Realsteuern zugewiesen: die Gewerbesteuer, die Wohnsteuer und die beiden Grundsteuern auf bebaute und unbebaute Grundstücke. Ebenso kommt den Gemeinden im Falle verschiedener indirekter Steuern mit örtlich bedingtem Wirkungskreis Ertragskompetenz zu.⁹⁸

Regelmäßig vor Ende des Jahres erfolgen durch das Finanzgesetz, das gleichzeitig auch den Haushalt des kommenden Jahres enthält, Anpassungen an das Steuerrecht; diese gelten nicht nur für das kommende Jahr, sondern gegebenenfalls auch für das vergangene. So wird etwa die Einkommensteuertabelle rückwirkend festgesetzt, was bei der regelmäßig stattfindenden Inflationsanpassung kein Rückwirkungsproblem mit sich bringt. Dadurch entstehen rückwirkend auch belastende Steueränderungen, deren Verfassungsmäßigkeit jedoch nicht grundsätzlich in Frage gestellt wird. Die vorgesehenen Änderungen beziehungsweise der Gesetzesentwurf werden jeweils am 3. Mittwoch im September in einer Pressekonferenz bekannt gegeben.

3.1.4.1 Einkommensteuer – Besteuerung von Veräußerungsgeschäften

Die französischen Steuern werden in drei große Gruppen eingeteilt. Steuern auf Einkommen und Gewinne beinhalten die Einkommen- und Körperschaftsteuer, Steuern auf Ausgaben umfassen die Mehrwertsteuer, die Stempelsteuern und Zölle; die dritte Gruppe bezieht sich auf Besitzsteuern, zu denen die Grundsteuer, die Wohnsteuer und die Vermögensteuer zählen. Die Vermögensteuer war 1982 eingeführt und 1987 wieder aufgehoben worden. Seit 1989 gilt wieder eine neu ausgestaltete Vermögensteuer.

Die sieben Einkunftsarten der Einkommensteuer in Frankreich unterscheiden sich von den österreichischen zwar nicht zahlenmäßig, aber inhaltlich. So besteht eine eigene Einkunftsart für bestimmte Unternehmensleiter (insbesondere Gesellschafter-Geschäftsführer) sowie Einkünfte aus bebautem und unbebautem Grundbesitz.⁹⁹

3.1.4.2 Vermögensteuer

Der Vermögensteuer unterliegen die am 1.1. eines jeden Jahres zu bewertenden steuerpflichtigen Vermögensgegenstände. Schulden sind abzugsfähig. Es besteht eine Anzahl besonderer Befreiungen, etwa für Kunstgegenstände, Urheberrechte oder Rentenansprüche

⁹⁷ vgl. European Tax Handbook (2006), S. 236f

⁹⁸ vgl. Mennel A./Förster J. (o.J.) – Frankreich 61. Lieferung, S. 9

⁹⁹ vgl. ebd., S. 19f

aus einer beruflichen Tätigkeit. Wald- und Forstbestände sind in Höhe von drei Viertel ihres Werts, verpachtete landwirtschaftliche Betriebe in Höhe von drei Viertel ihres Werts bis 76.000 € und der Hälfte oberhalb dieser Grenze befreit.¹⁰⁰

Die Vermögensteuer und die Einkommensteuer eines Steuerjahres dürfen zusammen 85% der Einkünfte des Vorjahres nicht übersteigen.¹⁰¹ Die Beschränkung ist nur auf in Frankreich ansässige Personen anwendbar, wobei Ansässigen von Ländern, mit denen Frankreich ein entsprechendes Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) unterzeichnet hat, die Nichtdiskriminierungsklausel helfen dürfte. Die Vermögensteuer wird um den überschießenden Betrag gekürzt. Allerdings darf diese Plafondierung 50% des Vermögensteuerbetrages nicht übersteigen; ist die zu zahlende Vermögensteuer höher, so darf die Kürzung der Vermögensteuer nicht höher sein als der Betrag der Vermögensteuer, der sich aus einem steuerpflichtigen Vermögen in Höhe der dritten Tabellenstufe der Tabelle ergibt. Die Kappung der Vermögensteuer wird seit 1999 dadurch eingeschränkt, dass nur die Verluste aus den einzelnen Einkunftsarten berücksichtigt werden, die auch direkt bei der Berechnung der Summe der Einkünfte berücksichtigt werden; oder es werden steuerbefreite Einkünfte aus dem In- und Ausland zum Einkommen gerechnet.

Tabelle 9: Frankreich - Tarif Vermögensteuer

	Steuerpflichtiges Vermögen in €	Steuersatz
bis	750.000	0%
von	750.000 bis 1.200.000	0,55%
von	1.200.000 bis 2.380.000	0,75%
von	2.380.000 bis 3.730.000	1,00%
von	3.730.000 bis 7.140.000	1,30%
von	7.140.000 bis 15.530.000	1,65%
über	15.530.000	1,80%

Quelle: European Tax Handbook (2006), S. 236f

Für 2007 wird die Vermögensteuertabelle in derselben Weise angehoben wie die erste Stufe der Einkommensteuertabelle. Der 1995 eingeführte Zuschlag von 10% der Vermögensteuer selbst wird auf jeden Fall auf die verbleibende Steuer erhoben. Diese Neuregelung hat Auswirkungen auf die Besteuerung eines/einer Vermögensteuerpflichtigen, der/die bisher aufgrund fehlenden steuerpflichtigen Einkommens vollständig befreit war. Nun bleibt die Steuerermäßigung bei einem steuerpflichtigen Vermögen unter 2,38 Mio. € aufrecht, bei einem steuerpflichtigen Vermögen über 3,73 Mio. € beträgt die Steuer 50% des theoretischen Betrages (55% unter Einbeziehung des Zuschlages). Liegt das steuerpflichtige Vermögen zwischen diesen beiden Beträgen, macht die Steuer 9% des Teils des Vermögens aus, der 2,38 Mio. € übersteigt (0,99% mit Zuschlag).¹⁰²

3.1.4.3 Grundsteuern

Die Grundsteuer wird zum einen auf bebaute und andererseits auf unbebaute Grundstücke eingehoben, deren Ertrag den Gemeinden zufließt. Bemessungsgrundlage bei bebauten Grundstücken ist der Katastermietwert, der sich nach Abzug eines pauschalen Betrages von 50% für Werbungskosten einschließlich Abschreibung ergibt. Im Rahmen einer allgemeinen Revision werden die Katastermietwerte alle sechs Jahre neu ermittelt. Alle drei Jahre werden die Werte durch Anwendung entsprechender Koeffizienten aktualisiert. Bei unbebauten

¹⁰⁰ vgl. Mennel A./Förster J. (o.J.) – Frankreich 61. Lieferung, S. 83

¹⁰¹ vgl. European Tax Handbook (2006), S. 235

¹⁰² vgl. Mennel A./Förster J. (o.J.) – Frankreich 61. Lieferung, S. 85

Grundstücken bildet der katastermäßige Reinertrag, der dem Katastermietwert abzüglich eines Abschlages von 20% entspricht, die Bemessungsgrundlage.

Die Wohnsteuer fließt ebenfalls den Gemeinden zu. Steuerpflichtig sind alle BewohnerInnen, MieterInnen und EigentümerInnen von möblierten Räumen. Sie wird neben der Grundsteuer erhoben. Befreit von der Wohnsteuer sind landwirtschaftlich und betrieblich genutzte Gebäude, Diplomaten und Personen mit geringem Einkommen. Besteuerungsgrundlage ist der Katastermietwert der Wohnung abzüglich bestimmter Familienfreibeträge.

Grundsätzlich sind ausländische Gesellschaften mit Grundbesitz in Frankreich einer 3%igen, vom Verkehrswert bemessenen Steuer pflichtig. Allerdings bestehen zahlreiche Ausnahmen für zum Beispiel international tätige Organisationen, Pensionskassen, börsengängige Unternehmen, etc.¹⁰³

3.1.4.4 Vermögensverkehrsteuern

Zu den Vermögensverkehrsteuern zählen in Frankreich die Register- und Stempelsteuern. Registersteuern umfassen bestimmte Rechtsgeschäfte wie Verkauf von Gebäuden, Geschäftsvermögen, Gesellschaftsanteilen, Vermietungen, die Gründung von Gesellschaften, Kapitalerhöhungen und andere gesellschaftsrechtliche Vorgänge, Versicherungsverträge sowie schließlich Erbschaften und Schenkungen.

Versicherungen werden grundsätzlich je nach Art des Risikos mit 0,25 bis 30% des Versicherungsentgelts mit Versicherungssteuer belegt. Der Normalsatz für Lebensversicherungen und Leibrenten beträgt 5,15%; Feuerversicherungen werden mit 3% besteuert, gewerbliche wie auch landwirtschaftliche Feuerversicherungen sind mit 1,5% ermäßigt.

Die zu den Kapitalverkehrsteuern zählende Börsenumsatzsteuer beträgt bei Wertpapiergeschäften (außer Schuldverschreibungen) bis zu den Betragsteil von 153.000 € 3%, darüber hinaus gehende Beträge werden mit 1,5% des Umsatzes besteuert. Je nach steuerpflichtigem Vorgang wird eine GesellschafterInnensteuer eingehoben. Kraftfahrzeugsteuern werden nach drei unterschiedlichen Kategorien unterschieden, wobei die allgemeine Kraftfahrzeugsteuer abgeschafft wurde.¹⁰⁴

3.1.4.5 Erbschafts- und Schenkungssteuer

Die Erbschafts- und Schenkungssteuern sind in Frankreich staatliche Steuern. Bemessungsgrundlage ist der Nettowert des Vermögens. Für die Bewertung ist grundsätzlich der Verkehrswert maßgeblich, im Falle des Grundvermögens wird der geringere Vergleichs- oder Ertragswert herangezogen. Die Steuersätze werden auf einen progressiven Teilmengentarif angewendet, wobei bei Verwandten dritten und vierten Grades Proportionalsätze herangezogen werden.

¹⁰³ vgl. ebd., S. 89; European Tax Handbook (2006), S. 237

¹⁰⁴ vgl. Mennel A./Förster J. (o.J.) – Frankreich 61. Lieferung, S. 90

3.1.5 Vereinigtes Königreich von Großbritannien und Irland

Tabelle 10: Vereinigtes Königreich - vermögensbezogene Besteuerung

	1980				1995				2004			
	Aufkommen Mio. GBP	% des BIP	% des Abgaben- aufkommens	% des vermögensbezog. Steueraufkommens	Aufkommen Mio. GBP	% des BIP	% des Abgaben- aufkommens	% des vermögensbezog. Steueraufkommens	Aufkommen Mio. GBP	% des BIP	% des Abgaben- aufkommens	% des vermögensbezog. Steueraufkommens
Gesamtabgaben- aufkommen	81.153,00	38,18			251.399,00	35			419.346,00	36,01		
vermögensbezog. Steuern	9.774,00	4,24	12,04		26.180,00	3,64	10,41		50.430,00	4,33	12,03	
Steuern auf unbewegliches Vermögen	8.665,00	3,76	10,68	88,65	22.819,00	3,18	9,08	87,16	38.665,00	3,32	9,22	76,67
regelm. Steuern auf das Nettovermögen	0,00	0	0	0,00	0,00	0	0	0,00	0,00	0	0	0,00
Erbschafts- und Schenkungssteuern	479,00	0,21	0,59	4,90	1.441,00	0,2	0,57	5,50	2.881,00	0,25	0,69	5,71
Steuern auf Finanz- und Kapitaltransakt.	630,00	0,27	0,78	6,45	1.920,00	0,27	0,76	7,33	8.884,00	0,76	2,12	17,62
nicht regelm. Steuern	0,00	0	0	0,00	0,00	0	0	0,00	0,00	0	0	0,00
sonstige regelm. vermögensbezog. Steuern	0,00	0	0	0,00	0,00	0	0	0,00	0,00	0	0	0,00

Quelle: SourceOECD Revenue Statistics (2006k); (2006i); (2006j); eigene Berechnungen

Das Vereinigte Königreich von Großbritannien und Irland (UK) erreichte im Jahr 2004 ein Gesamtabgabenaufkommen von 419,35 Mrd. £ oder 36% des BIP. Damit ist die Abgabenquote im UK innerhalb des knapp 25jährigen Betrachtungszeitraums von 38,2% im Jahre 1980 um knapp 2,2%punkte gefallen, wenngleich der Aufkommensanteil aller Abgaben 1995 mit 35% noch geringer ist.

Als ein besonderes Charakteristikum der Abgabenstruktur vom UK ist der – wie in den USA¹⁰⁵ – überaus hohe Aufkommensanteil der vermögensbezogenen Steuern am Gesamt-abgabenaufkommen zu bezeichnen. Das Aufkommen aus der vermögensbezogenen Besteuerung betrug 1980 9,77 Mrd. £, 2004 50,43 Mrd. £. Der BIP-Anteil lag sowohl 1980 als auch 2004 bei starken 4%, der Anteil am gesamten Abgabenaufkommen beträgt 12%; für das Jahr 1995 war ein leichter Rückgang des anteilmäßigen Aufkommens festzuhalten.

Besonders hervorstechend im Rahmen der vermögensbezogenen Besteuerung ist das Aufkommen der Steuern auf unbewegliches Vermögen. Im Jahr 2004 waren durch diese Gruppe an Steuern Einnahmen von insgesamt rund 38,67 Mrd. £ erzielt worden. Wenngleich die anteilmäßige Bedeutung dieses Steueraufkommens am gesamten vermögensbezogenen Steueraufkommen gegenüber 1980 (88,7%) um beinahe 12%punkte abgenommen hat, so machen die Erträge dieser Steuern nach wie vor fast 76,7% der gesamten vermögensbezogenen Steuereinnahmen aus. Ebenso (geringfügig) abgenommen hat die Bedeutung des vermögensbezogenen Steueraufkommens in Hinblick auf das BIP sowie des Gesamtabga-

¹⁰⁵ vgl. 3.1.10 USA

beaufkommens; dennoch erreichen der BIP-Anteil mit 3,32% und der Anteil am Abgabenaufkommen im Ausmaß von 9,22% nach wie vor Spitzenwerte im Vergleich zu den übrigen untersuchten Ländern.

Im Gegenzug zur Abnahme der anteilmäßigen Bedeutung der Besteuerung des unbeweglichen Vermögens im Rahmen der vermögensbezogenen Steuern ist der Aufkommensanteil der Gruppe der Steuern auf Finanz- und Kapitaltransaktionen durch die Ausweitung der Einnahmen von 630 Mio. £ im Jahre 1980 auf 8,88 Mrd. £ von 6,45% auf 17,62% deutlich angestiegen.

Verglichen mit der Besteuerung des unbeweglichen Vermögens und der von Finanz- und Kapitaltransaktionen sind die Einnahmen aus der Erbschafts- und Schenkungssteuer im UK – obgleich auch hier wieder in Rechnung zu stellen ist, dass eine einzelne Steuer mit einer Gruppe von Steuern verglichen wird – eher als bescheiden zu bezeichnen. Das Aufkommen aus der Erbschafts- und Schenkungssteuer betrug 2004 2,88 Mrd. £ oder 0,25% des BIP beziehungsweise 0,7% des Abgabenaufkommens. Hiermit machten die Erbschafts- und Schenkungssteuereinnahmen 5,7% aller vermögensbezogenen Steuereinnahmen aus. Im Jahr 1980 betrug die Einnahmen 480 Mio. £ oder 0,21% des BIP und 0,6% des Abgabenaufkommens, beziehungsweise fast 5% des Aufkommens der vermögensbezogenen Besteuerung.

Die Finanzverfassung des aus Großbritannien (England, Schottland, Wales) und Nordirland bestehenden Vereinigten Königreichs (UK) wird als eine Einheit betrachtet. Hingegen sind die Isle of Man und die britischen Kanalinseln nicht Bestandteil des UK, sondern unmittelbar der Krone unterstellte Gebiete mit eigener Gesetzgebung und eigener Finanzhoheit.¹⁰⁶ Alle Steuern bedürfen eines Akts des Parlaments; seit 1688 (bill of rights) ist die Krone nicht mehr berechtigt, ohne Zustimmung des Parlaments Steuern zu ihrem Nutzen einzuhoben. Das britische Steuersystem kennt, abgesehen von einzelnen Ausnahmen, keine Einzelsteuergesetze. Am bedeutendsten sind die jährlichen Finanzgesetze (Finance Acts). Alle größeren Steuerarten stehen ertragsmäßig dem Zentralstaat zu, der über seinen Haushalt die Steuererträge umverteilt.

3.1.5.1 Einkommensteuer – Besteuerung von Veräußerungsgeschäften

Die britische Einkommensteuer ist eine staatliche Steuer auf das Gesamteinkommen natürlicher Personen. Gewinne aus der Veräußerung privater und betrieblicher Anlagewerte werden wie eine besondere Einkunftsart ermittelt. Unter „income“ können sowohl die Roheinnahmen als auch die Roheinkünfte (Einnahmen abzüglich Kosten) aus den einzelnen Einkunftsarten verstanden werden. Ob die Kosten berücksichtigt werden können, hängt von der Einkunftsart („schedule“) ab.

Das britische Recht sieht weder Vorschriften zur gewerblichen Gewinnermittlung, noch zur Art der Buchhaltung vor.¹⁰⁷ Es gibt keine Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz wie in Österreich. Wann überhaupt ein Gewerbe vorliegt, ist nach verschiedenen Kriterien zu beurteilen, wie etwa der Art der gehandelten Gegenstände, die Besitzdauer, die Häufigkeit derartiger Transaktionen, eine eventuelle Bearbeitung der Gegenstände sowie die Umstände der Veräußerung.¹⁰⁸

Wie bei den angelsächsischen Staaten typisch ist auch im UK die Unterscheidung der Veräußerungsgewinne in „gains“, die der normalen Besteuerung unterliegen, und „capital gains“

¹⁰⁶ vgl. Mennel A./Förster J. (o.J.) – Großbritannien 58. Lieferung, S. 9

¹⁰⁷ Die Einhaltung ordnungsgemäßer Buchführungs- und Bilanzierungsgrundsätze muss allerdings sehr wohl gewährleistet sein.

¹⁰⁸ vgl. Mennel A./Förster J. (o.J.) – Großbritannien 58. Lieferung, S. 21

zentral. Veräußerungsgewinne im Rahmen eines üblichen Geschäftsbetriebes („gains“) werden von der normalen Einkommen- und Körperschaftsteuer erfasst. Bestimmte Arten von Gewinnen und Verlusten aus der Veräußerung von Vermögensgegenständen unterliegen als „capital gains“ oder „capital losses“ Sonderregelungen und werden begünstigt besteuert. Als Kriterien für die Unterscheidung zwischen den „capital gains“ oder „losses“ und den normalen Gewinnen werden im Einzelfall Motiv, Grund, Art des Gegenstands, Be- und Verarbeitung zwischen An- und Verkauf oder Besitzdauer herangezogen. Die Zugehörigkeit zum Betriebs- oder Privatvermögen allein ist nicht maßgeblich, daher können „capital gains“ und „capital losses“ sowohl im Privatvermögen, als auch im Betriebsvermögen entstehen.¹⁰⁹

Der Steuertarif auf die „capital gains“ entspricht bei der Körperschaftsteuer dem (Grenz-)Steuersatz des/der Steuerpflichtigen auf die übrigen Einkünfte, bei der Einkommensteuer jenem auf die Zinseinkünfte (10%, 20% oder 40%). Wegen der begrenzten Verrechnungsmöglichkeiten und der Vielzahl an Ermäßigungsregelungen werden die „capital gains“ nicht mit den anderen Einkünften zusammen ermittelt und besteuert.

Aktienkursgewinne natürlicher Personen, die sich aus der Differenz aus Erwerbskosten und dem Verkaufserlös ergeben, werden als „capital gain“ besteuert. Ermäßigungsmöglichkeiten sind in Abhängigkeit von Haltezeit, der Art und Höhe des Anteilsbesitzes, dem Erwerbszeitpunkt etc. vorgesehen. Dabei ist zu unterscheiden, ob es sich um betriebliche Wirtschaftsgüter, die steuerlich günstiger sind, oder um nichtbetriebliche handelt. Wertsteigerungen werden mittels Indexverfahren anhand der Steigerung der Verbraucherpreise berechnet, ab 1998 kam das Verfahren des „taper relief“ (Inflationsanpassung) zur Anwendung. Die beiden Verfahren gelten mit wenigen Ausnahmen für alle Wirtschaftsgüter, also auch für andere Gegenstände des Privatvermögens. Natürlichen Personen steht ein Freibetrag von 8.200 £ zu.

Im Falle von Grundstücksveräußerungsgewinnen von natürlichen Personen gelten diese Regelungen grundsätzlich ebenso. Selbstgenutztes Wohn(ungs)eigentum ist während eines Mindestzeitraums steuerfrei. Auch hier gibt es Befreiungen und Ermäßigungen, etwa für die Veräußerung privater Kraftfahrzeuge etc.

Landwirtschaftliche Einkünfte stellen im britischen Steuerrecht keine besondere Einkunftsart dar, sondern gelten als Einkünfte aus gewerblicher Tätigkeit. Ähnlich wie selbständige KünstlerInnen können auch LandwirtInnen bei jährlich stark schwankenden Gewinnen diese auf Antrag über mehrere Jahre verteilen. Für die Einkünfte aus selbständiger Arbeit gelten die gleichen Vorschriften wie für gewerbliche Gewinne.

Einkünfte aus Kapitalvermögen unterliegen dem Quellensteuerabzug. Zinsen werden mit einer 10%igen Kapitalertragsteuer belegt, mit deren Abzug gilt die Einkommensteuer als abgegolten. Dividenden unterliegen generell Sondertarifen.

Die britische Körperschaftsteuer ist eine staatliche Steuer auf das Gesamteinkommen juristischer Personen. Personengesellschaften sind nicht körperschaftsteuerpflichtig, jeder Anteilseigner/jede Anteilseignerin hat seinen/ihren individuellen Gewinnanteil im Rahmen der Einkommensteuer zu versteuern. Typische steuerpflichtige Körperschaften sind neben den Kapitalgesellschaften Vereine, Wohnungseigentümergeinschaften, Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit oder Betriebe im Besitz der Krone.

Lokale Körperschaften mit Regierungsfunktionen oder gemeinnützige Organisationen mit begünstigtem Zwecke sind steuerfrei. Die Befreiung erstreckt sich nicht auf gewerbliche Einkünfte, jedoch kann die gemeinnützige Organisation eine formell selbständige Tochtergesellschaft gründen, welche an ihrer Stelle die gewerblichen Einkünfte erzielt und deren Gewinne

¹⁰⁹ vgl. ebd., S. 32

über einen Spendenvertrag an sich weiterleiten lässt. Hier wird zwar vom „gespendeten“ Betrag eine Quellensteuer in Höhe der „basic rate“ vorgenommen, auf Antrag wird diese jedoch rückerstattet.

Das körperschaftliche Einkommen („profits“) setzt sich aus dem „income“ und den „chargeable gains“ – „capital gains“ – zusammen. Wie bei natürlichen Personen werden die einzelnen „schedules“ getrennt ermittelt und dann als Gesamtheit dem Tarif oder einzeln Sondersätzen unterworfen.¹¹⁰ Für inländische Gesellschaften mit ausländischen Töchtern kommen Sonderregelungen zur Anwendung.

3.1.5.2 Vermögensteuer

Eine Vermögensteuer gibt es im UK nicht.

3.1.5.3 Grundsteuern

Im Rahmen der Grundsteuer werden „rates“ – Abgaben der nachgeordneten Gebietskörperschaften – auf den Mietwert von bewohnten und anderweitig genutzten bebauten Grundstücken eingehoben. Die „rates“ gibt es nur noch in Nordirland auf alle Grundstücke, Schottland hat ein eigenes System. England und Wales erfassen seit 1989/90 nur die unternehmerisch genutzten Grundstücke. Steuerpflichtig ist der/die EigentümerIn, MieterIn oder PächterIn. Landwirtschaftlich genutzter Grund und Boden sowie Besitz der öffentlich-rechtlichen Körperschaften sind befreit. Industrielles Grundvermögen wird nur mit einem Viertel seines Wertes zur Besteuerung herangezogen.¹¹¹ Allgemeine Bewertungen finden in größeren Zeitabständen statt, ansonsten erfolgt jedes Jahr eine Inflationsanpassung.

Mit der ab 1.4.1993 in England, Schottland und Wales eingeführten Gemeindesteuer sollen die Gemeinden einen Großteil ihrer Ausgaben selbst finanzieren. Ihr unterliegen alle bebauten Grundstücke mit Ausnahme der unternehmerisch genutzten. Als Bemessungsgrundlage wird der Marktwert innerhalb einer bestimmten Bandbreite herangezogen. Die Gemeinden setzen innerhalb der acht Bandbreiten ihre Steuersätze fest. Es wird unterstellt, dass mindestens zwei erwachsene Personen das Grundstück nutzen. Daher wird eine Steuermäßigung von 25% gewährt, selbst dann wenn eine Nutzung nur durch eine Person vorliegt. Für BezieherInnen niedriger Einkünfte und Behinderte bestehen weitere Ermäßigungen.

3.1.5.4 Vermögensverkehrsteuern

Zu den Vermögensverkehrsteuern zählen die Grunderwerbsteuer und die Kapitalverkehrsteuern. Im Rahmen der Vermögensverkehrsteuern werden unter Stempelsteuern mehrere Abgaben mit Gebührencharakter zusammengefasst. Grundverkehrsteuer fällt im Zusammenhang mit einer Grundstücksübertragung an. Zu den Kapitalverkehrsteuern zählt etwa die Übertragung von Anteilsrechten an Gesellschaften; sie unterliegt grundsätzlich einer Abgabe von 0,5 Prozent.¹¹²

3.1.5.5 Erbschaftssteuer

Die Erbschaftssteuer ist eine staatliche Steuer. Erfasst wird das gesamte übergehende Vermögen. Die Bewertung erfolgt grundsätzlich nach dem Verkehrswert. Bis 275.000 £ ist eine Nullzone eingezogen, darüber hinaus wird ein proportionaler Steuersatz von 40% eingehoben. EhegattInnen sind von der Steuer befreit, Freibeträge beispielsweise für Kinder gibt es nicht.

¹¹⁰ vgl. ebd., S. 65

¹¹¹ vgl. ebd., S. 82

¹¹² vgl. ebd., S. 95

3.1.5.6 Exkurs: Die Kanalinseln

Die Kanalinseln sind eine Inselgruppe im Ärmelkanal. Politisch sind sie in zwei Amtsbezirke, Gurnsey und Jersey, unterteilt. Im Vergleich weist der Finanzplatz Jersey eine höhere Ausdehnung auf als Gurnsey. Weiters sind den Kanalinseln zugehörig Alderney, Brecquou, Burhou, Casquets, Herm, Jersey, Jethou, Lihou, Miniquiers und Ecrehous sowie Sark. Die Kanalinseln sind weder Teil des Vereinigten Königreichs noch Kronkolonie, sondern als Kronbesitz direkt der britischen Krone unterstellt. Dieser Sonderstatuts kommt nur noch der Isle of Man zu. Im Gegensatz zum UK sind die Inseln nicht Mitglied der EU, gehören jedoch zum Zollgebiet der Gemeinschaft. Innen- wie steuerpolitisch genießen sie weitgehend Unabhängigkeit vom UK.

In den letzten Jahrzehnten konnten auf den Kanalinseln Off-shore-Geschäfte weiter ausgebaut werden. Äußerst günstige Steuersätze – teilweise werden überhaupt keine Steuern eingehoben – haben zahlreiche Banken, Versicherungen, Investmentfonds und Briefkastenfirmen veranlasst, sich auf den Kanalinseln anzusiedeln. Selbst Banken anderer Finanzoasen wie beispielsweise Luxemburg, der Schweiz oder Cayman Islands betreiben auf den Kanalinseln eigene Filialen oder verlegen ihren Sitz hierhin. Die Vernetzung der Finanzoasen lässt versteckte Geschäfte in diesem mehrfach gesicherten System erahnen. In den meisten Fällen werden die Firmen von London, Dublin, Glasgow, Düsseldorf, Amsterdam oder Paris – und auch Wien¹¹³ – aus betrieben.

Sofern Steuern überhaupt eingehoben werden, sind deren Steuersätze besonders günstig gestaltet. Vielfältige Vorteile für Stiftungen, Finanzdienstleistungsunternehmen und Investmentfonds werden geboten. Eine Erbschaftssteuer, Vermögensteuer oder Mehrwertsteuer oder eine diesen Steuern vergleichbare Steuer existiert auf den Kanalinseln nicht. Die Einkommensteuer für private Personen beträgt pauschal 20%; sie ist seit 1960 unverändert.¹¹⁴

¹¹³ Beispielsweise hat die Meintl International Power Ltd., deren frisch gekürtes Aufsichtsratsmitglied der ehemalige Finanzminister Karl Heinz ist, ihren Sitz in Jersey

¹¹⁴ vgl. European Tax Handbook (2006), S. 299

3.1.6 Luxemburg

Tabelle 11: Luxemburg – vermögensbezogene Besteuerung

	1980				1995				2004			
	Aufkommen Mio. EUR	% des BIP	% des Abgaben- aufkommens	% des vermögensbezog. Steueraufkommens	Aufkommen Mio. EUR	% des BIP	% des Abgaben- aufkommens	% des vermögensbezog. Steueraufkommens	Aufkommen Mio. EUR	% des BIP	% des Abgaben- aufkommens	% des vermögensbezog. Steueraufkommens
Gesamtabgaben- aufkommen	1.543,02	35,66			5.597,79	37,05			10.238,39	37,84		
vermögensbezog. Steuern	87,43	2,02	5,67		393,64	2,61	7,03		803,52	2,97	7,85	
Steuern auf unbewegliches Vermögen	8,58	0,2	0,56	9,81	17,45	0,12	0,31	4,43	23,93	0,09	0,23	2,98
regelm. Steuern auf das Nettovermögen	43,52	1,01	2,82	49,78	267,87	1,77	4,79	68,05	556,55	2,06	5,44	69,26
Erbschafts- und Schenkungssteuern	5,16	0,12	0,33	5,90	15,41	0,1	0,28	3,91	40,68	0,15	0,4	5,06
Steuern auf Finanz- und Kapitaltransakt.	30,17	0,7	1,95	34,51	92,92	0,61	1,66	23,61	182,36	0,67	1,78	22,70
nicht regelm. Steuern	0,00	0	0	0,00	0,00	0	0	0,00	0,00	0	0	0,00
sonstige regelm. vermögensbezog. Steuern	0,00	0	0	0,00	0,00	0	0	0,00	0,00	0	0	0,00

Quelle: SourceOECD Revenue Statistics (2006e); (2006i); (2006j); eigene Berechnungen

Das Gesamtabgabenaufkommen in Luxemburg hat sich von 1,53 Mrd. € und einer Abgabenquote von 35,7% des BIP im Jahr 1980 auf 10,24 Mrd. € oder knapp 38% des BIP im Jahr 2004 erhöht.

Desgleichen haben die Einnahmen aus der vermögensbezogenen Besteuerung von 87 Mio. € oder 2% des BIP und rund 5,7% des Gesamtabgabenaufkommens auf 803 Mio. € oder knapp 3% des BIP und 8% des Abgabenaufkommens deutlich zugenommen.

Eine herausragende Rolle im Rahmen der vermögensbezogenen Besteuerung spielt die Gruppe der regelmäßigen Steuern auf das Nettovermögen. Luxemburg hebt sowohl auf das Vermögen natürlicher wie auch juristischer Personen eine eigenständige Vermögensteuer im Ausmaß von je 0,5% ein.^{115 116} Die Einnahmen aus den regelmäßigen Steuern auf das Nettovermögen betragen 2004 556,55 Mio. € oder 2,06% des BIP und 5,44% des Aufkommens aller Abgaben; hiermit erreichte das anteilige Aufkommen aus der Besteuerung des Nettovermögens am gesamten vermögensbezogenen Steueraufkommen knapp 70%. Im Jahr 1980 beträgt dieser Anteil bei einem Gesamtaufkommen von 43,52 Mio. € oder 1% des BIP und 2,82% des Abgabenaufkommens knapp 50% des gesamten vermögensbezogenen Steueraufkommens; somit ist innerhalb des knapp 25jährigen Betrachtungszeitraumes der

¹¹⁵ vgl. Bundesministerium der Finanzen (2003), Tab. 2, S. 76; European Tax Handbook (2006), S. 434

¹¹⁶ Allerdings ist die luxemburgische Vermögensteuer für natürliche Personen mit Wirkung vom 1. Jänner 2006 abgeschafft. (vgl. European Tax Handbook (2006), S. 444)

Anteil der Einnahmen aus den Steuern auf das Nettovermögen am Aufkommen aller Steuer auf das Vermögen um beinahe 20%punkte angewachsen.

Im Gegensatz dazu hat die Bedeutung der Steuern auf Finanz- und Kapitaltransaktionen innerhalb der vermögensbezogenen Besteuerung abgenommen: der Aufkommensanteil dieser Steuern an den vermögensbezogenen Steuereinnahmen betrug 1980 bei 30,17 Mio. € Gesamteinnahmen oder 0,7% des BIP und knapp 2% des Gesamtabgabenaufkommens 34,5%. Dieser Anteil ist bis 2004 um fast 12%punkte auf 22,7% gefallen. Das Gesamtaufkommen betrug für das Jahr 2004 182,36 Mio. € oder 0,67% des BIP beziehungsweise 1,78% des Gesamtabgabenaufkommens.

Ebenso (leicht) abgenommen hat die Bedeutung der Erbschafts- und Schenkungssteuer. Mit 40,68 Mio. € oder 0,15% des BIP und 0,4% des gesamten Abgabenaufkommens machte das Erbschafts- und Schenkungssteueraufkommen im Jahr 2004 5,06% aller Einnahmen der vermögensbezogenen Besteuerung aus. Das bedeutet im Vergleich zum Einschnitt von 1995 wieder eine leichte Erholung, 1980 machten die 5,16 Mio. € Einnahmen jedoch knapp 6% der Einnahmen aller vermögensbezogenen Steuern aus.

Wesentlich stärker gefallen ist der Anteil des Aufkommens der Gruppe der Steuern auf das unbewegliche Vermögen. Im Jahr 1980 betrug das Aufkommen 8,58 Mio. € und damit 9,81% des vermögensbezogenen Steueraufkommens; 2004 waren es 23,93 Mio. €, der Anteil an den Einnahmen aus der vermögensbezogenen Besteuerung ist um 6,83%punkte auf knapp 3% geschrumpft.

Luxemburg hat während der Besatzungszeit im Zweiten Weltkrieg die deutschen Steuergesetze eingeführt und diese im Wesentlichen beibehalten. Lediglich die Einkommensbesteuerung sowie die Körperschaftsteuer wurden 1967 einer Reform unterzogen; zwei Jahre später folgte die Umsatzsteuer. Noch nicht neu kodifiziert wurden die Abgabenordnung, das Bewertungsgesetz, die Vermögensteuer, die Gewerbesteuer und die Grundsteuer.¹¹⁷ Der luxemburgischen Finanzverfassung nach sind die Steuergesetze jährlich zu beschließen und bleiben ein Jahr in Kraft. Demnach müssen die Steuern des Staates jährlich im Haushaltsgesetz unter Vorbehalt gleichzeitiger Steueränderungen jeweils von neuem statuiert werden.

Dem Staat kommt für alle wichtigen Steuern Ertragshoheit zu. Lediglich die Aufkommen aus der Gewerbesteuer, der Grundsteuer und einiger unbedeutender Abgaben mit örtlich bedingtem Wirkungsbereich (z.B. Hundesteuer, Vergnügungsteuer) fließen an die Gemeinden. Die Lohnsummensteuer wurde 1990 abgeschafft. Außerdem erhalten die Gemeinden staatliche Zuweisungen aus den Einnahmen der Einkommensteuer (ca. 18%), der Mehrwertsteuer (ca. 10%) wie auch der Kraftfahrzeugsteuer (20%). Die Gemeinden dürfen nur mit staatlicher Ermächtigung Steuern und Abgaben einführen oder aufheben. Gleiches trifft auch auf die Hebesätze zu den Realsteuern zu, die von den Gemeinden entsprechend ihrem Finanzbedarf festgesetzt werden.

Eine Besonderheit der Finanzverwaltung besteht darin, dass Luxemburg per Abkommen mit Belgien zu einer Wirtschaftsunion zusammengeschlossen ist. Es besteht nicht nur – wie in der gesamten EU - keine Zollgrenze, sondern Zölle (für Importe aus Ländern außerhalb der EU) und gemeinsame Verbrauchsteuern werden von den Zollverwaltungen beider Staaten auf gemeinsame Rechnung erhoben und entsprechend der Bevölkerungszahl unter beiden Staaten aufgeteilt.

¹¹⁷ vgl. Mennel A./Förster J. (o.J.) – Luxemburg 56. Lieferung, S. 7

3.1.6.1 Einkommensteuer – Besteuerung von Veräußerungsgeschäften

Private Veräußerungsgewinne werden bei den sonstigen Einkünften erfasst. Steuerpflichtig sind unter anderem Spekulationsgeschäfte – die Spekulationsfrist beträgt für Grundstücke zwei Jahre, für sonstige Güter (Wertpapiere) sechs Monate. Bei wesentlichen Beteiligungen (mehr als 10%) ist Steuerpflicht auch dann gegeben, wenn die Veräußerung später als sechs Monate nach dem Erwerb erfolgt.

Betriebliche Veräußerungsgewinne und -verluste werden grundsätzlich in das Betriebsergebnis einbezogen und unterliegen der normalen Besteuerung. Im Falle einer Betriebsveräußerung wird ein Freibetrag von 10.000 € (bei Teilveräußerung anteilig) gewährt.¹¹⁸

Sofern sie nicht den Gewinneinkünften zuzurechnen sind, zählen zu den Einkünften aus Kapitalvermögen Dividenden, Gewinnanteile und sonstige Erträge aus Beteiligungen an Kapitalgesellschaften sowie Gewinnanteile aus der Beteiligung an einem Gewerbebetrieb als stiller Gesellschafter/stille Gesellschafterin und schließlich Zinsen jeder Art. Sämtliche Einkünfte aus Kapitalvermögen sind bei Steuerpflichtigen der Steuerklasse 1 und 1a bis 1.500 € und der Steuerklasse 2 bis zu 3.000 € steuerfrei.

Wie in Österreich wird eine Quellensteuer auf Einkünfte aus Kapitalvermögen eingehoben. Inländische Kapitalerträge aus Beteiligungen, insbesondere Dividenden, unterliegen einer Kapitalertragsteuer von 20%. Im Falle einer Veranlagung wird der Quellenabzug (die einbehaltene Steuer) auf die Einkommensteuer angerechnet.

Die Gewerbesteuer ist eine staatlich geregelte Gemeindesteuer. Seit dem Jahr 1997 ist die Gewerbesteuer auf Kapital abgeschafft.¹¹⁹ Der Gewerbesteuer unterliegt jeder Handels-, Industrie-, Gruben- oder Handwerksbetrieb, der in Luxemburg gelegen ist. Die Befreiungen entsprechen im Wesentlichen jenen der Körperschaftsteuer. Bemessungsgrundlage ist der Gewerbeertrag. Die Lohnsummensteuer ist seit 1987 aufgehoben. Gewerbeertrag ist der nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes ermittelte Gewinn.

3.1.6.2 Vermögensteuer

Seit Beginn des Jahres 2006 wird in Luxemburg die Vermögensteuer nicht mehr erhoben.¹²⁰ Die luxemburgische Vermögensteuer war eine Steuer auf das Reinvermögen natürlicher und juristischer Personen. Bei Ermittlung des einkommen- und körperschaftsteuerpflichtigen Einkommens war die Vermögensteuer nicht absetzbar. Der Vermögensteuer unterlagen unbeschränkt steuerpflichtige natürliche Personen mit ihrem gesamten inländischen und ausländischen Vermögen. Personengesellschaften waren nicht vermögensteuerpflichtig; zur Steuerleistung wurde jeder Gesellschafter/jede Gesellschafterin entsprechend des Wertes seines/ihrer Vermögensanteils herangezogen.

Eine Steuerbefreiung bestand für Sparkassen und Staatsbanken, rechtsfähige Pensions- und Unterstützungskassen; gleichermaßen steuerfrei gestellt waren gemeinnützige Körperschaften, Personenvereinigungen und kirchlichen, gemeinnützigen sowie mildtätigen Zwecken dienenden Vermögensmassen. Die Befreiungen galten nicht für beschränkt Steuerpflichtige.

Das steuerpflichtige Vermögen umfasste land- und forstwirtschaftliches Vermögen, Grundvermögen, gewerbliches wie freiberufliches Betriebsvermögen sowie sonstiges (bewegli-

¹¹⁸ vgl. ebd., S. 19f

¹¹⁹ vgl. ebd., S. 41

¹²⁰ vgl. Bundesministerium der Finanzen (2006), S. 49

ches) Vermögen.¹²¹ Neben den allgemeinen Freibeträgen galten für bestimmte Gegenstände des sonstigen Vermögens zusätzliche Freibeträge.

Die Bewertung des Vermögens richtete sich nach den Grundsätzen des Bewertungsgesetzes wie in Deutschland. Die hier festgestellten Einheitswerte galten außerdem für die Gewerbesteuer und Grundsteuer. Im Gegensatz zu Deutschland fanden sie jedoch bei der Erbschaftssteuer keine Anwendung. Die Einheitswerte des Betriebsvermögens wurden allgemein in Zeitabständen von drei Jahren festgestellt. Die letzten Hauptfeststellungen fanden 1998 statt. Für das land- und forstwirtschaftliche Vermögen, für das Grundvermögen und für Betriebsgrundstücke galten jedoch noch die auf den 1.1.1947 festgestellten Einheitswerte.

3.1.6.3 Grundsteuer

Die Grundsteuer ist grundsätzlich eine Steuer der Gemeinden. Sie erfasst als Realsteuer den in Luxemburg gelegenen Grundbesitz. Hierzu gehören das land- und forstwirtschaftliche Vermögen, das Grundvermögen (bebaute und unbebaute Grundstücke) und das Betriebsvermögen. Als Bemessungsgrundlage dienen die nach den Vorschriften des Bewertungsgesetzes festgestellten Einheitswerte. Von der staatlichen Verwaltung wird ein Steuermessbetrag festgesetzt, der durch Anwendung einer Steuermesszahl auf den Einheitswert ermittelt wird. Die Steuermesszahlen betragen bei unbebauten Grundstücken 10‰, bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben 8‰ für die ersten 2.500 des Einheitswerts und 10‰ für den Rest; für bebaute Grundstücke gilt ein Steuermesssatz von 7 bis 10‰.¹²² Die Steuer ergibt sich durch Anwendung eines Hebesatzes auf den Steuermessbetrag. Die Hebesätze werden von den Gemeinden entsprechend ihrem Finanzbedarf festgesetzt.

3.1.6.4 Vermögensverkehrsteuern

Unter den Vermögensverkehrsteuern befinden sich auch in Luxemburg Registersteuern und Stempelsteuern, Hypothekenabgaben, die Versicherungsteuer und die Feuerschutzsteuer. Bei der Grunderwerbsteuer beträgt die Registersteuer 6% (Normalsatz) der Gegenleistung. Grundstücksverkäufe in Luxemburg-Stadt unterliegen einem Zuschlag in Höhe von 50% der Registersteuer zugunsten der Stadt Luxemburg.

Auf die zu den Kapitalverkehrsteuern zählende Gesellschaftsteuer entfällt ebenfalls eine Registersteuer. Die Kraftfahrzeugsteuer ist eine staatliche Steuer mit Finanzaufweisungen an die Gemeinden.

3.1.6.5 Erbschaftssteuer

Bemessungsgrundlage der Erbschaftssteuer ist grundsätzlich der Nettowert. Im Falle der Nachlasssteuer, wenn also der/die ErblasserIn den Wohnsitz nicht in Luxemburg hat, der Bruttowert.¹²³ Es existiert keine explizite Schenkungssteuer, jedoch wird auf formbedürftige Schenkungen eine Registersteuer in Höhe von 2,4% in gerader Linie beziehungsweise 14,2% bei Nichtverwandten eingehoben. Die Erbschaftsbesteuerung erfolgt nach dem allgemeinen Tarif, der aus einem je nach Verwandtschaftsgrad differenzierten Proportionaltarif mit progressiv gestaffeltem Zuschlag besteht.

Aktuell wird aufgrund des zu erwartenden Urteils im Verfahren des Bundesverfassungsgerichts zur Bewertung deren Neugestaltung diskutiert. Geplant ist, Betriebsübergaben bei einer zehnjährigen Behaltfrist steuerfrei zu stellen.¹²⁴

¹²¹ vgl. ebd., S. 47

¹²² vgl. ebd., S. 51

¹²³ vgl. ebd., S. 43

¹²⁴ vgl. European Commission (2006), S. 164

3.1.7 Schweden

Tabelle 12: Schweden – vermögensbezogene Besteuerung

	1980				1995				2004			
	Aufkommen Mio. SEK	% des BIP	% des Abgaben- aufkommens	% des vermögensbezog. Steueraufkommens	Aufkommen Mio. SEK	% des BIP	% des Abgaben- aufkommens	% des vermögensbezog. Steueraufkommens	Aufkommen Mio. SEK	% des BIP	% des Abgaben- aufkommens	% des vermögensbezog. Steueraufkommens
Gesamtabgaben- aufkommen	259.216,00	46,86			859.254,00	48,06			1.296.629,28	50,39		
vermögensbezog. Steuern	2.424,00	0,44	0,94		23.260,00	1,3	2,71		40.688,15	1,58	3,14	
Steuern auf unbewegliches Vermögen	16,00	0	0,01	0,66	15.263,00	0,85	1,78	65,62	24.354,70	0,95	1,88	59,86
regelm. Steuern auf das Nettovermögen	717,00	0,13	0,28	29,58	3.583,00	0,2	0,42	15,40	5.333,24	0,21	0,41	13,11
Erbschafts- und Schenkungssteuern	545,00	0,1	0,21	22,48	1.388,00	0,08	0,16	5,97	2.551,29	0,1	0,2	6,27
Steuern auf Finanz- und Kapitaltransakt.	1.146,00	0,21	0,44	47,28	3.026,00	0,17	0,35	13,01	8.448,92	0,33	0,65	20,77
nicht regelm. Steuern	0,00	0	0	0,00	0,00	0	0	0,00	0,00	0	0	0,00
sonstige regelm. vermögensbezog. Steuern	0,00	0	0	0,00	0,00	0	0	0,00	0,00	0	0	0,00

Quelle: SourceOECD Revenue Statistics (2006g); (2006i); (2006j); eigene Berechnungen

Das schwedische Gesamtabgabenaufkommen betrug im Jahr 1980 259,22 Mrd. Schwedische Kronen (SEK), 2004 erreichten die gesamten Einnahmen ein Ausmaß von insgesamt 1.296,63 Mrd. SEK. Die schwedische Abgabenquote ist somit von 46,9% kontinuierlich auf 50,4% des BIP angestiegen.

Im Rahmen der Gesamtstruktur des schwedischen Abgabensystems konnte auch die vermögensbezogene Besteuerung an Bedeutung dazu gewinnen. Mit einem Aufkommen von 40,69 Mrd. SEK oder 1,58% des BIP betrug der Aufkommensanteil der vermögensbezogenen Steuern an den Einnahmen aller Abgaben zusammen im Jahr 2004 3,14%. Bei 2,42 Mrd. SEK Steueraufkommen aus der vermögensbezogenen Besteuerung lag dieser Anteil im Jahr 1980 noch knapp unter 1%.

Innerhalb der vermögensbezogenen Besteuerung sticht die drastische Zunahme des Anteils der Gruppe der Steuern auf unbewegliches Vermögen deutlich ins Auge. War deren Anteil im Jahr 1980 praktisch noch bedeutungslos, so machten diese Einnahmen 2004 mit 24,35 Mrd. SEK fast 60% des vermögensbezogenen Steueraufkommens aus. Im Gegensatz dazu sind die Aufkommensanteile der anderen Gruppen an vermögensbezogenen Steuern deutlich gesunken.

Die höchste Bedeutungseinbuße innerhalb der knapp 25 Jahre ist mit über 26%punkten für die Steuern auf Finanz- und Kapitaltransaktionen festzustellen; von 1980 bis 1995 lag die Abnahme des Anteils am vermögensbezogenen Steueraufkommen sogar bei 34,3%punkten. Im Jahr 1980 betrug das Aufkommen aus den Steuern auf Finanz- und Kapitaltransaktionen 1,15 Mrd. SEK oder 0,21% des BIP und 0,44% des Abgabenaufkommens, das waren 47,3% aller Einnahmen der vermögensbezogenen Besteuerung. Demgegenüber machte das Aufkommen in Höhe von 8,45 Mrd. SEK oder 0,33% des BIP und 0,65% des Gesamtabgabenaufkommens „lediglich“ noch 20,8% des vermögensbezogenen Steueraufkommens aus.

Etwas geringer ist die Abnahme des anteiligen Steueraufkommens der regelmäßigen Steuern auf das Nettovermögen. Zu dieser Gruppe an Steuern zählt auch die schwedische Vermögensteuer. Diese beträgt für Singles, deren Vermögen 1,5 Mio. SEK überschreitet, beziehungsweise für Verheiratete, in einer Lebensgemeinschaft lebende PartnerInnen oder Eltern mit ihren minderjährigen Kindern, deren Vermögen zusammen höher als 3 Mio. SEK ist, 1,5%.¹²⁵ Für juristische Personen, die keine Kapitalgesellschaften sind, wird eine Vermögensteuer im Ausmaß von 0,15‰ eingehoben.¹²⁶ Die Einnahmen aus dieser Gruppe an Steuern betragen 1980 717 Mio. SEK und erreichten damit beinahe 30% des Aufkommens aller vermögensbezogener Steuern. Im Jahr 2004 erbrachten die Steuern auf Vermögen 5,33 Mrd. SEK, verglichen mit dem Jahr 1980 ist das anteilige Steueraufkommen im Rahmen der vermögensbezogenen Besteuerung um 16,5%punkte auf 13,1 % gefallen; dennoch sind der BIP-Anteil sowie der Anteil am Abgabenaufkommen bei den Steuern auf das Nettovermögen während dieser Zeitspanne leicht angestiegen – die Anteile belaufen sich auf 0,21% beziehungsweise 0,41%.

Die schwedische Erbschafts- und Schenkungssteuer wurde mit Wirkung vom 1. Jänner 2005 abgeschafft. Interessant ist, dass die Erbschafts- und Schenkungssteuer in Schweden bereits vor deren Abschaffung an Bedeutung zu verlieren schien. Der Anteil des schwedischen Erbschafts- und Schenkungssteueraufkommens am vermögensbezogenen Steueraufkommen ist in einem ähnlichen Ausmaß wie das der Steuern auf das Nettovermögen gesunken. Die Einnahmen aus der Erbschafts- und Schenkungssteuer beliefen sich im Jahr 1980 auf 545 Mio. SEK und erreichten hiermit 22,5% des Aufkommens der vermögensbezogenen Besteuerung. Bei einem Aufkommen von 2,55 Mrd. SEK im Jahr 2004 betrug dieser Anteil nur noch 6,3%. Die Anteile am BIP und am Gesamtabgabenaufkommen bleiben hingegen mit Ausnahme von leichten Einbrüchen zur Mitte der 1990er Jahre mit 0,1% und 0,2% konstant.

Dem schwedischen Grundgesetz über die Regierungsform zufolge wird dem schwedischen Reichstag das Recht zuteil, über Steuern und Abgaben zu beschließen – Einzelangaben fehlen.¹²⁷ Die staatliche Einkommen- und Vermögensteuer, die Körperschaftsteuer, die Erbschafts- und Schenkungssteuer und auch die indirekten Steuern fallen in den Kompetenzbereich des Reichstags. Auf regionaler und lokaler Ebene setzen die Gebietskörperschaften die Höhe der Steuersätze im Rahmen der kommunalen Einkommensteuer jährlich selbständig fest.

Das Aufkommen aus den staatlichen Steuern fließt dem Staat zu; dieser nimmt Finanzzuweisungen an die Gebietskörperschaften vor. Haupteinnahmequelle des Staates sind die Mehrwertsteuer und bestimmte Verbrauchsteuern auf ausgewählte Waren. Die Einkommen- und Vermögensteuer, die Körperschaftsteuer sowie die Erbschafts- und Schenkungssteuer weisen hingegen einen geringeren Ertrag auf.

3.1.7.1 Einkommensteuer – Besteuerung von Veräußerungsgeschäften

Das schwedische Einkommensteuergesetz sieht nur drei Einkunftsarten vor: Einkünfte aus Anstellung (nichtselbständige Arbeit und Renten), Einkünfte aus gewerblicher Tätigkeit (Gewerbebetrieb, selbständige Arbeit, Land- und Forstwirtschaft) und Einkünfte aus Kapital (Erträge und Veräußerungsgewinne aus Grund- und Kapitalvermögen).

Eine Begrenzung der Steuerbelastung erfolgt, indem die staatliche Einkommensteuer und die staatliche Vermögensteuer reduziert werden, sofern die Summe aus der staatlichen und

¹²⁵ vgl. European Tax Handbook (2006), S. 653f

¹²⁶ vgl. Bundesministerium der Finanzen (2006), Übersicht 14, S. 49

¹²⁷ vgl. Mennel A./Förster J. (o.J.) – Schweden 61. Lieferung, S. 7

der kommunalen Einkommensteuer sowie aus der Vermögensteuer einen festgestellten Steuersperrbetrag (Plafond) übersteigt. Dieser Plafond wird mit 60% der Summe aus steuerbarem Erwerbseinkommen und Einkommen aus Kapital errechnet.¹²⁸ Damit die Steuerbelastung den Steuersperrbetrag nicht übersteigt, wird zunächst die Vermögensteuer herabgesetzt, danach die staatliche Steuer auf Kapitaleinkommen und zuletzt die staatliche Steuer auf Erwerbseinkommen; nicht herabgesetzt wird dagegen die kommunale Einkommensteuer. Auf die Hälfte des Vermögens muss jedoch in jedem Fall Vermögensteuer gezahlt werden.

Private Veräußerungsgewinne aus dem Verkauf von Grundeigentum, Wertpapieren oder sonstigem beweglichen Eigentum werden der Einkommensart Einkünfte aus Kapital zugeordnet und unabhängig von der Besitzdauer besteuert. Wie für Einkünfte aus Kapital beträgt der Steuersatz auf Veräußerungsgewinne 30%.

Einkünfte aus Grund- und Kapitalvermögen umfassen Zinsen auf Bankkonten, Obligationen und andere Forderungen, Dividenden auf Aktien und Wertpapiere, etc.

Das steuerbare Einkommen der Einkunftsarten aus Anstellung sowie gewerblicher Tätigkeit wird um einen Einkommensteuerfreibetrag gekürzt, der seinerseits mit einem Preisbemessungsbetrag berechnet wird. Dadurch können niedrige Einkommen begünstigt werden. Eine Besonderheit in diesem Zusammenhang besteht darin, dass die Grenzen dieser Einkommensschichten und der Einkommensteuerfreibetrag selbst durch eine Indexierung an die Entwicklung der Verbraucherpreise angepasst werden.

3.1.7.2 Vermögensteuer

Als steuerpflichtiges Vermögen gilt das Reinvermögen nach Abzug der Schulden, bewertet nach dem Marktwert. Für die jeweils verschiedenen Vermögensarten kommen unterschiedliche Bewertungsregeln zur Geltung. Besteuert werden Grundstücke und Gebäude, Grundstücksrechte, Aktien und andere Wertpapiere. Renten, Pensionen und soziale Zuwendungen sind von der Vermögensbesteuerung ausgenommen. Grundvermögen im Ausland wird mit 75% des Marktwerts bewertet.¹²⁹

Für Grundvermögen findet im Abstand von zwei Jahren eine Neubewertung zur Feststellung des Einheitswertes für die verschiedenen Kategorien von Grundvermögen (Eigenheime, Mietshäuser, landwirtschaftliche Grundstücke) statt. Bei forstwirtschaftlichem Vermögen werden im Wesentlichen die durchschnittlichen Ertragswerte herangezogen, während unter anderem Wasserkraftanlagen nach einem Spezialverfahren bewertet werden.

An der Börse notierte Wertpapiere werden mit 80% des Börsenkurses bewertet, nicht notierte Wertpapiere mit 100% des steuerpflichtigen Eigenkapitals. Alle anderen Arten marktnotierter Optionen, Termingeschäfte und ähnliche Instrumente sind steuerpflichtig. Vermögensteuerpflichtige Lebensversicherungen werden nach dem Rückkaufwert mit einem berechneten Anteil am Gewinn der Versicherungstätigkeit bewertet.

Steuerfreiheit besteht für arbeitendes Kapital in Familienbetrieben. Davon betroffen sind kleinere und mittlere Gewerbebetriebe, landwirtschaftliche Unternehmen und die Grundstücksverwaltung. Nicht an der Börse notierte Aktien gelten ebenfalls als steuerfrei arbeitendes Kapital.

Bei beweglichem Vermögen wird zwischen so genannten inneren und äußeren beweglichem Eigentum unterschieden. Innere Vermögen, die für den persönlichen Gebrauch bestimmt sind (Möbel, Schmuck, Kunstwerke, Briefmarkensammlungen), unterliegen nicht der Besteuerung. Äußeres bewegliches Eigentum, das dem persönlichen Gebrauch dient, wie bei-

¹²⁸ vgl. ebd., S. 12

¹²⁹ vgl. ebd., S. 43

spielsweise Kraftfahrzeuge oder Freizeitboote unterliegen der Besteuerung, soweit der Wert 10.000 SEK übersteigt. Äußeres bewegliches Eigentum, das nicht zum persönlichen Gebrauch bestimmt ist, wird voll besteuert.

Steuerfrei sind bei natürlichen Personen, Nachlässen, Familienstiftungen und ausländischen Gesellschaften Vermögensteile bis 1,5 Mio. SEK jährlich – technisch gesprochen besteht hier eine Nullzone im Tarif. Bei steuerpflichtigen juristischen Personen beträgt die Freigrenze 25.000 SEK.

Im Jahr 2004 wurde eine Gesetzesänderung (des bereits oben beschriebenen) Plafonds/Steuerreduktion für die Vermögensteuer beschlossen. EigentümerInnen von Eigenheimen, denen eine Steuerreduktion bei der Grundsteuer zusteht, können ebenso für die auf ihr Eigenheim entfallende Vermögensteuer eine entsprechende Steuerreduktion in Anspruch nehmen. Das bedeutet, dass der Betrag der auf das Eigenheim anfallenden Grundsteuer 4% des Gesamteinkommens des Haushalts des Grundeigentümers nicht überschreiten darf.¹³⁰ Für die Gesamtbelastung mit staatlicher Einkommen- und Vermögensteuer gilt eine Höchstgrenze/Plafond. Auf die Hälfte des Vermögens muss jedoch immer Steuer bezahlt werden.

Das Vermögen natürlicher Personen wird nach Abzug eines Freibetrags von 1,5 Mio. SEK mit einem Satz von 1,5% besteuert. Für das Vermögen anderer juristischer Personen als Kapitalgesellschaften wird nach Abzug eines Freibetrags von 25.000 SEK ein Steuersatz von 0,15% zur Anwendung gebracht. Allerdings hat die neue konservative Regierung in Schweden bereits im Frühjahr 2007 angekündigt, die Vermögensteuer rückwirkend auf Jänner 2007 abschaffen zu wollen.

3.1.7.3 Grundsteuer

Die Grundsteuer ist bundesgesetzlich geregelt. Wie bei der Vermögensteuer besteht bei der Grundsteuer eine Begrenzungsregel beziehungsweise Steuerreduktion/Plafond. Sie besagt, dass der Betrag der auf das Eigenheim entfallenden Grundsteuer 4% des Gesamteinkommens des Haushalts des/der GrundeigentümerIn nicht überschreiten darf; es sei denn, der Einheitswert des Grundstückes liegt über 3 Mio. SEK oder das Jahreseinkommen der steuerpflichtigen Person ist höher als 600.000 SEK. Der Steuersatz der Grundsteuer beträgt grundsätzlich 1% des jeweils festgesetzten Einheitswertes, für Industrieeinheiten wird ein Steuersatz von 0,5%, bei Gewerberäumen in Mietshäusern ein 1%iger Steuersatz angewendet. Seit 1996 werden die Einheitswerte jährlich an die Preisentwicklung auf dem Immobilienmarkt angepasst.

Am 1.11.2002 mussten Ein- und ZweifamilienhausbesitzerInnen ihre Steuererklärungen für den Haus- und Grundbesitz abgeben, die errechneten Einheitswerte bilden die Bemessungsgrundlage für die kommenden Jahre. Der Grundsteuerbetrag wird auf dem Einkommensteuerbescheid mitgeteilt und entsprechend diesem erhoben. Die Höhe des Einheitswerts entspricht ungefähr 75% des Marktwertes.¹³¹

3.1.7.4 Vermögensverkehrsteuern

Die bedeutendste Vermögensverkehrsteuer in Schweden ist die Grunderwerbsteuer. Ihre Bemessungsgrundlage errechnet sich aus dem Anschaffungswert beziehungsweise aus dem Einheitswert des Vorjahres; es gilt der jeweils höhere Wert. Der Steuersatz beträgt für natürliche Personen 1,5%, für juristische Personen 3%.

Gewerbsteuer oder ähnliche Steuerarten im Rahmen der in anderen Ländern üblichen Vermögensverkehrsteuern existieren in Schweden nicht.

¹³⁰ vgl. ebd., S. 44

¹³¹ vgl. European Tax Handbook (2006), S. 654

3.1.7.5 Erbschafts- und Schenkungssteuer

Die Erbschafts- und Schenkungssteuer wurde per 1.1.2005 abgeschafft.

3.1.8 Schweiz

Tabelle 13: Schweiz – vermögensbezogene Besteuerung

	1980				1995				2004			
	Aufkommen Mio. CHF	% des BIP	% des Abgaben- aufkommens	% des vermögensbezog. Steueraufkommens	Aufkommen Mio. CHF	% des BIP	% des Abgaben- aufkommens	% des vermögensbezog. Steueraufkommens	Aufkommen Mio. CHF	% des BIP	% des Abgaben- aufkommens	% des vermögensbezog. Steueraufkommens
Gesamtabgaben- aufkommen	46.385,00	25,34			103.553,00	27,82			130.094,88	29,17		
vermögensbezog. Steuern	3.830,00	2,09	8,26		8.443,00	2,27	8,15		11.114,75	2,49	8,54	
Steuern auf unbewegliches Vermögen	304,00	0,17	0,66	7,94	605,00	0,16	0,58	7,17	780,55	0,18	0,6	7,02
regelm. Steuern auf das Nettovermögen	2.201,00	1,2	4,75	57,47	4.625,00	1,24	4,47	54,78	6.056,84	1,36	4,66	54,49
Erbschafts- und Schenkungssteuern	393,00	0,21	0,85	10,26	1.063,00	0,29	1,03	12,59	1.116,42	0,25	0,86	10,04
Steuern auf Finanz- und Kapitaltransakt.	932,00	0,51	2,01	24,33	2.150,00	0,58	2,08	25,46	3.160,94	0,71	2,43	28,44
nicht regelm. Steuern	0,00	0	0	0,00	0,00	0	0	0,00	0,00	0	0	0,00
sonstige regelm. vermögensbezog. Steuern	0,00	0	0	0,00	0,00	0	0	0,00	0,00	0	0	0,00

Quelle: SourceOECD Revenue Statistics (2006h); (2006i); (2006j); eigene Berechnungen

Die Schweiz erreichte im Jahr 1980 ein Gesamtabgabenaufkommen in Höhe von 46,385 Mrd. Schweizer Franken (CHF), die Abgabenquote betrug 25,3%. Im Jahr 2004 belief sich das Abgabenaufkommen auf 130,10 Mrd. CHF, das waren 29,2% des BIP. Hiermit weist die Schweiz sowohl 1980 als auch 2004 jeweils die zweitniedrigste Abgabenquote innerhalb der OECD aus.¹³²

Im Rahmen der vermögensbezogenen Besteuerung wurden 1980 3,83 Mrd. CHF oder 2,09% des BIP und 8,26% der Gesamtabgabenquote, 2004 11,11 Mrd. CHF oder knapp 2,5% des BIP und 8,54% der gesamten Abgabenquote an Einnahmen erzielt.

Innerhalb der vermögensbezogenen Besteuerung ist die Gruppe der regelmäßigen Steuern auf das Nettovermögen am bedeutungsvollsten. In der Schweiz werden auf kantonaler und gemeindlicher Ebene eigene Vermögensteuern zu je unterschiedlichen Steuersätzen eingehoben.¹³³ Die Einnahmen aus den regelmäßigen Steuern auf das Nettovermögen betragen im Jahr 1980 in der gesamten Schweiz 2,20 Mrd. CHF, beziehungsweise 1,2% des BIP und 4,75% des Abgabenaufkommens. Das anteilige Aufkommen an den Einnahmen aller vermögensbezogenen Steuern erreichte 57,5%. Während des knapp 25jährigen Betrachtungszeitraumes ging dieser Anteil auf knapp 54,5% bei einem Aufkommen von 6,06 Mrd. CHF oder 1,36% des BIP und 4,66% des Abgabenaufkommens im Jahr 2004 zurück.

¹³² Zum Vergleich: 1980 beziffert sich die spanische Abgabenquote 22,59%, 2004 beläuft sich die Abgabenquote der USA auf 25,54 Prozent. (vgl. 3.1.9 Spanien; 3.1.10 USA)

¹³³ vgl. European Tax Handbook (2006), S. 667, 669ff, 681, 687ff

Die zweitwichtigste Gruppe an Steuern im Rahmen der vermögensbezogenen Besteuerung ist die der Steuern auf Finanz- und Kapitaltransaktionen. Im Vergleich zu den Steuern auf das Nettovermögen ist deren Anteil am vermögensbezogenen Steueraufkommen von 1980 bis 2004 angestiegen. Bei einem Aufkommen von 932 Mio. CHF oder 0,51 % des BIP und 2% des Abgabenaufkommens belief sich dieser Anteil 1980 auf 24,3%. Im Jahr 2004 stiegen die Einnahmen dieser Gruppe an Steuern auf 3,16 Mrd. CHF mit einem BIP-Anteil von 0,71% und 2,43% der Einnahmen aller Abgaben – das bedeutet 28,4% des vermögensbezogenen Steueraufkommens.

Auch die Erbschafts- und Schenkungssteuer in der Schweiz ist Angelegenheit der einzelnen Kantone und Gemeinden. Das anteilige Aufkommen aus der Erbschafts- und Schenkungssteuer machte im Jahr 1980 bei einem Gesamtaufkommen von 396 Mio. CHF oder 0,21% des BIP beziehungsweise 0,85% des Gesamtabgabenaufkommens 10,26% der Einnahmen aller vermögensbezogenen Steuern aus. Knapp 25 Jahre später beträgt das Aufkommen aus der Erbschafts- und Schenkungssteuer 1,12 Mrd. CHF oder 0,25% des BIP und 0,86% aller Abgaben. Obwohl BIP-Anteil und Gesamtabgabenanteil in etwa gleich geblieben sind, hat die Erbschafts- und Schenkungssteuer in der Schweiz innerhalb der vermögensbezogenen Besteuerung mit einem anteilmässigen Aufkommen am vermögensbezogenen Steueraufkommen von rund 10% leicht an Bedeutung eingebüßt. Dieser (im Vergleich zu 1980 eher geringe) Rückgang scheint insofern erheblich, als das Erbschafts- und Schenkungssteueraufkommen gegenüber 1980 auf 1,06 Mrd. CHF oder 0,29% des BIP und 1,03% der Gesamtabgaben im Jahr 1995 gestiegen ist und damit 12,6% des vermögensbezogenen Steueraufkommens beträgt.

Schließlich werden auch die Steuern auf das unbewegliche Vermögen auf kantonaler und kommunaler Ebene geregelt.¹³⁴ Mit einem Aufkommen von 781 Mio. CHF im Jahr 2004 oder 0,18% des BIP und 0,6% des Aufkommens aller Abgaben beläuft sich deren Aufkommensanteil im Rahmen der vermögensbezogenen Besteuerung auf 7,02%. Das bedeutet einen leichten Rückgang gegenüber dem Jahr 1980, wo dieser Anteil bei einem Steueraufkommen auf das unbewegliche Vermögen von 304 Mio. CHF, beziehungsweise 0,17% des BIP und 0,66% aller Abgaben, 7,94% ausmachte.

Sowohl Bund als auch Kantone und Gemeinden erheben in der Schweiz Steuern. Dem Bund kommt die Steuerhoheit für die direkten Steuern auf die Einkommen der natürlichen Personen sowie auf die Gewinne und das Kapital juristischer Personen zu; desgleichen erhebt der Bund neben diversen Abgaben unter anderem ebenso die Umsatzsteuer wie auch die Mineralölsteuer und deren Zuschlag. Die Höchstsätze der direkten Bundessteuer und der Mehrwertsteuer sind verfassungsrechtlich festgeschrieben.¹³⁵ Drei Zehntel des Ertrags der direkten Steuern gehen im Rahmen des Finanzausgleichs nach Bedarf an die Kantone.

Die Kantone erheben regelmäßig Steuern vom Einkommen und Vermögen natürlicher Personen sowie vom Gewinn und Kapital juristischer Personen; des Weiteren fließen den Kantonen die Einnahmen aus den Kraftfahrzeugsteuern zu. Zur Besteuerung der Erbschaften und Schenkungen, der Grundstücksübertragungen, Grundstücksveräußerungen und des Grundstücksbesitz sind teils die Kantone, teils die Gemeinden zur Erhebung berechtigt.

3.1.8.1 Einkommensteuer – Besteuerung von Veräußerungsgeschäften

Der schweizerische Einkommensbegriff ist umfassend, er beinhaltet sämtliche Einkünfte. Gleichermassen erfasst werden Naturalbezüge und Eigenverbrauch. Beispielhaft werden Ein-

¹³⁴ vgl. European Tax Handbook (2006), S. 667, 669ff, 681, 687ff

¹³⁵ vgl. Mennel A./Förster J. (o.J.) – Schweiz 59. Lieferung, S. 7

künfte aus selbständiger und unselbständiger Erwerbstätigkeit, Einkünfte aus beweglichem und unbeweglichem Vermögen und Einkünfte aus Vorsorge aufgezählt.

Private Veräußerungsgewinne aus beweglichem Privatvermögen werden weder vom Bund, noch von den Kantonen besteuert. Die Besteuerung unbeweglichen Privatvermögens mit der so genannten Grundstücksgewinnsteuer obliegt den Kantonen oder Gemeinden. Im Rahmen der betrieblichen Veräußerungsgewinne gelten nicht nur die ordentlichen Erträge, sondern auch Kapitalgewinne aus der Veräußerung, Verwertung und buchmäßigen Aufwertung des Geschäftsvermögens als steuerbarer Ertrag;¹³⁶ hierhin gehört ebenso die Überführung von Geschäftsvermögen in das Privatvermögen.

Einkünfte aus Grundvermögen sind grundsätzlich steuerpflichtig. Dazu zählen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, Nießbrauch oder sonstiger Nutzung; weiters der Eigenmietwert des vom Eigentümer/der Eigentümerin selbstgenutzten Wohneigentums. Dieser Wert entspricht dem Marktwert (Verkehrswert). Generell können Abzüge wie Unterhaltungskosten, Versicherungsprämien, Betriebskosten oder Hypothekenzinsen geltend gemacht werden. Bei Liegenschaften, die Wohnzwecken dienen, kann ein Pauschalabzug erfolgen.

3.1.8.2 Vermögensteuer

Einkünfte auf Kapitalvermögen beinhalten sämtliche Vermögenszugänge, die dem/der Steuerpflichtigen aus dem Eigentum oder Nießbrauch beweglicher Sachen oder Rechte zufließen. Dazu gehören insbesondere Zinsen aus Guthaben, Einkünfte aus Veräußerung oder Rückzahlung von Obligationen, Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse und geldwerte Vorteile aus Beteiligungen aller Art.

Der Bund erhebt im Rahmen der Quellensteuer aus Kapitalvermögen eine Verrechnungssteuer auf den Ertrag beweglichen Kapitalvermögens. Der Steuersatz beträgt für Kapitalerträge und Lotteriegewinne 35% der steuerbaren Leistung, für Pensionen 15% und auf sonstige Versicherungsleistungen 8%.¹³⁷ Für InländerInnen ist die Verrechnungssteuer eine Sicherungssteuer, sie beinhaltet keine Abgeltungswirkung. Der/die Steuerpflichtige soll veranlasst werden, den für die direkten Steuern zuständigen Behörden seine/ihre mit Verrechnungssteuer zu belastenden Einkünfte und Vermögenserträge sowie sein/ihr Vermögen, mit dem die steuerbaren Gewinne erzielt wurden, anzugeben. Für im Ausland wohnhafte LeistungsempfängerInnen stellt die Verrechnungssteuer grundsätzlich eine endgültige Belastung von Kapitalerträgen und Lotteriegewinnen dar. Kontrollmitteilungen an die Behörden des Wohnsitzstaates sind nicht vorgesehen, jedoch besteht Rückerstattungsmöglichkeit der Verrechnungssteuer, wenn ein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen wurde.

Das Vermögen natürlicher Personen wird vom Bund nicht mit Vermögensteuer belegt. Alle kantonalen Steuergesetze sehen vor, dass die Kantone und Gemeinden eine Steuer vom Vermögen natürlicher Personen sowie vom Vermögen juristischer Personen mit der sogenannten Kapitalsteuer erheben. Sie ist als Gesamtvermögenssteuer konzipiert und wird grundsätzlich auf das gesamte Vermögen entrichtet.¹³⁸ Schulden werden abgezogen, der Steuer unterliegt das Reinvermögen. Bei Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften ist das Eigenkapital steuerbar, dazu zählen das Grund- und Stammkapital, offene Reserven oder aus versteuertem Gewinn gebildete stille Reserven. Auch das verdeckte Eigenkapital unterliegt der Kapitalsteuer. Die Vermögensgegenstände sind nach allen kantonalen Regelungen mit dem Verkehrswert anzusetzen. Für einzelne Vermögensgegenstände gelten Besonderheiten. Teilweise setzen die Kantone den Ertragswert an. Mit Ausnahme des unbe-

¹³⁶ vgl. ebd., S. 20

¹³⁷ vgl. ebd., S. 35

¹³⁸ vgl. ebd., 50f

weglichen Geschäftsvermögens wird das bewegliche in der Regel zu dem Wert angesetzt, der sich unter Berücksichtigung der steuerlich zulässigen Abschreibungen und Rückstellungen ergibt.

Steuerbefreiungen und -ermäßigungen sind kantonal je nach Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse, des Alters, der Kinder und des steuerfreien Minimums unterschiedlich; teilweise werden die Freibeträge indexiert. In der Regel werden bei den natürlichen Personen progressive Tarife verwendet, einzelne Kantone kennen jedoch proportionale Steuersätze. Die Gemeinden erheben die Vermögensteuer in den meisten Kantonen als jährliches Vielfaches des kantonalen Grundtarifs. Der Satz der kantonalen Steuern für Kapitalgesellschaften bewegt sich zwischen 1 und 5‰.

3.1.8.3 Grundsteuer

Für die Grundsteuer bilden die jeweiligen kantonalen Steuergesetze die Rechtsgrundlage. Liegenschaftssteuern werden teils von den Kantonen, teils von den Gemeinden oder beiden erhoben. Der Tarif ist immer proportional zwischen 0,3 und 3 ‰ des Verkehrs- oder Ertragswerts.

3.1.8.4 Vermögensverkehrsteuern

Die zu den Vermögensverkehrsteuern gehörenden Grunderwerbsteuern werden meist von den Gemeinden eingehoben, sie sind in der Regel proportional und betragen zwischen 1% und 3%. Progressive Tarife gelten im Kanton Zürich sowie Tessin, in Uri und Wallis. Die Börsenumsatzsteuer wird vom Bund eingehoben.

Die Ausgabe von Anteilsrechten an inländischen Kapitalgesellschaften, von inländischen Genossenschaftsanteilen und inländischen Genussscheinen unterliegt der Gesellschaftsteuer. Sie beträgt 1% des Nennwerts der Anteile oder der Gegenleistung. Steuerbefreiungen sind bei Neugründungen, Kapitalerhöhungen, Fusionen etc. vorgesehen.

Der allgemeine Satz der Versicherungsteuer beträgt 5% (2,5% für nicht befreite Lebensversicherungen) der Barprämie. Befreit sind vor allem Beiträge zu Lebens-, Kranken-, Invaliditäts-, Unfall-, Arbeitslosen-, Gütertransport- und Rückversicherungen. Unterschiedliche Vorgänge des Rechtsverkehrs unterliegen im Rahmen der sonstigen Vermögensverkehrsteuern verschiedenen Stempelsteuern. Die Kraftfahrzeugsteuer erheben die Kantone auf Grundlage unterschiedlicher Bemessungsgrundlagen. In zahlreichen Kantonen ist das Halten schadstoffarmer Fahrzeuge steuerlich begünstigt.

3.1.8.5 Erbschafts- und Schenkungssteuer

Weder der Bund noch der Kanton Schwyz heben Erbschafts- und Schenkungssteuer ein. Die Gesetzgebung liegt nicht beim Bund, sondern bei den Kantonen. Luzern hat keine Schenkungssteuer.¹³⁹ Mit einer Ausnahme – Graubünden – sind die Erbschaftssteuern Erbanfallsteuern. Die Bemessungsgrundlage basiert auf dem Nettowert, Vermögenswerte werden grundsätzlich zu Verkehrswerten bewertet.

¹³⁹ vgl. Mennel A./Förster J. (o.J.) – Schweiz 51. Lieferung, S. 45

3.1.9 Spanien

Tabelle 14: Spanien – vermögensbezogene Besteuerung

	1980				1995				2004			
	Aufkommen Mio. EUR	% des BIP	% des Abgaben- aufkommens	% des vermögensbezog. Steueraufkommens	Aufkommen Mio. EUR	% des BIP	% des Abgaben- aufkommens	% des vermögensbezog. Steueraufkommens	Aufkommen Mio. EUR	% des BIP	% des Abgaben- aufkommens	% des vermögensbezog. Steueraufkommens
Gesamtabgaben- aufkommen	22.001,61	22,59			143.745,57	32,14			295.403,00	34,8		
vermögensbezog. Steuern	1.003,87	1,03	4,56		7.926,87	1,77	5,51		23.887,00	2,81	8,09	
Steuern auf unbewegliches Vermögen	40,69	0,04	0,18	4,05	2.824,16	0,63	1,96	35,63	5.769,00	0,68	1,95	24,15
regelm. Steuern auf das Nettovermögen	106,86	0,11	0,49	10,64	624,75	0,14	0,43	7,88	1.226,00	0,14	0,42	5,13
Erbschafts- und Schenkungssteuern	89,67	0,09	0,41	8,93	732,21	0,16	0,51	9,24	1.975,00	0,23	0,67	8,27
Steuern auf Finanz- und Kapitaltransakt.	766,65	0,79	3,48	76,37	3.118,59	0,7	2,17	39,34	13.132,00	1,55	4,45	54,98
nicht regelm. Steuern	0,00	0	0	0,00	578,77	0,13	0,4	7,30	1.696,00	0,2	0,57	7,10
sonstige regelm. vermögensbezog. Steuern	0,00	0	0	0,00	48,38	0,01	0,03	0,61	89,00	0,01	0,03	0,37

¹From 2000, the capital transfer has been subtracted from the total tax revenue and this reduction has been allocated between tax headings in proportion to their tax revenues.

Quelle: Source OECD Revenue Statistics (2006f); (2006i); (2006j); eigene Berechnungen

Spanien hob im Jahr 1980 22 Mrd. € an Gesamtabgaben ein. Die Abgabenquote betrug damals 22,6% und war damit die geringste Quote aller untersuchten Länder. Bis 2004 stieg der BIP-Anteil des spanischen Abgabenaufkommens allerdings deutlich auf 34,8% an; das Aufkommen aller Abgaben zusammen lag 2004 bei 295,4 Mrd. €

Die vermögensbezogene Besteuerung konnte klar an Bedeutung hinzu gewinnen. Noch im Jahr 1980 machten die 1 Mrd. € Einnahmen aller vermögensbezogener Steuern rund 4,6% des Gesamtabgabenaufkommens aus; der BIP-Anteil betrug 1,03%. Knapp 25 Jahre später belief sich das vermögensbezogene Steueraufkommen auf 23,89 Mrd. € oder 2,81% des BIP und erreichte damit rund 8,1% des gesamten Abgabenaufkommens.

Die wichtigsten Steuern im Rahmen der vermögensbezogenen Besteuerung stellt die Gruppe der Steuern auf Finanz- und Kapitaltransaktionen dar. Das Aufkommen aus diesen Steuern betrug im Jahr 2004 13,13 Mrd. €. Damit ist deren Anteil gegenüber 1980 (7,67 Mio. € Aufkommen, 0,8% des BIP und 3,48% des Abgabenaufkommens) auf 1,55% des BIP und 4,45% der Gesamtabgaben angewachsen, die Einnahmen machten jedoch nur noch knapp 55% des gesamten vermögensbezogenen Steueraufkommens aus (zum Vergleich: 1980 sind es noch 76,4%).

Die zweitwichtigste Gruppe an vermögensbezogenen Steuern ist die der Steuern auf das unbewegliche Vermögen. Ihr anteilmäßiges Aufkommen im Rahmen der vermögensbezogenen Besteuerung hat sich im Verlauf des betrachteten Zeitraums im ungefähr selben Ausmaß geändert wie das der Steuern auf Finanz- und Kapitaltransaktionen; allerdings ist das anteilige Steueraufkommen aus dem unbeweglichen Vermögen nicht gefallen, sondern angestiegen. Machten im Jahr 1980 die Einnahmen aus diesen Steuern mit einem Aufkommen von 40,7 Mio. € oder 0,04% des BIP und 0,18% aller Abgaben lediglich 4% des gesamten vermögensbezogenen Steueraufkommens aus, so erreichte dieser Anteil 2004 bei einem Aufkommen von 5,77 Mrd. € und 0,68% des BIP beziehungsweise 1,95% aller Abgabenein-

nahmen 24,15% des Aufkommens der vermögensbezogenen Besteuerung.

Die spanische Erbschafts- und Schenkungssteuer erbrachte im Jahr 1980 89,67 Mio. €, das waren 0,1% des BIP, 0,41% aller Abgabeneinnahmen und 8,93% der Einnahmen aus den vermögensbezogenen Steuern. Obwohl mit dem Erbschafts- und Schenkungssteueraufkommen von 1,98 Mrd. € im Jahr 2004 auch deren BIP-Anteil auf 0,23%, beziehungsweise deren Abgabenaufkommensanteil auf 0,67% angestiegen ist, hat die spanische Erbschafts- und Schenkungssteuer im Rahmen der vermögensbezogenen Besteuerung leicht an Bedeutung eingebüßt. Ihr Aufkommensanteil am gesamten vermögensbezogenen Steueraufkommen ist bis 2004 auf 8,27% zurückgegangen. Im Jahr 1995 erreichten die Einnahmen aus der Erbschafts- und Schenkungssteuer noch 9,24% der Einnahmen aus den vermögensbezogenen Steuern.

Desgleichen geschrumpft ist das anteilige Aufkommen aus der regelmäßigen Besteuerung des Nettovermögens. Spanien hebt eine eigenständige Steuer auf das Vermögen natürlicher Personen ein. Administriert und eingehoben wird die Vermögensteuer durch die einzelnen 17 autonomen Teilregionen Spaniens, denen das Aufkommen auch zugute kommt. Sofern von den jeweiligen autonomen Regionen nichts anderes bestimmt wird, gilt ein achtstufiger progressiv ausgestalteter Steuertarif, der von 0,2% für geringere Vermögen als 167.129,45 € bis 2,5% für Vermögen höher als 10.695.996 € reicht. Der allgemeine Freibetrag – sofern durch die jeweiligen Regionen nichts anderes bestimmt wird – liegt bei 108.182 €¹⁴⁰. Das Aufkommen aus der spanischen Steuer auf das Nettovermögen betrug 1980 107 Mio. € und machte 0,11% des BIP, 0,5% der Gesamtabgaben und 10,64% des Aufkommens aller vermögensbezogener Steuern aus. BIP-Anteil und der Anteil am Abgabenaufkommen blieben 1995 und 2004 in etwa konstant bei 0,14% beziehungsweise 0,4%. Dennoch bedeutet das Aufkommen von 1,23 Mrd. € des Jahres 2004 eine Reduktion des anteiligen Aufkommens an den Einnahmen aller vermögensbezogenen Steuern auf 5,13%.

Weitere Einnahmen im Rahmen der vermögensbezogenen Besteuerung werden in Spanien durch nicht regelmäßige Steuern – darunter ebenfalls durch (nicht regelmäßige) Steuern auf das Nettovermögen – erzielt. Sie betragen 2004 1,7 Mrd. € oder 0,2% des BIP beziehungsweise 0,57% des Gesamtabgabenaufkommens und machten 7% des vermögensbezogenen Steueraufkommens aus. Im Vergleich zu 2004 betrug dieser Anteil 1995 bei einem Aufkommen von 579 Mio. € und einem BIP-Anteil von 0,13% sowie einem 0,4%igen Anteil am Abgabenaufkommen, 7,3% der Einnahmen aller vermögensbezogener Steuern.

Schließlich wurden in Spanien durch sonstige regelmäßige vermögensbezogene Steuern im Jahre 2004 89 Mio. € erzielt; das waren 0,37% des vermögensbezogenen Steueraufkommens. Sowohl die nicht regelmäßigen Steuern, als auch die sonstigen regelmäßigen vermögensbezogenen Steuern werden in der OECD-Statistik erstmals 1981 ausgewiesen.¹⁴¹

Die spanische Finanzverfassung schreibt die Steuergesetzgebung ausschließlich dem Zentralstaat zu.¹⁴² In der Verfassung ist eine eigene Bestimmung, die den 17 autonomen Regionalkörperschaften oder den Kommunen das Besteuerungsrecht einräumt, nicht enthalten. Dem Zentralstaat steht es aber frei, die Steuergesetzgebungskompetenz abzutreten. Von dieser Option macht der spanische Zentralstaat Gebrauch. Zusatzbestimmungen existieren für die kanarischen Steuernormen sowie zu den autonomen Regionalkörperschaften Baskenland und Navarra. Die Allgemeine Abgabenordnung in Spanien wurde mit 1.7.2004 einer umfassenden Reform zugeführt; sie ist der deutschen Abgabenordnung sehr ähnlich. Den Bestimmungen des spanischen Steuerrechts zufolge werden die verschiedenen Steuerge-

¹⁴⁰ vgl. European Tax Handbook (2006), S. 634f

¹⁴¹ vgl. Source OECD Revenue Statistics (2006f)

¹⁴² vgl. Mennel A./Förster J. (o.J.) – Spanien 55. Lieferung, S. 9

setze durch das Haushaltsgesetz und Finanzgesetz jährlich angepasst, wie dies beispielsweise durch den Inflationsausgleich bei den Freibeträgen und Tarifstufen der Einkommen- und Vermögensteuer geschieht.

Zahlreiche Sonderbestimmungen existieren auf den Kanarischen Inseln. Insbesondere sind Vermögensübertragungen von auf den Inseln ansässigen Gesellschaften steuerbefreit oder genießen Körperschaftsteuersubjekte bei Neugründung zeitlich befristete Vergünstigungen. Zur Förderung von Investitionen können Rückstellungen gebildet und erhöhte steuerliche Abschreibungssätze angewendet werden.¹⁴³

In dem Gesetz über die Wirtschaftsvereinbarung mit dem Zentralstaat hat Spanien die Steuergesetzgebungskompetenz hinsichtlich der Einkommen-, Körperschaft-, Vermögens- sowie der Erbschafts- und Schenkungssteuer an das Baskenland sowie an Navarra abgetreten.

Die von den Kommunen erhobenen lokalen Steuern werden im Gesetz der Gemeindefinanzverwaltung geregelt. Demnach sind die Gemeinden befugt, Verordnungen über Steuern mit örtlich begrenztem Wirkungsbereich zu erlassen. Die Lokalsteuern werden in zwei Gruppen unterteilt. Die erste Gruppe enthält Steuern, die von den Kommunen obligatorisch erhoben werden müssen; hierhin gehören unter anderem die Grundsteuer, die Gewerbesteuer sowie die Kraftfahrzeugsteuer. Im Falle dieser Steuergruppe steht den Kommunen lediglich ein Hebesatzrecht zu. Die zweite Gruppe der lokalen Steuern knüpft an Neubauten, Wertzuwächse des städtischen Grund und Bodens oder an Luxusgütern an. Steuertatbestand und Bemessungsgrundlage stehen im Gestaltungsspielraum der Kommunen. Grundsätzlich ist es den Kommunen überlassen, ob sie diese Steuern erheben wollen.¹⁴⁴

3.1.9.1 Einkommensteuer – Besteuerung von Veräußerungsgeschäften

Das spanische Einkommensteuerrecht unterscheidet drei Einkunftsarten: Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, Einkünfte aus Vermögen – unterteilt in bewegliches und unbewegliches Vermögen – sowie Einkünfte aus wirtschaftlicher Tätigkeit; letztere beschreiben die Einkommen aus gewerblicher, land- und forstwirtschaftlicher oder selbständiger Tätigkeit. Weiters sind bei den einzelnen Einkunftsarten Vermögensgewinne und -verluste oder Hinzurechnungsbeträge, wie etwa der Eigenmietwert einer selbstgenutzten Zweitwohnung, zu berücksichtigen. Ist der Saldo aus den gewöhnlichen Vermögensgewinnen und -verlusten und eines allenfalls bestehenden Verlustvortrages negativ, dann darf der Verlust mit dem Saldo aus den übrigen vier Einkommensbestandteilen ausgeglichen werden.

Vermögensgewinne und -verluste unterliegen ebenfalls der Einkommensteuerpflicht. Sie werden entweder als Wertänderungen im Vermögen der/des Steuerpflichtigen, als Wertänderungen infolge der Vermögenszusammensetzung definiert, oder rühren von anderen Einkommen als den drei Einkunftsarten her. Private Vermögensgewinne und -verluste sind auch von den unentgeltlichen Vermögensübertragungen im Rahmen einer Schenkung oder Erbschaft abzugrenzen. Unterliegt der Erwerb der Erbschafts- und Schenkungssteuer, entfällt die Einkommensteuerpflicht.¹⁴⁵ Der Vermögensgewinn oder -verlust ergibt sich aus der Differenz zwischen dem Anschaffungs- und Übertragungswert. Falls der Anschaffungswert nicht vorhanden ist, wird er gemäß den erbschafts- und schenkungssteuerrechtlichen Bewertungsregeln ermittelt. Soweit sich der Anschaffungswert auf Immobilien bezieht ist dieser zum Zweck des Inflationsausgleichs mit einem Koeffizienten zu aktualisieren.¹⁴⁶

¹⁴³ vgl. ebd., S. 16

¹⁴⁴ vgl. ebd., S. 17f

¹⁴⁵ vgl. ebd., S. 36

¹⁴⁶ vgl. ebd., S. 39

In ähnlicher Weise werden betriebliche Vermögensgewinne geregelt. Der Vermögensgewinn oder -verlust ergibt sich aus der Differenz zwischen dem Übertragungswert vermindert um den Buchwert, der dem Anschaffungswert entspricht. Auch hier ist der Anschaffungswert von Immobilien um den Koeffizienten des Inflationsausgleichs zu korrigieren.

Einkünfte aus Grundvermögen bilden neben den Kapitaleinkünften einen Unterfall der Einkünfte aus Vermögen. Die Einkünfte aus Grundvermögen umfassen alle Einkünfte aus bebauten und unbebauten Grundstücken und aus deren dinglichen Rechten. Bei Vermietung und Verpachtung an Verwandte ist eine Mindestmiete oder -pacht anzusetzen, um Steuerumgehungen zu vermeiden. Für selbstgenutzte Zweit- und Ferienwohnungen wird ein Eigenmietwert hinzugerechnet. Dieser zählt nicht zu den Einkünften aus Grundvermögen, sondern ist unter sonstige Einkünfte zu subsumieren.

Wie oben angedeutet sind auch Einkünfte aus Kapitalvermögen ein Spezialfall der Einkünfte aus Vermögen. Dazu gehören Beteiligungen am Eigenkapital einer Gesellschaft, insbesondere Dividenden; weiters die als Bar- oder Naturalleistung aus einer Lebens- oder Unfallversicherung erhaltenen Einnahmen sowie sonstige Einnahmen aus Kapitalvermögen.

Grundlage zur kommunalen Gewerbesteuer bildet das Gemeindefinanzverwaltungsgesetz, auf dessen Basis die Gemeinden Steuerverordnungen erlassen. Die Gewerbesteuer ist eine gewinnunabhängige Realsteuer, sie gehört zu den obligatorischen Kommunalsteuern und ist mit der deutschen Gewerbesteuer nicht vergleichbar. Auch das Steueraufkommen spielt im Vergleich zu Deutschland eine untergeordnete Rolle. Das Vorliegen eines Gewerbebetriebs ist nicht erforderlich, relevant sind jedoch die Art der wirtschaftlichen Aktivität, die Anzahl der Beschäftigten sowie Größe und örtliche Lage.¹⁴⁷ Mit der Steuerreform 2003 wurden die Befreiungstatbestände stark erweitert, die Anzahl der Gewerbesteuerpflichtigen ist somit erheblich reduziert worden.

3.1.9.2 Vermögensteuer

Rechtsgrundlage für die spanische Vermögensteuer bildet das Vermögensteuergesetz. Es ist mit Ausnahme von Navarra und dem Baskenland in allen autonomen Regionalkörperschaften anwendbar. Innerhalb einer Bandbreite dürfen die Regionen ihre eigenen Steuersätze festsetzen und Vermögensteuer einheben. Steuerpflichtig sind natürliche Personen, nicht juristische. Als Bemessungsgrundlage dient der Nettovermögenswert, der sich aus dem tatsächlichen Verkehrs- oder Marktwert der einzelnen Wirtschaftsgüter abzüglich der jeweiligen dinglichen Lasten und Belastungen ergibt. Danach sind von der Gesamtsumme die persönlichen Schulden und Verpflichtungen des/der Steuerpflichtigen abzuziehen.

Von der Leistung zur Vermögensteuer befreit sind selbst genutzte (Haupt)Wohnungen bis zu einem maximalen Freibetrag von 150.253,03 €. Übersteigt der Wohnungswert diesen Höchstbetrag, ist der übersteigende Betrag mit Vermögensteuer zu belegen. Ebenso werden Gesellschaftsanteile in Höhe von mindestens 15% beziehungsweise 20%, wenn sie gemeinsam mit Familienangehörigen gehalten werden, von der Vermögensbesteuerung ausgenommen. Des weiteren befreit sind unter anderem der gewöhnliche Hausrat, Anwartschaften auf bestimmte Pensionspläne, Urheberrechte sowie Patentrechte, öffentliche Schuldverschreibungen und Anleihen, oder zum historischen kulturellen Vermögen Spaniens oder der Regionalkörperschaften zugehörige Wirtschaftsgüter.¹⁴⁸

Das Vermögensteuergesetz enthält zahlreiche Regelungen zur Bewertung der einzelnen vermögensteuerpflichtigen Wirtschaftsgüter. Grundsätzlich gilt der Verkehrs- beziehungsweise Marktwert zum 31.12. des jeweiligen Veranlagungszeitraumes. Der vermögenssteuerliche

¹⁴⁷ vgl. ebd., S. 107

¹⁴⁸ vgl. ebd., S. 124f

Wert des Grundeigentums richtet sich entweder nach dem Katasterwert oder nach dem durch die Finanzverwaltung festgelegten Wert. Als dritte Option kommt der Kaufpreis oder Anschaffungswert infrage. Anzusetzen ist der jeweils höher Wert.

Bankguthaben werden mit ihrem tatsächlichen Wert zum 31.12. des jeweiligen Kalenderjahres berücksichtigt. An der Börse gehandelte Obligationen, Schuldscheine und sonstige Rentenpapiere werden mit ihrem durchschnittlichen Börsenkurs des letzten Quartals oder mit den vom Finanzministerium veröffentlichten Werten bewertet; für nicht börsennotierte Wertpapiere gilt der Nominalwert. Fondsanteile werden seit 1999 mit ihrem Liquidationswert zum 31.12. des Veranlagungszeitraums angesetzt. Gleiches trifft auf Lebensversicherungen zu. Besteht für eine Lebensversicherung kein Rückkaufswert, so unterliegt sie nicht der Vermögensteuerpflicht. Schmuck, Luxusgegenstände und sonstige Wirtschaftsgüter werden mit ihrem Marktwert zum 31.12. bewertet.

Jedem/r unbeschränkt Vermögensteuerpflichtigen steht ein allgemeiner Freibetrag zu, dessen Höhe von der Regionalkörperschaft festgelegt werden kann. Lediglich eine Regionalkörperschaft hat von der Regelungskompetenz Gebrauch gemacht, alle anderen wenden den im Vermögensteuergesetz festgelegten Betrag von 108.182,18 € an. Der allgemeine Freibetrag wird von der steuerlichen Bemessungsgrundlage abgezogen und ergibt die Besteuerungsgrundlage, auf die der Tarif¹⁴⁹ angewendet wird.¹⁵⁰ Die Vermögensteuerschuld ist zu reduzieren, wenn sie gemeinsam mit der Einkommensteuerschuld 60% des allgemeinen Teils der steuerlichen Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer überschreitet. Insofern ist die Vermögensteuerschuld nachrangig zur Einkommensteuerschuld zu behandeln. Die Steuerpflichtigen haben die Steuererklärungen im Rahmen der Selbstveranlagung durchzuführen.

3.1.9.3 Grundsteuer

Die Grundsteuer ist eine kommunale Realsteuer. Sie gehört der Gruppe der jährlich eingehobenen obligatorischen Kommunalsteuern an. Anknüpfungspunkt für die Besteuerung ist das Eigentum an im Inland gelegenen Grundstücken. Seit 1.1.2003 wird zwischen ländlichen und städtischen Grundstücken sowie besonders genutzten¹⁵¹ Grundstücken differenziert. Diese Unterteilung in Grundstückstypen ist somit nicht an der Belegenheit des Grundstücks orientiert, sondern an der tatsächlichen oder rechtlich möglichen Nutzungsfähigkeit des Grundstücks.

3.1.9.4 Vermögensverkehrsteuern

Das Aufkommen aus den Vermögensverkehrsteuern steht den autonomen Regionalkörperschaften zu. Zu den Vermögensübertragungen zählen entgeltliche Übertragungen von Grundstücken und beweglichen Wirtschaftsgütern zwischen Privatpersonen. Weitere Vermögensübertragungen betreffen zwischen GesellschafterInnen vorgenommene Transaktionen des Grund- und Stammkapitals (Einlage, Kapitalerhöhung, -minderung) oder die Beurkundung bestimmter Rechtshandlungen mittels notarieller oder handelsrechtlicher Dokumente (z.B. Wechsel).

Eine gesonderte Grunderwerbsteuer existiert im spanischen Steuerrecht nicht, Grunderwerb ist in der Vermögensübertragungssteuer inkludiert. Von der Vermögensübertragungssteuer werden entgeltliche Vermögensübertragungen außerhalb der unternehmerischen Tätigkeit

¹⁴⁹ Auch hier wird vorrangig der jeweilige Tarif der autonomen Regionalkörperschaft angewendet, andererseits greift der nachrangige, allgemein in Spanien geltende Steuertarif.

¹⁵⁰ vgl. Mennel A./Förster J. (o.J.) – Spanien 55. Lieferung, S. 128

¹⁵¹ Besonders genutzte Grundstücke erfassen bestimmte gewerblich genutzte Flächen, wie etwa Flughäfen, Raffinerien etc.

erfasst. Sie ist zwischen der Schenkungssteuer – besteuert unentgeltliche Vermögensübertragungen – und der Mehrwertsteuer – erfasst entgeltliche und unentgeltliche Vermögensübertragungen aus dem unternehmerischen und freiberuflichen Bereich – anzusiedeln.¹⁵² Bemessungsgrundlage ist der Verkehrswert beziehungsweise der Marktwert des Wirtschaftsgutes. Die Festsetzung des Steuersatzes liegt in der Kompetenz der autonomen Regionalkörperschaften. Zahlreiche Regionalkörperschaften haben davon Gebrauch gemacht, statt dem 6%igen nationalen einen 7%igen Steuersatz festzulegen.

Unter die Kapitalverkehrsteuern werden die Emissionssteuer, die Beurkundungssteuer und die Versicherungsteuer subsumiert. Eine gesonderte Kapitalverkehrsteuer kennt das spanische Steuerrecht nicht. Die Emissionssteuer entspricht einer Vermögensverkehrsteuer auf GesellschafterInnentransaktionen; sie erfasst Rechtshandlungen wie Gründung, Fusion, Spaltung sowie die Erhöhung oder Herabsetzung des Gesellschaftskapitals. Eine einheitliche Regelung hinsichtlich der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Emissionssteuer existiert nicht. Der maßgebende Wert richtet sich nach der Art der Transaktion, mit der das Gesellschaftskapital Einfluss nimmt. So ist etwa bei der Kapitaleinlage im Zuge einer Gesellschaftsgründung, die eine Haftungsbeschränkung der GesellschafterInnen zur Folge hat, der Nennwert der Kapitaleinlage plus Emissionsagio als Bemessungsgrundlage heranzuziehen. Hingegen ist eine Einlage, die zu keiner Haftungsbeschränkung führt, oder eine Kapitaleinlage zwecks Verlustausgleichs mit dem Nettowert der Kapitaleinlage (Verkehrs- oder Marktwert abzüglich Schulden, Lasten und Aufwendungen) anzusetzen. Die Höhe des Emissionssteuersatzes beträgt 1%.

Der Versicherungsteuer unterliegen Versicherungsunternehmen mit Sitz oder Zweigniederlassungen in Spanien sowie Versicherungsunternehmen mit Sitz im europäischen Wirtschaftsraum. Das Aufkommen steht dem spanischen Zentralstaat zu. Als Bemessungsgrundlage werden die von den Versicherungsunternehmen eingenommenen Versicherungsprämien herangezogen. Seit 1998 beträgt der Steuersatz 6%.¹⁵³

Ein Erlass der Finanzverwaltung führt jene Staaten an, die aus Sicht des spanischen Steuerrechts als Steueroasen gelten.¹⁵⁴ Diese Staaten werden in der Regel steuerlich abweichend von den übrigen Staaten behandelt.

3.1.9.5 Erbschafts- und Schenkungssteuer

Die Rechtsgrundlagen der spanischen Erbschafts- und Schenkungssteuer gelten in 15 von 17 Regionalkörperschaften; Navarra und das Baskenland haben eine eigene Gesetzgebungskompetenz erhalten. Das spanische Erbschaftssteuergesetz ist dispositives Recht, grundsätzlich kommen die Regelungen der jeweiligen autonomen Regionalkörperschaft vorrangig zur Anwendung.¹⁵⁵ Bemessungsgrundlage ist der Nettowert, der sich aus dem tatsächlichen Verkehrs- beziehungsweise Marktwert der Wirtschaftsgüter, abzüglich der Schulden, Lasten und Aufwendungen ergibt. Abgesehen von einigen Sonderregelungen sieht das Erbschaftssteuergesetz keine eigenen Bewertungsvorschriften vor. Bewertungen werden nach dem Allgemeinen Abgabengesetz vorgenommen. EhegattInnen und direkte Nachkommen sind von der Erbschaftssteuer ausgenommen; gleiches trifft auf land- und forstwirtschaftliche Betriebe sowie Grundstücke zu.

¹⁵² vgl. Mennel A./Förster J. (o.J.) – Spanien 55. Lieferung, S. 148

¹⁵³ vgl. ebd., S. 152

¹⁵⁴ vgl. ebd., S. 159ff

¹⁵⁵ vgl. ebd., S. 110

3.1.10 USA

Tabelle 15: USA – vermögensbezogene Besteuerung

	1980				1995				2004			
	Aufkommen Mio. USD	% des BIP	% des Abgaben- aufkommens	% des vermögensbezog. Steueraufkommens	Aufkommen Mio. USD	% des BIP	% des Abgaben- aufkommens	% des vermögensbezog. Steueraufkommens	Aufkommen Mio. USD	% des BIP	% des Abgaben- aufkommens	% des vermögensbezog. Steueraufkommens
Gesamtabgaben- aufkommen	730.672,00	26,39			2.045.125,00	27,85			2.982.699,00	25,54		
vermögensbezog. Steuern	77.913,00	2,81	10,66		226.784,00	3,09	11,09		358.993,00	3,07	12,04	
Steuern auf unbewegliches Vermögen	68.499,00	2,47	9,37	87,92	206.745,00	2,82	10,11	91,16	328.781,00	2,82	11,02	91,58
regelm. Steuern auf das Nettovermögen	0,00	0	0	0,00	0,00	0	0	0,00	0,00	0	0	0,00
Erbschafts- und Schenkungssteuern	8.425,00	0,3	1,15	10,81	20.039,00	0,27	0,98	8,84	30.212,00	0,26	1,01	8,42
Steuern auf Finanz- und Kapitaltransakt.	989,00	0,04	0,14	1,27	0,00	0	0	0,00	0,00	0	0	0,00
nicht regelm. Steuern	0,00	0	0	0,00	0,00	0	0	0,00	0,00	0	0	0,00
sonstige regelm. vermögensbezog. Steuern	0,00	0	0	0,00	0,00	0	0	0,00	-	0	0	-

Quelle: SourceOECD Revenue Statistics (2006I); (2006I); (2006I); eigene Berechnungen

Das US-amerikanische Gesamtabgabenaufkommen betrug im Jahr 1980 730,67 Mrd. \$, es stieg auf rund 2.045 Mrd. \$ im Jahr 1995 und belief sich 2004 auf etwa 2.983 Mrd. \$. Die Abgabenquote der USA stieg zunächst von 26,4% im Jahr 1980 auf 27,8% im Jahr 1995; 2004 sank sie wieder auf 25,5% – das ist die geringste Quote unter den betrachteten Ländern.

Wie im Vereinigten Königreich von Großbritannien und Irland¹⁵⁶ spielt ebenso in den USA die vermögensbezogene Besteuerung eine wichtige Rolle. Das vermögensbezogene Steueraufkommen betrug 1980 77,97 Mrd. \$ und 2004 328,78 \$, der Anteil am Gesamtabgabenaufkommen stieg von 10,7% auf 12% an.

Den höchsten Anteil am Aufkommen der vermögensbezogenen Besteuerung weisen die regelmäßigen Steuern auf unbewegliches Vermögen auf. Sie machen mit einem Gesamtaufkommen von 328,78 Mrd. \$ oder 2,82% des BIP und 11,02% des Abgabenaufkommens im Jahr 2004 unglaubliche 91,6% der vermögensbezogenen Steuereinnahmen aus. Auch im Jahr 1980 ergab die Besteuerung des unbeweglichen Vermögens mit 68,5 Mrd. \$ oder 2,47% des BIP und 9,37% des gesamten Abgabenaufkommens 87,9% des vermögensbezogenen Steueraufkommens.

Geradezu bescheiden, aber nach wie vor im oberen Spitzenfeld der untersuchten Länder, nimmt sich die Besteuerung mit Erbschafts- und Schenkungssteuer im Rahmen der vermö-

¹⁵⁶ vgl. 3.1.5 Vereinigtes Königreich von Großbritannien und Irland

gensbezogenen Besteuerung aus. Die US-amerikanische Erbschafts- und Schenkungssteuer erbrachte für das Jahr 2004 30,21 Mrd. \$ oder 0,26% des BIP und 1,01% des gesamten Abgabenaufkommens. Ihr Anteil am Aufkommen aller vermögensbezogenen Steuern betrug 8,4%. Dieser Anteil lag im Jahr 1980 noch bei 10,8%, das Erbschafts- und Schenkungssteueraufkommen belief sich in diesem Jahr auf 8,43 Mrd. \$ und 0,3% des BIP beziehungsweise 1,15% des Gesamtabgabenaufkommens.

Bis zum Jahr 1980 wurden auch Einnahmen aus Steuern auf Finanz- und Kapitaltransaktionen ausgewiesen.¹⁵⁷ Die Einnahmen aus diesen Steuern erreichten ein Volumen von knapp 990 Mio. \$, ihr Anteil an den Gesamteinnahmen aus der vermögensbezogenen Besteuerung lag bei 1,27%.

In den USA können Steuern gleichzeitig vom Bund, dem Bundesdistrikt, den Einzelstaaten und den lokalen Körperschaften erhoben werden. Die Souveränität oder das Recht, Steuern zu erheben und Ausgaben zu tätigen, obliegt jedoch vorrangig dem Bund und den Einzelstaaten. Den nicht souveränen lokalen Körperschaften wird das Recht zur Steuereinhebung zugewiesen. Diese stark föderalistische Struktur führt im Steuerwesen zu einer erheblichen Zersplitterung und Unübersichtlichkeit.

Für jede der Bundessteuern sind im Rahmen der Gesetzgebung verfassungsmäßige Grenzen zu beachten. So muss beispielsweise jede einzelne Steuer dem Allgemeinwohl dienen, Exportabgaben sind nicht erlaubt; das Aufkommen der direkten Bundessteuern ist nach der Bevölkerungszahl auf die Einzelstaaten aufzuteilen. Steuern auf das Einkommen sind von diesem Prinzip ausgenommen. Die Bestimmung zur Aufkommensaufteilung nach der Bevölkerungszahl hat de facto bis heute eine Vermögensteuer verhindert, da ein bundesverfassungsrechtlicher Begriff von direkten Steuern nicht existiert und dadurch unscharf bleibt.¹⁵⁸

Eine einheitliche Finanzverfassung gibt es nicht. Es besteht aber ein ausgeprägtes vertikales Finanzausgleichssystem mit Zuweisungen des Bundes an die Einzelstaaten sowie der Einzelstaaten an ihre Gemeinden.

Die Einzelstaaten erheben die Erbschafts- und Schenkungssteuer, Grundsteuern und Grundvermögensteuern. Diese bilden das Rückgrat der einzelstaatlichen und gemeindlichen Steuern. In der Praxis kennen nahezu alle Kommunen Grundvermögensteuern oder Grundsteuern und neuerdings in zunehmendem Maße eigene Einkommen- und Körperschaftsteuern sowie der Gewerbesteuer ähnliche Steuern. Dies ist vorwiegend in Großstädten zu beobachten. Daneben gibt es gemeindliche Umsatz-, Produktions-, Verbrauchs- und Aufwandsteuern in unterschiedlichen Ausprägungen. Sie werden zur Finanzierung kommunaler Leistungen, wie Müllabfuhr, Polizei, Wasserversorgung, Abwasser, Straßenbau und -erhaltung herangezogen.¹⁵⁹

3.1.10.1 Einkommensteuer – Besteuerung von Veräußerungsgeschäften

Die Einkommensteuersysteme aller gebietskörperschaftlichen Ebenen wenden sowohl proportionale als auch progressive Tarife an. Erfasst werden die weltweiten Einkommen der SteuerinländerInnen. Für US-Staatsangehörige besteht unabhängig von deren Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt unbeschränkte Steuerpflicht. Der Einkommensbegriff in den USA ist ein umfassender, der eine getrennte Ermittlung der Einkunftsarten und des Gesamtbetrages der Einkünfte nicht zulässt.¹⁶⁰

¹⁵⁷ vgl. SourceOECD Revenue Statistics (2006I)

¹⁵⁸ vgl. Mennel A./Förster J. (o.J.) – USA 60. Lieferung, S. 10

¹⁵⁹ vgl. ebd., S. 13

¹⁶⁰ vgl. ebd., S. 21f

Veräußerungsgewinne sind grundsätzlich steuerpflichtig. Für die Besteuerung von Renten, Pensionen und ähnlichen Bezügen gilt die allgemeine Regelung, dass ohne Gegenleistung erworbene Renten voll steuerpflichtig sind. Renten im Rahmen der Sozialversicherung können bis zu 85% steuerpflichtig sein, wenn das angepasste Bruttoeinkommen bestimmte Grenzen übersteigt. Zusätzlich zur gesetzlichen Altersvorsorge zeichnet die betriebliche wie private Altersvorsorge eine breite, sehr ausgereifte Modellvielfalt aus, weil der gesetzlichen Vorsorge keine Bedeutung zukommt.¹⁶¹

Im Rahmen der Einkünfte aus Grundvermögen sind Miet- und Pachtverträge mit dem Bruttobetrag steuerpflichtig. Die üblichen Abschreibungen, Zinsaufwendungen und sonstige damit im Zusammenhang stehende Kosten können abgezogen werden. Der Nutzwert eigengenutzten Wohnraumes bleibt unberücksichtigt. Verluste aus Vermietung und Verpachtung sind nicht mit anderen positiven Einkünften ausgleichsfähig.

Bei den Einkünften aus Kapitalvermögen gibt es einen bevorzugten Höchststeuersatz von 15% auf bestimmte Veräußerungsgewinne, der 2003 auf qualifizierte Dividendeneinkünfte („qualified dividend income“) erweitert wurde. Unter „qualified dividend income“ fallen Dividendengewinne aller inländischer und einiger ausländischer Gesellschaften. Ab 2008 gilt die Steuerbegünstigung dieser Dividenden nicht mehr. Erhaltene Zinsen sind im Allgemeinen Bestandteil des Einkommens.

Gewerbsteuer oder ähnliche Steuerarten bestehen auf Bundesebene nicht. Jedoch kennen die meisten Einzelstaaten, vor allem aber die Großstädte solche Abgaben („franchise taxes“), die mit festen Höchst- und Mindestbeträgen verbunden sind und der Finanzierung der Gemeindeaufgaben dienen. Bemessungsgrundlage können der Gewinn, das Kapital, die Art des konzessionierten Geschäftsbetriebs oder die Lohnsumme sein. Auch eine Differenzierung nach Unternehmensarten ist möglich (wie etwa in New York die „Unincorporated Business Tax“).

3.1.10.2 Vermögensteuer

Eine allgemeine Vermögensteuer auf Bundesebene gibt es nicht.

3.1.10.3 Grundsteuern

Die als „franchise taxes“ oder „property taxes“ bezeichneten Steuern der Einzelstaaten und Gemeinden sind eher mit den Körperschaft-, Gewerbe- und Grundsteuern vergleichbar. Sie können lediglich in Einzelfällen auch bewegliche höherwertige Vermögensteile und nichtkörperliche Vermögenswerte des Privatvermögens umfassen. Auch die Grundsteuer gibt es, wie bereits oben erwähnt auf Bundesebene nicht. Die als Rückgrat des Finanzsystems bezeichneten „franchise taxes“ und „property taxes“, deren Bemessungsgrundlagen und Steuersätze autonom festgesetzt werden, können innerhalb der Gemeinden stark schwanken.

3.1.10.4 Vermögensverkehrsteuern

Die ebenfalls nicht auf Bundesebene eingehobenen Vermögensverkehrsteuern werden oft in Form von Stempelmarken entrichtet und weisen eher Gebührencharakter auf. Versicherungssteuern des Staates New York sind gewerbesteuerähnliche Abgaben, da sie auf die Einkommen oder das Kapital von Versicherungsgesellschaften eingehoben werden. Der Staat New York erhebt einige echte Verkehrsteuern, wie die Börsenumsatzsteuer, die Hypothekensteuer oder die Grunderwerbsteuer.¹⁶²

¹⁶¹ vgl. ebd., S. 38

¹⁶² vgl. ebd., S. 71

Die Kraftfahrzeugsteuer ist in den USA keine Jahressteuer, sondern sie ist an die Herstellung oder das Halten von Kraftfahrzeugen geknüpft, die zum Teil Gebührencharakter haben. Der Bund erhebt eine jährliche Straßenbenutzungssteuer („highway use tax“) nach Fahrzeuggewicht, Fahrzeugart und Treibstoffverbrauch ein.

3.1.10.5 Erbschafts- und Schenkungssteuer

Die Erbschaftssteuer des Bundes ist eine Nachlasssteuer, die den Nachlass in seiner Gesamtheit erfasst. In den USA geht Vermögen nicht direkt auf die ErblInnen über, sondern bildet bis zur Auflösung eine eigene juristische Person („estate“). Diese tritt in die Rechtsstellung des/der Verstorbenen ein und wird durch einen/eine TestamentvollstreckerIn oder NachlasswalterIn vertreten. Einkünfte eines solchen „estate“ unterliegen der Einkommenssteuer, der Vermögensübergang auf den „estate“ der Erbschaftssteuer. Der Übergang an die ErblInnen ist nicht mehr steuerbar.¹⁶³ Die Einzelstaaten übernehmen meist die Bemessungsgrundlage der Bundessteuer für ihre eigenen Steuern, gegebenenfalls mit einzelnen Abänderungen. Das Nachlassvermögen wird im Allgemeinen mit dem Verkehrswert am Todestag bewertet. Für die Bewertung gibt es mehrere Verfahren, wobei die Finanzverwaltung in der Praxis ein weiter Ermessensspielraum zukommt. Unter bestimmten Voraussetzungen sind EhegattInnen erbschafts- und schenkungssteuerbefreit.

Die sogenannte Generationen-Übersprungsteuer („generation-skipping transfer tax“) soll Steuerumgehungen verhindern, die dadurch möglich wären, dass Vermögen mittels verschiedener Methoden nicht an die nächste, sondern an die übernächste Generation übertragen wird.¹⁶⁴ Einem/r ErblasserIn/SchenkerIn steht ein einmaliger, auf das ganze Leben bezogener Freibetrag von 1 Mio. \$ zu. Teilweise sind die Systeme nicht aufeinander abgestimmt, sodass es zu Doppelbesteuerungen innerhalb der USA kommen kann.

Die Erbschaftssteuer ist in den USA in den Jahren 2002 bis 2009 im Auslaufen bis zu deren voraussichtlicher Aufhebung im Jahr 2010.

¹⁶³ vgl. Mennel A./Förster J. (o.J.) – USA, 42. Lieferung, S. 59

¹⁶⁴ vgl. ebd., S. 64

4 Besteuerung von Erbschaften und Schenkungen in Österreich

4.1 Rechtliche Grundlagen

Die Besteuerung von Erbschaften und Schenkungen in Österreich ist im Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz (ErbStG) von 1955 geregelt. Das ErbStG geht auf das deutsche ErbStG 1925 zurück und ist dem heutigen deutschen Erbschaftssteuerrecht sehr ähnlich. Anknüpfungspunkt der österreichischen Erbschafts- und Schenkungssteuer ist der unentgeltliche Vermögensübergang, ihr Ziel ist die Bereicherung der ErwerberInnen zu erfassen. Das Aufkommen aus der Erbschafts- und Schenkungssteuer wird zwischen Bund und Ländern im Verhältnis von 70 zu 30% aufgeteilt.

Verfahrensrechtlich ist die österreichische Erbschafts- und Schenkungssteuer eine Veranlagungssteuer, bei der die zuständige Finanzbehörde aufgrund einer Steuererklärung durch den/die Steuerpflichtige/n die Steuerschuld ermittelt und mittels Bescheid feststellt. Desgleichen sind bei Todesfällen, letztwilligen Verfügungen und Erbteilungen die Gerichte, im Falle von Schenkungen und Zweckzuwendungen Notare/Notarinnen sowie Rechtsanwälte/Rechtsanwältinnen zur Mittelung an die Finanzbehörden verpflichtet. Steuerpflichtig sind grundsätzlich ErwerberInnen, bei Schenkungen auch der/die GeschenkgeberIn, im Falle von Zweckzuwendungen der/die Beschwerte. Da die Erbschafts- und Schenkungssteuer dem Prinzip nach auf eine Besteuerung der unentgeltlichen Bereicherung abzielt, besteht für Steuerpflichtige, die ein mit einem Nießbrauchrecht für Dritte behaftetes Vermögen erwerben, die Möglichkeit, die Steuerleistung bis zum Erlöschen dieses Rechtes auszusetzen.¹⁶⁵

War der/die ErblasserIn zum Zeitpunkt des Todes beziehungsweise ist der/die GeschenkgeberIn oder der/die ErwerberIn im Zeitpunkt des Eintritts des Steuertatbestandes InländerIn, so erstreckt sich die Steuerpflicht auf den gesamten in- wie ausländischen Vermögenserwerb. Nach den steuerrechtlichen Normierungen des § 6 (2) ErbStG gelten gleichermaßen AusländerInnen, die ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich haben, als InländerInnen; beziehungsweise sind juristische Personen, Personenvereinigungen, Anstalten und Stiftungen mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland inländisch.

Waren oder sind weder der/die ÜberträgerIn noch die ErwerberInnen InländerInnen, dann entsteht lediglich eine beschränkte Steuerpflicht. In diesem Fall wird die Übertragung inländischen Vermögens erfasst. Dazu zählen inländisches Betriebs-, Grund- und land- und forstwirtschaftliches Vermögen einschließlich der Nutzungsrechte an diesen Vermögensarten. Schließlich sind auch Rechte davon betroffen, deren Übertragung an eine Eintragung in inländische öffentliche Bücher geknüpft ist.

In Hinblick auf die objektive Steuerpflicht kennt das ErbStG drei erbschafts- und schenkungssteuerlich relevante Tatbestände. Diese sind der Erwerb von Todes wegen wie zum Beispiel Erbanfall, Pflichtteilsanspruch, Schenkungen auf den Todesfall, Leistungen einer Pflichtversicherung oder der Übergang von Vermögen auf eine Stiftung. Der zweite Tatbestand erfasst Schenkungen unter Lebenden wie etwa jede Schenkung nach dem bürgerlichen Recht, freigiebige Zuwendungen zur Bereicherung des/der Bedachten, Vermögensübergänge aufgrund eines Stiftungsgeschäftes unter Lebenden. Schließlich werden Zweckzuwendungen von Todes wegen oder unter Lebenden erfasst.

¹⁶⁵ vgl. Kodex: Steuergesetze (2005), § 30 ErbStG

Da die österreichische Erbschafts- und Schenkungssteuer grundsätzlich an der unentgeltlichen Bereicherung anknüpft, wird durch das ErbStG der Reinvermögensanfall erfasst – das Passivvermögen kann daher vom Aktivvermögen in Abzug gebracht werden. Erwerbe von derselben Person während der letzten 10 Jahre werden zusammengerechnet, der für die früheren Erwerbe zum Zeitpunkt des letzten Erwerbs zu entrichtende Steuerbetrag wird in diesem Fall von der Steuer auf den Gesamtbetrag abgezogen. Hiermit wird verhindert, dass infolge der Aufspaltung der Vermögensübertragung in mehrere Übertragungsvorgänge, Freibeträge ausgenutzt sowie die steuerliche Progression abgeschwächt werden könnte.

Die Ermittlung des übertragenen Vermögenswertes zum Zwecke der Errechnung der Bemessungsgrundlage richtet sich nach den Verhältnissen, die im Zeitpunkt des Auftretens des steuerrelevanten Tatbestandes – dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld – vorherrschen. Grundsätzlich sind gemäß § 19 (1) ErbStG zur Bewertung die Vorschriften des Ersten Teils des Bewertungsgesetzes zur Anwendung zu bringen. Demnach gilt, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, der gemeine Wert. Dieser entspricht gemeinhin dem Verkehrswert, jenem Preis, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes unter Berücksichtigung aller, den Preis beeinflussenden Umstände zu erzielen wäre. Außergewöhnliche oder persönliche Verhältnisse bleiben jedoch unberücksichtigt.¹⁶⁶ Für inländisches land- und forstwirtschaftliches Vermögen, Grundvermögen sowie inländische Betriebsgrundstücke gilt nach §19 (2) ErbStG dahingegen der dreifache Einheitswert.¹⁶⁷ Die Ermittlung des Einheitswertes wird im zweiten Teil zum Bewertungsgesetz (BewG) ausführlich beschrieben.¹⁶⁸

Aufgrund des vorherrschenden Nettoprinzips dürfen die mit den Erwerben in einem Zusammenhang stehenden Belastungen, wie beispielsweise die Kosten der Bestattung des Erblassers/der Erblasserin, die Kosten zur Regelung des Nachlasses oder Verbindlichkeiten aus Pflichtteilsrechten, von diesen abgezogen werden. Schulden und Lasten in wirtschaftlicher Beziehung zu nicht steuerbaren Teilen des Erwerbes sind hingegen nicht abzugsfähig.

Unentgeltliche Übertragungen inländischer Betriebe und Teilbetriebe sind nach § 15a ErbStG bis 365.000 € von der Steuer frei gestellt. Gleiches trifft auf die Übertragung von Mitunternehmeranteilen sowie Kapitalanteilen zu, sofern die Beteiligung mindestens $\frac{1}{4}$ des Vermögens der Gesellschaft beziehungsweise des Nennkapitals beträgt. Bei Schenkungen gilt der Steuerfreibetrag allerdings nur dann, wenn der/die ErwerberIn eine natürliche Person ist und der/die GeschenkgeberIn das 55. Lebensjahr vollendet hat oder wegen Erwerbsunfähigkeit den Betrieb nicht fortführen oder seinen/ihren Aufgaben und Verpflichtungen als GesellschafterIn nicht nachkommen kann. Der Freibetrag wird entsprechend dem Anteil am erworbenen Vermögen gewährt. Führt der/die ErwerberIn den Betrieb nicht länger als fünf Jahre fort, so wird die Steuer nacherhoben; die Steuernacherhebung entfällt freilich, falls die neuerliche Übertragung selbst wiederum ein steuerbegünstigter Erwerb darstellt oder das zugewendete Vermögen Gegenstand einer Umgründung ist. Aufgrund der entsprechenden erbschaftssteuerlichen Bestimmungen wie auch jener des Bewertungsgesetzes, werden die verschiedenen Vermögensteile ein und desselben Betriebes sehr unterschiedlich bewertet. So sind beispielsweise dem Betrieb dienende Wirtschaftsgüter mit dem Teilwert, jener Betrag, den ein/e ErwerberIn für das jeweils einzelne Wirtschaftsgut im Rahmen eines Gesamtkaufs des Betriebes zu zahlen bereit wäre, anzusetzen. In der Praxis wird jedoch auf die Wiederbeschaffungskosten als Hilfswert zurückgegriffen. Betriebsgrundstücke werden mit dem Dreifachen Einheitswert, Kapitalforderungen und Schulden zu deren Nennwert bewert-

¹⁶⁶ vgl. ebd., § 10 (1), (2) BewG; vgl. 8 Die Problematik der Vermögensbewertung

¹⁶⁷ Gelingt dem/der Steuerpflichtigen der Nachweis, dass der gemeine Wert im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld niedriger ist, so ist dieser maßgebend.

¹⁶⁸ vgl. 8 Die Problematik der Vermögensbewertung

tet. Für Urheberrechte oder sonstige gewerbliche Schutzrechte wie auch für die Nutzung gewerblicher Erfahrungen und Berechtigungen ist hingegen der gemeine Wert maßgebend, der gemäß § 15 (3) BewG in diesem Fall jedoch nach dem Dreifachen des Jahreswertes der Nutzung dieser Rechte zu berechnen ist. Der Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens errechnet sich wiederum aus dem Ertragswert, der dem 18-fachen Reinertrag eines ideellen Hauptvergleichsbetriebes entspricht.¹⁶⁹

Zur Errechnung der persönlichen Steuer unterscheidet das ErbStG je nach Verwandtschaftsverhältnis zwischen ErblasserIn und ErwerberIn insgesamt fünf Steuerklassen:

Tabelle 16: Erbschafts- und Schenkungssteuer - Steuerklassen

Steuerklasse	Verwandtschaftsbeziehung
I	Ehegatte/Ehegattin, Kinder, Stiefkinder
II	Enkelkinder, Urenkel
III	Eltern, Großeltern, weitere Vorfahren, Stiefeltern, Geschwister
IV	Schwiegerkinder, Schwiegereltern, Neffen, Nichten
V	alle übrige ErwerberInnen und Zweckzuwendungen

Quelle: Kodex: Steuergesetze (2005), § 7 (1) ErbStG

Die Steuer wird anhand eines progressiv verlaufenden Tarifs berechnet. Der Steuersatz ist sowohl von der Höhe des steuerpflichtigen Erwerbs, als auch von der jeweiligen Steuerklasse abhängig. Im Falle der Zuwendung von Grundstücken erhöht sich die Erbschafts- und Schenkungssteuer für den Ehegatten/die Ehegattin, den Elternteil, die Kinder oder Enkelkinder um 2% des Dreifachen des Einheitswerts des zugewendeten Grundstücks; für Grundstückszuwendungen an anderer Personen beträgt die Erhöhung 3,5%. Dies geschieht, weil der unentgeltliche Erwerb von Grundstücken von der Grunderwerbsteuer ausgenommen ist.

Tabelle 17: Österreich - Steuersätze je Steuerklasse

Steuerpflichtiger Erwerb bis in €	I	II	III	IV	V
	Steuersatz in Steuerklasse in %				
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
über 4.380.000	15	25	40	50	60

Quelle: Kodex: Steuergesetze (2005), § 8 (1) ErbStG

Wird Vermögen an inländische juristische Personen, die gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen, zugewandt, so gilt unabhängig von der Höhe des zugewandten

¹⁶⁹ vgl. 8 Die Problematik der Vermögensbewertung

Vermögens ein ermäßigter Steuersatz von 2,5%. Zuwendungen an Privatstiftungen durch den/die StifterIn selbst werden mit 5% besteuert; ist die Stifterin eine Privatstiftung, dann beträgt der Steuersatz 2,5%.

Bei Berechnung der Steuer bleiben für Personen der Steuerklasse I oder II 2.200 €, für Personen der Steuerklasse III oder IV 440 € und jene in Steuerklasse V 110 € steuerfrei. Ein zusätzlicher Freibetrag im Ausmaß von 7.300 € fällt im Falle von Schenkungen unter Lebenden zwischen EhegattInnen an. Darüber hinaus enthält das ErbStG einen umfangreichen Katalog an Erwerben, die völlig steuerbefreit, teilbefreit oder zumindest betragsmäßig begrenzt von der Erbschafts- und Schenkungssteuer ausgenommen sind. Hierunter zählen beispielsweise Schenkungen zwischen EhegattInnen zum gemeinsamen Erwerb einer Wohnstätte, Schenkungen zum Zweck des angemessenen Unterhalts, Ruhegehälter, Pensionen und ähnliche Zuwendungen, die EhegattInnen, Kinder oder Personen mit denen der Erblasser/die Erblasserin in einer eheähnlichen Gemeinschaft gelebt hat. Wird Hausrat durch Personen der Steuerklassen III und IV erworben, so ist die Befreiung auf einen maximalen Wert von 1.460 € beschränkt. Eine Besonderheit stellt auch die Befreiung von Erwerben von Todes wegen von Kapitalvermögen und Anteilen an Kapitalgesellschaften dar. Die Befreiung gilt, soweit die Erträge der Endbesteuerung unterliegen beziehungsweise, sofern die Beteiligung geringer als 1 % des Nennkapitals ist.

4.2 Tatsächliche Belastung durch Erbschafts- und Schenkungssteuer

Die Anzahl der Erbschaftssteuer relevanten Fälle wird für 2005 mit 56.594 angeführt, im Bereich der Schenkungsteuer waren es 30.295. Die Erbschafts- und Schenkungsteuer trifft zu 80% „kleine Fälle“; würde ein Freibetrag von 350.000 € eingeführt werden, fielen nach den Angaben des Bundesministerium für Finanzen die Zahl der Fälle auf 363 im Jahr.^{170 171} Den 56.594 Erbschaftssteuerfällen des Jahres 2005 standen 72.844 Todesfälle bei der Personengruppe ab 40 Jahre gegenüber; allein bei den über 70jährigen betrug die Anzahl der Sterbefälle 55.693. Im Durchschnitt sterben pro Jahr – bei einem gewählten Betrachtungszeitraum von 2000 bis 2005 – etwa 73.000 Personen.¹⁷² Farny et al errechneten für das Jahr 1995 unter Zugrundelegung von rund 80.000 Sterbefällen in der Personengruppe der über 40jährigen¹⁷³ sowie weiterer vereinfachender Annahmen¹⁷⁴ ein Transaktionsvolumen unentgeltlicher Zuwendungen in der Höhe von jährlich rund 7 Mrd. €. ¹⁷⁵ Das bedeutet, im Schnitt wurde 1995 pro Sterbefall Vermögen im Ausmaß von 87.500 € übertragen; bei einem Erbschafts- und Schenkungssteueraufkommen von etwa 82 Mio. € lag die effektive Durch-

¹⁷⁰ vgl. Bundesministerium für Finanzen (2006a), S. 6, 12

¹⁷¹ Leider ist es nicht möglich, sowohl diese Angaben, als auch die Entwicklung der Erbschafts- und Schenkungssteuerfälle über die Zeit nachzuvollziehen. Bei diesen (eher dürftigen) Daten handelt es sich um Zahlen, die das Bundesministerium für Finanzen auf Basis von, dem Bundesrechenzentrum vorliegenden Steuererklärungen geschätzt haben muss. Aus den „spärlichen“ Angaben zur Qualität und Genesis dieser Zahlen, aber auch aufgrund der Art ihrer Veröffentlichung, ist zu schließen, dass deren offensichtlicher Zweck darin besteht, die Bedeutung einer Erbschafts- und Schenkungssteuer kleinzureden. Eine offizielle Erbschafts- und Schenkungssteuerstatistik, die auch Auskunft über das Volumen des übertragenen Vermögens geben könnte, existiert hingegen nicht! (vgl. auch die parlamentarische Anfrage zu diesem Thema durch den Abgeordneten zum Nationalrat Erwin Niederwieser sowie die zugehörige Anfragebeantwortung (5/J (XXIII. GP.-NR); 27/AB (XXIII. GP.-NR))

¹⁷² vgl. Statistik Austria (2006), Tab. 4.03, S. 190

¹⁷³ vgl. ebd.

¹⁷⁴ So wird zum Beispiel vorausgesetzt, dass alle Vermögenszuwendungen nicht unter Lebenden stattfinden.

¹⁷⁵ vgl. Farny O. et al (1997), S. 41f

schnittsbelastung mit Erbschafts- und Schenkungssteuer bei ungefähr 1.025 € oder etwas über 1%.

Unter Verwendung der Annahmen von Farny et al (1997) lässt sich auf Basis der Reinvermögensschätzung nach Hahn/Magerl¹⁷⁶ der Gesamtwert an übertragenem Vermögen im Jahr 2000 auf über 15 Mrd. € schätzen. Demgegenüber betrug die steuerlich erfasste Bemessungsgrundlage für die Erbschafts- und Schenkungssteuer im Jahr 2005 lediglich 3,3 Mrd. € brutto beziehungsweise 2,6 Mrd. € netto. Aus dem Aufkommen von 111 Mio. € an Erbschafts- und Schenkungssteuer im Jahr 2000 ergibt sich gegenüber den Berechnungen von Farny et al für 1993 eine deutlich gesunkene durchschnittliche effektive Belastung mit Erbschafts- und Schenkungssteuer von lediglich noch 0,7%.^{177 178}

Die Verteilung der Erbschafts- und Schenkungssteuerleistung gibt dagegen einen deutlichen Hinweis auf eine extrem hohe Vermögenskonzentration. Einer früheren, im Vergleich zur Presseinformation vom Herbst 2006 etwas schlüssigeren Stichprobenuntersuchung des Finanzministeriums zufolge, wurden im Jahr 1993 einer Zahl von 70.531 untersuchten Fällen insgesamt rund 64,111 Mio. € an Erbschafts- und Schenkungssteuer vorgeschrieben. In beinahe 94% der Fälle betrug die Steuervorschreibung weniger als 1.450 €, 80% des gesamten Aufkommens an Erbschafts- und Schenkungssteuer wurde folglich von lediglich 6% der Fälle getragen.¹⁷⁹

Demgegenüber ist die Ergiebigkeit der österreichischen Erbschafts- und Schenkungssteuer eher als dürftig einzuschätzen. Dies bestätigt auch die internationale Gegenüberstellung der vermögensbezogenen Besteuerung in einer Reihe ausgewählter Länder im vorangegangenen Kapitel.¹⁸⁰ Nach den Revenue Statistics der OECD beträgt das Aufkommen in Österreich im Jahr 2004 154 Mio. €, 2005 124 Mio. €¹⁸¹ Österreichischen Angaben zufolge wird das Erbschafts- und Schenkungssteueraufkommen für 2005 mit 140 Mio. € beziffert.^{182 183} Das Bundesfinanzgesetz 2008 beziffert den Ertrag für 2006 mit 131,885 Mio. € und veranschlagt die Einnahmen für 2007 und 2008 mit jeweils 135 Mio. €.

Tabelle 18 gibt nochmals die Entwicklung des Aufkommens der Erbschafts- und Schenkungssteuer wieder; sie verdeutlicht aber auch die Bedeutung, welche der Erbschafts- und Schenkungssteuer im Rahmen der vermögensbezogenen Besteuerung in Österreich zukommt.

¹⁷⁶ vgl. Hahn/Magerl (2006), S. 59ff

¹⁷⁷ vgl. Rossmann B. (2006b), S. 305

¹⁷⁸ Diese Ergebnisse liegen deutlich unter jenen eines quantitativen Steuerbelastungsvergleiches durch das Zentrum für Wirtschaftsforschung in Mannheim im Auftrag des deutschen Bundesministeriums der Finanzen. Unter Berücksichtigung aller relevanten gesetzlichen Bestimmungen (Ermittlung der Bemessungsgrundlage, Steuertarif usw.) errechnen die StudienautorInnen im Falle der Übertragung eines Einzelunternehmens mit einem Marktwert von 4,4 Mio. € an den Ehegatten/die Ehegattin oder an ein Kind eine effektive Steuerbelastung von 7% des Marktwertes des Unternehmens; die Übertragung einer Kapitalgesellschaft mit einem Wert von rund 4 Mio. € wird jeweils mit 6% belastet. Wird dagegen ein privates Vermögensportfolio in Höhe von 340.000 € an einen Ehegatten/eine Ehegattin oder an ein Kind übertragen, so beträgt die effektive Belastung jeweils 10 Prozent (vgl. Scheffler W./Spengel Ch. (2004), S. 291ff, Tab. 4.21, S. 338, Tab. 4.22, S. 339, S. 368ff, Tab. 4.40, S. 369, Tab. 4.42, S. 372). Zu beachten ist allerdings, dass bei dieser Modelluntersuchung deutsche Verhältnisse auf andere Länder – in diesem Fall Österreich – übertragen werden. So scheint die Annahme eines Marktwertes für ein österreichisches Einzelunternehmen von 4,4 Mio. € ein wenig überhöht. Zudem stellt diese modellhafte Untersuchung sowohl die Zahl der Fälle von Vermögensübertragungen, den Gesamtwert der übertragenen Vermögen, die tatsächlich erfasste steuerliche Gesamtbemessungsgrundlage usw. in keiner Weise in Rechnung.

¹⁷⁹ vgl. Farny O. et al (1997), S. 41

¹⁸⁰ vgl. 3.1 Vermögensteuern in ausgewählten Ländern; vgl. auch Tabelle 1, Seite 20; Tabelle 2, Seite 21

¹⁸¹ vgl. SourceOECD Revenue Statistics (2006a), Internet

¹⁸² vgl. Statistik Austria (1), Internet; Bundesministerium für Finanzen (2006), S. 6

¹⁸³ Die Daten der OECD für das Jahr 2005 dürften auf einer vorläufigen Schätzung beruhen.

Beim Vergleich der Aufkommensanteile ist zu vergegenwärtigen, dass es sich mit der Erbschafts- und Schenkungssteuer er im Gegensatz zu anderen vermögensbezogenen Steuern nicht um eine Gruppe von mehreren Steuern, sondern um eine einzige handelt.

Tabelle 18: Erbschafts- und Schenkungssteuer

	Erbschafts- und Schenkungssteuer in Mio. EUR	Anteil am BIP in %	Anteil am Gesamtabgabenaufkommen in %	Anteil am vermögensbezog. Str.aufk in %
1980	50,00	0,07	0,17	5,83
1985	70,35	0,07	0,17	6,83
1990	76,74	0,06	0,14	5,21
1995	82,02	0,05	0,11	7,59
2000	111,18	0,05	0,12	9,22
2004	154,38	0,07	0,15	11,79
2005	123,94	0,05	0,12	9,19

Quelle: SourceOECD Revenue Statistics (2006a), Internet; SourceOECD Revenue Statistics (2006i); eigene Berechnungen

Die Einnahmen aus der Erbschafts- und Schenkungssteuer sind kontinuierlich von 50 Mio. € im Jahr 1980 auf 154 Mio. € im Jahr 2004 angewachsen. Dagegen sind die anteiligen Aufkommen der Erbschafts- und Schenkungssteuer sowohl am BIP als auch am Gesamtabgabenaufkommen sehr nieder; zudem sind sie im Betrachtungszeitraum leicht gesunken. Während der BIP-Anteil 1980 bei 0,07% lag, betrug er im Jahr 2005 0,05%. Desgleichen machte das Erbschafts- und Schenkungssteueraufkommen im Jahr 1980 0,17% des Gesamtabgabenaufkommens aus, während es 2005 nur noch 0,12 % waren. Dennoch bleiben die Bewegungen wie die Anteile selbst im Promillebereich. Dagegen konnte bereits Tabelle 1 entnommen werden, welche Bedeutung der Erbschafts- und Schenkungssteuern im Rahmen der Gruppe der vermögensbezogenen Steuern zukommt.

Tabelle 18 verdeutlicht noch einmal die Zunahme des Anteils der Erbschafts- und Schenkungssteueraufkommens an dem der der gesamten vermögensbezogenen Besteuerung. Während 1980 dieser Anteil noch bei 5,8% lag, machte die Erbschafts- und Schenkungssteuer im Jahr 2004 11,8% aller vermögensbezogenen Steuern in Österreich aus. Der Anstieg des Aufkommensanteils der Erbschafts- und Schenkungssteuer am Gesamtaufkommen der vermögensbezogenen Steuern hängt freilich nicht allein mit dem Wachstum der Erbschafts- und Schenkungssteuereinnahmen zusammen. Vielmehr kommt in dieser Zunahme die Abschaffung einer Reihe anderer vermögensbezogener Steuern in der Vergangenheit zum Ausdruck. Im Prinzip besteht die vermögensbezogene Besteuerung in Österreich heute ja nur noch aus der Grundsteuer A, der Grunderwerbsteuer und eben der Erbschafts- und Schenkungssteuer.¹⁸⁴ Dabei ist im Falle der Erbschafts- und Schenkungssteuer in Rechnung zu stellen, dass mit der Einführung der Endbesteuerung von Geldvermögen sowie Kapitalanlagen und der damit verbundenen Erbschaftssteuerbefreiung dieser Vermögen im Jahr 1993, aber auch aufgrund der chronischen Unterbewertung von Grundvermögen die erbschafts- und schenkungssteuerliche Bemessungsgrundlage zunehmend erodiert wurde. Hinzu treten noch diverse (legale wie illegale) Manipulationsmöglichkeiten bei der Bestimmung der Bemessungsgrundlage.

Werden die oben angeführte effektive Belastung durch die Erbschafts- und Schenkungssteuer¹⁸⁵, deren Aufkommen und die Steuertarife je nach Steuerklasse¹⁸⁶ einander gegen-

¹⁸⁴ vgl. Tabelle 1, Seite 20; Tabelle 2, Seite 21; vgl. auch 6 Besteuerung des immobilien Vermögens in Österreich

¹⁸⁵ vgl. im Text, Seite 74

übergestellt, so wird die Kluft der gesetzlichen Regelungen zu deren tatsächlichen Wirkungen deutlich. Mehr noch lassen die dargelegten Fakten nicht nur die Notwendigkeit einer reformierten Erbschafts- und Schenkungssteuer erkennen, sie führen darüber hinaus das fiskalische Potenzial einer solchen Steuer klar vor Augen.

4.3 Zur Rechtfertigung der Erbschafts- und Schenkungssteuer

Zur Erreichung einer etwas gleichmäßigeren Vermögensverteilung stellt sich aus finanzwissenschaftlicher Perspektive die Erbschafts- und Schenkungssteuer als das bedeutsamste Instrument dar.¹⁸⁷ Bei Steuersätzen weit über der normalen Ertragsrate von Vermögen greift die Erbschafts- und Schenkungssteuer die Vermögenssubstanz an und ist daher geeignet, über eine Besteuerung der Vermögenserträge hinaus Vermögensbestände umzuverteilen. Wenngleich das Aufkommen aus dieser Steuer nicht direkt an Vermögenslose verteilt wird, so entfaltet sie in Form der Erbanfallsteuer ihre „soziale Komponente“¹⁸⁸ sowohl durch ihren Progressionsverlauf je nach Steuerklasse, als auch durch ihre Zunahme in Abhängigkeit mit der Höhe des unentgeltlichen Vermögenszuganges. Doch schon allein indem die Erbschafts- und Schenkungssteuer dem Leistungsfähigkeitsprinzip gerecht wird, können ihr gewisse umverteilende Effekte zugeschrieben werden. Den ErbInnen oder Beschenkten wird ein (geringer) Teil des ihnen unentgeltlich und ohne Arbeitsveräußerung zugewendeten Transfereinkommens¹⁸⁹ genommen, weniger Leistungsfähige werden dagegen zu einem gewissen Ausmaß in Höhe des Aufkommens aus dieser Steuer entlastet.

Als Steuer auf den Erbanfall ist die Erbschaftssteuer eine subjektive Vermögensteuer, sie bezieht neben der Höhe des zugewendeten Vermögens in gleichem Maße die Nähe des Verwandtschaftsgrades der ErbInnen bei der Berechnung der Bemessungsgrundlage mit ein. Ihr Anknüpfungspunkt an das Verwandtschaftsverhältnis ist jedoch durch die eher traditionelle Sichtweise des Familienrechtes geprägt, Zuwendungen an LebensgefährtInnen etwa fallen in die höchste Steuerklasse und werden daher wie Zuwendungen an Fremde behandelt. In diesem Punkt sollte die Erbschafts- und Schenkungssteuer mit den geänderten sozialen Lebensverhältnissen in Einklang gebracht werden. Freilich wäre es im Sinne der Prinzipien sowohl der Leistungsfähigkeit als auch der Redistribution überhaupt wünschenswerter, die steuerliche Belastung nicht (nur) an das Verwandtschaftsverhältnis, sondern (ebenfalls) an das Gesamteinkommen des/der Vermögensempfängers/in auszurichten.

Eine Alternative zur Besteuerung unentgeltlicher Vermögensüberträge durch die Erbschafts- und Schenkungssteuer böte den Vermögenszugang als Einkommen bei dem/der EmpfängerIn zu erfassen. Auf diese Weise wäre die Vermögensbereicherung mit dem Gesamteinkommen der Progression durch die Einkommensteuer unterworfen. Allerdings lässt sich gegen diese Vorgehensweise das Argument eines periodisierungsbedingten Progressionseffekts infolge der kurzzeitig bedingten Einkommensspitze anführen. Die hierdurch hervorgerufene außernatürliche steuerliche Belastung träfe wiederum vor allem weniger Begüterte in einem übermäßigen Ausmaß. Deshalb erscheint die Herausnahme von Erbschaften aus der

¹⁸⁶ vgl. Tabelle 17, Seite 73

¹⁸⁷ vgl. Zimmermann K./Henke K. (1994), S. 284

¹⁸⁸ Tipke K. (2003), S. 875

¹⁸⁹ Dem Prinzip nach handelt es sich bei dem unentgeltlich zugewendeten Vermögen um nichts anderes als Einkommen bei dem/der VermögensempfängerIn. Das Erbschaftssteuergesetz spricht im Übrigen gelegentlich von Bereicherung. (vgl. Kodex: Steuergesetze (2005), §§ 3(3), 4(1), 5(3) ErbStG) In jedem Fall aber liegt eine Erhöhung der Leistungsfähigkeit vor.

laufenden Einkommensbesteuerung sicherlich ratsam.¹⁹⁰ Eine Besteuerung mithilfe eines eigenen Steuergesetzes ermöglicht, Vermögensübertragungen innerhalb der eigenen Familie steuerlich zu begünstigen. Auf diese Weise kann eine im Extremfall drohende Gefährdung der Existenzgrundlage – etwa wenn eine im Eigengebrauch stehende Eigentumswohnung übertragen wird und der/die Begünstigte durch sein/ihr Einkommen nicht die nötigen liquiden Mittel für die Steuerleistung aufbringen kann – abgewendet werden. Desgleichen werden so in den meisten Ländern Betriebsübergaben innerhalb der Familie ermöglicht, ohne dass infolge der Erbschaft- oder Schenkungsteuerleistung die betriebliche Substanz gefährdet würde.^{191 192}

Ist dagegen die Erbschaftssteuer wie in den USA, in Großbritannien oder in einigen Schweizer Kantonen in der Form einer Nachlassbesteuerung geregelt, so erfasst sie den ungeteilten Nachlass als zu besteuernendes Objekt. Da die somit weit größer verbleibende Gesamtsumme als Besteuerungsgrundlage in eine höhere Progression fällt, kann im Ergebnis ein höheres Aufkommen aus dieser Steuer erwartet werden. Das verwandtschaftsrechtliche Verhältnis der Begünstigten zum/zur ErblasserIn ist in diesem Fall ohne Belang. Vielmehr gilt hier die Erbschaftssteuer als letzte oder abschließende Besteuerung des Vermögens des Erblassers/der Erblasserin. Als solches kann der Erbschaftssteuer verstärkt eine Kontroll- oder Nachholfunktion zuerkannt werden. Steuerliche Vorteile, die dem/der ErblasserIn im Rahmen der Einkommensbesteuerung etwa aufgrund von Steuervergünstigungen, Nichtbesteuerung von Vermögenszuwächsen oder gar wegen Steuerhinterziehung zugefallen sind, sollten auf diese Weise korrigierbar sein.¹⁹³ In Hinblick auf das Prinzip der Leistungsfähigkeit ist hingegen zumindest bei Nachlassbesteuerung eine gewisse Schwächung zu konstatieren. Der postmortalen Korrektur der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit des Erblassers/der Erblasserin steht der völlige Entfall der steuerlichen Berücksichtigung des Vermögenszuganges und somit der Bereicherung bei den ErblInnen gegenüber.¹⁹⁴

Aus rechtlicher Perspektive sind solche Überlegungen und Interpretationen unerheblich. Ihre juristische Rechtfertigung erhält die Erbschafts- und Schenkungssteuer, indem sie die unentgeltliche Bereicherung und die hierdurch hervorgerufene Mehrung an Leistungsfähigkeit beim Erwerber/bei der Erwerberin erfasst. Da die Erbschafts- und Schenkungssteuer an einen Akt des (Vermögen)Transfers anknüpft, wird sie zuweilen als Verkehrssteuer eingeordnet.¹⁹⁵ Von da an scheint der Vorschlag sicherlich nicht weit hergeholt, die Besteuerung unentgeltlicher Zuwendungen an Grundvermögen in die Grunderwerbsteuer eingliedern zu wollen.¹⁹⁶ Diese Alternative zur Erbschafts- und Schenkungssteuer mag dazu gedacht sein, die bestehenden Mängel bei der Bewertung von Grundvermögen zu umgehen, kann aber die eigentliche Besteuerung des unentgeltlichen Vermögenstransfers nicht wirklich ersetzen. Zum einen blieben vom Grundvermögen verschiedene Vermögensarten unberücksichtigt, zum anderen erscheint eine Bewertung der Erbschafts- und Schenkungssteuer als Verkehrssteuer wegen ihrer subjektiven Bezüge nicht zulässig. Der in Abhängigkeit sowohl vom Verwandtschaftsverhältnis, als auch von der Höhe des zugewendeten Vermögens progressiv verlaufende Tarif einer Erbschafts- und Schenkungssteuer, aber auch deren Nettoprinzip, stehen nicht im Einklang mit der steuerlichen Behandlung von Rechtsverkehrsakten.¹⁹⁷ Zu-

¹⁹⁰ vgl. Nowotny (1999), S. 393

¹⁹¹ vgl. Farny O. et al (1997), S. 5

¹⁹² vgl. im Text, ff

¹⁹³ vgl. Nowotny E. (1999), S. 393; Farny O. et al (1997), S. 4

¹⁹⁴ Dieser Nachteil wiegt umso schwerer, als im Übrigen ein/e Verstorbene/r eine Anpassung der steuerlichen Belastung an seine/ihre tatsächliche Leistungsfähigkeit erst nach Eintritt des Todesfalls mit ziemlich friedvoller Ruhe über sich ergehen lassen dürfte.

¹⁹⁵ vgl. Doralt W./Ruppe H.G. (2006), S. 40ff

¹⁹⁶ vgl. zum Beispiel Doralt in der Presse vom 14.8.2006

¹⁹⁷ vgl. Nowotny E. (1999), S. 393; Tipke K. (2003), S. 876f

dem bringt der Akt des Rechtsverkehrs keine Leistungsfähigkeit zum Ausdruck. Eine andere Möglichkeit bestünde allenfalls darin, Schenkungen, und in gewisser Hinsicht auch Erbschaften, als Einkommensverwendung beim/bei der SchenkerIn oder dem/der ErblasserIn zu besteuern.¹⁹⁸ Diese Argumentation spräche wieder für eine Erbnachlassbesteuerung; die jedoch schon zuvor angeführten Einwände, die Leistungsfähigkeit der ErbInnen und auch der Beschenkten würde ignoriert, blieben jedoch weiter bestehen. Subjektive Leistungsfähigkeit und persönliche Bereicherung der EmpfängerInnen unentgeltlicher Vermögenstransfers sprechen denn auch dagegen, die Erbschafts- und Schenkungssteuer mit einer Verkehrsteuer gleichzusetzen, beziehungsweise sie durch eine Verkehrsteuer wie etwa der Grunderwerbsteuer zu ersetzen.

Das Prinzip der Leistungsfähigkeit ist schließlich nicht nur Rechtfertigung für die Besteuerung unentgeltlicher Vermögenszugänge, vielmehr ist nach der Reinvermögenszugangstheorie eine Steuer dieser Art höchst geboten. Wie schon oben ausgeführt, erfasst die Einkommensteuer nicht alle Arten von Einkommen. Vermögenszuwendungen, die in ihrer Nettosumme eine Bereicherung für den/die ErwerberIn bedeuten und daher dessen/deren Leistungsfähigkeit heben, müssen durch andere Steuergesetze erfasst werden.¹⁹⁹ Eine steuerliche Bevorzugung dieser Transfereinkommen durch deren Nichtbelastung wäre in Hinblick auf das verfassungsrechtliche Gebot der Gleichbehandlung als bedenklich zu beurteilen.²⁰⁰ Würde die Erbschafts- und Schenkungssteuer abgeschafft werden, entstünde eine Besteuerungslücke, die auch den finanzwissenschaftlichen Besteuerungsgrundsätzen der Allgemeinheit, Gleichmäßigkeit und Verhältnismäßigkeit widerspräche. Steuerpolitisch bestünde die Gefahr, dass das System der progressiven Einkommensteuer unterlaufen werden könnte. BesitzerInnen von Vermögen eröffnete sich die Chance, Teile ihres Vermögens an Familienangehörige zu übertragen. Vermögenserträge könnten so gesplittet und hieraus erhebliche Vorteile bei der Besteuerung der Einkommen gezogen werden.²⁰¹

Ziel der Erbschafts- und Schenkungssteuer ist die Bereicherung sowie die Leistungsfähigkeit der Begünstigten – sie werden bei diesen als den Steuersubjekten erfasst. Unabhängig davon ist das vererbte oder geschenkte Vermögen in der Regel bereits beim/bei der ErblasserIn oder SchenkerIn der Einkommensteuer unterzogen worden. Eine unzulässige Doppelbesteuerung liegt jedoch nicht vor, in beiden Fällen sind unterschiedliche Steuersubjekte betroffen.²⁰² Gleiches gilt, wenn die Steuersubjekte der Einkommen- sowie der Erbschafts- und Schenkungssteuer in der Person des/der bereicherten Beschenkten oder Erben/in zusammenfallen. Einer Erkenntnis des VfGH zufolge ist es verfassungskonform, die Einkommenssteuer neben der Erbschafts- und Schenkungssteuer zu erheben. Gegenstand der Einkommensteuer sind erzielte Reinerträge, jener der Erbschafts- und Schenkungssteuer ist die Vermögensbereicherung.²⁰³ Daher unterliegt etwa im Falle einer Betriebsübergabe oder der Übertragung einer Beteiligung der Wert des übertragenen Vermögens der Erbschafts- und Schenkungssteuer, die aufgrund dieses Vermögenswertes erzielten Reinerträge sind mit der Einkommensteuer zu belasten. Bei Berechnung der steuerpflichtigen Bemessungsgrundlage für die Erbschaftssteuer sind im Übrigen auch Einkommensteuerzahlungen aus Erträgen vom übertragenen Vermögen des Erblassers/der Erblasserin einzubeziehen, die aus bestimmten Gründen „gestundet“ wurden. Nach § 6 (1) BewG werden zur Ermittlung des Vermögenswertes aufschiebend bedingte (Steuer)Lasten nicht berücksichtigt, sie können daher auch nicht vom Nachlass abgezogen werden. Auch aus § 20 (5) ErbStG ist zu folgern, dass

¹⁹⁸ vgl. Tipke K. (2003), S. 877

¹⁹⁹ vgl. im Text, Seite 13

²⁰⁰ vgl. Meincke J.P. (1999), S. 40f; zit. nach: Tipke K. (2003), S. 877

²⁰¹ vgl. Famy O. et al (1997), S. 4

²⁰² vgl. Tipke K. (2003), S. 881

²⁰³ vgl. VfGH (1997); zit. nach: ÖStZB (1998), S. 96

Schulden des Erblassers/der Erblasserin nur dann von der steuerbaren Bemessungsgrundlage des Vermögenserwerbs in Abzug gebracht werden können, sofern sie bereits zu dessen/deren Lebzeiten bestanden haben. Für aufschiebend bedingte (Einkommen)Steuerschulden trifft aber diese Voraussetzung gerade nicht zu. Erst mit dem Wegfall der für die Aufschiebung verantwortlichen Bedingung entsteht für den Erben/die Erbin eine Einkommensteuerschuld. Diese Schlussfolgerung ist einer Entscheidung des VfGH zu entnehmen, wonach die auf Mietzinsrücklagen entfallenden Einkommensteuern als Nachlasspassiva vom Erbschaftserwerb nicht abgezogen werden dürfen;²⁰⁴ Die Lösung folgt ganz dem Leistungsfähigkeitsprinzip. Mit dem Erwerb eines einkommensteuerbegünstigten Vermögens vermindert sich nicht gerade die Leistungsfähigkeit des Erwerbers/der Erwerberin.²⁰⁵ Infolge der Einkommensteuerzahlung durch den Erwerber/die Erwerberin findet gewissermaßen eine Nachbesteuerung eines zunächst steuerfrei gebliebenen Ertrages statt, die den Einkommensteuervorteil, der beim Erblasser/bei der Erblasserin aufgrund der Steuerersparnis entstanden ist, wieder ausgleicht.²⁰⁶ In seiner Urteilsbegründung hält es der VfGH sogar für verfassungsrechtlich unbedenklich, ein und denselben Vermögenserwerb gleichzeitig sowohl der Erbschafts- und Schenkungssteuer als auch der Einkommensteuer zu unterwerfen. Vermögensbereicherung und die Erzielung von Reinerträgen sind zwei voneinander unabhängige Vorgänge, die daher als jeweils verschiedene Grundlagen einer Besteuerung eine mehrmalige Belastung von Vermögensbestandteilen rechtfertigen.^{207 208}

Eine weitere Problematik, die in Sorge um das volkswirtschaftliche Gemeinwohl immer wieder geäußert wird, ist die Erschwernis von Betriebsübergaben durch die Erbschafts- und Schenkungssteuer.²⁰⁹ Florierende Wirtschaftsunternehmen gelten als Garant wirtschaftlicher Prosperität, sie stellen Arbeitsplätze zur Verfügung, treiben die Entwicklung der Produktivität voran und tragen so zum Wohl aller bei. Auf dieser Basis wird eine besondere, am Gemeinwohl orientierte soziale Verpflichtung für Unternehmen konstruiert, die tatsächlich auch durch mehr oder weniger gesteigerte rechtliche Bindungen wie zum Beispiel (ausgerechnet) das Arbeitsrecht abgesichert zu sein scheint. Allerdings sei die Verfügbarkeit des in Betrieben gebundenen Vermögens gerade durch solche sozialen und rechtlichen Verpflichtungen im Vergleich zu anderen Vermögensformen herabgesetzt. In weiterer Folge entspräche daher auch die finanzielle Leistungsfähigkeit der ErwerberInnen nicht dem vollen Umfang des erworbenen Vermögens. In dieser Situation gefährde die durch Erbschafts- und Schenkungssteuer zusätzlich verursachte finanzielle Belastung den weiteren Fortbestand der unentgeltlich übertragenen Betriebe.²¹⁰

Die vorgebrachten Einwände gegen die Besteuerung von Betriebsübergaben mit Erbschafts- und Schenkungssteuer dürften jedoch einer genaueren Überprüfung kaum standhalten. Soll-

²⁰⁴ vgl. ebd., S. 96ff

²⁰⁵ Der VfGH argumentiert freilich anders mit § 20 (5) ErbStG, wonach ein Abzug von Schulden in wirtschaftlicher Beziehung zu nicht steuerbaren Teilen des Erwerbes ausgeschlossen wird. (vgl. im Text, Seite 79; vgl. VfGH (1997); zit. nach: ÖStZB (1998), S. 98

²⁰⁶ vgl. VfGH (1997); zit. nach: ÖStZB (1998), S. 98

²⁰⁷ vgl. ebd., S. 98

²⁰⁸ Kritisch hierzu Tipke: Es ist ohne weiters zulässig, ein und dieselbe Steuerquelle – Vermögenszugang – zweimal auszuschöpfen. Allerdings ist hierfür jeweils eine unterschiedlich rechtliche Qualifikation notwendig. Ein Vermögenszugang kann nicht zugleich Einkunft im Sinne des Einkommensteuergesetzes und Erwerb im Sinne des Erbschaftssteuergesetzes sein. Tipke hält daher die Auffassungen des Reichsfinanz- sowie Bundesfinanzhofs, wonach die Doppelbelastung gewollt und die Grundlagen sowohl für die Erbschafts- und Schenkungssteuer, als auch für die Einkommensteuer, verschiedene Erwerbsformen oder Dinge seien, für falsch. (vgl. Tipke K. (2003), S. 881ff) Diese Bedenken gelten nicht nur für den deutschen Fall. Ähnliche Skepsis äußern Doralt et al für die österreichische Besteuerung mit Erbschafts-, Schenkungs- und Einkommensteuer bei Renten oder bei einkommensteuerpflichtigen Nachlassforderungen. (vgl. Doralt W. et al (2000), S. 27f)

²⁰⁹ vgl. im Text, Seite 85

²¹⁰ vgl. BVerfGE, BStBl. 1995 II, zit. nach: Tipke K. (2003), S. 898

te das betriebliche Vermögen aufgrund angeblicher besonderer Sozialpflichten in seiner Verfügbarkeit herabgesetzt sein, dann wird auch der Marktwert des Unternehmens eine entsprechende „Umwertung“ reflektieren; darin wird ebenso eine etwaige verminderte Leistungsfähigkeit des Erwerbers/der Erwerberin zum Ausdruck gebracht werden. Die Ertragskraft der Unternehmen wird hiervon nicht berührt. Zahlreiche Länder begünstigen ohnehin das Betriebsvermögen bei der steuerlichen Bewertung je nach Größe des jeweiligen Betriebes sowie nach Verwandtschaftsgrad. In Österreich kann beim Übergang von inländischen Betriebsvermögen ein Freibetrag in Höhe von 365.000 € beansprucht werden. Für den verbleibenden Restbetrag ist das Dreifache des – weit unter dem tatsächlichen Marktwert liegenden – Einheitswertes maßgebend. Sollte die Ertragskraft klein- und mittelbetrieblich organisierter Familienunternehmen (typischerweise) tatsächlich nicht ausreichen, um hieraus die Erbschafts- und Schenkungssteuer entrichten zu können, so wäre durch die äußerst günstigen Bewertungsvorschriften die Gefahr, die Substanz des Unternehmens angreifen zu müssen, gebannt.

Eine Frage von grundsätzlicherer Bedeutung im Zusammenhang mit wünschenswerten gesamtgesellschaftlichen Zielen ist freilich eine andere: ist die Fortführung von Unternehmen innerhalb einer Familie volkswirtschaftlich überhaupt Ziel führend und schützenswert?²¹¹ Ein Wechsel im Bestand oder in der Leitung eines Unternehmens könnte auch gewisse Chancen bieten, beispielsweise könnte der Konzentration von – vor allem hohen – Betriebsvermögen wirksam entgegengetreten werden. Sinn und Zweck der Erbschafts- und Schenkungssteuer ist es, EmpfängerInnen eines unentgeltlichen Vermögenserwerbs durch entsprechende steuerliche Belastung einen Teil dieses Erwerbs zu nehmen. Dadurch soll die finanzielle Leistungsfähigkeit ein wenig ausgeglichen und im Sinne sozialliberaler Vorstellungen eine annähernde Gleichverteilung der wirtschaftlichen Start- und Chancenbedingungen im Vergleich zu jenen, die über keinen entsprechenden unentgeltlichen Erwerb verfügen, hergestellt werden. Ziel muss sein, die Besteuerung durch die Erbschafts- und Schenkungssteuer so zu gestalten, dass VermögenserwerberInnen „*typischerweise nur unter Schwierigkeiten in der Lage*“ sind, „*die Erbschaftssteuer aufzubringen*.“ Lediglich das „*notwendige (...) Betriebsvermögen*“, beziehungsweise nur „*zur Gänze dem Betrieb*“ dienende Wirtschaftsgüter sollten begünstigt werden.²¹²

Wenn aber aufgrund der bestehenden Freibetrags- und Bewertungsregelung (angeblich) bereits 90% (!) des Betriebsvermögens in Österreich erbschaftssteuerlich freigestellt bleiben²¹³, so wird der mit der Erbschafts- und Schenkungssteuer verbundene Sozial- und Gemeinwohlzweck²¹⁴ deutlich unterlaufen. Vor dem Hintergrund dieses doch recht beeindruckenden Ausmaßes an Freistellungen betrieblichen Vermögens ist jedoch die vielfach heraufbeschworene Gefährdung von Betriebsfortführungen aufgrund der erbschaftssteuerlichen Belastung wenig nachvollziehbar; zumal konkrete Nachweise für die behauptete Existenzgefährdung bislang nicht erbracht werden konnten. Wenngleich den produktiven Funktionen betrieblicher Tätigkeiten eine bestimmte gesamtgesellschaftliche Nützlichkeit nicht abgesprochen werden kann, so ist die Handlungsorientierung privater Unternehmen, wie sich gerade zeigt, mehr eigennütziger denn gemeinwohlorientierter Natur. Hinter den Einwänden gegen die Erbschafts- und Schenkungssteuer, die vorgeblich im Interesse des Gemeinwohls formuliert werden, sind daher vorrangig spezifisch partikulare Gruppeninteressen zu vermuten.

²¹¹ vgl. Tipke K. (2003), S. 902

²¹² ebd., S. 902f

²¹³ vgl. Bruckner et al (2006), S. 32

²¹⁴ vgl. Tipke K. (2003), S. 901

Vollends verloren ist bereits jegliches Maß, wenn durch eine Abschaffung der Erbschafts- und Schenkungssteuer ebenfalls Zuwendungen an Privatstiftungen entlastet werden sollen.²¹⁵ Schon jetzt werden diese Zuwendungen mit einem einheitlichen Steuersatz von nur 5% besteuert. Mit dem äußerst geringen Tarif werden nicht nur große Vermögen steuerlich besonders bevorzugt, der Proportionaltarif durchbricht ebenso die der Erbschafts- und Schenkungssteuer eigene Systematik. In den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum Privatstiftungsgesetz wird festgehalten, durch die Möglichkeit zur Gründung auch von Privatstiftungen, private Vermögensstrukturen erhalten und ihrem Abzug aus der österreichischen Volkswirtschaft entgegenzutreten zu wollen. In Verfolgung dieser Absichten werden „*abgabenrechtliche Begleitmaßnahmen*“ gerechtfertigt, die unter anderem auch eine „*ermäßigte(n) Eintrittsabgabe*“ statt dem allgemeinen Steuertarif einer Erbschafts- und Schenkungssteuer für Vermögenszuwendungen an Privatstiftungen vorsehen.²¹⁶ Die verfassungsmäßige Zulässigkeit der steuerlichen Privilegierung von Privatstiftungen ist allerdings höchst fragwürdig. Daran ändert auch die Voraussetzung nichts, wonach das gestiftete Vermögen mindestens zehn Jahre in der Stiftung gehalten werden muss. Insgesamt verstößt die generelle Begünstigung von Privatstiftungen gegen das allgemeine Erfordernis der steuerlichen Gleichbehandlung – alle Steuerpflichtigen, die als InländerInnen der Erbschafts- und Schenkungssteuer unterliegen, müssen gleich behandelt werden.²¹⁷ Um tatsächlich etwa drohende Vermögensverlagerungen in das Ausland unterbinden zu können, stünden schließlich andere Hilfsmittel, wie zum Beispiel steuerliche Barrieren in der Form einer Devisentransaktionssteuer, zur Verfügung.²¹⁸

Die erbschaftssteuerliche Bevorteilung großer Vermögen durch das Rechtsinstitut der Privatstiftung, die Freibetragsregelung bei Betriebsvermögen, aber auch die Befreiung endbestuelter Finanzanlagen und Wertpapiere von der Erbschafts- und Schenkungssteuer haben zur Folge, dass nicht nur die Zahl der in Österreich auftretenden Erbschafts- sowie Schenkungssteuerfälle, sondern gleichermaßen das Aufkommen aus dieser Steuer eher gering ist. Hinzu treten außerdem die außerordentlich vorteilhaften Bewertungsvorschriften nach den derzeit geltenden Einheitswerten für Grund- und Immobilienvermögen.²¹⁹ Durch die Möglichkeit, Verbindlichkeiten zum tatsächlichen Nennwert vom auf diese Weise unterbewerteten Grund- und Immobilienvermögen abzuziehen, wird die Bemessungsgrundlage zusätzlich ausgehöhlt. Ein weiterer Grund für das geringe Aufkommen aus der Erbschafts- und Schenkungssteuer kann aber auch in einer beträchtlichen Anzahl nicht ordnungsgemäß angezeigter Erbschafts- und Schenkungssteuerfälle vermutet werden. Vielen erbschafts- und schenkungssteuerpflichtigen Personen dürfte die bestehende gesetzliche Lage nicht ausreichend bekannt sein. Zum anderen kann aber durchaus davon ausgegangen werden, dass Vermögensübertragungen oftmals bewusst den zuständigen Finanzbehörden nicht gemeldet werden. Mit der Abschaffung der Vermögensteuer in Österreich entfällt auch ein möglicher Anhaltspunkt für die Existenz sowie die Höhe des vorhandenen Vermögens. Das Problem des ungenügenden Vermögensnachweises ist vor allem beim beweglichen Vermögen gegeben, beziehungsweise überall dort, wo eine Mitwirkung eines Notars, Vermögensverwalters oder eines Versicherungsunternehmens gesetzlich nicht vorgesehen ist. Die Erfahrung zeigt, dass gerade BesitzerInnen hoher Vermögen eher die Chance haben, der Besteuerung mit Erbschafts- und Schenkungssteuer zu entgehen, beziehungsweise deren Belastung erheblich zu mindern.

²¹⁵ vgl. etwa Bruckner K. et al (2006), S. 33, 35; vgl. im Text, Seite 85

²¹⁶ EB zur RV 1132 BlgNR 18. GP, zit. nach: Doralt W. et al (2000), S. 20f

²¹⁷ vgl. Doralt W. et al (2000), S. 22ff

²¹⁸ vgl. 5.4 Notwendige Ergänzung: „Tobin Tax“ – Besteuerung von Devisentransaktionen

²¹⁹ vgl. im Text, Seite 80

Dass die Erbschaftssteuer durch zahlreiche steuerliche Freistellungen, Freibeträge und die chronische Unterbewertung von Grund- und Immobilienvermögen nur noch von fragmentarischer Bedeutung ist, deren Steuerlastverteilung nicht mehr nachvollzogen werden kann, darf nicht als Vorwand für die Forderung nach ihrer Abschaffung missbraucht werden. Viel eher ist zu fragen, welche Maßnahmen im Rahmen einer umfassenden Reform des gesamten Systems der Erbschafts- und Schenkungssteuer zu setzen sind, damit unter anderem nicht nur die Zahl der Erbschafts- und Schenkungssteuerfälle erhöht, sondern gleichfalls ihre fiskalische Ergiebigkeit gestärkt werden kann. Das erklärte Ziel muss sein, Vermögen insgesamt (wieder) stärker zu besteuern und im Sinne der Verteilungs- und Sozialpolitik vermehrt zur Finanzierung öffentlich-sozialer Aufgaben heranzuziehen. Eine reformierte Erbschafts- und Schenkungssteuer lässt als wichtiger Bestandteil der vermögensbezogenen Besteuerung mit Sicherheit ein langfristig stabiles wie auch ergiebiges Aufkommen erwarten.

4.4 VfGH-Erkenntnis, aktuelle Diskussion und Reformmöglichkeiten

4.4.1 VfGH-Erkenntnis

Der VfGH fasste im März 2006 Beschluss, den § 19 (2) und (3) ErbStG einem Gesetzesprüfungsverfahren zu unterziehen. Diesem Paragrafen zufolge ist das Vermögen prinzipiell mit dem aktuell gültigen Verkehrswert zu bewerten. Für land- und forstwirtschaftliches Vermögen, Grundvermögen sowie Betriebsvermögen gilt jedoch der dreifache Einheitswert als Bemessungsgrundlage. Eine unterschiedliche Belastung sieht der VfGH nur insoweit als unbedenklich an, als hierfür jeweils eine besondere sachliche Rechtfertigung gegeben ist. Dies trifft aber im vorliegenden Fall gerade nicht zu. Da entgegen der Bestimmung nach § 20 BewG die Einheitswerte für das Grundvermögen regelmäßig nicht festgestellt worden sind – die letzte Hauptfeststellung für land- und forstwirtschaftliches Vermögen erfolgte bereits zu Beginn 1988, die letzte für Grundvermögen stammt überhaupt aus dem Jahre 1973 – stehen die auf den nicht mehr aktuellen Wertverhältnissen ruhenden Einheitswerte und die tatsächlichen Werte des Grundbesitzes schon seit längerem in einem ausgeprägtem Missverhältnis zueinander. Wie der VfGH richtig vermutet, führt die Anwendung des § 19 Abs. 2 zur steuerlichen Ungleichbehandlung verschiedener Vermögensarten von gleich hohen Verkehrswerten. Die unterschiedliche Bewertung ist alleine der Anwendung längst überalterter Einheitswerte geschuldet. Eine (mittlerweile bereits weit zurückliegende) pauschale Vervielfachung der Einheitswerte kann die Bedenken des VfGH nicht zerstreuen. Es scheint nicht möglich, dass hierdurch die Wertentwicklung der einzelnen Liegenschaften sowie deren Relation zu anderen Vermögensarten über Jahrzehnte hindurch sachgerecht abgebildet werden. Zudem sieht der VfGH auch regional oder individuell unterschiedliche Wertentwicklungen der Grundstücke in der Bemessungsgrundlage nicht berücksichtigt. Weitere Verzerrungen sieht der VfGH in seinem Prüfbeschluss unter anderem dadurch gegeben, dass Schulden und Lasten zu ihrem Nominalwert vom derart unterbewerteten Grundvermögen in Abzug gebracht werden dürfen.²²⁰

Durch die bloße Aufhebung von § 19 (2) ErbStG hätten Liegenschaften wie andere Vermögensarten mit ihrem gemeinen Wert bewertet werden müssen. Demnach wären Liegenschaften trotz ihrer wirtschaftlichen Funktion und ihrer schweren Verwertbarkeit Mobilien- und Finanzvermögen gleichgestellt worden. Ebenso hätte den funktionellen Differenzierungen in-

²²⁰ VfGH (2006a), S. 15ff

nerhalb des Grundbesitzes selbst nicht entsprechend Rechnung getragen werden können. Zum anderen wäre Grundbesitz aufgrund der Heranziehung des vollen Verkehrswertes schlechter gestellt worden, als andere erbschaftssteuerbare, aber von der Steuer befreite oder zumindest begünstigte Erwerbe. Hätte sich der VfGH darauf beschränkt, lediglich § 19 (2) ErbStG aufzuheben, so hätte dies neuerlich Verfassungswidrigkeiten zur Folge gehabt. Aus diesem Grund sah sich der VfGH in dem am 12. Dezember 2006 beschlossenen erweiterten Prüfverfahren²²¹ den Grundtatbestand zur Besteuerung von Erbschaften in § 1 (1) Z. 2 ErbStG und hiermit die Erbschaftssteuer selbst als verfassungswidrig aufzuheben.

In seiner Erkenntnis zur Verfassungswidrigkeit der Erbschaftssteuer gelangt der VfGH zusammenfassend zu der Ansicht, dass für die Belastung mit Erbschaftssteuer im Falle des Grundbesitzererwerbs der Jahrzehnte alte Wert dieses Grundbesitzes und nicht, was jemand heute erwirbt, ausschlaggebend ist. EIN solches Ergebnis hält der VfGH für gleichheitswidrig.²²² In der Erkenntnis über die Verfassungsmäßigkeit der Schenkungssteuer führt der VfGH im Prinzip die gleiche Argumentation an.^{223 224} Die Besteuerung mit Erbschafts- und Schenkungssteuer hält der VfGH hingegen ausdrücklich nicht für verfassungswidrig. Aus diesem Grund räumt der VfGH dem/der GesetzgeberIn die Möglichkeit einer verfassungskonformen Neuregelung bis Ende Juli 2008 ein.²²⁵

4.4.2 Aktuelle Diskussion

Die Erbschafts- und Schenkungssteuer ist Gegenstand mehr oder minder lebhafter Kontroversen. Anlass dieser Auseinandersetzungen bot das seit März 2006 anhängige Prüfverfahren beim Verfassungsgerichtshof zur Verfassungsmäßigkeit der (noch) bestehenden Erbschafts- und Schenkungssteuer in Österreich. Konkret bestanden und bestehen berechnete Zweifel ob des verfassungsrechtlichen Rückhalts der ungleichen Behandlung der verschiedenen Vermögenswerte. Während etwa Finanzvermögen mit dem gemeinen Wert zur Errechnung der Bemessungsgrundlage anzusetzen ist, kommt für land- und forstwirtschaftliches Vermögen, das Grund- sowie Betriebsvermögen das Dreifache des jeweiligen Einheitswerts zur Anwendung. Der jahrzehntelange Verzicht auf eine angemessene Anpassung der Einheitswerte an die tatsächlich vorhandenen Gegebenheiten – die allenfalls unternommene pauschale Vervielfachung der Einheitswerte war und ist jedenfalls nicht ausreichend – ist Ursache für die eingetretene gewaltige Kluft zwischen den Einheitswerten und den aktuellen Verkehrswerten. Eine Bemessung von Vermögen zu längst historischen (Einheits)Werten ist aber laut Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes (VfGH) gleichheitswidrig. Da die Aufhebung der hierfür maßgebenden erbschafts- und in einem weiteren Verfahren ebenfalls geprüften schenkungssteuerlichen Bestimmung weitere Verfassungswidrigkeiten zur Folge gehabt hätte, sieht sich der VfGH gezwungen, die Erbschafts- und Schenkungssteuer in ihrer momentan bestehenden Form aufzuheben.²²⁶

Noch vor den VfGH-Erkenntnissen zur Erbschafts- und Schenkungssteuer kam vor allem von Seiten der Wirtschaft und den ihr nahe stehenden Parteien die Forderung auf, die Erbschafts- und Schenkungssteuer überhaupt abzuschaffen. Die bestehende Erbschafts- und Schenkungssteuer sei kompliziert in der Einhebung, würde sie abgeschafft, erhöhten sich die Vorsorgeanstrengungen der mittleren Generation. Da es sich im überwiegenden Teil ohne-

²²¹ vgl. VfGH (2006b)

²²² vgl. VfGH (2007a), S. 31

²²³ vgl. VfGH (2007b), S. 8

²²⁴ Im Falle der Schenkungssteuer wird der Grundtatbestand in § 1 (1) Z. 2 aufgehoben.

²²⁵ vgl. ebd., S. 2, 8; VfGH (2007a), S. 2, 35

²²⁶ vgl. Kap. 4.1.5. Das VfGH-Erkenntnis und mögliche Reformalternativen

dies nur um kleine Erbfälle handle, wäre hiermit auch kleinen und mittleren Einkommen geholfen.²²⁷ Das „antiquierte Instrument der Erbschafts- und Schenkungssteuer“²²⁸ sei bloß eine Art Bagatellsteuer mit einem Steueraufkommen von lediglich 140 Mio. € – nach alter Währung immerhin 1,9 Mrd. Schilling²²⁹ –, deren Kosten höher als der Nutzen sei. Zudem mislänge nach Wirtschaftskammerpräsident Dr. Christoph Leitl von den jährlich 10.000 Betriebsübergaben rund die Hälfte wegen steuerlicher Gründe. Da die Erbschaftssteuer bei Sparvermögen durch die 25%ige Kapitalertragsteuer abgedeckt sei, solle diese insbesondere auch im Falle von Betriebsübergaben entfallen. Hiermit verbleibe viel mehr Risikokapital im Betrieb, die Stabilität der Betriebe würde erhöht, die Risikoanfälligkeit verringert. Auf diese Weise könne die Zahl der Wirtschaftspleiten in Österreich gesenkt und volkswirtschaftliches Vermögen erhalten werden.²³⁰

Im Windschatten der Diskussion um die Erbschaftssteuer versuchen auch Banken, welche Privatstiftungen betreuen, ihre Interessen zu verfolgen. Sie fürchten eine deutliche steuerliche Benachteiligung von Stiftungen, sollte die Erbschaftssteuer tatsächlich abgeschafft werden. Wegen der bestehenden Eingangsbesteuerung von 5% sowie der vor einigen Jahren eingeführten Zwischensteuer von 12,5% sei die Stiftung heute kein Steuersparinstrument mehr. Um daher auch weiterhin einen Anreiz zur Einrichtung von Privatstiftungen zu bieten, beziehungsweise der drohenden Auflösung bereits bestehender Stiftungen entgegenzuwirken, wurde auch die Abschaffung der Eingangsbesteuerung von Privatstiftungen gefordert.²³¹ Diesem Wunsch wurde mit der „Abschaffung“ der Schenkungssteuer in ihrer derzeitigen Form durch den Verfassungsgerichtshof – die Eingangssteuer für Privatstiftungen ist eine Form der Schenkungssteuer – entsprochen.

Die Kritik an diesen Bestrebungen zur Beseitigung der Erbschafts- und Schenkungssteuer wiederum betont, dass deren Einhebung schon aus steuersystematischen Gründen geboten sei. Solange auch andere Reinvermögenszugänge einer Besteuerung nach dem Einkommensteuerrecht unterliegen, sei auch die Belastung vom unentgeltlichen Vermögenserwerb durch Erbschaft oder Schenkung als notwendig zu rechtfertigen. Ein Wegfall der Besteuerung des Zuwachses an Leistungsfähigkeit infolge des unentgeltlichen Erwerbs hätte eine Lücke im System der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit zur Folge.²³² Eine steuerliche Begünstigung von arbeitslosen Einkommen aufgrund von Erbschaft oder Schenkung gegenüber dem Einkommen aus Arbeit wäre überdies nicht ganz einsichtig. Zudem sei diese „Bagatellsteuer“ (notwendiger) Teil eines Gesamtsteuersystems, das in seiner Summe die Ausgewogenheit zwischen Ertragsteuern, Verbrauchsteuern und Verkehrssteuern garantiert; diese Ausgewogenheit wäre durch die Abschaffung selbst von sogenannten Bagatellsteuern möglicherweise gestört.²³³

Auf der anderen Seite ist „das antiquierte Instrument der Erbschafts- und Schenkungssteuer“ eine wesentliche Komponente der in Österreich mittlerweile ohnehin nur noch geringen Besteuerung von Vermögen. Im Wesentlichen besteht die vermögensbezogene Besteuerung in Österreich aus den Steuern auf Grund und Boden und der Erbschafts- und Schenkungssteuer. Das Gesamtaufkommen letzterer betrug 2003 0,07% des BIP beziehungsweise 0,2% des gesamten Abgabenaufkommens (EU 15 0,2%, beziehungsweise 0,52%); der Anteil der

²²⁷ vgl. Salomon M (2006); vgl. ebenso ÖVP Bundespartei (2006), S. 6, 21; Bundesministerium für Finanzen (2006b)

²²⁸ Bundesministerium für Finanzen (2006a)

²²⁹ Im Jahr 2004 beträgt das Aufkommen aus der Erbschafts- und Schenkungssteuer noch 154,4 Mio. € (vgl. SourceOECD Revenue Statistics (2006a), Internet)

²³⁰ vgl. Wirtschaftskammer Österreich (2006a)

²³¹ vgl. Norbert Gertner, Vorstand der Constantia Privatbank, in: Die Presse (2006)

²³² vgl. Tipke K. (2003), S. 877

²³³ vgl. Fellner K.-W. (2006), S. 375f

Erbschafts- und Schenkungssteuer am Gesamtaufkommen der vermögensbezogenen Steuern beläuft sich in Österreich immerhin auf 12,4%.²³⁴ Zudem kommt der Erbschafts- und Schenkungssteuer ebenso eine fiskalische Bedeutung zu, denn an ihrem Aufkommen sind auch Städte und Gemeinden beteiligt.²³⁵

Während die ÖVP in ihrer ablehnenden Haltung gegenüber der Erbschafts- und Schenkungssteuer Konsequenz demonstriert, trat die SPÖ zunächst für eine Beibehaltung der Besteuerung von Erbschaften und Schenkungen ein, um später durch Bundeskanzler Dr. Alfred Gusenbauer ein Auslaufen der Erbschaftssteuer noch vor Veröffentlichung der Begründung des VfGH-Urteils zu verkünden.

Indes hegt der VfGH keine verfassungsrechtlichen Bedenken gegen eine Erbschafts- und Schenkungssteuer an sich; auch das System der Einheitsbewertung erachtet der VfGH bereits in seinem Prüfbeschluss grundsätzlich nicht als bedenklich.²³⁶ Der VfGH gewährt jedenfalls in seinem Urteil zur Reparatur der Erbschafts- und Schenkungssteuer eine Frist bis Juli 2008.²³⁷ Die vorliegenden Fakten lassen somit nicht auf die Notwendigkeit zur Abschaffung der Erbschafts- und Schenkungssteuer schließen. Vielmehr besteht die Herausforderung darin, die Erbschafts- und Schenkungssteuer entsprechend zu reformieren oder das Bewertungsgesetz zu ändern.²³⁸

4.4.3 Reformmöglichkeiten

Da die Steuerbelastung durch die Erbschafts- und Schenkungssteuer in keinem sachlichen Verhältnis zur Höhe der mit dem unentgeltlichen Erwerb verbundenen gestiegenen Leistungsfähigkeit steht, die Belastungsunterschiede weder einer besonderen Funktion und Qualität der Vermögensarten, noch anderen sachlichen Gründen geschuldet sind, ergibt sich hieraus die Vorgabe, Bemessungsgrundlagen zu finden, die die Vermögenswerte in ihrer Relation zueinander realitätsgerecht wiedergeben²³⁹; beziehungsweise sollte, um sowohl der steuerlichen Leistungsfähigkeit der steuerpflichtigen Personen, als auch der regionalen Unterschiede der Verkehrswerte von Grund- und Immobilienvermögen Rechnung zu tragen, ein geeignetes Bewertungsverfahren gefunden werden, das die Bemessungsgrundlage an die tatsächlichen Verkehrswerte heranführt.²⁴⁰ Eine grundlegende Reform des jetzigen Modells der Erbschafts- und Schenkungssteuer wäre dagegen nicht notwendig. Dennoch sollten Überlegungen angestellt werden, wie die Erbschafts- und Schenkungssteuer in Hinblick auf das Leistungsfähigkeitsprinzip und im Sinne der Distributionspolitik – bei gleichzeitiger Wahrung oder sogar Stärkung der fiskalischen Funktion der Erbschafts- und Schenkungssteuer²⁴¹ – gerechter gestaltet werden könnte.

²³⁴ vgl. SourceOECD Revenue Statistics (2006j), Internet; SourceOECD Revenue Statistics (2006a), Internet: eigene Berechnung

²³⁵ Bei Aufhebung der Erbschafts- und Schenkungssteuer entgingen nach Aussage von Städtebund-Generalsekretär Pramböck den Kommunen knapp 20 Mio. €. Außerdem sei als weitere Konsequenz das mangelnde Interesse seitens des Bundes zu befürchten, die Hauptfeststellung der Einheitswerte für die Bemessung der noch bestehenden Grundsteuer fortzuführen. (vgl. PID Presse- und Informationsdienst der Stadt Wien (200))

²³⁶ vgl. VfGH (2007a), S. 28, 35; VfGH (2007b), S. 8, 9

²³⁷ vgl. VfGH (2007a), S. 2; VfGH (2007b), S. 2

²³⁸ vgl. 8 Die Problematik der Vermögensbewertung

²³⁹ Nach Auffassung von Fraberger (2006) wäre die Wiedergabe der relativen Verkehrswerte der einzelnen Vermögensarten durch deren Steuerwerte ausreichend, ein verfassungsrechtliches Gebot zur Bewertung mit dem Verkehrswert bestünde nicht ausdrücklich. (vgl. Fraberger (2006), S. 750)

²⁴⁰ vgl. Rossmann B. (2006b), S. 295ff; vgl. auch 8 Die Problematik der Vermögensbewertung

²⁴¹ Fiskalische und distributive Funktion einer Steuer sind durchaus komplementär. Schließlich stehen mit dem erhöhten Steueraufkommen mehr finanzielle Mittel zur Verfügung, um hiermit die Ansprüche an die sozialen Aufgaben der öffentlichen Hand erweitern und finanzieren zu können.

Der VfGH-Erkenntnis zufolge müsste für Liegenschaften jedenfalls grundsätzlich der gemeine Wert zur Bewertung herangezogen werden. Um die Besonderheiten von Liegenschaften sowie deren Verwertungsbedingungen Rechnung zu tragen, wäre an einen Abschlag für Immobilien zu denken. Allerdings erscheint eine solche Maßnahme aus ökonomischer Sicht – und auch aus Sicht der Verteilungspolitik – nicht gerechtfertigt, da diese Bedingungen ohnehin in den Marktwert Eingang finden.²⁴² Wie bisher hätte ein reformiertes Bewertungsverfahren oder auch nur eine reformierte Erbschafts- und Schenkungssteuer die unterschiedlichen Funktionalitäten von Liegenschaften zu berücksichtigen. Des Weiteren müssten einige Befreiungstatbestände abgeschafft sowie die Abzugsfähigkeit der Schulden zu deren Nominalwert überdacht werden. Jedoch würde schon eine verkehrswertnahe Bewertung das mit dem zuletzt genannten Punkt in Zusammenhang stehende Problem entschärfen.²⁴³

4.4.3.1 AK Modell für eine Reparatur der Erbschafts- und Schenkungssteuer²⁴⁴

Die Arbeiterkammer (AK) Wien erarbeitete auf Grundlage einer von ihr in Auftrag gegebenen Studie des Wirtschaftsforschungsinstituts (Wifo) zu den Perspektiven der Erbschafts- und Schenkungssteuer in Österreich ein Modell, das eine grundlegende Reparatur der Erbschafts- und Schenkungssteuer bereithält. Mit der Präsentation dieses Modells streicht die AK neben den fiskalischen auch die allokatons-, beschäftigungs- sowie verteilungspolitischen Gründe, die für die Beibehaltung der Erbschafts- und Schenkungssteuer sprechen, hervor. Die AK drängt darauf, die mit der durch den VfGH gewährten Frist zur Reparatur der Erbschafts- und Schenkungssteuer gebotene Gelegenheit zur Diskussion, wie eine wachstums- und beschäftigungsfreundlichere Abgaben- und Steuerstruktur geschaffen werden kann, zu nutzen. Das AK-Modell wurde im Juni 2007 vorgestellt, es existiert (schriftlich) in Form der Presseunterlagen.

Nach dem AK-Modell sind ausdrücklich auch Dotierungen von Privatstiftungen Steuergegenstand der Erbschafts- und Schenkungssteuer. Desgleichen wird neben allen Vermögensarten in § 18 BewG das sonstige Vermögen wie zum Beispiel Bargeld, Sparbücher, Anleihen, Aktien oder Sammlungen, eigens als steuerpflichtiges Vermögen hervorgehoben. Die Besteuerung auch des Finanzvermögens sollte nicht nur die Möglichkeit vermögender Personen ausräumen, der Steuerpflicht weitgehend zu entkommen. Hiermit wäre ebenso die ungerechtfertigte Ungleichbehandlung verschiedener Vermögensarten beseitigt; schon bisher war unklar, warum ausgerechnet Finanzvermögen nicht dem erbschafts- und schenkungssteuerpflichtigen Vermögen zugezählt wurde. Die Unterwerfung des Finanzvermögens unter die Erbschafts- und Schenkungssteuer hätte aber ebenso zur Folge, dass die Endbesteuerungswirkung der Kapitalertragsteuer zumindest in Bezug auf die Erbschaftssteuer aufgegeben werden müsste – hinsichtlich der Einkommensteuer bliebe das Prinzip der Steuerabgeltung durch die „ungerechte“ Proportionalbesteuerung der Kapitalertragsteuer jedoch weiterhin bestehen.²⁴⁵

Die persönliche Steuerpflicht erstreckt sich auf das Weltvermögen aller InländerInnen und AusländerInnen mit Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich sowie juristische Personen, Personenvereinigungen, Anstalten und Stiftungen. AusländerInnen ohne Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt sind hingegen nur beschränkt steuerpflichtig. Vorgesehen sind nach dem AK-Modell zwei Steuerklassen: Steuerklasse I erfasst neben den Verwandten des ersten und zweiten Grades unter anderem auch LebensgefährtnInnen. In Steuerklasse II würden alle nicht unter in die erste Steuerklasse fallenden Personen sowie juristische Personen zusammengefasst. SteuerschuldnerInnen wären die ErwerberInnen, im Falle von

²⁴² vgl. Schratzenstaller M. et al (2007), S. 21

²⁴³ vgl. ebd., S. 21f

²⁴⁴ vgl. im Folgenden Arbeiterkammer Wien (2007)

²⁴⁵ vgl. 5 Besteuerung von Kapitalvermögen in Österreich

Schenkungen auch der/die GeschenkgeberIn; bei Stiftungen würde ebenfalls der/die StifterIn als SteuerschuldnerIn genannt. Würden Spareinlagen, Wertpapierbestände sowie Lebensversicherungssummen übertragen, so käme den Versicherungen wie auch Banken eine Anzeigepflicht zu.

Für Personen der Steuerklasse I sieht das AK-Modell einen Steuerfreibetrag in Höhe von jeweils 300.000 € vor; Personen der Steuerklasse II würden einen Freibetrag von jeweils 150.000 € genießen. Im Falle von Unternehmensübertragungen gewährt das AK-Modell einen Freibetrag von 300.000 €. Gänzlich steuerfrei wären hingegen unter anderem Hausrat, bewegliche Gegenstände im Gesamtwert unter 10.000 €, übliche Gelegenheitsgeschenke, Zuwendungen an Erwerbsgeminderte zum Zwecke und im Ausmaß eines angemessenen Unterhalts oder Erbschaften und Schenkungen zu gemeinnützigen und wissenschaftlichen Zwecken. Durch die großzügig gewährten Freibeträge wären Durchschnittserbschaften vollkommen entsteuert.

Zum Zwecke der Bewertung von Grundstücken schlägt das AK-Modell einen Grundpreiskataster vor. Dieser basiert auf Kaufpreissammlungen sowie Markterfahrungen und wäre von jeder Gemeinde zu erstellen. Für den Gebäudewert würde ein pauschaler Kubikmeterpreis je nach Bebauungsart und Alter des Gebäudes angesetzt.²⁴⁶

Unter der Annahme einer realistischen Bewertung wäre es möglich, die Tarifsätze radikal zu senken. In dem AK-Modell ist daher ein 4%iger Eingangstarifsatz in Aussicht gestellt, der höchste Satz, der für Vermögen über 10 Mio. € zur Anwendung gebracht würde, sollte bei 20% liegen. Dazwischen nehmen die Steuersätze einen kontinuierlich ansteigenden Verlauf an. Für Personen der Steuerklasse I sieht das Modell den jeweils halben Steuersatz vor. Das vorgeschlagene Tarifsystem besteht somit in einer Kombination von progressiven Einheitstarifen je Steuerklasse mit einem auch in der Einkommensteuer üblichen progressiven Stufentarifsystem vor – diese Kombination scheint allein schon deshalb notwendig, da in dem vorliegenden Modell die bestehende Anzahl an Steuerklassen auf 2 reduziert wird. Schließlich gewährt der AK-Vorschlag auf Antrag eine Steuerstundung auf zehn Jahre, sofern die Erbschafts- und Schenkungssteuer 10.000 € übersteigt.

4.4.3.2 Das Schulmeister-Modell²⁴⁷

Während das von der AK Wien vorgestellte Modell einer Erbschafts- und Schenkungssteuer bereits einen progressiv verlaufenden Stufentarif innerhalb der (erheblich reduzierten) Steuerklassen zulässt und diesen mit dem noch bestehenden, ebenfalls progressiven Einheitstarif je Steuerklasse kombiniert, findet ein von Stefan Schulmeister (2006) zur Diskussion gestelltes Erbschafts- und Schenkungssteuermodell mit dem progressiven Stufentarif das Auslangen. Das Modell ist (integrierter) Teil eines Vorschlages für ein Konzept einer neuen Vermögensteuer, das Schulmeister im Rahmen der Veranstaltungsreihe „Soziale Innovation konkret“ des Zentrums für Soziale Innovation vorgestellt hat.²⁴⁸

Ausgangslage für die Formulierung des Gesamtkonzeptes ist die derzeit unbefriedigende Situation, dass Vermögen in Österreich kaum besteuert werden. Während auf der einen Seite Vermögen in Österreich eine starke Konzentration aufweist, ergeben sich auf der anderen Seite erhebliche Finanzierungsdefizite für die neuen Herausforderungen des Sozialstaates wie beispielsweise im Bereich der Bekämpfung von Armut oder auch im Bildungswesen. Für die Neugestaltung einer Erbschafts- und Schenkungssteuer ergibt sich die Herausforderung, kleine bis mittlere Erbschaften weniger, Erbschaften höheren Ausmaßes dagegen höher zu

²⁴⁶ vgl. auch 8 Die Problematik der Vermögensbewertung

²⁴⁷ vgl. im Folgenden Schulmeister St. (2006), S. ff

²⁴⁸ vgl. 8 Die Problematik der Vermögensbewertung

besteuern. Ein progressiver (Stufen)Tarif ähnlich dem der Einkommensteuer soll zusätzlich für (etwas) mehr Chancengleichheit sorgen. Da es in Hinblick auf die Chancengleichheit unerheblich erscheint, in welcher verwandtschaftlichen Beziehung ErblasserIn und ErwerberIn zueinander stehen, ist nach Ansicht Schulmeisters die Existenz einer einzigen Steuerklasse ausreichend. Mit der damit verbundenen Verwirklichung des Individualsteuerprinzips und dem progressiven Stufentarif käme die Erbschafts- und Schenkungssteuer nach dem Schulmeister´schen Modell dem bestehenden Einkommensteuersystem sehr nahe.

Tabelle 19: Schulmeister Modell – Tarif und effektive Belastung der Erbschafts- und Schenkungssteuer

Nettovermögen in €	Steuersatz	Steuer	Effektiver Steuersatz
100000	0	0	
150000	3	1500	1
200000	6	4500	2,3
250000	9	9000	3,6
300000	12	15000	5
350000	15	22500	6,4
400000	18	31500	7,9
500000	20	51500	10,3

Eine weitere Reduktion im Vergleich zur (noch) bestehenden Erbschafts- und Schenkungssteuer sieht das Modell nach Schulmeister bei der der Tarifstufen vor. Der Tarif bewegt sich von 3% bei einer Bemessungsgrundlage von 150.000 € bis 20% für die letzten 500.000 €, die ersten 100.000 € bleiben steuerfrei.

Vermögensübertragungen bis 200.000 € würden nach diesem Konzept kaum, Erbschaften in Ausmaß von 500.000 € hingegen in etwa gleich hoch wie in Steuerklasse 1 nach dem derzeitigen Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht besteuert werden. Im Vergleich zu den übrigen Steuerklassen des bestehenden Erbschafts- und Schenkungssteuer fiele die Besteuerung für die ErwerberInnen insgesamt günstiger aus.

Für die Besteuerung von Privatstiftungen schlägt Schulmeister (2006) eine Erbersatzsteuer vor, die analog zur Besteuerung von Familienstiftungen in Deutschland jährlich 1/30 des Stiftungsvermögens der Steuer unterzieht. Der Satz sollte einheitlich 10% betragen, die schon erbrachte Einbringungssteuer wäre anzurechnen. Ein einheitlicher Satz sollte eine Aufteilung des Stiftungsvermögens in mehrere Stiftungen durch die StifterInnen verhindern, die so der progressiven Besteuerung von Stiftungen entkommen könnten.

Die Bewertung von Liegenschaften erfolgt im Schulmeister´schen Modell wie im beim Vorschlag der AK zu Marktpreisen, die einer ständig zu aktualisierenden Datenbank über Liegenschaftskäufe entnommen werden. Der Wert von Gebäuden würde sich nach der Kubatur unter Berücksichtigung der Ausstattungsqualität bemessen.²⁴⁹

Schulmeister schätzt das Aufkommen der so konzipierten Erbschafts- und Schenkungssteuer auf etwa 1,1 Mrd. € - das Achtfache des derzeitigen Ertrags.

²⁴⁹ vgl. 7 Die Vermögensteuer

5 Besteuerung von Kapitalvermögen in Österreich

In Österreich existiert keine Steuer, die Kapitalvermögen direkt erfasst. Die Besteuerung von Kapitalvermögen geschieht durch die Kapitalertragsteuer auf die Erträge des produktiv angelegten Kapitals. Das Einkommensteuergesetz nennt Kapitalerträge als eine der sieben Einkunftsarten, ihre Besteuerung wird daher den Einkommensteuern zugezählt. Erfasst werden unter anderem Dividenden, Zinsen und andere Bezüge aus Aktien oder Anteilen an einer GmbH. Die Erträge sind in Rahmen der Einkommensteuer zu veranlagern und zu versteuern. Der Großteil der Kapitaleinkünfte – vor allem Zinsen auf Sparbucheinlagen aber auch Gewinnanteile – werden jedoch im Rahmen eines Quellenabzugsverfahrens besteuert. Es gilt das Endbesteuerungsprinzip, mit dem Quellenabzug ist auch die Einkommensteuer abgegolten. Im Unterschied zur „normalen“ progressiv ausgestalteten Einkommensbesteuerung unterliegen die Einkünfte aus Kapitalvermögen unabhängig von deren Höhe einem proportionalen Steuersatz von 25%. Eine Besteuerung der Kapitalwertzuwächse im Sinne einer Steuer auf „capital gains“ existiert hingegen nicht. Kapitalgewinne werden lediglich als Spekulationseinkünfte dann erfasst, wenn die Haltedauer von Wertpapieren weniger als 1 Jahr betragen hat.

Der zweite Ansatz zur Besteuerung von Kapitalvermögen erfolgt durch Kapitalverkehrsteuern im Rahmen von Rechtsverkehrsakten. Anknüpfungspunkt sind bestimmte Rechtsvorgänge am Kapitalmarkt. Kapitalverkehrsteuern entsprechen einer Umsatzbesteuerung für Kapitalvermögen, sie können dem Prinzip nach wie die Umsatzsteuer als Steuer auf die „Verwendung“ von Kapitalvermögen interpretiert werden. Der Idee nach sollen Kapitalverkehrsteuern den Transfer wie auch die Konzentration von Kapital erfassen. Von dem ursprünglichen Gesamtkonzept ist jedoch heute lediglich die Gesellschaftsteuer übrig. Ihr unterliegen unter anderem insbesondere der Erwerb von Gesellschaftsrechten an einer inländischen Kapitalgesellschaft oder Leistungen eines Gesellschafters/einer Gesellschafterin aufgrund von Verpflichtungen, die im Gesellschaftsverhältnis begründet liegen.

5.1 Aufkommen

Der Großteil des Aufkommens der Vermögenssteuern (vermögensbezogene Steuern, Steuern auf das Kapitalvermögen und die Sonderabgabe von Banken) verdankt sich der Besteuerung des Kapitalvermögens. Im Jahr 2005 betragen die Einnahmen der Kapitalsteuern 1.788,6 Mio. € und machen somit 57,1% des gesamten Aufkommens aller Vermögenssteuern aus.²⁵⁰ Der BIP-Anteil des Kapitalsteueraufkommens liegt bei 0,76%, ihr Anteil am gesamten Abgabenaufkommen beträgt 1,81%.²⁵¹ Wie der Tabelle 20 auf Seite 92 zu entnehmen ist, stieg das Aufkommen aus den Steuern auf Kapitalvermögen seit 1985 von 104 Mio. € oder 0,1% des BIP beziehungsweise 0,25% des Gesamtabgabenaufkommens bis 2002 auf 2,18 Mrd. € oder knapp 1% des BIP beziehungsweise 2,26% des gesamten Abgabenaufkommens kontinuierlich an, um dann im Gleichklang mit dem Kapitalertragsteueraufkommen wieder abzunehmen. Der Großteil des Kapitalvermögensaufkommens wird von den Kapitalertragsteuern bestimmt. Mit einem Aufkommen knapp 1,79 Mrd. € im Jahr 2005 machten die Kapitalertragsteuern nahezu die gesamten Einnahmen der Steuern auf das Kapitalvermögen aus: der Aufkommensanteil an den Kapitalsteuern lag bei fast 96%, der Anteil der Kapitalertragsteuern am Gesamtabgabenaufkommen erreichte 1,74%, der BIP-Anteil belief sich auf

²⁵⁰ vgl. Tabelle 1, Seite 20; Tabelle 2, Seite 21

²⁵¹ vgl. Tabelle 20, Seite 92

0,73%. Noch im Jahr 1985 konnten mit Hilfe der Kapitalertragsteuern nur knapp 60 Mio. € eingenommen werden; in diesem Jahr lag das Kapitalertragsteueraufkommen bei etwas mehr als der Hälfte des gesamten Kapitalvermögensteueraufkommens; der BIP-Anteil lag im Promillebereich. Der sprunghafte Anstieg der Einnahmen aus den Kapitalertragsteuern auf 6,77 Mio. € oder 82% der Kapitalvermögenssteuern im Jahr 1990 beziehungsweise die Einnahmensteigerung auf 1,8 Mrd. € oder 1% des BIP oder 2,51% des Gesamtabgabenaufkommens und immerhin 95,30% der Einnahmen aus der Besteuerung des Kapitalvermögens fünf Jahre später erklärt sich mit grundlegenden Reformen der Kapitalertragsteuern. Vor 1988 existierte eine Kapitalertragsteuer (KESt) lediglich für Gewinnanteile aus Kapitalgesellschaften und stille Beteiligungen. Ab 1988 wurden auch Bankeinlagen und Forderungswertpapiere einer 10%igen KESt unterworfen, bis schließlich im Jahr 1993 eine allgemeine proportionale KESt mit Endbesteuerungswirkung für Zinseinkünfte, ein Jahr später auch für die übrigen Kapitalerträge eingeführt worden ist.²⁵²

Das Kapitalertragsteueraufkommen besteht zum Großteil aus der KESt auf Zinsen, sie machten mit 1,1 Mrd. € im Jahr 2005 knapp 60% der Kapitalertragsteuern aus; im Jahr 2001 erreichte dieser Anteil knapp 77% – das betreffende KESt-Aufkommen lag bei 1,6 Mrd. €. Der Tabelle 21 auf Seite 92 ist zu entnehmen, dass das Kapitalertragsteueraufkommen durchwegs zu Dreiviertel von den privaten Haushalten getragen wird²⁵³; auch hier dominiert die KESt auf Zinsen. Das KESt-Aufkommen auf Zinsen erreichte im Jahr 2002 seinen Höhepunkt: die Einnahmen betragen 1,25 Mrd. € oder knapp 60% des gesamten Kapitalertragsteueraufkommens beziehungsweise etwas unter 80% der KESt für private Haushalte. Im Vergleich dazu nimmt sich vor allem die veranlagte KESt für Kapitalgesellschaften verschwindend gering aus. Da vor allem mit der KESt auf Zinsen für private Haushalte in der Masse auch viele kleine Sparguthaben erfasst sind, lässt sich hieraus die regressive Wirkung der proportionalen Kapitalbesteuerung mit KESt abschätzen.

Im Vergleich zu den Kapitalertragsteuereinnahmen sind die Einnahmen der Kapitalverkehrssteuer(n) sehr gering: das Aufkommen belief sich im Jahr 2005 auf 81 Mio. € oder 4,33% aller Steuern auf das Kapitalvermögen; die Anteile am BIP sowie am Gesamtabgabenaufkommen bewegten sich den gesamten Beobachtungszeitraum über im Promillebereich.²⁵⁴ Das höchste Aufkommen erreichten die Kapitalverkehrssteuern im Jahr 2000: in diesem Jahr konnten 115,5 Mio. € eingenommen werden, das waren 5,6% der Steuereinnahmen auf das gesamte Kapitalvermögen. Die Abschaffung der Wertpapiersteuer im Jahr 1995 dürfte kaum ins Gewicht fallen, das Kapitalverkehrsteueraufkommen nahm von etwas weniger als 90 Mio. € im Jahr 1995 auf 115,5 Mio. € im Jahr 2000 zu. Dagegen ist der Ausfall der Börsenumsatzsteuer seit Oktober 2000 deutlich zu bemerken: die Einnahmen aus (ab jetzt nur noch) der Kapitalverkehrssteuer ging auf 51,13 Mio. € oder 2,35% des Kapitalvermögensteueraufkommens zurück.

Die Aufkommensverläufe in Tabelle 20 und Tabelle 21 geben aber nicht nur wesentliche Änderungen in den Regelungen zur Besteuerung von Kapitalvermögen wieder. Vielmehr können aus den Tabellen ebenso markante realwirtschaftliche Ereignisse beziehungsweise bedeutungsvolle wirtschaftspolitische Maßnahmen herausgelesen werden. So ist beispielsweise der deutliche Aufkommensrückgang der Kapitalertragsbesteuerung mit der restriktiven Zinspolitik der Europäischen Zentralbank zu erklären.

²⁵² vgl. 5.3.1.1 Die Kapitalertragsteuer

²⁵³ vgl. Tabelle 21, Seite 92

²⁵⁴ vgl. Tabelle 20, Seite 92

Tabelle 20: Besteuerung des Kapitalvermögens – Aufkommen

	1985			1990			1995			2000			2002			2003			2005		
	Aufkommen Mio. EUF	% des BfF	% des Abgaben aufkommen:	Aufkommen Mio. EUF	% des BfF	% des Abgaben aufkommen:	Aufkommen Mio. EUF	% des BfF	% des Abgaben aufkommen:	Aufkommen Mio. EUF	% des BfF	% des Abgaben aufkommen:	Aufkommen Mio. EUF	% des BfF	% des Abgaben aufkommen:	Aufkommen Mio. EUF	% des BfF	% des Abgaben aufkommen:	Aufkommen Mio. EUF	% des BfF	% des Abgaben aufkommen:
Steuern auf Kapitalvermögen	104	0,10	0,25	825	0,61	1,53	1.900	1,08	2,63	2.060	0,98	2,30	2.175	0,99	2,26	1.956	0,86	2,01	1.870	0,76	1,81
Kapitalertragsteuer	59,10	0,06	0,14	677,00	0,50	1,25	1.810,50	1,03	2,51	1.945,00	0,92	2,17	2.123,50	0,96	2,20	1.894,20	0,83	1,94	1.788,70	0,73	1,74
Kapitalertragsteuer	59,10		56,90	64,80		18,76	295,90		15,57	471,50		22,88	460,70		21,19	483,90		24,74	683,50		36,56
Kapitalertragssteuer auf Zinsen	0,00		0,00	522,20		63,27	1514,60		79,72	1473,50		71,51	1662,80		76,46	1410,30		72,11	1105,20		59,11
Kapitalverkehrssteuer	44,77	0,04	0,11	148,33	0,11	0,27	89,48	0,05	0,12	115,49	0,05	0,13	51,13	0,02	0,05	61,68	0,03	0,06	81,03	0,03	0,08

Quelle: SourceOECD Revenue Statistics (2006a), Internet; SourceOECD Revenue Statistics (2006i); eigene Berechnungen

Tabelle 21: Besteuerung des Kapitalvermögens - anteilige Aufkommen

	1999			2000			2001			2002			2003			2005		
	Aufkommen Mio. EUF	% des KESt-Aufkommens	% der KESt für priv. Haushalt:	Aufkommen Mio. EUF	% des KESt-Aufkommens	% der KESt für priv. Haushalt:	Aufkommen Mio. EUF	% des KESt-Aufkommens	% der KESt für priv. Haushalt:	Aufkommen Mio. EUF	% des KESt-Aufkommens	% der KESt für priv. Haushalt:	Aufkommen Mio. EUF	% des KESt-Aufkommens	% der KESt für priv. Haushalt:	Aufkommen Mio. EUF	% des KESt-Aufkommens	% der KESt für priv. Haushalt:
Kapitalertragsteuer	1.832	100		1.945	100		2.048	100		2.123	100		1.895	100		1.789	100	
private Haushalte	1.374	75	100	1.459	75	100	1.536	75	100	1.593	75	100	1.421	75	100	1.342	75	100
Kapitalertragssteuer	333	18	24	354	18	24	324	16	21	345	16	22	363	19	26	513	29	38
Kapitalertragssteuer auf Zinsen	1041	57	76	1105	57	76	1212	59	79	1247	59	78	1058	56	74	829	46	62
Kapital- gesellschaften	458	25	100	486	25	100	512	25	100	531	25	100	474	25	100	447	25	100
Kapitalertragssteuer	111	6	24	118	6	24	108	5	21	115	5	22	121	6	26	171	10	38
Kapitalertragssteuer auf Zinsen	347	19	76	368	19	76	404	20	79	416	20	78	353	19	74	276	15	62

Quelle: Statistik Austria (2002), Tab. 8.5.11, S. 242; Statistik Austria (2006c), Tab. 8.5.11, S. 215; eigene Berechnungen

5.2 Wissenschaftliche Rechtfertigung der Kapitalbesteuerung

Die Rechtfertigung und Notwendigkeit zur Einhebung von Steuern auf das Kapitalvermögen liegen auf der Hand. Einkünfte aus Kapitalvermögen – sowohl die Erträge des produktiv angelegten Kapitals, als auch Veräußerungseinkünfte – tragen dazu bei, nicht nur den Reichtum, sondern gleichermaßen die wirtschaftliche und hiermit auch die steuerliche Leistungsfähigkeit der KapitalbesitzerInnen zu mehren. Bei diesen Einkommen handelt es sich um arbeitsloses Einkommen, das durch die Arbeit anderer erwirtschaftet wird.

Im Gegensatz zum Arbeitseinkommen kann es, ohne hierfür persönlich allzu viel Zeit oder „Arbeit“ aufwenden zu müssen, relativ schnell und mühelos lukriert werden. Wie vor allem die Vermögenskonzentration und die damit verbundene schiefelastige Einkommensverteilung der letzten Jahrzehnte zeigen²⁵⁵, bietet Kapitaleinkommen nicht nur die Chance, das persönliche Bedürfnisbefriedigungsniveau auszuweiten. Die Erträge aus einem genügend hohen Kapitalvermögen erweitern – sofern sie reinvestiert werden – zusätzlich die Basis für noch höhere Kapitaleinkommen. Die (steuerpolitische) Gleichbehandlung unterschiedlich hoher Kapitalien und daher von unterschiedlicher gesellschaftlicher „Potenz“ scheint hingegen nicht gerechtfertigt. Es ist nicht im Sinne des Leistungsfähigkeitsprinzips, wenn geringfügige Erträge etwa „kleiner“ Sparguthaben – meist ohnedies im Besitz von Personen mit niedrigem Einkommen – zu dem gleichen Prozentsatz besteuert werden wie die großen Kapitaleinkommen wirklich vermögender Personen; beziehungsweise kommt die Besteuerung hoher Kapitaleinkommen zu einem Steuersatz, der weit unter dem Spitzensteuersatz der progressiven Einkommensteuer liegt, einer ausgeprägten Diskriminierung von Arbeitseinkommen gleich. Es ist daher zu fordern, dass auch Erträge aus Kapitalvermögen dem Verlauf der „normalen“ Einkommensteuerprogression unterworfen werden.

Im Unterschied zu Kapitalerträgen kommt der Verwendung von Vermögen, wie dies etwa bei der Zuführung von Eigenkapital anlässlich der Gründung und Kapitalerhöhung von Kapitalgesellschaften der Fall ist, keine direkte Leistungsfähigkeit steigernde Wirkung zu. Vielmehr sind diese Vorgänge selbst Ausdruck bereits vorhandener Leistungsfähigkeit. Eine (potenzielle) Steigerung der Leistungsfähigkeit ist aber insofern gegeben, als Kapitalvermögen produktiv „konsumiert“, das heißt einer produktiven, zukünftiges Einkommen schaffenden Verwendung zugeführt wird. Somit ist auch die Einhebung von Kapitalverkehrssteuern aus der Sicht des Leistungsfähigkeitsprinzips gerechtfertigt.

Aus äquivalenztheoretischer Perspektive ist zu argumentieren, dass durch die Aktivitäten der öffentlichen Hand erst jene Rahmenbedingungen geschaffen werden, die die produktive Verwertung des Kapitalvermögens voraussetzt. Dies trifft nicht nur unmittelbar auf konkrete staatliche Politikbereiche, wie beispielsweise die Ordnungs-, Wirtschafts-, die Arbeitsmarktpolitik zu; in einem weiteren Sinn können hier sämtliche Einrichtungen und Institutionen, die die öffentliche Hand bereithält und regelt, hierunter subsumiert werden.²⁵⁶

Schließlich zeigt auch die zu beobachtende Vermögenskonzentration das enorme fiskalische Potenzial, das der Besteuerung von Kapitalvermögen zukommt.

²⁵⁵ vgl. 1 Einleitung und Problemaufriss

²⁵⁶ vgl. auch 7 Die Vermögensteuer

5.3 Rechtliche Grundlagen

Die folgenden Ausführungen geben eine Beschreibung, wie die Besteuerung der Einkünfte aus Kapitalvermögen sowie die des Kapitalverkehrs in Österreich rechtlich organisiert werden. Das betrifft vor allem die Regelungen zur Kapitalertragsteuer sowie zur Gesellschaftsteuer.

Der Abschluss dieses Kapitels befasst sich mit der Möglichkeit und Notwendigkeit einer Steuer auf Devisentransaktionen. Diese soll vor dem Hintergrund der zunehmenden Verflechtung der Finanz- und Kapitalmärkte sowie angesichts der Integration nationaler Wirtschaftsräume die jeweiligen steuerpolitischen Instrumentarien der verschiedenen Länder erweitern und auf internationaler Ebene für Stabilität auf den Finanz- und Kapitalmärkten sorgen. Eine Devisentransaktionssteuer bildet die notwendige Ergänzung im Gesamtkonzept zur Besteuerung des Kapitalverkehrs.

5.3.1 Besteuerung der Einkünfte aus dem Kapitalvermögen

Wie bereits darauf hingewiesen wird Kapitalvermögen nicht direkt einer Besteuerung unterworfen. Vielmehr nennt das Einkommensteuergesetz (EStG) in § 2 (3) Z 5 Erträge aus Kapitalvermögen als eine der sieben Einkunftsarten, die im Rahmen der Einkommensteuer zu veranlagen und zu versteuern sind. Bestimmte Kapitalerträge werden jedoch mit Kapitalertragsteuer (KESt) belastet. In manchen Fällen wirkt die KESt als voraus gezahlte Einkommensteuer (ESt); sie wird bei der Veranlagung auf diese angerechnet. Bei anderen Kapitalerträgen wiederum gilt die Einkommensteuer mit dem KESt-Abzug als abgegolten.²⁵⁷ Zunächst aber hält das EStG in § 27 eine umfangreiche Aufzählung parat, welche Einkünfte als Einkünfte auf das Kapitalvermögen zu verstehen sind. Zum Verständnis der Beschreibung durch § 27 EStG bedarf es der genauen Kenntnis des Gesellschaftsrechts, des Wertpapier- sowie des Bankenrechts. Die Einkunftsart Einkünfte auf das Kapitalvermögen ist nur subsidiär, soweit Erträge auf das Kapitalvermögen unter die anderen Einkunftsarten zu subsumieren sind, wie zum Beispiel Dividenden aus dem Betriebsvermögen eines/einer Gewerbetreibenden gehörenden Aktien, werden sie diesen zugerechnet.

Zu den Einkünften aus Kapitalvermögen zählen Gewinnanteile in Form von Dividenden, Zinsen und sonstigen Bezügen aus Aktien oder Anteilen an einer GmbH. Hierunter fallen aber ebenso Bezüge aus Anteilen an Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie aus Genussrechten und Partizipationskapital. Im Inland erzielte Kapitalerträge werden mit der KESt belegt, die ESt ist mit dem KESt-Abzug abgegolten. Während sämtliche Gewinnanteile von Personengesellschaften unabhängig von deren Entnahme den GesellschafterInnen mit Ablauf des Wirtschaftsjahres als zugeflossen gelten, werden Gewinne von Kapitalgesellschaften – auch die thesaurierten Gewinne – den GesellschafterInnen nur dann zugerechnet und als Einkommen erfasst, sofern sie auch tatsächlich verteilt worden sind.²⁵⁸ Weiters werden Gewinnanteile aus der Beteiligung an einem Handelsgewerbe als stiller Gesellschafter/stille Gesellschafterin genannt. Verlustanteile werden nicht berücksichtigt. Die Einlage muss nicht unbedingt in Geld bestehen, auch die Gewinnanteile des „Arbeitsgesellschafters“ werden als Einkünfte aus Kapitalvermögen erfasst.²⁵⁹ Die Erträge des stillen Gesellschafter/der stillen Gesellschafterin werden mit KESt besteuert; sie ist auf die ESt anrechenbar. Ferner werden

²⁵⁷ vgl. 5.3.1.1 Die Kapitalertragsteuer

²⁵⁸ vgl. Doralt W./Ruppe H.G. (2003), S. 53

²⁵⁹ vgl. ebd., S. 54

als Kapitaleinkünfte Zinsen aus Hypotheken, Zinsen und andere Erträge aus sonstigen Kapitalforderungen jeder Art, wie zum Beispiel Anleihen, Einlagen oder Guthaben bei Kreditinstituten, erfasst. Zu den Zinsen zählen auch gesetzliche Verzugszinsen.²⁶⁰ Zinserträge auf inländische Bankeinlagen und solche aus Forderungswertpapieren unterliegen der KEST, mit deren Abführung im Wege des Quellenabzugs die Einkommensteuerschuld abgegolten ist. Des Weiteren nennt § 27 (1) EStG Diskontbeträge von Wechseln und Anweisungen sowie Mehrerlöse von aus Lebens- und Rentenversicherungen unter bestimmten Bedingungen. Bei letzteren werden vor allem Verträge erfasst, nach denen keine laufenden Prämien gezahlt werden und die Höchstlaufzeit des Versicherungsvertrages weniger als 10 Jahre beträgt. Schließlich gelten Zuwendungen inländischer Privatstiftungen wie auch solche einer „Belegungsbeteiligungsstiftung“²⁶¹ gemäß § 4 (11) Z 1 lit. c EStG bis zu 1.460 € jährlich – darüber hinausgehende Beträge sind im Umkehrschluss von § 26 Z 8 EStG Lohnneinkommen – als Einkünfte aus Kapitalvermögen.

In § 27 (2) EStG werden überdies unter anderem zusätzlich gewährte Entgelte und Vorteile in Form von Boni oder Sachleistungen, Unterschiedsbeträge zwischen dem Ausgabewert eines Wertpapiers und dessen festgelegten Einlösungswert, sofern diese Beträge 2% des Nominalwerts übersteigen, oder Einkünfte aus der Veräußerung von Dividendenscheinen, Zinsscheinen und sonstigen Ansprüchen aufgezählt. Bei letzteren dürfen die zugehörigen Wertpapiere nicht mitveräußert werden. Hingegen sind nach § 27 (3) EStG Ausschüttungen bestimmter Wertpapiere, deren Erwerb beispielsweise begünstigt war oder die von Aktiengesellschaften zur Förderung des Wohnbaus ausgegeben werden, jeweils für bestimmte Zeit steuerfrei gestellt.

Als Einkünfte aus Kapitalvermögen sind gemäß § 30 (2) EStG aber genauso Spekulationsneinkommen durch Veräußerung von Wertpapieren und sonstigen Beteiligungen und Forderungen zu werten. Wie Einkünfte aus Kapitalvermögen selbst sind auch Spekulationsneinkünfte nur subsidiär: soweit Einkünfte aus Veräußerungsgeschäften unter andere Einkünften im Sinne des § 2 (3) Z 1 bis 6 fallen, liegen keine Spekulationsneinkünfte vor. Der Tatbestand des Spekulationsneinkommens knüpft nicht an das Motiv für die Veräußerung eines Wirtschaftsgutes an; ein entsprechendes Motiv nachzuweisen beziehungsweise zu besteuern wäre wohl nur schwer möglich. Vielmehr versteht § 30 EStG unter Spekulationsneinkünften solche Veräußerungsgeschäfte, bei denen zwischen Anschaffung und Veräußerung eines Wirtschaftsgutes eine bestimmte Zeitfrist unterschritten wird. Für Wertpapiere und sonstigen Beteiligungen und Forderungen wie auch für Termingeschäfte beträgt diese Frist 1 Jahr. Als Spekulationsneinkünfte zählen ebenso innerhalb von einem Jahr abgewickelte Optionsneinkünfte einschließlich geschriebene Optionen und Swaphandelsneinkünfte. Die Spekulationsfrist beginnt mit der Anschaffung zu laufen. Als Anschaffung und Veräußerung eines Wirtschaftsgutes kommt nicht nur der Kauf beziehungsweise Verkauf, sondern gleichfalls der Tausch in Betracht. Ein unentgeltlicher Erwerb im Wege einer Erbschaft oder Schenkung ist hingegen keine Anschaffung; allerdings werden hier die Besitzzeiten des Überträgers/der Überträgerin und des Empfängers/der Empfängerin zusammengerechnet. Desgleichen beginnt der Fristlauf auch bei Wirtschaftsgütern für oder aus dem Betriebsvermögen schon mit deren Anschaffung zu laufen.²⁶² Als Einkünfte wird der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den Anschaffungskosten angesetzt. In Zusammenhang mit der Veräußerung eventuell anfallende Werbungskosten können geltend gemacht werden. Bei Tauschvorgängen ist der gemeine Wert anzusetzen.

²⁶⁰ vgl. ebd.

²⁶¹ ebd., S. 55

²⁶² vgl. ebd., S. 66

5.3.1.1 Die Kapitalertragsteuer

Die Spezifikation der Einkünfte aus Kapitalvermögen nach dem EStG ist eine subsidiäre. Kapitalerträge, die beispielsweise im Rahmen der betrieblichen Einkünfte anfallen, gelten aufgrund dieses Prinzips als Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Sofern Kapitalerträge aber nicht einer der anderen im EStG aufgezählten Einkunftsart angehören, werden sie der Einkunftsart Einkünfte aus Kapitalvermögen zugeordnet.²⁶³ Ursprünglich unterlagen auch diese Einkünfte der EStG. Die Kapitalertragsteuer musste zur Einkommensteuer veranlagt werden und wurde daher so in die Gesamtsteuerschuld einbezogen. Seit dem Jahr 1994 existiert jedoch vollends für bestimmte inländische und im Inland bezogene Kapitalerträge eine einheitliche Kapitalertragsteuer. Gemäß § 93 (1) EStG wird die ESt in Form der KEST durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben. Der Steuersatz beträgt für alle Erträge proportional 25%. Die KEST wird im Zuge der Veranlagung der Kapitalerträge auf die ESt angerechnet. In den meisten Fällen werden die Kapitalerträge hingegen nicht mehr in die Veranlagung der Einkommenssteuer einbezogen. Die KEST wird dann als Endbesteuerung im Wege des Quellenabzugsverfahrens einbehalten, ESt wie auch Erbschaftsteuer für Spareinlagen und festverzinsliche Wertpapiere sind im Rahmen der Endbesteuerung abgegolten.²⁶⁴ Im Normalfall kommt der KEST daher die Wirkung einer bloßen Vorauszahlung auf die ESt gleich. In diesem Sinne ist die Kapitalertragsteuer nicht eine zusätzliche oder eigene Steuer auf Kapitalerträge, sondern Teil der vom Empfänger/von der Empfängerin der Kapitalerträge zu leistenden Einkommenssteuer.²⁶⁵

Das EStG gibt in § 93 wieder eine umfangreiche Aufzählung, welche Einkünfte aus Kapitalvermögen mit KEST zu belegen sind. Demnach fallen unter die mit KEST zu steuernden inländischen Kapitalerträge beispielsweise sowohl inländische wie auch ausländische Gewinnanteile in Form von Zinsen und sonstigen Bezügen aus Aktien, GmbH-Anteilen und Genossenschaften sowie Zinserträge aus Geldeinlagen bei Kreditinstituten und sonstige Forderungen gegenüber Kreditinstituten. Aber auch Kapitalerträge aus Forderungswertpapieren werden mit KEST besteuert. Dies betrifft zum Beispiel Erträge aus Wandel- und Gewinnschuldverschreibungen, bestimmte Ausschüttungen oder ausschüttungsgleiche Erträge eines inländischen Kapitalanlagenfonds oder Ausschüttungen eines Kapitalanlagenfonds. Nach § 93 (3) sind diese Kapitalerträge dann im Inland bezogen und daher der KEST zu unterwerfen, wenn sich die Kupon auszahlende Stelle im Inland befindet. Kapitalertragsteuerpflichtig sind aber auch unter anderem zusätzlich gewährte Entgelte und Vorteile in Form von Boni oder Sachleistungen sowie Unterschiedsbeträge zwischen dem Ausgabewert eines Wertpapiers und dessen festgelegten Einlösungswert, sofern diese Beträge 2% des Nominalwerts übersteigen.

Befreiungen von der KEST werden in den §§ 94 und 94a KESTG genannt. Hervorzuheben ist insbesondere die KEST-Freiheit grenzüberschreitender Dividendenflüsse innerhalb der EU aufgrund der Mutter-Tochterrichtlinie. Dies betrifft an eine in der EU ansässige AnteilseignerIn erfolgende Gewinnausschüttungen, sofern auf diesen/diese AnteilseignerIn die Mutter-Tochterrichtlinie anzuwenden ist.²⁶⁶

Die Steuer wird entsprechend den Bestimmungen in § 95 EStG im Zuge des Quellenabzugsverfahrens durch die auszahlende Gesellschaft oder Kupon auszahlende Stelle direkt von den Kapitalerträgen in Abzug gebracht. Der Kapitalertragsteuer unterliegen die Kapitalerträge ohne jeden Abzug, Betriebsausgaben oder Werbungskosten, die nicht im Zusammenhang mit Kapitalerträgen nach § 97 EStG stehen, können im Veranlagungsverfahren

²⁶³ vgl. 5.3.1 Besteuerung der Einkünfte aus dem Kapitalvermögen

²⁶⁴ vgl. Kodex: Steuergesetze (2005), § 97 EStG

²⁶⁵ vgl. Prodinger Ch. (2000), S. 107f

²⁶⁶ vgl. Doralt W./Ruppe H.G. (2003), S. 300

geltend gemacht werden.²⁶⁷ SteuerschuldnerIn ist der/die EmpfängerIn der Kapitalerträge, die auszahlende Gesellschaft haftet für die Einbehaltung und Abfuhr der KESt. Letztere muss die KESt im Zeitpunkt des Zufließens der Kapitalerträge an den/die EmpfängerIn von den Kapitalerträgen abziehen. Der KESt-Abzug erfolgt – abgesehen von den Ausnahmen nach den §§ 94 und 94a EStG – ungeachtet der Einkunftsart der Kapitalerträge oder des spezifischen Rechtssubjekts – natürliche oder juristische Person – des Empfängers/der Empfängerin und dessen/deren Umfang der Steuerpflicht.

Ähnlich gilt auch das Prinzip der Endbesteuerung von Kapitalerträgen gemäß § 97 EStG unabhängig davon, ob die Kapitalanlage im Eigentum eines Privat- oder Betriebsvermögens ist. Soweit natürliche Personen mitbeteiligt sind, unterliegen daher auch betriebliche Kapitalanlagen von Personengesellschaften der Endbesteuerung; aber auch EinzelunternehmerInnen sind endbesteuert.²⁶⁸ Allgemein besitzt die KESt für natürliche Personen Endbesteuerungswirkung: mit ihrem Einbehalt ist gleichzeitig die Einkommensteuer auf die Kapitalerträge abgegolten; die Kapitalerträge brauchen deshalb bei der Ermittlung des Jahreseinkommens und dessen Einkommensbesteuerung nicht mehr berücksichtigt zu werden.²⁶⁹ Den Steuerpflichtigen steht es allerdings frei, statt der KESt für die „normale“ Einkommensbesteuerung zu optieren. Diese kann für den Betroffenen/die Betroffene dann von Vorteil sein, wenn infolge eines nur geringen Einkommens die zu leistende Einkommensteuer niedriger ausfällt als die Kapitalertragsteuer. Körperschaften erzielen hingegen Einkünfte aus Gewerbebetrieb; für sie gilt die Endbesteuerungswirkung daher nicht. In diesem Fall kommt die KESt lediglich einer Vorauszahlung auf die ESt gleich.

Der Endbesteuerung unterliegen jedenfalls gemäß des § 93 (2)-(3) alle inländischen Kapitalerträge natürlicher Personen sowie deren im Inland bezogene Kapitalerträge aus Forderungswertpapieren.²⁷⁰ Nach dem Budgetbegleitgesetz 2003 wurden ausländische Kapitalerträge inländischen gleichgestellt, wenn sich die Kupon auszahlende Stelle im Inland befindet. Soweit Körperschaften Einkünfte aus Kapitalvermögen beziehen, gilt die Körperschaftsteuer lediglich durch den KESt-Abzug bei Zinserträgen aus Geldanlagen bei Kreditinstituten oder aus sonstigen Forderungen gegenüber Kreditinstituten sowie bei Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren als abgegolten.

Die Einführung der endbesteuerten Kapitalertragssteuer auf Zinseinkünfte im Jahr 1993 und auf die übrigen Kapitalerträge ein Jahr später war dazu gedacht, die steuerliche Erfassung von Kapitaleinkünften zu verbessern. Nachdem früher im Wesentlichen bloß Gewinnanteile aus Kapitalgesellschaften und stille Beteiligungen mit KESt belegt worden waren, wurde im Jahr 1988 eine 10%ige KESt auf Erträge aus Kapitaleinlagen bei Banken und Forderungswertpapieren eingeführt. Diese Steuer war jedoch auf die ESt anzurechnen, die Besteuerung dieser Kapitaleinkünfte nach dem allgemeinen Tarif blieb noch unberührt.²⁷¹ Das Problem bestand darin, dass auch auf Grund des in Österreich gültigen Bankgeheimnisses eine Besteuerung von Zinsen kaum durchgesetzt werden konnte. Die hohe Flexibilität von Kapitalvermögen in Kombination mit der intensiv vorangetriebenen Liberalisierung nicht nur des Kapitalverkehrs, sondern generell der Finanz- und Kapitalmärkte verschärfte und verschärfte zusätzlich die Schwierigkeiten, Einkommen aus Kapitalvermögen steuerlich zu erfassen. In Verbindung mit einer straf- und steuerrechtlichen Amnestie für bisher nicht deklarierte Kapitaleinkommen war mit der endbesteuerten KESt im Wege des Quellenabzugsverfahrens

²⁶⁷ vgl. Kodex: Steuergesetze (2005), §§ 93 (5), 97 (4) Z 1, 20 (2) EStG; Doralt W./Ruppe H.G. (2003), S. 301

²⁶⁸ vgl. Doralt W./Ruppe H.G. (2003), S. 303

²⁶⁹ Dagegen sind die endbesteuerten Einkünfte sehr wohl bei der Berechnung des Anspruchs auf den AlleinverdienerInnenabsetzbetrag und auf die Familienbeihilfe zu berücksichtigen. (vgl. ebd., S. 304)

²⁷⁰ vgl. im Text, Seite 96

²⁷¹ vgl. Doralt W./Ruppe H.G. (2003), S. 302

tatsächlich eine verstärkte steuerliche „Gleichbehandlung“ von Kapitalerträgen gelungen.²⁷² Hinsichtlich der Orientierung an der Leistungsfähigkeit als Grundprinzip des Steuersystems wie auch der Verteilungsgerechtigkeit in weiterer Folge ist eine „Gleichbehandlung“ aller Kapitalerträge durch eine proportionale Steuer nicht unbedenklich. Es ist nur schwer nachzuvollziehen, warum gerade die Besteuerung von arbeitslosen Einkommen vom Prinzip der progressiven Einkommensbesteuerung abweicht und hohe Einkommen, die aus fremder Arbeit erzielt werden²⁷³, zu einem geringeren Steuertarif erfasst werden, als es dem Spitzensteuersatz der normalen ESt auf das Einkommen aus eigener Arbeit entspricht. Eine Proportionalsteuer ist jedenfalls wenig geeignet, zu einer Nivellierung der Verteilung von Einkommen und darüber hinaus der Vermögen beizutragen.

Bestimmt kann der 25%ige Proportionalsteuersatz im Verein mit der Endbesteuerung (und der seinerzeitigen Amnestieregelung) als Angebot gewertet werden, die Besteuerung von Kapitaleinkünften nicht zu umgehen, um so Kapitalflucht vermeiden zu können. Im Sinne des Leistungsfähigkeitsprinzips sowie der allgemeinen Steuergerechtigkeit wäre es aber wünschenswert, ebenso die Einkommen aus Kapitalvermögen einer progressiven Einkommensbesteuerung zu unterziehen. Aus Gründen der Verteilungsgerechtigkeit wäre eine Wiedereinführung der Veranlagung zusammen mit dem übrigen Einkommen im Rahmen der ESt optimal – zumindest aber sollten auch Kapitalerträge, wenn sie im Wege eines Quellenabzugs ohne Berücksichtigung des übrigen Einkommens besteuert werden, mit einem progressiven Steuersatz belegt werden. Grundvoraussetzung für die Berücksichtigung von Kapitalerträgen im Rahmen der Einkommen- beziehungsweise Lohnsteuer sind umfassende Aufzeichnungs- und Meldepflichten an die Finanzbehörden.

In diesem Zusammenhang ist auch zu überlegen, ob nach der Aufhebung der Anonymität von Sparbüchern zum Zwecke der internationalen Bekämpfung von Geldwäscherei und Terrorismusfinanzierung, die Aufrechterhaltung des Bankgeheimnisses in Österreich noch weiterhin angebracht erscheint. Doppelbesteuerungsabkommen sprechen das Recht, an eine in einem anderen als dem Quellenstaat ansässige Person gezahlte Dividenden zu besteuern, dem Wohnsitzstaat der Dividenden empfangenden Person zu; der Quellenstaat kann aber ebenfalls eine Steuer von 5% bis 15% auf die Dividenden erheben. Ähnliches gilt für Steuern auf Zinseinkünfte. Hier darf die vom Quellenstaat eingehobene Steuer 5% des Zinseinkommens nicht überschreiten.²⁷⁴ Allerdings ist nicht sichergestellt, dass der Wohnsitzstaat von den im Ausland angefallenen Zinsen erfährt. Um eine wirksame Besteuerung von Zinserträgen, die Personen in einem anderen Mitgliedsstaat der EU erzielen, auch in ihrem Wohnsitzstaat zu gewährleisten, ist seit Juli 2005 eine EU-Richtlinie in Kraft, die die Mitgliedstaaten automatisch zu einem umfassenden Informationsaustausch verpflichtet.²⁷⁵ Belgien, Luxemburg und auch Österreich müssen erst am Ende eines bestimmten Übergangszeitraums an diesem Auskunftserteilungssystem teilnehmen, erhalten jedoch selbst Auskünfte von anderen Mitgliedsstaaten.^{276 277} Statt der Erteilung von Auskünften erheben diese Länder während

²⁷² vgl. Nowotny E. (1999), S. 331

²⁷³ Kapitaleinkommen ist arbeitsloses Einkommen – dies gilt aber nur für den/die KapitaleigentümerIn. Die Erträge aus Kapital müssen durch andere erst erwirtschaftet – oder erarbeitet – werden.

²⁷⁴ vgl. OECD (2005), Chapter III Art 10 (1)-(2), Art 11 (1)-(2) Articles of the model convention

²⁷⁵ vgl. Amtsblatt der Europäischen Union (2003), Richtlinie 2003/48/EG des Rates; Amtsblatt der Europäischen Union (2004), Artikel 1 2004/587/EG

²⁷⁶ vgl. Amtsblatt der Europäischen Union (2003), Kapitel III Artikel 10 (1) Richtlinie 2003/48/EG des Rates

²⁷⁷ Der Übergangszeitraum ist de facto unbestimmt – er endet, wenn die Europäische Gemeinschaft mit der Schweiz, Liechtenstein, San Marion, Monaco und Andorra ebenfalls ein Abkommen über die Auskunftserteilung auf Anfrage im Sinne des OECD-Musterabkommens zum Informationsaustausch in Steuersachen (vgl. OECD (2002), Agreement of exchange of information on tax matters) hinsichtlich von Zinszahlungen schließt und auch die USA sich zu diesem Auskunftserteilungssystem mit allen EU-Mitgliedstaaten verpflichtet. (vgl. Amtsblatt der Europäischen Union (2003), Kapitel III Artikel 10 (2) Richtlinie 2003/48/EG des Rates

dieses Übergangszeitraumes eine Quellensteuer auf die von einer in einem anderen Staat ansässigen Person erzielten Zinseinkommen ein, deren Steuersatz innerhalb von neun Jahren schrittweise von 15% auf 35% angehoben werden soll. Von den Steuereinnahmen aus der Quellensteuer müssen 75% an den Wohnsitzstaat des Zinsempfängers/der Zinsempfängerin weitergeleitet werden.^{278 279} Angesichts des erfreulichen Durchbruchs zur Einigung hinsichtlich der europaweiten Zinsbesteuerung ist es eigentlich kein Ruhmesblatt, wenn die österreichische Finanz die Nichtbeteiligung Österreichs an dem Auskunftssystem als erfolgreiche Verteidigung seines bestehenden Bankgeheimnisses feiert und so für eine weitere Zeit in der Steuerbasis anderer Staaten „wildert“.^{280 281}

5.3.2 Besteuerung des Kapitalverkehrs

Die zweite Schiene, über die Vermögen an Kapital einer Besteuerung zugeführt wird, verläuft über Kapitalverkehrsteuern. Geregelt wird die Besteuerung des Kapitalverkehrs im Kapitalverkehrsteuergesetz (KVG). In ihm werden die Gesellschaftsteuer (GeSt), die Wertpapiersteuer sowie die Börsenumsatzsteuer geregelt. Steuertechnisch handelt es sich bei den Kapitalverkehrsteuern um Rechtsverkehrsteuern, sie knüpfen an bestimmten Rechtsvorgängen am Kapitalmarkt an. Die Abgrenzung zur Umsatzsteuer gelingt durch eine Umsatzsteuerbefreiung von Umsätzen im Geschäft von Wertpapieren wie auch jener von Anteilen an Gesellschaften gemäß § 6 (1) Z. 8 lit. f, g UStG. Wird dagegen eine Sacheinlage, deren Wert geringer als jener der eingebrachten Gegenstände ist, in eine Gesellschaft eingebracht, dann liegt ein gemischtes Rechtsgeschäft vor. Für die Höhe der Differenz zum Wert der eingebrachten Gegenstände ist Schenkungsteuer abzuführen.²⁸²

Der einstigen amtlichen Begründung nach ist es das erklärte Ziel, mit den Kapitalverkehrsteuern die Konzentration wie auch den Transfer von Kapital steuerlich zu erfassen.²⁸³ Nach diesem Konzept wird der Ersterwerb von Gesellschaftsanteilen an inländischen Kapitalgesellschaften mit Gesellschaftsteuer belegt; der Ersterwerb von Schuldverschreibungen gegen inländische oder ausländische SchuldnerInnen war der Wertpapiersteuer unterworfen, die Börsenumsatzsteuer erfasste schließlich den weiteren Umsatz von Gesellschaftsanteilen und Schuldverschreibungen. Demnach können die Steuern auf den Ersterwerb von Gesellschaftsanteilen und Schuldverschreibungen als „normale“ Umsatzsteuern oder Steuern auf die Ausgabe von Einkommen zur „Anschaffung“ von (Kapital)Vermögen interpretiert werden. Der Börsenumsatzsteuer kann hingegen die Funktion zugesprochen werden, mit der Besteuerung des – meist bei inzwischen gestiegenen Wertpapierkursen erfolgenden – Wiederverkaufs der Wertpapiere, den allenfalls eingetretenen Gewinn steuerlich mitzuerfassen. Allerdings ist von diesem „Gesamtkonzept“²⁸⁴ zur Besteuerung des Kapitalverkehrs wie auch der Konzentration von Kapital mittlerweile nicht mehr viel übrig: die Wertpapiersteuer wird

²⁷⁸ vgl. ebd., Kapitel III Artikel 11, 12 Richtlinie 2003/48/EG des Rates

²⁷⁹ Die EU hat mit der Schweiz, mit Andorra, Liechtenstein, Monaco und San Marion ein ähnliches Abkommen unterzeichnet. Demnach verpflichten sich diese Staaten zu einem Steuerrückbehalt oder einer Quellensteuer wie sie Belgien, Luxemburg und Österreich nach der Richtlinie zur Besteuerung von Zinserträgen einheben müssen. Diese fünf Staaten werden in dem Abkommen weiters zur Erteilung von Auskünften auf Anfrage in Fällen von Steuerhinterziehung verpflichtet. Ebenso hat die EU mit Jersey, Guernesey, Isle of Man und den abhängigen oder assoziierten Mitgliedstaaten in der Karibik ein Abkommen geschlossen, wonach diese das System der Auskunftserteilung eine Quellensteuer anwenden. (vgl. Europäische Kommission, Internet)

²⁸⁰ Tipke K. (2003), S. 713

²⁸¹ vgl. Bundesministerium für Finanzen, Internet

²⁸² vgl. Doralt W./Ruppe H.G. (2006), S. 99

²⁸³ vgl. ebd., S. 93

²⁸⁴ ebd.

seit 1995 nicht mehr erhoben, die Börsenumsatzsteuer ist seit Oktober 2000 außer Kraft.²⁸⁵ Die Besteuerung des Kapitalverkehrs besteht lediglich noch in der Einhebung der Gesellschaftsteuer. Um aber Kapital wirkungsvoll besteuern zu können, ist die Wiederaufnahme beziehungsweise Wiedereinführung der Wertpapierbesteuerung und der Börsenumsatzsteuer strikt zu fordern.

5.3.2.1 Die Gesellschaftsteuer

Die GeSt erfasst allgemein die Zufuhr von Eigenkapital an inländische Kapitalgesellschaften. Hierunter fällt vorrangig der Erwerb von Gesellschaftsrechten an einer inländischen Kapitalgesellschaft durch den ersten Erwerb²⁸⁶ – das betrifft den Vorgang der Gründung ebenso wie die Kapitalerhöhung. Weiters unterliegen der GeSt gemäß § 2 KVG Leistungen des Gesellschafters/der Gesellschafterin wie zum Beispiel weitere Einzahlungen oder Nachschüsse auf Grund einer Verpflichtung, die im Gesellschaftsverhältnis begründet liegen. GeSt-pflichtig sind aber auch freiwillige Leistungen eines Gesellschafters/einer Gesellschafterin, wenn das Entgelt in der Gewährung erhöhter Gesellschaftsrechte besteht. Ein Beispiel hierfür wären etwa Zuzahlungen gegen die Umwandlung von Aktien in Vorzugsaktien. Andere mit GeSt belegte freiwillige Leistungen sind Zuschüsse, der Verzicht auf Forderungen, die Überlassung von Gegenständen an die Gesellschaft, ohne eine wertmäßig gleich hohe Gegenleistung zu empfangen, sowie die Übernahme von Gesellschaftsgegenständen für die Hingabe einer wertmäßig höheren Gegenleistung. Die an die Gesellschaft „übertragene“ Leistung muss dabei geeignet sein, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen. Als freiwillig gilt jede Leistung oder Vermögenszuwendung, die ohne gesetzlichen oder gesellschaftsvertraglichen Zwang erbracht wird. Daher sind beispielsweise auch der freiwillige Verzicht auf bereits beschlossene Gewinnanteile oder auf bereits entstandene Zinsforderungen oder aber die verbilligte Überlassung von Waren gesellschaftsteuerpflichtig. Unentgeltlich erbrachte Leistungen lösen dagegen keine GeSt-Pflicht aus.²⁸⁷ Schließlich unterliegen der GeSt sowohl die Verlegung der Geschäftsleitung oder des Sitzes einer ausländischen Kapitalgesellschaft in das Inland als auch die Zuführung von Anlage- oder Betriebskapital durch eine ausländische Kapitalgesellschaft an ihre inländische Niederlassung; die Steuerpflicht gilt nicht, wenn die ausländische Kapitalgesellschaft vor der Verlegung ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz in einem Mitgliedstaat der EU hatte beziehungsweise zum Zeitpunkt der Kapitalzuführung hat.

GesellschafterInnendarlehen sind nur ausnahmsweise Gegenstand der GeSt, nämlich dann, wenn sich aus der Vertragsgestaltung ergibt, dass das für die Dauer der Beteiligung des Gesellschafters/der Gesellschafterin unverzinst gewährte Darlehen einer Einlagengewährung gleichkommt; beziehungsweise wenn die Darlehensgewährung unabdingbare Voraussetzung für den Erwerb der Gesellschaftsrechte ist. Verzichtet der/die GesellschafterIn auf Darlehenszinsen, so löst dieser Verzicht jedenfalls GeSt-Pflicht aus.²⁸⁸ Eine Steuerpflicht besteht § 3 KVG zufolge auch dann, wenn die Leistungen von Personenvereinigungen oder Körperschaften erbracht werden, an denen die GesellschafterInnen der empfangenden Kapitalgesellschaft als Mitglieder oder GesellschafterInnen beteiligt sind.

Mit Kapitalgesellschaften meint das KVG nicht nur Aktiengesellschaften und Gesellschaften mit beschränkter Haftung. Den Bestimmungen in § 4 KVG zufolge werden auch Kommandit- wie auch Kommandit-Erwerbsgesellschaften erfasst, wenn zu den persönlich haftenden GesellschafterInnen eine Kapitalgesellschaft gehört. Der Gesellschaftsteuerpflicht unterliegen jedoch die Einlagen nur der beschränkt haftenden, nicht aber auch die der persönlich – un-

²⁸⁵ vgl. Kodex: Steuergesetze (2005), Teil II, III KVG

²⁸⁶ vgl. § 2 Z. 1 KVG

²⁸⁷ vgl. Doralt W./Ruppe H.G. (2006), S. 94

²⁸⁸ vgl. ebd., S. 95f

beschränkt – haftenden GesellschafterInnen.²⁸⁹ Inländisch ist eine Kapitalgesellschaft dann, wenn die Geschäftsleitung oder der Sitz sich im Inland befinden; im letzteren Fall darf die Geschäftsleitung nicht in einem Mitgliedstaat der EU angesiedelt sein.

Zu den besteuerten Gesellschaftsrechten gehören Aktien und sonstige Anteile, ausgenommen die Anteile der persönlich haftenden GesellschafterInnen einer Kommanditgesellschaft oder Kommandit-Erwerbgesellschaft; weiters zählt § 5 KVG Genussrechte und Forderungen, die eine Beteiligung am Gewinn oder Liquidationserlös der Gesellschaft gewähren, auf.

Von der Entrichtung der GeSt befreit sind gemäß § 6 KVG Kapitalgesellschaften für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke sowie der Versorgung mit Wasser, Gas, Elektrizität, Wärme oder dem öffentlichen Verkehr dienende Kapitalgesellschaften. Die zuletzt genannten Versorgungsbetriebe müssen im alleinigen Eigentum einer öffentlich rechtlichen Körperschaft stehen und ihre Erträge ausschließlich diesen Körperschaften zufließen. Keine GeSt zu entrichten ist aber auch für den Erwerb oder die Erhöhung von Gesellschaftsrechten zum Zwecke der Umwandlung der Kapitalgesellschaft in eine Kapitalgesellschaft anderer Rechtsform; befreit sind weiters Kapitalerhöhungen durch Umwandlung von Rechten und Forderungen, Rücklagen oder GesellschafterInnen Darlehen sowie der Erwerb oder die Erhöhung von Gesellschaftsrechten in Zusammenhang mit der Übertragung des gesamten Vermögens oder des (Teil)Betriebes einer anderen Kapitalgesellschaft als Gegenleistung.

Als Bemessungsgrundlage für die GeSt wird nach den Bestimmungen des § 7 KVG grundsätzlich der Wert der Gegenleistung herangezogen. Hierunter fallen alle Aufwendungen des Gesellschafters/der Gesellschafterin, um die Gesellschaftsrechte zu erwerben. Fehlt es an einer entsprechenden Gegenleistung, so wird die Steuer anhand des Werts der Gesellschaftsrechte bemessen. Auf die errechnete Bemessungsgrundlage wird ein Steuersatz von 1% angewendet.

5.4 Notwendige Ergänzung: „Tobin Tax“ – Besteuerung von Devisentransaktionen

Die zunehmende internationale Verflechtung der Finanz- und Kapitalmärkte sowie die Integration nationaler Wirtschaftsräume haben zur Folge, dass nationale Steuerpolitiken hinsichtlich ihrer allokativen, distributiven und letztlich auch fiskalischen Funktionen abtumpfen. Damit Steuern die ihnen zgedachten Aufgaben weiterhin in einem ausreichenden Maße erfüllen, muss das jeweils nationale steuerpolitische Instrumentarium um internationale Steuern erweitert werden. Die Einhebung einer Steuer auf Devisentransaktionen hilft, kurzfristige und spekulative Kapital- und Devisenmarkttransaktionen zu vermindern, den Geldwert stabil zu halten und letztendlich durch Spekulationen ausgelöste realwirtschaftlich negative Folgen zu verhindern. Das notwendige Gesamtkonzept der Besteuerung des Kapitalverkehrs ist daher um eine Devisentransaktionssteuer zu ergänzen.

Bereits in den 1970er Jahren machte James Tobin den Vorschlag, eine Steuer auf Devisenmarkttransaktionen einzuheben. Der Grundgedanke geht allerdings auf John Maynard Keynes zurück, der Spekulationen durch Finanztransaktionen mit einem Casino verglich, die den allgemeinen Interessen abträglich sind. Im Zuge der Diskussion einer Reform der internationalen Finanzordnung erlebt nun die Tobin Tax eine Renaissance. Die auf James Tobin zurückgehende Kapitalsteuer ist ein Vorstoß, Devisentransaktionen mit einer Art Umsatzsteuer zu belegen.²⁹⁰ Heute neu diskutierte Ansätze sind an die Analyse Tobin's angelehnt, ihre

²⁸⁹ vgl. Kodex (2005), § 5 (1) Z. 1 KVG

²⁹⁰ vgl. Chesnais F. (2001), S. 27

Konzepte stehen aber durchwegs für deren Weiterentwicklung. Hinzu tritt die politische Einsicht in die Notwendigkeit, entgegen den aktuell vorherrschenden „mainstream“ eine staatliche Regulierung auf internationaler Ebene zu verfolgen.²⁹¹

Zahlreiche Turbulenzen auf den Finanzmärkten und ihre weitreichenden Folgen für andere Wirtschafts- und Gesellschaftsbereiche waren immer wieder Ausgangspunkt für weitere Überlegungen einer Devisentransaktionssteuer. Neben parlamentarischen Vorstößen beispielsweise Frankreichs²⁹², Belgiens im Jahr 2004 oder Indiens wird die Devisentransaktionssteuer von internationalen Organisationen wie den Vereinten Nationen, dem IMF oder dem DGB und anderen zivilgesellschaftlichen Institutionen thematisiert. Wissenschaftliche Studien sowie Konferenzen versuchen, die Möglichkeiten einer Implementierung einer Devisentransaktionssteuer auszuloten.

Steuergesand einer Devisentransaktionssteuer ist der Währungsumtausch, die Bemessungsgrundlage der umgetauschte Betrag. Nach den Überlegungen Tobins sollte eine bis zu 1%ige Besteuerung von Devisentransaktionen die Transaktionskosten vor allem kurzfristiger und spekulativer Devisentransaktionen zur Ausnutzung geringfügiger Kursdifferenzen heben und so unrentabel erscheinen lassen. Hintergrund war der Zusammenbruch des Bretton-Woods-Systems mit seinen festen Wechselkursen und die darauf folgende Befürchtung, eine mögliche Destabilisierung des internationalen Währungssystems könnte negative realwirtschaftliche Effekte auslösen. Die Einnahmen aus der Besteuerung der Devisentransaktionen sollten Zwecken im internationalen Interesse, wie zum Beispiel die Entwicklungshilfe, zugeführt werden.

Eines der Ziele für eine solche Steuer besteht darin, Währungswechselkurse zu stabilisieren. Kurzfristige und durch Spekulationsabsichten²⁹³ motivierte Devisentransaktionen üben nachteilige Wirkungen auf Wechselkurse aus. Dies kann nicht nur die Geldwertstabilität schwächen, infolge des Abwertungsdrucks, einer möglicherweise induzierten Kapitalflucht, durch eine Devisenknappheit oder wegen Handels- und Leistungsbilanzdefiziten kann darüber hinaus die Wirtschaftskonjunktur Schaden nehmen. Die Anwendung einer Devisentransaktionssteuer als über den Markt wirkendes Instrument soll die Währungsrelationen stabilisieren und so Unsicherheiten und die damit verbundenen Kosten reduzieren helfen. Auf integrierten Kapitalmärkten, die den nationalen Geldpolitiken – sofern sie in zusammengeordneten Wirtschaftsräumen wie der EU überhaupt noch bestehen – kaum noch Spielräume lassen, bietet die Devisentransaktionssteuer die Gelegenheit zu einer über den Markt selbst wirkenden internationalen Koordination und Regulation der Devisen- und Kapitalmärkte. In diesem Sinne sind ebenso lenkungspolitische Zwecke für die Einhebung einer Transaktionssteuer ins Treffen zu führen. Ziel ist, Ressourcen weg vom Finanzkapital hin zur produzierenden Ökonomie umzuverteilen. Der lenkungspolitische Prozess hat gleichermaßen die internationalen zwischenstaatlichen Beziehungen zu umfassen. Da instabile Devisenmärkte wie auch kurzfristige spekulative Kapitalbewegungen gerade für nichtentwickelte Länder sowie Schwellenländer enorme Probleme bedeuten, gewinnen diese lenkungspolitischen Überlegungen vor allem im Zusammenhang mit entwicklungspolitischen Absichten

²⁹¹ vgl. ebd., S.28

²⁹² Die französische Regierung beschließt im Jahr 2001 eine Devisentransaktionssteuer; allerdings mit dem Vorbehalt, dass diese Steuer in allen Mitgliedsstaaten der EU eingeführt wird. In Österreich existiert eine diesbezügliche 4-Parteien-Einigung im parlamentarischen Finanzausschuss vom Mai 2006.

²⁹³ Der Begriff *Spekulation* findet recht unterschiedliche Verwendung. So wird er für Gewinn bringende Anlagen von Finanzkapital, aber auch für deren Wertsteigerung und -sicherung benutzt. Finanzanlagen einerseits und Wertsteigerung oder -sicherung andererseits sind zwei grundlegend unterschiedliche Vorgänge (vgl. Chesnais F. (2002), S. 58). Im Zusammenhang mit der Devisentransaktionssteuer kann von Spekulation dann gesprochen werden, wenn Finanzinstitutionen ihr Wertpapierportfolio kurzfristig verändern und so Kursgewinne am Devisenmarkt erzielen.

zunehmend an Relevanz.²⁹⁴ Schließlich sprechen fiskalpolitisch motivierte Beweggründe dafür, internationale Kapitalmarkttransaktionen mit einer Devisentransaktionssteuer zu belegen. Die Einnahmen könnten zur Finanzierung der Entwicklungshilfe herangezogen werden; aber auch die Bereitstellung der eingenommenen Mittel für das EU-Budget wird – zumindest auf EU-Ebene – diskutiert.²⁹⁵

Die Anforderung an eine Devisentransaktionssteuer und gleichzeitige Herausforderung für ihre zweckkonforme Umsetzung besteht darin, Spekulationen auf den Kapital- und Devisenmärkten unattraktiv zu machen und dabei Devisentransaktionen, die der Finanzierung internationaler realwirtschaftlicher Transaktionen, dem Portfoliomanagement oder dem Liquiditätshandel dienen, nicht zu behindern. Hier bietet sich die Anwendung eines relativ geringen Steuersatzes an. Spekulative Transaktionsgeschäfte sind vor allem durch deren Kurzfristigkeit und der notwendigen Häufigkeit der vorgenommenen Transaktionen charakterisiert. Eine minimale Steuer würde solche Geschäfte – bedingt durch deren notwendig hohe Frequenz – um ein Vielfaches verteuern und so unrentabel machen. Längerfristige und realwirtschaftlich bezogene Devisentransaktionen wie auch längerfristige Anlagen in Fremdwährungen wären durch die Geringfügigkeit des Steuerbetrages hingegen nicht beeinträchtigt. Konkret reichten nach Spahn (2002) die vorgeschlagenen Steuersätze von 0,01% bis maximal 1% - Spahn selbst zieht einen 0,01%igen Satz vor. Durch diesen geringen Steuersatz würden spekulative Devisentransaktionen verringert und durch Spekulationen verursachte konjunkturschädliche Schwankungen vermieden. Insgesamt kann so ein Beitrag zu einer höheren Stabilität erwartet werden.²⁹⁶ Spahn (2002) schlägt vor, nicht nur alle Kassen-Transaktionen, sondern gleichermaßen Termin- wie Swappesäfte mit einer Fälligkeit von weniger als einen Monat zu besteuern.²⁹⁷ Durch die Anwendung der Steuer nicht nur auf den Kassen-, sondern auch auf den Terminmärkten, können umfassende Substitutionsmöglichkeiten verhindert und Ausweichreaktionen vermieden werden.

Ein erweitertes Konzept der Devisentransaktionssteuer sieht nach Spahn (2002) eine einseitig angewandte Zusatzsteuer (ERND²⁹⁸) vor, die allein auf spekulative Schwankungen reagiert.²⁹⁹ Während der regulären Devisentransaktionssteuer primär eine fiskalische Funktion zukommt und in gewissen Grenzen ebenfalls die Wechselkurse stabilisieren hilft, ist die ERND rein zur Spekulationsabwehr gedacht. Zunächst muss jedoch zur Anwendung der ERND ein Wechselkurs auf Grundlage eines progressiven Mittelwertes festgelegt werden, der einen Korridor für zulässige Kursschwankungen anbietet. Solange die Wechselkursvolatilität die Grenzen des Korridors nicht überschreitet, würde keine zusätzliche Steuer erhoben. Die Zusatzsteuer würde erst bei Überschreiten beziehungsweise bei größeren Wechselkursschwankungen automatisch aktiviert, der über den Wechselkurskorridor hinausgehenden Teil des Transaktionswerts wäre zu versteuern. Aufgrund eines relativ hoch angesetzten Steuersatzes könnte der Markt rasch wieder „beruhigt“ werden.³⁰⁰

Die Ergänzung durch eine Zusatzsteuer macht vor allem für Entwicklungs- und Schwellenländer Sinn; aber auch Industrieländern, die zu keinem der großen Währungsblöcke gehören, wäre die ERND ein hilfreiches Instrument, um größere Wechselkursschwankungen und

²⁹⁴ vgl. Spahn P. (2006), S. 6f

²⁹⁵ vgl. beispielsweise Schratzenstaller M./Berghuber B. (2006)

²⁹⁶ vgl. Spahn P.(2006), S. 11

²⁹⁷ vgl. ebd., S. 80f

²⁹⁸ Exchange Rate Normalization Duty

²⁹⁹ vgl. ebd., S. 23ff

³⁰⁰ Ein ähnliches Konzept mit einem differenzierten Steuersatz vertritt auch Bruno Jetin. Allerdings tritt Jetin in Hinblick auf die Besteuerung der „normalen“ Transaktionen für die Anwendung eines höheren Steuersatzes von 1% ein; im Falle von Spekulationsgeschäften kann nach Jetin der Steuersatz auch prohibitive Höhen erreichen. (vgl. Chesnais F. (2002), S. 101)

Spekulationen abzublocken. Zusätzlich zöge die ERND ausländische Investitionen an, da sie mehr Sicherheit und stabilere Preise garantiert.

Wahl/Waldow (2001) zeigen Möglichkeiten und Grenzen der Stabilisierung der Finanzmärkte durch eine Devisentransaktionssteuer auf.³⁰¹ Das Gegenargument, eine Devisentransaktionssteuer funktioniere nur, wenn sie an allen großen Finanzplätzen implementiert werde, gilt mittlerweile als widerlegt.³⁰² Für eine erfolgreiche Anwendung der Devisentransaktionssteuer müssten nicht sämtliche wichtige Börseplätze miteinbezogen werden. Da der Devisenhandel stark zeitzonebezogen konzentriert ist, wäre lediglich die Teilnahme wesentlicher Börseplätze einer Zeitzone – möglicherweise auch die der Nachbarzeitzone – am Devisentransaktionssteuersystem erforderlich. Ein Ausweichen in entfernte Zeitzone verursachte nicht nur wegen der arbeitszeitrechtlichen Barrieren höhere Kosten und wäre daher nicht zu befürchten. Somit könnten die OECD-Staaten einzeln oder als Gruppe Devisentransaktionen ohne negative Effekte besteuern – aber auch die alleinige Einhebung im gesamten EU-Raum ist durchaus denkbar.³⁰³

Eine Verletzung des geltenden EU-Rechts durch die Besteuerung von Devisentransaktionen liegt jedenfalls nicht vor. Die einzelnen Mitgliedstaaten der EU haben das Recht, indirekte Steuern wie etwa die Devisentransaktionssteuer einzuführen. Wegen des nur geringen Steuersatzes wird die „normale“ Devisentransaktionssteuer auch keine Gefährdung für den freien Kapitalverkehr darstellen. Ebenso liegt keine unzulässige Diskriminierung vor. Lediglich die Ergänzungsabgabe erfordert die Zustimmung der EU, da sie die nicht mehr der nationalen Kompetenz zugehörige Geldpolitik berührt und zudem eine Beschränkung von Kapitalverkehrsflüssen mit sich bringt.

Die technische Realisierung der Besteuerung von Kapitalflüssen kann entweder über internationale Zahlungs- und Abwicklungssysteme erfolgen oder direkt am Handelsort ansetzen. Wird nicht das unmittelbare Währungsgeschäft – etwa der Tausch Euro gegen Dollar – Gegenstand der Besteuerung, sondern bereits die Überweisung der inländischen Währung in das Ausland, dann ist die technische Umsetzung im Sinne einer Formalisierung internationaler Zahlungsverkehrssysteme leicht möglich. Hiermit sind die gleichen Wirkungen erzielbar wie bei der unmittelbaren Besteuerung des Währungsgeschäftes selbst.

Das Steueraufkommen aus der Devisentransaktionsbesteuerung fällt demjenigen Staat zu, dem die Steuergesetzgebung obliegt – innerhalb der EU sind das die einzelnen Mitgliedstaaten. Eine Zuweisung an internationale Organisationen wird erst in einem weiteren Schritt möglich. Aufgrund der unsicheren Bemessungsgrundlagen sowie der Höhe der Nachfrageelastizität des Devisenhandels sind Aussagen zur möglichen Höhe des Aufkommens einer Devisentransaktionssteuer mit relativ hoher Unsicherheit behaftet. Vorsichtige Schätzungen gehen auf Basis des Spahn-Modells unter Zugrundelegung eines Steuersatzes von 0,01% von einem Steueraufkommen in Höhe von 17 Mrd. € bis 20 Mrd. € innerhalb der EU plus der Schweiz aus.³⁰⁴ Jetin/Denys (2006) rechnen bei einem Steuersatz von 0,1% mit einem Aufkommen innerhalb der Eurozone von 10 Mrd. € bis 38 Mrd. €³⁰⁵

Abschließend ist festzuhalten, dass die wachsende Verflechtung grenzüberschreitender Transaktionen der Erweiterung der auf nationaler Ebene beschränkten Steuern um internationale Steuern bedarf. Nur so wird es möglich sein, die allokativen und auch distributiven Funktionen von Steuern aufrechtzuerhalten und auch notwendige öffentliche Güter nicht nur

³⁰¹ vgl. Wahl P./Waldow P. (2001), S. 9

³⁰² vgl. Huffs Schmid J. (2001), S. 7

³⁰³ vgl. Haq M. et al (1996), S. 20

³⁰⁴ vgl. Wahl P./Waldow P. (2001), S. 68

³⁰⁵ vgl. Jetin B./Denys L. (2006)

auf nationaler, sondern gleichermaßen auf internationaler bereitzustellen. Die Devisentransaktionssteuer bewirkt, dass Kapital im Land bleibt und nicht kurzfristig abgezogen wird. Durch ihre Einhebung werden sowohl Menge, als auch Tempo der kurzfristigen Transaktionen reduziert, ohne ökonomisch sinnvolle (Real)Investitionen oder die Gewährung langfristiger Kredite zu behindern.

6 Besteuerung des immobilien Vermögens in Österreich

6.1 Steuern auf das immobile Vermögen

Steuern auf das immobile Vermögen im engsten Sinn sind die Grundsteuer, Bodenwertabgabe sowie die Grunderwerbsteuer. Allgemein kann die Besteuerung des immobilien Vermögens so konzipiert sein, dass ihre Bemessungsgrundlage lediglich Liegenschaftsgrößen oder –werte einschließt. Ein weiter gehender Entwurf erfasst nicht nur den Liegenschaftsbestand, sondern gleichfalls von diesem abhängige oder abgeleitete Bestand- und Stromgrößen. Zusätzlich können persönliche Kriterien der VermögensbesitzerInnen bei der Errechnung der Steuerbemessungsgrundlage in Rechnung gestellt werden. Allerdings müsste in diesem Fall der Beitrag immobilien Vermögens zur Wertschöpfung erhoben und recherchiert werden, ob die entsprechenden Produkte im Inland konsumiert, investiert oder exportiert werden und daher in den letzten beiden Fällen umsatzsteuerfrei sind.³⁰⁶ Eine Orientierung auf Liegenschaftsgrößen zur Berechnung der Steuer scheint daher um vieles einfacher. Demnach sind zu den Steuern auf Liegenschaften ebenfalls sowohl die Abgabe der land- und forstwirtschaftlichen Betriebe als auch deren Beiträge zum Familienlastenausgleichsfonds hinzuzurechnen. Ebenso sind die Sozialversicherungsbeiträge der Land- und Forstwirtschaftlichen an die Einheitswerte ihrer Betriebe gekoppelt und daher als Abgaben auf das immobile Vermögen zu betrachten; gleiches gilt für die Kammerumlage an die Landwirtschaftskammer nach dem jeweiligen Landesgesetz. Schließlich beziehen sich nicht nur Teile der Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer wie auch der Erbschaft- und Schenkungsteuer auf vorhandene Liegenschaften, auch der Berechnung verschiedener Gebühren und Verwaltungsabgaben werden liegenschaftsbezogene Merkmale zugrunde gelegt.

Die OECD-Statistik zur Besteuerung des unbeweglichen Vermögens erfasst unter der Klassifikation „4100 Recurrent taxes on immovable property“ die Bodenwertabgabe („4100L1“ – ab 1995 „4120L1“ – „Tax on vacant plots“), die Abgabe land- und forstwirtschaftlicher Betriebe („4100L2“ – ab 1995 „4110L1“ – „Duty on farms“), die Beiträge der Landwirtschaft zum Familienlastenausgleichsfonds („4100L3“ – ab 1995 „4110L2“ – „Farm contr. equaliz. of family burdens“), die Kammerumlage der zur gesetzlichen Interessenvertretung der Land- und Forstwirtschaftlichen („4100L7“ – ab dem Jahr 1995 „4110L3“ – „Farm contribution to chambers“, sowie die Grundsteuer A und B („4100L5“ – ab 1995 „4110L5“ – „Land tax A“, „4100L6“ – ab 1995 „4120L2“ – „Land tax B“). Die Grunderwerbsteuer wird unter der Klassifikation „4400 Taxes on financial and capital transactions“ als „4400L1 Land transfer tax“ erfasst. Außerdem weist die OECD-Statistik bis zum Jahr 1974 den Beitrag zum Wohnungswiederaufbau („4110L4 Contr. residential buildings reconstruction“) aus.³⁰⁷ Weitere Gebühren und Abgaben auf das immobile Vermögen, aber auch die Sozialversicherungsbeiträge der Land- und Forstwirtschaftlichen werden unter anderen Klassifikationen ausgewiesen. Ihre Isolierung ist an Hand der OECD-Statistik kaum durchführbar und wird daher nicht versucht. Der weitere Gang zur Untersuchung des immobilien Vermögens konzentriert sich daher auf die in der OECD Revenue Statistik unter den laufenden Steuern auf das unbewegliche Vermögen („4100 Recurrent taxes on immovable property“) angeführten Steuern und Abgaben und die Grunderwerbsteuer bei den Steuern auf Finanz- und Kapitaltransaktionen („4400 Taxes on financial and capital transactions“). Auf die Grundsteuer sowie die zuletzt genannte Grunderwerbsteuer wird etwas detaillierter eingegangen werden.

³⁰⁶ vgl. Nowotny E. et al (1990), S. 45

³⁰⁷ vgl. Source OECD Revenue Statistics (2006a), Internet

6.2 Die Struktur der Immobilienbesteuerung

Grundbesitz wird in Österreich mit Hilfe mehrerer Steuern oder Abgaben belegt. Für inländische Grundstücke fällt gemäß den Bestimmungen des Grundsteuergesetzes 1955 (GrStG) Grundsteuer an; das gilt für die im Bewertungsgesetz 1955 (BewG) beschriebenen Vermögensarten^{308 309} sowohl des land- und forstwirtschaftlichen, als auch des Grundvermögens einschließlich der Betriebsgrundstücke. Weiters ist für unbebaute Grundstücke entsprechend dem Bodenwertabgabegesetz 1960 (BodenwertabgabeG) Bodenwertabgabe zu entrichten, land- und forstwirtschaftliche Betriebe sowie land- und forstwirtschaftlich nachhaltig genutzte unbebaute Grundstücke im Sinne des GrStG unterliegen der Abgabe von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben. Entsprechend der bereits weiter oben dargelegten Kategorisierung von Steuern nach inhaltlich bedingten Merkmalen gelten die Grundsteuer, die Bodenwertabgabe und schließlich die Abgabe land- und forstwirtschaftlicher Betriebe als Objektsteuern – die persönlichen Verhältnisse der steuerpflichtigen Personen finden in der Bemessung der Steuer keine Berücksichtigung. Hingegen handelt es sich im Falle der Grunderwerbsteuer um eine Verkehrsteuer, die aufgrund des Vorliegens eines rechtsgültigen Kaufvertrages oder anderen Rechtsgeschäftes, mit dem ein Anspruch auf Übereignung eines Grundstückes begründet wird, erhoben wird. Hinsichtlich der Gliederung der Steuern und Abgaben nach der jeweiligen Ertragskompetenz legt das Finanzausgleichsgesetz (FAG) die Grunderwerbsteuer sowie die Bodenwertabgabe als gemeinschaftliche Bundesabgaben fest, wenngleich auch der überwiegende Teil der Einnahmen aus dieser Steuer beziehungsweise Abgabe nach den entsprechenden Bestimmungen des FAG den jeweiligen Gemeinden zufließt; die Abgabe von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben ist als ausschließliche Bundesabgabe, die Grundsteuer wiederum als ausschließliche Gemeindeabgabe bestimmt.³¹⁰

Es konnte bereits gezeigt werden, dass das Aufkommen aus den Steuern auf das unbewegliche Vermögen von prominenter Bedeutung für die vermögensbezogene Besteuerung ist. Mit knapp 596 Mio. € macht der Anteil der Steuern auf den Grundbesitz im Jahre 2005 beinahe dreiviertel der Steuereinnahmen aller vermögensbezogener Steuern aus; 2004 beliefen sich die Steuern auf das unbewegliche Vermögen auf beinahe 590 Mio. € oder 0,25% des BIP und 0,58% des Abgabenaufkommens. Wird die Grunderwerbsteuer zu den Steuern auf das unbewegliche Vermögen hinzugezählt, dann erzielte die Besteuerung des Grundvermögens 1,102 Mrd. € oder 0,46% des BIP und 1,1% des gesamten Abgabenaufkommens; das waren 84,2% des Aufkommens der gesamten vermögensbezogenen Besteuerung. Für 2005 macht das gesamte Steueraufkommen auf den Grundbesitz inklusive der Grunderwerbsteuer mit nahezu 1,144 Mrd. € und ebenfalls 0,46% des BIP beziehungsweise 1,1% des Abgabenaufkommens fast 85% aller vermögensbezogener Steuereinnahmen aus.³¹¹

Innerhalb der Struktur der Besteuerung des unbeweglichen Vermögens stechen – wenig überraschend – sowohl die Grund- als auch die Grunderwerbsteuer hervor. Das Grundsteueraufkommen betrug für 2005 528 Mio. €, das Aufkommen aus der Grunderwerbsteuer 548 Mio. €. Mit 46,2% für die Grundsteuer beziehungsweise knapp 48% für die Grunderwerbsteuer erzielten die Einnahmen aus diesen beiden Steuern zusammen beinahe das gesamte Aufkommen der Steuern auf das unbewegliche Vermögen.^{312 313}

³⁰⁸ vgl. Kodex: Steuergesetze (2005), § 18 BewG

³⁰⁹ vgl. 8 Die Problematik der Vermögensbewertung

³¹⁰ vgl. BGBl I Nr. 156/2004, §§ 7 (1), 8 (1), 9 (1), 14 (1) Z 1 FAG 2005

³¹¹ vgl. Tabelle 1, Seite 20; Tabelle 2, Seite 21; SourceOECD Revenue Statistics (2006m); eigene Berechnungen

³¹² vgl. Tabelle 22, Seite 108

³¹³ Im Gegensatz zur Systematik der OECD Revenue Statistik wird in dieser Arbeit die Grunderwerbsteuer zu den Steuern auf das unbewegliche Vermögen hinzugerechnet. (vgl. SourceOECD Revenue Statistics (2006a), Internet)

Tabelle 22: Österreich – Besteuerung des immobilien Vermögens

	1965		1970		1975		1980		1985		1990		1995		2000		2004		2005	
	Aufkommen in Mio	% des unbewgl Vermögensaufk	Aufkommen in Mio	% des unbewgl Vermögensaufk	Aufkommen in Mio	% des unbewgl Vermögensaufk	Aufkommen in Mio	% des unbewgl Vermögensaufk	Aufkommen in Mio	% des unbewgl Vermögensaufk	Aufkommen in Mio	% des unbewgl Vermögensaufk	Aufkommen in Mio	% des unbewgl Vermögensaufk	Aufkommen in Mio	% des unbewgl Vermögensaufk	Aufkommen in Mio	% des unbewgl Vermögensaufk	Aufkommen in Mio	% des unbewgl Vermögensaufk
Steuern auf unbewegliches Vermögen (inkl. Grunderwerbsteuer)	122,24		158,64		256,39		380,66		497,95		605,95		851,24		978,55		1.102,12		1.143,88	
Bodenwertabgabe	0,87	0,71	1,24	0,78	2,83	1,11	3,71	0,97	4,22	0,85	4,58	0,76	5,51	0,65	5,00	0,51	5,38	0,49	5,34	0,47
Abgabe land- und forstwirtschaftlicher Betriebe	8,65	7,07	13,59	8,57	13,23	5,16	15,33	4,03	20,71	4,16	19,99	3,30	20,17	2,37	20,05	2,05	20,05	1,82	20,20	1,77
Beiträge der Landwirtschaft zum FLAF	4,94	4,04	4,94	3,11	4,80	1,87	5,60	1,47	6,47	1,30	6,25	1,03	6,30	0,74	6,27	0,64	6,27	0,57	6,31	0,55
Kammerbeiträge der Landwirtschaft	14,17	11,59	16,35	10,31	15,12	5,90	23,33	6,13	26,60	5,34	32,27	5,33	31,09	3,65	32,31	3,30	34,93	3,17	35,27	3,08
Contr. residential buildings reconstruction	3,63	2,97	3,63	2,29		0,00		0,00		0,00		0,00		0,00		0,00		0,00		0,00
Grundsteuer	60,10	49,17	70,49	44,43	135,97	53,03	183,06	48,09	249,27	50,06	291,78	48,15	394,89	46,39	462,74	47,29	522,63	47,42	528,60	46,21
Grunderwerbsteuer	29,87	24,44	48,40	30,51	84,45	32,94	149,63	39,31	190,69	38,30	251,08	41,44	393,29	46,20	452,19	46,21	512,86	46,53	548,16	47,92

Quelle: Source OECD Revenue Statistics (2006a), Internet; eigene Berechnungen

Wie Abbildung 1 auf Seite 131 am Ende dieses Kapitels veranschaulicht, ist der Anteilsverlauf der Grundsteuer im langfristigen Trend seit 1965 mit immer wieder stärkeren oder schwächeren „Ausschlägen“ während bestimmter Zeitperioden eher gleichbleibend bis leicht fallend. Dagegen steigt der Grunderwerbsteueranteil an den Einnahmen aller Steuern auf das Grundvermögen von 1965 bis 2005 kontinuierlich an. In den markanten gegengleichen Abweichungen vom jeweils langfristigen Trend wird die hauptsächliche Bestimmung des Steueraufkommens aus dem Grundvermögen durch die Grund- und Grunderwerbsteuer deutlich.³¹⁴ Im Gegensatz zu diesen beiden Steuern sind die anderen Steuern und Abgaben auf das Grundvermögen von geringerer Relevanz.³¹⁵ Die Einnahmen der übrigen immobilien Steuern sind nicht besonders hoch, die jeweiligen Anteile weisen für den Betrachtungszeitraum ein klar sinkendes Wachstum auf. Das höchste Aufkommen mit 35,27 Mio. € und 3% der gesamten immobilien Besteuerung erzielten im Jahr 2005 die Kammerbeiträge der Landwirtschaft. Allerdings handelt es sich hierbei nicht wirklich um eine grundvermögensbezogene Besteuerung, deren Einnahmen allgemein zur Finanzierung gesellschaftsrelevanter (Sozial)Aufgaben herangezogen und damit in den Dienst einer sozial gerechteren Verteilung des gesellschaftlichen Reichtums gestellt werden könnten. Dass die Kammerbeiträge im Sinne der Umverteilung zugunsten der durch die Landwirtschaftskammer gesetzlich vertretenen Klientel sich dennoch bezahlt machen dürften, ist etwa aus dem noch mäßigeren Gewicht der weiteren Besteuerung des unbeweglichen Vermögens zu ermes sen. Die Abgabe land- und forstwirtschaftlicher Betriebe betrug 2005 mit 20,2 Mio. € knapp 1,8% der gesamten Steuern und Abgaben auf das unbewegliche Vermögen, dagegen erreichten die Beiträge der Landwirtschaft zum Familienlastenausgleichsfonds (FLAF) lediglich noch 6,31 Mio. € oder 0,55% des unbeweglichen Vermögensaufkommens. Das geringste Aufkommen wurde aus der Bodenwertabgabe mit 5,34 Mio. € oder einem 0,47%igen Anteil an den Steuer- und Abgabeneinnahmen vom Grundvermögen erzielt.³¹⁶

Abbildung 5, Abbildung 6 und Abbildung 7 (ebenfalls am Ende dieses Kapitels) verdeutlichen, dass die 5jährigen Zuwachsraten der Aufkommen aus den einzelnen Steuern und Abgaben auf das immobile Vermögen im Vergleich zum jeweiligen Zeitraum davor in der langfristigen Tendenz von 1970 bis 2005 abgenommen haben.³¹⁷ Insgesamt stiegen die Einnahmen der gesamten Besteuerung des immobilien Vermögens inklusive der Grunderwerbsteuer in der Zeitspanne von 1970 bis 1975 mit rund 62% von 158,64 Mio. € auf 256,39 Mio. € am stärksten an.³¹⁸ Ein nochmaliger Anstieg der Zuwachsrate entgegen dem langfristigen Trend ist für die Periode von 1990 bis 1995 festzustellen: die Zuwachsrate betrug knapp 40,5%, die Einnahmen nahmen von rund 606 Mio. € auf 851,24 Mio. € zu. Den stärksten Einnahmewachstums von 1970 bis 1975 gab es bei der Bodenwertabgabe, deren Aufkommenszuwachs beinahe auf 130% anstieg. Obwohl die Bodenwertabgabe die „schwächste“ Steuer unter den Steuern auf das immobile Vermögen ist, hat sie seit der ersten Hälfte der 1970er Jahre die höchste Aufkommensentwicklung seit 1965 neben der Grunderwerbsteuer und der Grundsteuer aufzuweisen; bis etwa Mitte der 1990er Jahre ist ihre Einnahmenentwicklung

³¹⁴ vgl. Abbildung 1, Seite 131

³¹⁵ vgl. Tabelle 22, Seite 108; Abbildung 1, Seite 131; Abbildung 2, Seite 131

³¹⁶ Bis 1974 ist außerdem ein Beitrag zum Wohnungswiederaufbau („4110L4 Contr. residential buildings reconstruction“) ausgewiesen (vgl. SourceOECD Revenue Statistics (2006a), Internet; Tabelle 22, Seite 108). Das durchschnittliche Aufkommen aus diesem Beitrag betrug von 1965 bis 1972 3,44 Mio. € oder 2,34% des Gesamtaufkommens auf das unbewegliche Vermögen. Zum Vergleich: das durchschnittliche Aufkommen der Bodenwertabgabe lag für diesen Zeitraum bei 0,76 Mio. € und 1,13%, das der Kammerbeiträge der Landwirtschaft – die aufkommensstärkste Abgabe unter den aufkommensschwachen im Rahmen der Steuern und Abgaben auf das Grundvermögen – bei 10,46 Mio. € und knapp 15,5% des Grundvermögensaufkommens.

³¹⁷ vgl. Abbildung 5, Seite 133; Abbildung 6, Seite 133; Abbildung 7, Seite 134

³¹⁸ vgl. Tabelle 22, Seite 108

bezogen auf 1965 sogar höher als jene der Grundsteuer.³¹⁹ Den zweithöchsten Aufkommenszuwachs von 1970 bis 1975 mit knapp 93%. Während die Zuwachsrate der Grundsteuer in der nachfolgenden 5-Jahresperiode wieder sank, stieg die der Grunderwerbsteuer bis zur Periode 1975/80 bis auf 77,2% kontinuierlich an, um danach wieder zu sinken. Im Zeitraum 1990/95 nahmen die Einnahmen aus der Grundsteuer und der Grunderwerbsteuer wieder um 35,3% beziehungsweise 56,6% zu und betragen 1995 rund 395 Mio. € für die Grundsteuer und 369,4 Mio. € für die Grunderwerbsteuer. Ab dem Beginn der 1990er Jahre stieg die auf 1965 bezogene Einnahmementwicklung der Grunderwerbsteuer sprunghaft an.³²⁰

Abbildung 1 bis Abbildung 7 lassen in den markanten Änderungen der langfristigen Kurvenverläufe wichtige Ereignisse für die Besteuerung des immobilien Vermögens vermuten.³²¹ So sticht beispielsweise die erste Hälfte der 1970er Jahre besonders ins Auge: Ab dem Jahr 1971 wurden nach dem 393. Bundesgesetz vom Oktober 1968 neue Einheitswerte für das land- und forstwirtschaftliche Vermögen sowie für Betriebsgrundstücke wirksam, für das Grundvermögen galten ab 1974 neu festgestellte Einheitswerte.³²² Weiters kann von den Anstiegen im Aufkommensverlauf zur Grundsteuer in Abbildung 3 auf Seite 132 möglicherweise auf die pauschale Anhebung der Einheitswerte des Grundvermögens und der Betriebsgrundstücke um 5% im Jahr 1983 geschlossen werden; zuvor waren die Einheitswerte des Grundvermögens und der Betriebsgrundstücke bereits 1977 um 10%, 1980 um 20% erhöht worden.³²³ Der steile Anstieg der Grunderwerbsteuer seit Beginn der 1990er Jahre könnte wiederum mit dem damaligen Wohnungsbauboom in Verbindung gebracht werden. Auf der anderen Seite wird die Grunderwerbsteuer als gelungenes Beispiel für den Abbau der Steuererosion genannt: mit dem neuen Grunderwerbsteuergesetz 1987 (GreStG) wurde der Steuersatz von 8% auf 3,5% gesenkt, gleichzeitig aber auch die Bemessungsgrundlage durch die Abschaffung zahlreicher Ausnahmen im GreStG 1955 wesentlich erweitert.³²⁴ Inwieweit jedoch tatsächlich diese (und auch andere) Ereignisse sich in den einzelnen Kurvenverläufen wiederfinden wäre jedoch in einer eingehenden Analyse zu klären.

6.3 Die Notwendigkeit zur Besteuerung des immobilien Vermögens

Die Liegenschaftsmärkte bedürfen, wie andere Märkte auch, eines effizienten Regulierungssystems, das die verschiedenen Formen des Marktversagens ausgleichen und die Effizienz und Dynamik einer Volkswirtschaft gewährleisten hilft. Eine Regulierung der Liegenschaftsmärkte ist aber ebenso in Hinblick auf die Verteilung von (immobilien) Vermögen, der Erzielung sowie der Verwendung von Einkommen unerlässlich. Eines der Merkmale des Liegenschaftsmarktes liegt in der relativen Starrheit des Bodenangebotes. Boden selbst lässt sich nicht vermehren, das Angebot an Boden kann aber auf den verschiedenen, durch die jeweilige Nutzung bestimmten Teilmärkten mithilfe verschiedener Maßnahmen, wie etwa Bodenwidmungen oder Besteuerung, beeinflusst werden.³²⁵ Zudem bedingen die besonderen Um-

³¹⁹ vgl. Abbildung 4, Seite 132; Abbildung 3, Seite 132

³²⁰ vgl. Abbildung 3, Seite 132

³²¹ vgl. Abbildung 1, Seite 131; Abbildung 2, Seite 131; Abbildung 3, Seite 132; Abbildung 4, Seite 132; Abbildung 5, Seite 133; Abbildung 6, Seite 133; Abbildung 7, Seite 134

³²² vgl. BGBl. Nr. 393/1968, §§ 1, 2 (1) 393. Bundesgesetz: Verschiebung des Hauptfeststellungszeitpunktes der Einheitswerte

³²³ vgl. BGBl. Nr. 570/1982, Abschn. XII Art. II (1) 570. Bundesgesetz: Abgabenänderungsgesetz 1982; BGBl. Nr. 447/1972, Art. III (1) 447. Bundesgesetz: Bewertungsgesetznovelle 1972

³²⁴ vgl. Nowotny E. (1999), S. 395, 395 Fußnote; vgl. 6.6 Die Grunderwerbsteuer

³²⁵ vgl. im Folgenden Nowotny E. et al (1990), S. 13ff

stände der örtlichen Gegebenheiten ein relatives Monopol des Bodenangebotes – letztlich sind auch diese Bedingungen in einem gewissen Ausmaß – zumindest die nicht natürlichen – gestaltbar.

Die Nachfrage nach Grund und Boden ist dagegen an den jeweiligen Ertragsmöglichkeiten orientiert. Da das Angebot wegen der Immobilität des betreffenden Wirtschaftsobjektes auf Preisunterschiede kaum reagieren kann, ist es dem einfachen Angebot-Nachfrage-Schema nach im Wesentlichen die Nachfrage, die für die Höhe der Preise für Liegenschaften ausschlaggebend ist. Tatsächlich stellen die Liegenschaftspreise die kapitalisierte Grundrente dar; sie ist das Einkommen aus dem Besitz von Grund und Boden und wird durch die möglichen potenziellen Bodenerträge bestimmt. Damit ist die Grundrente völlig unabhängig von den Leistungen des Bodeneigentümers/der Bodeneigentümerin.

In einer expandierenden Wirtschaft wächst gleichfalls die Nachfrage nach einer produktiven Nutzung von Grund und Boden. Mit den höheren Ertragsaussichten in Zusammenhang mit der florierenden Wirtschaft und der vermehrten Kapitalisierung des immobilien Vermögens erhöht sich nicht nur die Grundrente, in letzter Konsequenz steigen insgesamt die Bodenpreise. Die besonderen Charakteristika des Bodenangebots, die zu erwartenden Wertzuwächse des Grund und Bodens sowie schließlich geringe Kosten der Bodenhaltung lassen Grund und Boden zu einem beliebten und zumeist auch erfolgreichen Spekulationsobjekt werden. Im Ergebnis führt dieser, dem Marktgeschehen selbst inhärenten Prozess zu einer ineffizienten Nutzung des Produktionsfaktors Boden, die für die weitere wirtschaftliche Dynamik hinderlich wirkt. Darüber hinaus kommt es infolge gestiegener Bodenpreise wie auch Grundrenten zu gesellschaftspolitisch bedenklichen Vermögensverteilungen. Um die destruktiven Folgen des „reinen“ Marktgeschehens auszugleichen, ist es daher unerlässlich, dass der Staat aktiv wird und in den Marktprozess steuernd eingreift. Im Rahmen verschiedener Regulierungskonzepte kommt ein umfangreiches Set an Instrumentarien sowohl auf Angebots-, als auch Nachfrageseite zur Anwendung, das dazu beiträgt, das Funktionieren des Liegenschaftsmarktes zu gewährleisten. Dabei kann den einzelnen Instrumenten, wie zum Beispiel der Wohnbaupolitik oder der Sozialpolitik³²⁶, durchwegs eine ursprünglich völlig andere Funktion zukommen, im Verein bilden diese Instrumente gemeinsam mit weiteren Regeln und Normen ein bestimmtes institutionelles Rahmengerüst, das ein integraler Bestandteil der Institution Liegenschaftsmarkt ist.

Eine essenzielle Komponente des Liegenschaftsmarktes ist die Besteuerung des immobilien Vermögens. Steuern auf Liegenschaften sind ein wichtiger Bestandteil des modernen Steuersystems, an ihr Wirken werden verschiedene allokativen, distributiven wie auch fiskalischen Anforderungen geknüpft.³²⁷ Eine sehr bedeutende Motivation zur Einhebung von Steuern auf das immobile Vermögen ist nach wie vor die Erfüllung fiskalischer Zielsetzungen. Historisch ist die Besteuerung von Grund und Boden eine der ältesten und zu früheren Zeiten auch wichtigsten Steuereinnahmequellen von öffentlich organisierten Gemeinwesen.³²⁸ Wenngleich diese Steuern aufgrund der gestiegenen Relevanz von Einkommensteuern in einer sich dynamisch entwickelnden kapitalistischen Marktwirtschaft sowie vor allem auch wegen der bestehenden „politisch-institutionellen Voraussetzungen“³²⁹, die den Bestand des immobilien Vermögens zu schützen trachten, ein wenig an Bedeutung eingebüßt haben³³⁰, so wei-

³²⁶ vgl. ebd., S. 14

³²⁷ vgl. ebd., S. 14f

³²⁸ Die Existenz einer Grundsteuer reicht bis etwa 2000 v. u. Zr. zurück; im Mittelalter ist sie die Hauptsteuer. (vgl. Tipke K./Lang J. (1996), S. 492)

³²⁹ Nowotny E. et al (1990), S. 15

³³⁰ Der Bedeutungsverlust trifft vor allem das Aufkommen der Grundsteuer beziehungsweise generell alle Steuern, deren Bemessungsgrundlage auf den Einheitswerten basiert. Die Grunderwerbsteuer ist im Vergleich dazu

sen sie nach wie vor einige Vorteile gegenüber anderen Steuern auf. Steuern auf Grund und Boden sind leicht erfassbar, das Aufkommen daraus gilt als wenig konjunkturreegibel. Ein weiteres wichtiges Argument für Steuern auf das immobile Vermögen besteht in der effizienten Allokation des Produktionsfaktors Boden. Indem Bodensteuern aufgrund der damit verbundenen Bodenhaltungskosten einen erhöhten Anreiz bieten, Liegenschaften zu verkaufen oder einer produktiven Verwendung zuzuführen, soll der hohe Preisdruck eines typischen Verkäufermarktes gemildert werden – das Bodenangebot wird erhöht, die Preise für Liegenschaften sinken. Darüber hinaus ist es gleichermaßen das Ziel, mögliche negative externe Effekte der Grundstücksnutzung mit Hilfe der Bodensteuern zu internalisieren. Schließlich werden bedeutende verteilungspolitische Motive mit der Besteuerung des immobilien Vermögens verbunden. Hohe Preise für Liegenschaften sowie die Grundrente verdanken sich den wirtschaftlich-institutionellen Rahmenbedingungen und stehen in keinem Zusammenhang mit etwaigen Leistungen der Grundstückseigentümer. Verteilungspolitisch orientierte Steuern auf das immobile Vermögen sollen nicht nur den Immobilienmarkt flexibilisieren helfen und so die Preise für Liegenschaften senken, ein wesentlicher Beweggrund besteht in der Abschöpfung der leistungslosen Grundrente sowie allfälliger Spekulationsgewinne. Die Steuereinnahmen sind nicht nur wichtig für die Bereitstellung der öffentlichen Infrastruktur, wegen ihrer relativen Konjunkturunabhängigkeit kommt den Steuern auf das immobile Vermögen auch für die Finanzierung sozialpolitischer Aufgaben eine besondere Bedeutung zu. Wäre darüber hinaus die Steuer so bemessen, dass die Steuerleistung durch Verkauf von Liegenschaftsteilen finanziert werden müsste, könnte eine direkte Umverteilung von immobilien Vermögen erreicht werden. Dies bedeutete entsprechend den Erkenntnissen der Fundustheorie die Schaffung von Bedingungen für eine gleichmäßigere Einkommensverteilung.

Trotz der allokativen und vor allem auch distributiven Notwendigkeit zur Besteuerung des immobilien Vermögens wird die Erhebung von Steuern auf das immobile Vermögen neben der Einkommen- oder Körperschaftsteuer, wie beispielsweise die Grundsteuer, gleichermaßen in Teilen der finanz- und rechtswissenschaftlichen wie auch politischen Diskussion als unbegründete Mehrfachbelastung der Grunderträge beanstandet.³³¹ Es konnte bereits festgestellt werden, dass eine Kategorisierung der Steuern in verschiedene Abgabearten Doppelbesteuerungen mit gleichartigen Abgaben vermeiden hilft. Für die einzelne steuerpflichtige Person mag tatsächlich unerheblich sein, aus welchem Titel beziehungsweise nach welchen Kriterien sie auf ihren Vermögensbesitz Abgaben oder Steuern zu entrichten hat. Allerdings werden mit der Grundsteuer Einnahmen erzielt, die fast ausschließlich den Gemeinden zugute kommen. Die Erträge aus der Grundsteuer stellen einen wesentlichen Beitrag in Hinblick auf die Gewährung einer finanziellen Grundlage der gemeindlichen Selbstverwaltung dar. Als Objektsteuer ist die Grundsteuer als „eine Art ‘Abgeltung‘“ für die Versorgung mit kommunaler Infrastruktur eben auch zur Aufschließung von Liegenschaften zu betrachten³³² – ein Argument, das in der äquivalenztheoretischen Rechtfertigung der Grundsteuer diskutiert wird.³³³ Allgemein kann für die Besteuerung des immobilien Vermögens die Anwendung verschiedenartiger Abgaben festgestellt werden; insbesondere sind die Steuern auf Grundbesitz von den Personalsteuern wie der Einkommensteuer, in deren Rahmen etwa die Erträge aus dem Grundbesitz besteuert werden, klar zu unterscheiden. Ein der Steuersystematik

seit der Mitte der 1970er Jahren in Österreich geradezu explodiert. (vgl. 6.2 Die Struktur der Immobilienbesteuerung)

³³¹ vgl. etwa Nowotny E. (1999), S. 389; Tipke K. (2003), S. 956, 957

³³² vgl. Nowotny E. (1999), S. 389

³³³ vgl. 6.5 Die Grundsteuer

oder den Grundsätzen der Besteuerung entgegenstehender Vorgang ist im Falle der Grundsteuern nicht zu erkennen.³³⁴

6.4 Grundbesteuerung als agrarpolitisches Ziel?

Es wurde bereits angedeutet, dass die Verfolgung agrarpolitischer Ziele ein nicht unwesentlicher Bestandteil des Anforderungskatalogs an die Besteuerung des immobilien Vermögens ist.^{335 336} Zum Ausdruck kommt diese Intention in der weitgehenden steuerlichen Entlastung der land- und forstwirtschaftlichen Nutzung des Grundvermögens. Möglichkeiten zur steuerlich günstigeren Behandlung des land- und forstwirtschaftlichen Grundvermögens bieten sich in mehrfacher Weise. So ist etwa die Befreiung nachhaltig land- und forstwirtschaftlich genutzter Grundstücke von der Entrichtung der Bodenwertabgabe neben einer allgemein bodenpolitischen Begründung dieser Steuer gleichfalls als spezielle agrarpolitische „Unterstützung“ der landwirtschaftlichen Produktion zu werten.

Weiters gibt das amtliche Ertragswertverfahren, das zur Ermittlung des für die Besteuerung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens maßgebenden Einheitswertes zur Anwendung kommt, einige Gelegenheiten, die land- und forstwirtschaftlichen Vermögenswerte entsprechend zu „gestalten“. Beispielsweise wurden die Hektarsätze des Hauptvergleichsbetriebes, die als Grundlage zur Errechnung der jeweiligen Vergleichswerte und damit schließlich der Einheitswerte herangezogen werden, für das landwirtschaftliche Vermögen und das Weinbauvermögen in der ersten Fassung des BewG 1955 mit 1.380,78 € beziehungsweise 9.084,10 € festgesetzt.³³⁷ Nach einer Erhöhung durch das Bewertungsänderungsgesetz 1979 auf 10.537,56 € wurde der Hektarsatz für das Weinbauvermögen durch die nachfolgenden Bewertungsänderungsgesetze wieder gesenkt und beträgt heute nach wie vor 8.357,38 €. Eine ohnehin geringe pauschalierte Erhöhung der Einheitswerte für das land- und forstwirtschaftliche Vermögen sowie der Betriebsgrundstücke ab dem Jahr 1983 wurde durch eine ab dem selben Jahr geltende Senkung des Hektarsatzes für das Weinbauvermögen wieder abgeschwächt. Auch der Hektarsatz für das landwirtschaftliche Vermögen ist das letzte Mal durch das Bewertungsänderungsgesetz 1987 angehoben worden; er liegt seither bei 2.289,1946 €.³³⁸ Hiermit wird das land- und forstwirtschaftliche Vermögen nach den Wertverhältnissen vom 1.1.1988 besteuert!

Von grundsätzlicherer Bedeutung ist dagegen die dem Ertragswertverfahren zugrunde gelegte Voraussetzung, der Hauptvergleichsbetrieb würde schuldenfrei und unter Anwendung von entlohnten fremden Arbeitskräften gemeinüblich bewirtschaftet. Diese Unterstellung mag für die agroindustrielle Großproduktion zutreffend sein, die österreichische Realität der überwiegend familiär organisierten landwirtschaftlichen (Klein)Produktion wird dadurch nicht beschrieben.³³⁹ Einen Anhaltspunkt für den Widerspruch zu den tatsächlichen Gegebenheiten

³³⁴ vgl. hierzu auch Nolz W./Loukota H. (1994), S. 12; Tipke K./Lang J. (2005), S. 190 ff

³³⁵ vgl. im Text, Seite 109

³³⁶ vgl. auch Bizer K./Lang J. (2000), S. 9ff, S. 33; Seite 109

³³⁷ vgl. BGBL Nr. 148/1955, § 85 (3) BewG

³³⁸ vgl. Kodex: Steuergesetze (2005), Art. I, II Bewertungsänderungsgesetz 1979; Art. I Bewertungsänderungsgesetz 1984; Abschn. II, Art. I Bewertungsänderungsgesetz 1987

³³⁹ Nach der Agrarstrukturerhebung 2005 der Statistik Austria wird die land- und forstwirtschaftliche Produktion zu 95,6% von Einzelunternehmen dominiert, die rund 62% aller Flächen bewirtschaften. Von den Einzelunternehmen werden 41,1% der Betriebe im Haupterwerb mit durchschnittlich 40,3 ha geführt; 58,9% der Einzelunternehmen bewirtschaften als Nebenerwerbsbetriebe im Durchschnitt 15,8 ha. Lediglich 3,6% der Betriebe sind in der Hand juristischer Personen. Insgesamt ist die Landwirtschaft in Österreich klein strukturiert. Mit 84% entfällt der Großteil aller in der Land- und Forstwirtschaft tätigen Personen auf Familienangehörige, der Anteil der familienfremden

geben die Beiträge der Land- und Forstwirtschaft zum FLAF, die mit 6,31 Mio. € für das Jahr 2005 eher gering ausfielen. Nach den Angaben der Lohnsteuerstatistik 2005 sind im Bereich der Land- und Forstwirtschaft inklusive der Fischerei und Fischzucht 41.094 ArbeitnehmerInnen unselbständig beschäftigt. Die Anzahl der ganzjährig unselbständig Vollzeitbeschäftigten liegt bei 8.563 Personen. Dagegen finden in den übrigen Wirtschaftsklassen im Durchschnitt (ohne Land- und Forstwirtschaft sowie Fischerei und Fischzucht) rund 286.794 ArbeitnehmerInnen eine unselbständige Beschäftigung; im Schnitt sind in den restlichen Wirtschaftsklassen 162.279 Personen ganzjährig vollzeitbeschäftigt.³⁴⁰ Die Überschätzung der Kosten für Fremdarbeitskräfte aufgrund der Grundannahmen des Ertragswertverfahrens bewirkt jedenfalls erhebliche Verzerrungen, die zu „eklatanten Unterschätzungen“ des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens führt.³⁴¹ Nowotny et al stellen schon 1990 eine 30%ige Unterbewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens im Vergleich zu den tatsächlich vorherrschenden Grunderwerbpreisen fest. Während die Hauptfeststellung von 1979 gegenüber jener von 1970 eine durchschnittliche Erhöhung der Einheitswerte für die Land- und Forstwirtschaft um 27% mit sich brachte, ist die tatsächliche Wertsteigerung mindestens doppelt so hoch anzunehmen.³⁴²

Die Bevorzugung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens soll den Veräußerungsdruck vor allem ertragsschwächerer Betriebe mindern. Soweit es um den (sozialen) Schutz der in und von der Land- und Forstwirtschaft lebenden Personen geht, ist eine Unterstützung über beitragsfinanzierte oder staatliche Sozialsysteme angezeigt, um die sozialen Folgen eines etwaigen Strukturwandels abfedern oder gar vermeiden zu können. Angesichts der häufigen landwirtschaftlichen Überproduktion erscheint eine steuerpolitische Förderung des land- und forstwirtschaftlich genutzten immobilien Vermögens eher fragwürdig.

6.5 Die Grundsteuer

Die Grundsteuer ist neben der Grunderwerbsteuer die wichtigste Steuer zur Besteuerung des immobilien Vermögens in Österreich. Sie zeichnet sich durch eine nur geringe Konjunkturreaktivität aus und ist auch von Veränderungen der EinwohnerInnenzahl der Gemeinden weitgehend unabhängig. Zusammen mit der Kommunalsteuer stellt die Grundsteuer die bedeutendste Gemeindesteuer dar.³⁴³ Im Rahmen eines „funktionsorientierten Finanzausgleichs“ ist die Grundsteuer eine wesentliche Finanzierungsquelle für die „Wohnungsfunktion“ einer Gemeinde. Darüber hinaus dient sie als Berechnungsbasis für die Finanzkraft der Gemeinden und ist daher bei der Zuteilung von Ertragsanteilen auf diese von besonderer Bedeutung.³⁴⁴ Wenngleich ihre Ergiebigkeit ein wachsendes Potenzial ausweisen würde, so wird ihre Aufkommensentwicklung aufgrund der nicht gerade realitätsnahen Bewertung der mit Grundsteuer zu besteuerten Immobilien im Vergleich etwa zur Grunderwerbsteuer gehemmt. Besonders die Grundsteuer von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben (Grundsteuer A) ist durch eine unterdurchschnittliche Entwicklung geprägt.

Arbeitskräfte liegt bei 16 Prozent; die Zahl der SaisonarbeiterInnen und ErntehelferInnen ist stark im Steigen begriffen. (vgl. Statistik Austria (2006a), S. 20f, 23)

³⁴⁰ vgl. Statistik Austria (2006b), S. 178, 181

³⁴¹ Nowotny E. et al (1990), S. 52

³⁴² vgl. ebd., S. 49, 51

³⁴³ Ebenso wichtig für die Gemeinden ist die Kommunalsteuer. Sie wurde als Ersatz für die 1994 abgeschafften Gewerbe- und Lohnsummensteuer eingeführt, erreicht aber nicht deren Breitenwirkung.

³⁴⁴ vgl. Lackinger O. (1979), S. 8; BGBL I Nr. 156/2004, § 21 (4) FAG 2004)

Tabelle 23: Grundsteuer – Grundsteuer A, Grundsteuer B

	Grundsteuer	Grundsteuer A			Grundsteuer B		
	Aufkommen in Mio	Aufkommen in Mio	% des unbewegl. Vermögensaufk	% d.: Grundstr.aufk	Aufkommen in Mio	% des unbewegl. Vermögensaufk	% d.: Grundstr.aufk
1965	60,10	15,99	13,08	26,60	44,11	36,09	73,40
1970	70,49	15,92	10,03	22,58	54,58	34,40	77,42
1975	135,97	21,00	8,19	15,45	114,97	44,84	84,55
1980	183,06	21,73	5,71	11,87	161,33	42,38	88,13
1985	249,27	25,73	5,17	10,32	223,54	44,89	89,68
1990	291,78	25,36	4,19	8,69	266,42	43,97	91,31
1995	394,89	25,45	2,99	6,45	369,43	43,40	93,55
2000	462,74	27,96	2,86	6,04	434,78	44,43	93,96
2004	522,63	26,27	2,38	5,03	496,35	45,04	94,97
2005	528,60	26,28	2,30	4,97	502,33	43,91	95,03

Quelle: SourceOECD Revenue Statistics (2006a), Internet; eigene Berechnungen

Aus Tabelle 23 wird ersichtlich, dass das Grundsteueraufkommen im Wesentlichen von den Einnahmen der Grundsteuer auf das Grundvermögen einschließlich der Betriebsgrundstücke (Grundsteuer B) dominiert wird. Von den 528,60 Mio. € Grundsteueraufkommen des Jahres 2005 stammten 502,33 Mio. € oder 95% von der Grundsteuer B; das anteilige Aufkommen der Grundsteuer B an den gesamten Steuereinnahmen auf das unbewegliche Vermögen liegt bei knapp 44%. Dagegen erzielt die Grundsteuer A lediglich 26,3 Mio. € und erreicht somit 2,3% des Gesamtaufkommens der Besteuerung des immobilien Vermögens. Die Grundsteuer A war nicht immer so „schwach“. Im Jahr 1965 machte die Grundsteuer A rund 16 Mio. € oder 26,6% des gesamten Grundsteueraufkommens beziehungsweise 13% aller Steuern auf das unbewegliche Vermögen aus. Hiermit war sie aufkommensstärker als die Landwirtschaftskammerumlage.³⁴⁵ Ihre (im Vergleich zur Grundsteuer B ohnehin schon geringere) Bedeutung begann die Grundsteuer A in den 1970er Jahren zu verlieren. Die grafische Darstellung des Grundsteueraufkommens veranschaulicht noch einmal deren nahezu ausschließliche Bestimmung durch die Grundsteuer B sowie die sich seit den 1970er Jahren öffnende Schere zwischen Grundsteuer A und B.³⁴⁶ Auch hier lassen sich anhand der Kurvenverläufe wichtige gesetzliche Änderungen nicht nur für die Grundsteuer B³⁴⁷, sondern auch für die Grundsteuer A vermuten.³⁴⁸ Es wird deutlich, dass die eher verhaltene Entwicklung der Grundsteuer A das Aufkommen der gesamten Grundsteuer drückt.

6.5.1 Grundlagen der Besteuerung

Gemäß § 1 GrStG unterliegen der Grundsteuer das land- und forstwirtschaftliche Vermögen, das Grund- und das Betriebsvermögen; ihre Steuergegenstände bilden land- und forstwirtschaftliche Betriebe einschließlich der Betriebsgrundstücke auf der einen, sowie die übrigen Grundstücke einschließlich der Betriebsgrundstücke auf der anderen Seite. Durch die je

³⁴⁵ vgl. Tabelle 22, Seite 108

³⁴⁶ vgl. Abbildung 8, Seite 134

³⁴⁷ vgl. im Text, Seite 110

³⁴⁸ vgl. im Text, Seite 113

nach Steuergesetz unterschiedlich zu berechnende Bemessungsgrundlage ist die Grundsteuer de facto zwei geteilt.³⁴⁹

Wegen der realen Vermögensobjekte als ihr Steuergesetz wird die Grundsteuer auch als Realsteuer klassifiziert. Zudem knüpft die Grundsteuer lediglich am Steuerobjekt an und differenziert nicht nach den jeweiligen persönlichen Verhältnissen der SteuerschuldnerInnen.³⁵⁰ Sie ist daher auch Objektsteuer. Weiters handelt es sich bei der Grundsteuer um eine (Soll)Ertragsteuer, sie knüpft über Einheitswerte und einer diesen zugrunde gelegten „nominalen Rendite“ an den Erträgen des Faktors Boden an; da ebenso ertraglose Grundstücke der Besteuerung durch die Grundsteuer unterliegen, ist die Grundsteuer gleichzeitig eine unechte Substanzsteuer.³⁵¹

Mit dem GrStG und dem BewG erhält die Grundsteuer und ihre Einhebung eine einheitlich bundesgesetzliche Basis. Abgabenrechtlich ist die Grundsteuer den diversen FAG zufolge eine ausschließliche Gemeindeabgabe, deren Ertrag den jeweiligen Gemeinden zugewiesen wird.³⁵² Durch seine umfangreiche Steuergesetzgebungskompetenz hat der Bund jedoch einen weitaus höheren Einfluss auf den Gestaltungsspielraum und damit das Aufkommen der Grundsteuer als die Länder und Gemeinden. Der Bund legt mit den Einheitswerten, die Steuermesszahlen und mit letzteren die Steuermessbeträge die zentral ausschlaggebenden Kriterien für die Ertragshöhe fest. Den Gemeinden kommt lediglich die Ausgestaltung der – wieder auf Basis des jeweils geltenden bundesgesetzlichen FAG – Hebesätze zu. Ein weiterer relevanter Faktor für das Aufkommen aus der Grundsteuer sind die Regelungen zu den Grundsteuerbefreiungen. Das GrStG gibt eine umfangreiche Auflistung von dauerhaften Befreiungen für den Grundbesitz vorwiegend gemeinnütziger Einrichtungen oder von Gebietskörperschaften, die dem öffentlichen Dienst oder Gebrauch dienen. Wesentlich gewichtiger sind allerdings die zahlreich landesgesetzlich geregelten befristeten Befreiungen etwa für die geförderte Wohnbautätigkeit.^{353 354} In nahezu allen Ländern wird der bundesgesetzlich zulässige Maximalbefreiungszeitraum von 20 Jahren gewährt. Wegen der Befreiungen kann deshalb ein enger Zusammenhang des Aufkommens an Grundsteuer B mit der Tendenz der Wohnbautätigkeit beobachtet werden. Das Aufkommen steigt demnach nach erfolgter Bautätigkeit mit dem Auslaufen der Befreiungszeiträume.³⁵⁵

Der maßgebende Wert zur Besteuerung von Grund- und Immobilienvermögen ist der Einheitswert.^{356 357} Seine Ermittlung ist bundesgesetzlich detailliert geregelt und höchst aufwändig. Im BewG wird eine generelle Hauptfeststellung der Einheitswerte alle neun Jahre festgesetzt, die jedoch für das land- und forstwirtschaftliche Vermögen das letzte Mal 1988, für das Grundvermögen gar 1973 umgesetzt wurde.³⁵⁸ Doch schon das gesetzlich normierte Zeitintervall bedeutet eine nur unzulängliche Anpassung an den Zeitwert. Die mit der Bewertungsgesetznovelle 1972 ermöglichte Fortschreibungsveranlagung hat sich als kein geeigne-

³⁴⁹ vgl. 8.2.1 Die Bewertung durch das BewG

³⁵⁰ So sind beispielsweise keine persönlichen Freibeträge vorgesehen, Verbindlichkeiten des/der GrundstückseigentümerIn bleiben unberücksichtigt.

³⁵¹ vgl. Nowotny E. (1999), S. 349f; Nowotny E. et al (1990), S. 20f

³⁵² vgl. etwa zuletzt das Finanzausgleichsgesetz (2005), BGBl I Nr. 156/2004, § 14 FAG

³⁵³ vgl. Lackinger O. (1979), S. 10f

³⁵⁴ So sieht zum Beispiel das Wiener Grundsteuerbefreiungsgesetz eine 20jährige Befreiung für die Errichtung von Klein- und Mittelwohnungen sowie für bestimmte andere Baulichkeiten wie SchülerInnen- und StudentInnenheime, Lehrlingsheime oder andere Heime vor. (vgl. Nolz W./Loukota H. (1994), S. 198; LGBl. für Wien Nr. 24/1973, Wiener Grundsteuerbefreiungsgesetz 1973)

³⁵⁵ vgl. Lackinger O. (1979), S. 17

³⁵⁶ Das gilt gleichermaßen für die Grundsteuer wie auch für die Besteuerung mit Erbschaft- und Schenkungsteuer.

³⁵⁷ vgl. auch 8.2.1 Die Bewertung durch das BewG

³⁵⁸ vgl. Kodex: Steuergesetze (2005), § 20 (1) BewG

tes Instrumentarium erwiesen, der latenten Unterbewertung zu begegnen. Zudem finden künftige Widmungen von Grundstücken aufgrund von Flächenwidmungsplänen der Gemeinden nur sehr verspätet – oder auch gar nicht – Eingang in die Einheitsbewertung. Meist behalten zu Baugrund umgewidmete Grundstücke den bisher geltenden landwirtschaftlichen Einheitswert bis zu deren Parzellierung vor dem Verkauf bei. Diese Flächen bleiben in Hinblick auf deren künftigen Ertrag daher lange unterbewertet.^{359 360}

Durch Multiplikation einer je nach Art des Grundstücks sowie Höhe des Einheitswerts verschiedene Steuermesszahl mit dem jeweiligen Einheitswert wird ein Steuermessbetrag ermittelt. Bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben beträgt die Steuermesszahl für die ersten 3.650 € 1,6‰, 2‰ für den Rest des Einheitswertes. Für Grundstücke gilt generell eine Steuermesszahl von 2‰; sie ermäßigt sich für die ersten 3.650 € des Einheitswertes von Mietwohngrundstücken sowie gemischt genutzten Grundstücken auf 1‰, im Falle von Einfamilienhäusern gelten 0,5‰. Bei letzteren steigt die Steuermesszahl für die folgenden 7.300 € 1‰, bei Mietwohn- und gemischt genutzten Grundstücken beträgt sie dagegen für weitere 3.650 € Einheitswert 1,5‰. Bei allen übrigen Grundstücken reduziert sich die Steuermesszahl für die ersten 3.650 € auf 1‰.³⁶¹

Die gesetzlich fixierte Stufung der Steuermesszahlen führt zu einem fortlaufenden Übergang in eine höhere Stufe der Steuerbemessung und kommt so einer Wirkung der Progression der Grundsteuer gleich. Bei regelmäßiger Erhöhung der Einheitswerte, so wie sie durch die gesetzlichen Bestimmungen des GrStG vorgeschrieben wäre, fiel die zu besteuerte Grundstücksfläche aufgrund der Progression der Steuermesszahlen in eine höhere „Steuerstufe“. Das Grundsteueraufkommen stiege nicht nur aufgrund der neu festgelegten Einheitswerte, sondern zusätzlich ebenso wegen der anzuwendenden höheren Steuermesszahlen.

Der Steuermessbetrag ist das Produkt aus Einheitswert und Steuermesszahl. Er entspricht jenem Teil des Einheitswertes, auf den die jeweiligen Hebesätze der verschiedenen Gemeinden zur Errechnung des endgültigen Grundsteuerbetrages angewendet werden. Die Steuermessbeträge sind allgemein im Anschluss an die Hauptfeststellung der Einheitswerte festzusetzen.

Der Jahresbetrag der zu leistenden Grundsteuer wird erneut durch Multiplikation diesmal des Steuermessbetrages mit dem Grundsteuerhebesatz in der jeweiligen Gemeinde errechnet. Das GrStG ermächtigt in § 27 (1) die Gemeinden durch das jeweils geltende Finanzausgleichsgesetz, die in ihrem Wirkungsbereich geltenden Hebesätze selbst festzulegen. Nach den aktuellen Bestimmungen des FAG 2005 dürfen die Hebesätze 500% der Steuermessbeträge nicht überschreiten.³⁶² Frühere FAG haben in zulässige Höchsthebesätze für land- und forstwirtschaftliche Betriebe auf der einen sowie in jene für Grundstücke auf der anderen Seite unterschieden. Auf diese ursprüngliche Differenzierung geht die Unterteilung in Grundsteuer A und B zurück.³⁶³

Klarerweise kommt den Einheitswerten und ihrer Hauptfeststellung die größte Relevanz für die Bestimmung des potenziellen Grundsteueraufkommens zu. Der hohe Aufwand ihrer Bestimmung mag der Grund dafür sein, dass eine generelle Neubewertung lediglich in großen Zeitabständen gesetzlich normiert ist. Doch das Grundsteueraufkommen könnte gleichfalls

³⁵⁹ vgl. Lackinger O. (1976), S. 14

³⁶⁰ Weitere Folge ist zum Einen eine enorm hohe Nachfrage nach Baugrundwidmungen, zum Anderen aber auch ein Anreiz, die bereits umgewidmeten Grundstücksflächen zu horten. Eine Möglichkeit, diese negativen Auswirkungen zu verhindern, böte generell die Einführung einer Flächennutzungssteuer. (vgl. 6.5.3 Zur Reform der Grundsteuer)

³⁶¹ vgl. Kodex: Steuergesetze (2005), § 20 GrStG

³⁶² vgl. Finanzausgleichsgesetz (2005), BGBl I Nr. 156/2004, § 15 (1) FAG

³⁶³ vgl. Nolz W./Loukota H. (1994), S. 198

über eine entsprechende Gestaltung der Steuermesszahlen sowie der Hebesätze gewissermaßen angepasst werden. Diese Möglichkeit wurde in der Vergangenheit allerdings kaum ins Auge gefasst. Die derzeit gültigen Steuermessbeträge sind seit der Grundsteuergesetznovelle 1965 in Kraft und im Zuge der Euroumstellung durch das Euro-Steuerumstellungsgesetz 2001 (EuroStUG) geringfügig aufgerundet worden.³⁶⁴ Zuvor waren die Ermäßigungen bei Einfamilienhäusern durch Senkungen der Steuermesszahl selbst, der „Schwellenbeträge“ für die Gültigkeit der Steuermesszahl, sowie zuletzt durch den Einbau einer Zwischenstufe ausgebaut, jene für Mietwohngrundstücke und gemischt genutzte Grundstücke durch ähnliche Maßnahmen gemindert worden.³⁶⁵ Die Steuermesszahl für land- und forstwirtschaftliche Betriebe ist seit der Einführung des GrStG im Jahr 1955 unverändert bei 2‰. Ähnliches gilt für die Bestimmung der höchstzulässigen Hebesätze durch die verschiedenen FAG. Der allgemeine Maximalhebesatz von 500% sowohl für land- und forstwirtschaftliche Betriebe als auch für Grundstücke wurde bereits mit dem FAG 1993 normiert. Zuvor waren die Hebesätze bei der Grundsteuer von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben mit dem FAG 1973 von 400% auf 500% erhöht worden; die der Grundstücke blieben bis zum FAG 1993 mit 420% unverändert.³⁶⁶ Eine Anhebung der Steuermesszahlen und der Hebesätze kann freilich keine Ersatzlösung für die Unterlassung der gesetzlich vorgeschriebenen Hauptfeststellungen der Einheitswerte bilden. Die gänzliche Untätigkeit in Bezug auf die Schaffung entsprechender Voraussetzungen, mit dem zu leistenden Steuerbetrag die durch den (Markt)Wert des unbeweglichen Vermögens tatsächlich begründete Leistungsfähigkeit abzubilden, offenbart hier mehr als nur einen angeblich mit der Einheitswertfeststellung verbundenen zu hohen Aufwand.³⁶⁷

6.5.2 Notwendigkeit und Anforderung

Bereits die bisherigen Ausführungen lassen auf die verschiedenen Ziele, die mit der Grundsteuer explizit oder zumindest implizit verfolgt werden, schließen.³⁶⁸ Das wohl vorrangigste Ziel der Grundsteuer ist es, ein adäquat stabiles, von konjunkturellen Schwankungen weitgehend unabhängiges Steueraufkommen in einem ausreichenden Maße zu lukrieren. Diesen Vorgaben konnte mit der Grundsteuer bislang entsprochen werden.³⁶⁹ Zur Überprüfung der Dauerertragbarkeit der Grundsteuer in Deutschland stellt Thöne (2006) für die jeweils 10jährigen Betrachtungszeiträume ab 1988-1997 bis 1995-2004 durchwegs Aufkommenselastizitäten³⁷⁰ von über eins – für die Perioden 1991-2000 und 1992-2001 sogar über 2 – für diese Steuer fest. Das bedeutet, das Steueraufkommen wächst rascher als das Wirtschaftswachstum, mit einem Wert von 1,72 für 1995-2005 zählt die Grundsteuer zu den ergiebigsten Steuern in Deutschland.³⁷¹ Entwickelt sich dagegen das Aufkommenswachstum im Vergleich zum Wirtschaftswachstum nur unterproportional – wie etwa in Deutschland während der Perioden 1975-1984 bis 1987-1996 – besteht langfristig die Gefahr, dass die Grundsteuer

³⁶⁴ vgl. BGBl I Nr. 59/2001, Art. VI EuroStUG

³⁶⁵ vgl. BGBl. Nr. 149/1955, § 19 GrStG; BGBl. Nr. 146/1963, Art. I Zf. 6 146. Bundesgesetz: Abänderung des Grundsteuergesetzes 1955; BGBl. Nr. 182/1965, Art I 182. Bundesgesetz: Grundsteuergesetz-Novelle 1965

³⁶⁶ vgl. BGBl. Nr. 30/1993, § 15 (1) FAG 1993; BGBl. Nr. 445/1972, § 14 (1) lit. a FAG 1973

³⁶⁷ Eine Andeutung, dass es hier ganz offensichtlich am politischen Willen ermangelt, macht bereits Lackinger (1979) (vgl. Lackinger O. (1979), S. 16

³⁶⁸ vgl. auch Bizer K./Lang J. (2000), S. 9ff; 6.3 Die Notwendigkeit zur Besteuerung des immobilien Vermögens; 6.4 Grundbesteuerung als agrarpolitisches Ziel?

³⁶⁹ vgl. Tabelle 22, Seite 108; Tabelle 23, Seite 115; für Deutschland vgl. Bizer K./Lang J. (2000), S. 9; Thöne M. (2006), S. 7, Internet

³⁷⁰ Die Aufkommenselastizität einer Steuer ergibt sich aus dem Verhältnis der prozentualen Änderungen des Steueraufkommens zur Änderung des Sozialproduktes.

³⁷¹ Vgl. Thöne M. (2006), Tab. 1, S. 8

er zunehmend an Bedeutung einbüßt. Allerdings kann das Zurückbleiben des Wachstums auch Ausdruck der „Vernachlässigung“ der Einheitswerte oder der Steuermesszahlen und Hebesätze sein.

Über eben entsprechend niedrige Steuermesszahlen, vor allem aber durch eine erheblich günstigere Bewertung infolge „freundlicher“ Annahmen wird die Land- und Forstwirtschaft von der Grundsteuer entlastet.³⁷² Hinzu tritt der offensichtlich mangelnde politische Wille, die Einheitswerte im Rahmen regelmäßig stattfindender Hauptfeststellungen an die tatsächlichen Marktwerte zu orientieren. Auf diese Weise können die Land- und Forstwirtschaft gefördert und so agrarpolitische Ziele verfolgt werden.

Die Förderung des Wohnungsbaus wird hauptsächlich durch 20jährige Grundsteuerbefreiungen gewährleistet. Aber auch geringere Steuermesszahlen für Einfamilienhäuser sollen helfen, die Bildung von Wohnungseigentum zu begünstigen. Mietwohngrundstücke werden demgegenüber „steuermesszahltechnisch“ benachteiligt.

Schließlich sticht neben der Verfolgung des fiskalpolitischen Ziels die Stärkung der kommunalen Finanzautonomie hervor. Generell soll die finanzielle Basis der Gemeinden gestärkt und diese von konjunkturellen Schwankungen weitgehend unabhängig werden. Eine gut funktionierende kommunale Selbstverwaltung – wie sie allseits gefordert wird – bedarf neben der Ausgabenhoheit ebenso der freien Entscheidungsgewalt der unteren Verwaltungseinheiten über ihre Steuereinnahmen und damit einer ausgebauten Einnahmenhoheit. Da Ertrags- und Einnahmehoheit der Grundsteuer sowie Hebesatzrechte auf diese den Gemeinden zukommen, können die EinwohnerInnen einer Gemeinde zur Tragung der Kosten der in den gemeindlichen Wirkungsbereich aus eigenem Rechte erfüllten Aufgaben herangezogen werden. Das Grundsteueraufkommen unterstützt damit die Gemeinden, die Basisfinanzierung ihrer Grundversorgung wie etwa im Kindergarten- und Pflichtschulwesen, vor allem aber die vielfältige Wohnfunktion einer Gemeinde zu gewährleisten. Vor allem kleine, stark landwirtschaftlich strukturierte Gemeinden und solche mit überwiegender Wohn- und Siedlungsfunktion profitieren von der Einnahmen stabilisierenden Wirkung eines wachsenden Grundsteueraufkommens.³⁷³

Wegen des engen Zusammenhangs von Grundertrag beziehungsweise des Nutzens aus der Grundstücksnutzung und der Bereitstellung der kommunalen Infrastruktur wird mit der Verwirklichung der kommunalen Finanzautonomie gleichzeitig dem Äquivalenzprinzip entsprochen. Allerdings ist eine äquivalenztheoretische Begründung der Grundsteuer aus juristischer Perspektive umstritten,³⁷⁴ ökonomisch ist eine gruppenbezogene Äquivalenz – auch wenn bei bestimmten öffentlichen Leistungen³⁷⁵ das Prinzip der Ausschließbarkeit nicht verwirklicht werden kann³⁷⁶ – nicht von der Hand zu weisen. Die NutzerInnen eines bestimmten Gebietes sollen daher auch über die Grundsteuerleistung an der Finanzierung ihres Nutzens beteiligt werden.

Die Wohlfahrtstheorie hält mit dem Tiebouts'schen Modell eine Erklärung des regionalen öffentlichen Güterangebots bereit, wonach die EinwohnerInnen ihren Gemeindefortschritt gemäß ihren Präferenzen nach den örtlich angebotenen Leistungsangebot und den hierfür zu

³⁷² vgl. 6.4 Grundbesteuerung als agrarpolitisches Ziel?

³⁷³ vgl. Lackinger (1979), S. 30ff, 52

³⁷⁴ Zur kritischen Auseinandersetzung mit der Grundsteuer vgl. Tipke K. (2003), S. 956ff

³⁷⁵ Also gerade jene Leistungen, die durch Nichtrivalität im Konsum charakterisiert sind.

³⁷⁶ So kommt zum Beispiel die Straßenbeleuchtung auf grundstücksfremden (oder gar gemeindefremden) Personen, die nicht zum Grundsteueraufkommen beitragen, zugute. Als EinwohnerInnen und daher „NutzerInnen“ eines bestimmten Gebietes werden aber auch „Grundlose“ Personen über Umwegen in der einen oder anderen Form an der Grundsteuerleistung beteiligt werden. (vgl. im Text, Seite 121)

zahlenden Steuerleistungen auswählen.³⁷⁷ Im allgemeinen Gleichgewicht ist die Bereitstellung des öffentlichen Güterangebots auch produktionsseitig effizient, jede Gemeinde verfügt über die optimale Größe und kann die öffentlichen Leistungen zu den geringsten Durchschnittskosten anbieten. In der Adaptierung dieses Modells zur Verteidigung der Grundsteuer als Äquivalenzsteuer kann durch empirische Beobachtungen bestätigt werden, dass bei einer Kapitalisierung der Nutzen und den anfallenden Steuerzahlungen eine Grundsteuererhöhung eine Verminderung der Vermögenswerte, eine Ausweitung der öffentlichen Leistungen umgekehrt eine Erhöhung der Vermögenswerte nach sich zieht und die Grundsteuer daher als Preis für die öffentlichen Leistungen interpretiert werden können.³⁷⁸ Eine Weiterführung des Tiebouts'schen Äquivalenzgedanken rückt die für das jeweilige (Gemeinde)Gebiet im Rahmen von Bebauungsplänen geltenden Zonierungen, die einen Mindestkonsum für das Gut Wohnen festlegen, in den Mittelpunkt. Durch Wechsel in eine Gemeinde mit einem durch die Zonierung höhern Mindestwohnkonsum kann ein Haushalt, dessen Wohnkonsum(präferenzen) höher liegt als in der aktuellen Wohngemeinde zulässig ist, seinen Nutzen erhöhen, da die neue Wohngemeinde wegen der größeren Steuerbasis bei gleichem Steuersatz eine größere Menge öffentlicher Güter bereitstellen kann. Entscheidend aber ist für die mikroökonomische Wohlfahrtstheorie, dass das zonierte Satzungsrecht einer Gemeinde die Grundsteuer in eine Kopfsteuer verwandelt; das bedeutet in diesem Fall, die Grundsteuer kann den einzelnen GrundstücksnutzerInnen als effizienter Preis, der den Kosten der Leistungsbereitstellung durch die öffentliche Hand entspricht, für die konkrete Grundstücksnutzung angelastet werden.

Demgegenüber sieht ein anderer theoretischer Ansatz auf Grundlage eines allgemeinen neoklassischen Gleichgewichtsmodells, das die Inzidenz der Kapitalbesteuerung untersucht, die Grundsteuer als Kapitalsteuer. Die Steuerlast wird diesem Modell zufolge von den Kapital- beziehungsweise von den ImmobilieneigentümerInnen getragen: die Kapitalertragsrate nach Steuern fällt, für die anderen Bevölkerungsgruppen heben sich die wechselseitigen Wirkungen aus der Veränderung der relativen Preise in der Summe auf. Aus den Differenzen zwischen lokalen Steuersätzen und dem durchschnittlichen Steuersatz entstehen dennoch gewisse Verbrauchsteuereffekte.³⁷⁹ Eine Kombination dieses Ansatzes mit den Weiterentwicklungen des Tiebouts'schen Modell weist die Grundsteuer weder eindeutig als Äquivalenz- noch als Kapitalsteuer aus. Ausschlaggebend für die Einordnung und somit für die Rechtfertigung der Grundsteuer als Äquivalenzsteuer vom (mikroökonomischen) Standpunkt sind das Ausmaß sowie die Präzisierung der gemeindlichen Zonierungen.³⁸⁰ Letztlich aber sind sämtliche juristische und ökonomische äquivalenztheoretisch motivierte Rechtfertigungsversuche hinfällig. Ein äquivalenter Bezug einer jeden einzelnen Steuer zu den öffentlichen Leistungen ist nicht notwendig (und wegen des Nonaffektationsprinzips auch gar nicht möglich). Es ist völlig ausreichend, wenn die Grundsteuer „...eine sachgerechte Bemessungsgrundlage für die Steuerlastverteilung offeriert“ und sich dazu eignet, „den Finanzbedarf der steuerberechtigten Körperschaft zu decken...“.³⁸¹

Die mikroökonomische Diskussion zeigt aber gleichzeitig ebenso die allokativen Potenziale der Grundsteuer auf – wenngleich deren gruppenbezogene kostenmäßige Äquivalenz im Vergleich zur marktmäßigen individuellen als Schwäche der Grundsteuer bekräftelt wird. Mo-

³⁷⁷ Beim Rückgriff auf die mikroökonomisch fundierte Wohlfahrtsökonomie ist allerdings höchste Vorsicht geboten: ihr ist nicht nur die gesamte, unrealistisch „heile Welt“ der neoklassischen Mikroökonomie zugrunde gelegt, sie bietet zudem die wissenschaftliche Legitimation für den, für die öffentlichen Gemeinwesen in Summe nachteiligen Steuerwettbewerb zwischen den Regionen!

³⁷⁸ vgl. Bizer K./Lang J. (2000), S. 15

³⁷⁹ vgl. ebd., S. 17

³⁸⁰ vgl. ebd., S. 17f

³⁸¹ Tipke K. (2003), S. 957,

delltheoretisch treffen potenzielle GemeindegliederInnen sowie Unternehmen als NachfragerInnen am (räumlich organisierten) Markt für öffentliche Leistungen – hier das Gut der Grundstücksüberlassung samt der hierfür bereitgestellten Infrastruktur – auf die Gemeinden als AnbieterInnen. Dank der jeweiligen gemeindlichen zonierte Satzungsrechte erhält die Grundsteuer den Charakter einer Kopfsteuer und kann so als Preis fungieren, der Angebot und Nachfrage reguliert. Im allgemeinen Gleichgewicht stimmen Angebot und Nachfrage überein, Art und Menge der nachgefragten öffentlichen Leistungen können produktionsseitig effizient zu den geringsten Durchschnittskosten pro Kopf angeboten werden.

Die Grundsteuer kann aber auch als Instrument eingesetzt werden, um allokativen Effizienz „bewusst“ – im Gegensatz zur bloßen Nebenwirkung eines eher zufälligen Marktergebnisses – zu fördern. Sie soll, in Ausgestaltung einer Sollertragsteuer, zu einer möglichst nutzbringenden Verwendung des immobilien Vermögens anregen.³⁸² Durch die Grundsteuer induzierter Angebotsdruck sowie sinkende Grundstückspreise sollen zudem den Liegenschaftsmarkt mobilisieren. Inwieweit das Bodengebot bei der aktuell gegebenen Höhe der Grundsteuer tatsächlich sensibel genug ist, müsste allerdings eingehender geprüft werden. Es wäre zu überlegen, ob zum Zweck der Steigerung der Mobilität die Steuersätze nicht weiter erhöht werden müssten.

Reichen die Erträge aus der ökonomischen Nutzung des immobilien Vermögens nicht aus, oder wird das Vermögen nicht entsprechend produktiv verwendet, so bleibt der Verkauf von Teilen des Grundvermögens, um die Grundsteuer zu finanzieren. In diesem Fall würde die Grundsteuer zu einer echten Vermögenssubstanzsteuer und könnte direkt zur Änderung der als ungerecht empfundenen Vermögensverteilung beitragen. Leistungsloses Spekulations-einkommen könnte jedenfalls so – bei adäquat gestalteten Steuersätzen – vermieden oder zumindest teilweise abgeschöpft werden.

Für kleinere land- und forstwirtschaftliche Betriebe stellt sich möglicherweise zuweilen die Frage nach der Sicherung des Fortbestandes. Es ist aber zu bedenken, dass die land- und forstwirtschaftliche Produktion ohnehin bei der Grund- und Einkommensbesteuerung ausreichend bevorzugt wird. Hinzu kommt wegen der steuerlichen Unterschätzung der Ertragswerte ein nur noch ungenügender Zusammenhang zwischen Erträgen und Marktpreis.³⁸³ Allgemein können mit zunehmendem Wert des unbeweglichen Vermögens höhere Erträge aus dessen produktiver Nutzung beziehungsweise durch dessen Verkauf vermutet werden. Grundvermögen generiert somit nicht nur über die daraus fließenden Erträge Einkommen, sondern erzeugt darüber hinaus zusätzliches potenzielles Einkommen, wenn es beispielsweise als Besicherung verwendet oder vielleicht zu einem späteren Zeitpunkt veräußert wird. Es ist also davon auszugehen, dass durch den Besitz von immobilien Vermögen die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Vermögensbesitzenden erheblich gesteigert wird. Daher wird mit der Grundsteuer, in deren Bemessungsgrundlage diese Leistungsfähigkeit – wenn gleich auch aufgrund der Probleme bei der Einheitsbewertung nicht in entsprechendem Maße – einfließt, dem Leistungsfähigkeitsprinzip entsprochen. (Grund)Vermögende Personen können besteuert und so verstärkt zur Finanzierung auch der sozialen Infrastruktur herangezogen werden.

In Hinblick auf die sozialen Wirkungen der Grundsteuer stellt sich aber auch die Frage nach ihrer materiellen Inzidenz. Es wird befürchtet, dass die Grundsteuer auf die MieterInnen von Mietwohnungen überwältigt wird. Tatsächlich gelten Grundsteuerzahlungen als Nebenkosten des Vermieters und können den MieterInnen angelastet werden. Wird zunächst von einer

³⁸² In diese Richtung einer klaren bodenpolitischen Absicht soll auch die Bodenwertabgabe wirken. (vgl. im Text, Seite 123)

³⁸³ Bei kleinen land- und forstwirtschaftlichen Betrieben, die mehr schlecht als recht wirtschaften, stellt sich – ganz zeitgeistig wirtschaftsliberal – die Frage, wozu etwas schützen, was möglicherweise nicht schützenswert ist.

starren Angebotskurve des Grund und Bodens – das Angebot an Boden ist fix und kann nicht vergrößert werden – ausgegangen, so kann es nach der gängigen einfachen partial-analytischen Betrachtung der spezifischen Inzidenz von Pauschalsteuern auf dem Grundstücksmarkt keine Preisänderungen geben.³⁸⁴ Die Grundsteuer wird somit von den BesitzerInnen der immobilien Vermögen getragen. Gleichzeitig wird die Grundsteuer für zukünftige Grundstückstransaktionen Kaufpreis mindernde Wirkungen in Höhe der erwarteten kapitalisierten Grundsteuerzahlungen entfalten. Allerdings ist in der Realität das tatsächlich marktwirksame Angebot an Grund und Boden nach den jeweiligen – auch räumlich verschiedenen – Teilmärkten durchaus variabel. Unterschiedliche Lagen, Nutzungskategorien sowie die generell verschieden gestaltbaren Grundstückszonierungen verursachen nicht nur eine Zersplitterung des Bodenmarktes in unterschiedliche Teilmärkte, sie führen auch relativen Monopolsituationen herbei. Ausschlaggebend für die Inzidenz der Grundsteuer wird nach den zugrunde gelegten Modellannahmen die Mobilität der MieterInnen beziehungsweise deren Wahlmöglichkeit zwischen verschiedenen gleichwertigen Mietangeboten sein.³⁸⁵ Nach dem gegebenen institutionellen Arrangement auf dem Mietwohnungsmarkt werden auch MieterInnen die Steuerlast tragen. Diese Überwälzung erfolgt aber nicht auf dem Bodenmarkt, sondern ist den Unvollkommenheiten des Mietwohnungsmarktes geschuldet. Daher kann *„die Erhöhung der Grundsteuer (...) bestenfalls als plausibler Vorwand für die Mieterhöhungen dienen.“*³⁸⁶

6.5.3 Zur Reform der Grundsteuer

Die momentane Situation zur Besteuerung des unbeweglichen Vermögens ist höchst unbefriedigend. Basis für die abzuführende Grundsteuer bilden die Einheitswerte, die jedoch für das Grundvermögen das letzte Mal im Jahr 1973 in einer Hauptfeststellung erhoben und 1983 lediglich linear um 35% angehoben worden sind. Die Bewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens erfolgt zu Einheitswerten aus dem Jahr 1988. Verschiedenen Schätzungen zufolge betragen die Einheitswerte des Grundvermögens nur noch 10% bis 25% der Verkehrswerte; für das land- und forstwirtschaftliche Vermögen reichen die Schätzungen gar nur von 1% bis 3%.³⁸⁷ Wohnungen seien 10fach unterbewertet, die Einheitswerte erreichen lediglich 10% der tatsächlichen Verkehrswerte.³⁸⁸ In Summe also erfasst die Grundsteuer nach der derzeit bestehenden Einheitsbewertung lediglich einen Bruchteil des unbeweglichen Vermögens. Unter der Bedingung der Beibehaltung des Systems der Einheitswertermittlung sind Maßnahmen zur Heranführung der steuerlichen Bemessungsgrundlagen an die tatsächlichen Verkehrswerte der immobilien Vermögen unerlässlich.

Da eine Ausweichmöglichkeit in Niedrigsteuerländer nicht gegeben ist, wird eine höhere Besteuerung dieser Vermögensart mit nur relativ geringen Verzerrungen verbunden sein. Als sozialer Schutz für niedrige Einkommen ist eine Anpassung des Steuerfreibetrages bis zu einer Höhe eines durchschnittlichen Eigenheimes denkbar. Das österreichische Wirtschaftsforschungsinstitut (Wifo) schätzt, dass eine Erfassung des unbeweglichen Vermögens zu Verkehrswerten und dessen Besteuerung mit einem durchschnittlichen Steuersatz von 0,6%

³⁸⁴ Zum Grundmodell, das hierfür verwendet wird, vgl. etwa Zimmermann H./Henke K. (1994), S. 235

³⁸⁵ Für den Faktor Kapital, der in den Neubau von (Miet)Wohnungen fließt, besteht ohnehin zumeist eine 20jährige Grundsteuerbefreiung.

³⁸⁶ Nowotny E. et al (1990), S. 22

³⁸⁷ Rossmann nimmt an, dass infolge des Verfalls der Produktpreise der EU-Beitritt Österreichs eine Entwertung der landwirtschaftlichen Produktionsflächen und daher eine Mäßigung des Missverhältnisses zwischen Einheits- und Verkehrswerten bewirkt haben dürfte. (vgl. Rossmann B. (2006b), S. 295, Fußnote)

³⁸⁸ vgl. Heidinger G. (1992), o. S.; zit. nach: Rossmann B. (2006b), S. 295; Nowotny E. et al (1990), S. 47; Lehner G./Mooslechner P. (1991), o. S.; zit. nach: Rossmann B. (2006b), S. 295

eine Anhebung des BIP-Anteils der Steuereinnahmen aus dem unbeweglichen Vermögen auf den EU-15-Durchschnitt von 0,9% mit sich brächte; das Aufkommen erhöhte sich dadurch auf 2,2 Mrd. €³⁸⁹

Neben einer dringend notwendigen Neufeststellung der Einheitswerte des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens, des Grundvermögens sowie der Betriebsgrundstücke ist eine Umstellung auf ein EDV unterstütztes Einheitswertverfahren bei gleichzeitiger Verkürzung der Intervalle sicherlich unumgänglich. Das Erfordernis zur Zuhilfenahme der EDV trifft auch die Erfassung und Führung der Kaufpreissammlung für die Ermittlung der Bodenwerte. Weitere Maßnahmen betreffen die Überarbeitung der Bodenwert-Richtlinien oder die Überarbeitung der Gebäudedurchschnittspreise in der Anlage zum Bewertungsgesetz. Desgleichen wäre das Ertragswertverfahren, das bei der Bewertung der land- und forstwirtschaftlichen Vermögen Anwendung findet, grundsätzlich zu überdenken.³⁹⁰

Zur Reform der Grundsteuer schlagen schon Nowotny et al (1990) die Erhöhung der Einheitswerte mit der Streichung der Messbeträge und Hebesätze zu verbinden und einen einheitlichen Steuersatz einzuführen vor. Hierdurch soll die Steuerermittlung nicht nur vereinfacht, sondern die Steuerlast vereinheitlicht werden. Freilich sind diese Änderungen durch eine Neuregelung im Finanzausgleich zu begleiten. Eine weitere notwendige Maßnahme, die zur Verfolgung fiskalpolitischer aber sehr wohl auch lenkungspolitischer Ziele zu setzen wäre, ist die Besteuerung sämtlicher Bodenwertsteigerungen. Hiermit sollte der Bodenspekulation Einhalt geboten werden beziehungsweise wäre die Abschöpfung von Spekulationsgewinnen möglich. Eine eigene bodenpolitische Maßnahme in diese Richtung wird mit der Bodenwertabgabe bereits praktiziert. Allerdings scheint diese Steuer aufgrund ihrer spezifischen Konstruktion, der zahlreichen Ausnahmen und ihrer nur geringen Steuersätze nicht besonders geeignet, das Ziel, die Bodenspekulation zu besteuern, im ausreichendem Maße zu verwirklichen.

Gegenstand der Bodenwertabgabe nach dem BodenwertabgabeG 1960 sind Grundstücke einschließlich Betriebsgrundstücke, deren Einheitswert höher als 14.600 € ist. Sie beträgt 1% des Einheitswertes, das Aufkommen daraus wird seit dem Finanzausgleichsgesetz 1973 zwischen Bund und Gemeinden im Verhältnis 4:96 geteilt; die Zuweisung der Erträge auf die Gemeinden untereinander erfolgt ebenso gemäß den neueren Finanzausgleichsgesetzen nach dem örtlichen Aufkommen.³⁹¹ Von der Entrichtung der Bodenwertabgabe befreit sind nicht nur unbebaute Grundstücke im Eigentum von Gebietskörperschaften oder von Bau-, Wohnungs- und Siedlungsvereinigungen zum Zwecke der Begründung von Wohnungseigentum, sondern ebenso unter anderem land- und forstwirtschaftlich genutzte Grundstücke^{392 393} oder Grundstücke, auf denen sich ein Superädifikat befindet. Für verpachtete Kleingärten zu entrichtende Bodenwertabgabe darf im Übrigen nicht auf den/die PächterIn überwältzt werden.

Als Alternative zum Ausbau der Bodenwertabgabe käme eine Bodenwertzuwachssteuer infrage. Diese kann so konzipiert werden, dass sie alle realisierten³⁹⁴ wie auch nicht realisierten Wertsteigerungen erfasst. Außerdem besteht die Möglichkeit, die Bodenwertsteuer als

³⁸⁹ vgl. Aiginger K./Tichy G./Walterskirchen E. (2006), S. 168f

³⁹⁰ vgl. 8.3 Grundlegende Probleme der Bewertung

³⁹¹ vgl. Lackinger O. (1979), S. 48; BGBl I Nr. 156/2004, § 9 (1), 9 (7) Z 1 FAG 2005

³⁹² Land- und forstwirtschaftlich genutzte unbebaute Grundstücke sowie land- und forstwirtschaftliche Betriebe werden mit der Abgabe von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben belegt. Die Abgabe errechnet sich aus der Anwendung eines Hebesatzes von derzeit 400 % auf den grundsteuerlichen Messbetrag. (vgl. Kodex: Steuergeretze (2005), §§ 2, 3 AbgLuF)

³⁹³ Grundstücke, die bereits als Baugründe gewidmet sind, aber nach wie vor landwirtschaftlich genutzt werden, sind besonders stark unterbewertet. (vgl. Nowotny E. et al (1990), S. 92)

³⁹⁴ vgl. 6.6 Die Grunderwerbsteuer

Subjektsteuer an persönliche Tatbestände anknüpfen zu lassen – die Verfolgung fiskalischer, allokativer und allen voran distributiver Ziele wäre möglich. Als Ordnungssteuer mit Berücksichtigung persönlicher Verhältnisse könnte die Bodenwertzuwachssteuer laufend auf – auch auf nicht realisierte – Wertsteigerungen erhoben werden. Durch die dadurch entstehenden höheren Bodenhaltungskosten würde ein Anreiz geschaffen, Boden nicht als Spekulationsobjekt zu halten. Der höhere Angebotsdruck würde sowohl eine Flexibilisierung des Bodenmarktes als auch sinkende Bodenpreise bewirken. Aus verteilungspolitischer Sicht ist aber die Abschöpfung der leistungslosen Grundrente hervorzukehren. Das Problem der Steuerüberwälzung kann in dieser Fassung der Bodenwertzuwachssteuer eher als gering eingeschätzt werden.³⁹⁵

Im Unterschied zur Bodenwertzuwachssteuer unterzieht ein Planwertausgleich lediglich Wertzuwächse der Besteuerung, die durch Widmungs- und Bebauungspläne sowie Infrastrukturmaßnahmen der öffentlichen Hand hervorgerufen werden. Diesen Wertzuwächsen liegen Aufwendungen auf öffentlicher Seite zugrunde. Wenn auf der einen Seite Privateigentum aufgrund öffentlicher Eingriffe entschädigt wird, dann sollen die Vorteile dieser Maßnahmen nicht (gänzlich) der individuellen Aneignung überlassen werden.³⁹⁶ Wie bei der Bodenwertsteuer ist auch ein Planungswertausgleich mit den damit verbundenen positiven allokativen Effekten und der marktmäßigen Äquivalenz zu argumentieren; hinzu kommt die Abgeltung für Infrastruktur- und Planungsaufwendungen durch die öffentliche Hand. Die distributiven Wirkungen eines Planungswertausgleichs sind jedoch nicht abschließend geklärt. Je nach Zugrundelegung entsprechender Überwälzungshypothesen wäre eine Überwälzung auf WohnungsmieterInnen und KonsumentInnen nicht auszuschließen. Eine teilweise Überwälzung des Planungswertausgleichs wäre dann als unproblematisch zu bewerten, wenn auch MieterInnen direkt von den Maßnahmen der öffentlichen Hand profitierten;³⁹⁷ allerdings bleibt hier offen, ob von der Überwälzung nicht auch einkommensschwache Bevölkerungsgruppen betroffen wären.

In Deutschland gab es Bestrebungen, dem Instrument des Planungswertausgleichs nicht nur verteilungspolitische Ziele zuzuordnen, sondern hiermit gleichermaßen ein städtebauliches und umweltpolitisches Ziel zu verfolgen. Um eine Zersiedelung in strukturschwache Kommunen zu vermeiden, sollte Bauland in verdichteten Stadtlandschaften preiswert bereitgestellt werden können. Die Einnahmen wären zweckgebunden für die Entwicklung des Baugebietes, für Infrastrukturmaßnahmen und den Erwerb von Grundstücken im Baugebiet gedacht; verbliebene Einnahmen sollten wieder zurückverteilt werden.³⁹⁸ Ist ein Planungswertausgleich durch Maßnahmen dieser Art erweitert, so müsste auf jeden Fall überprüft werden, ob nicht wieder durchschnittlich höhere Einkommenschichten die maßgeblichen Profiteure solcher städtebaulicher Projekte sind und dadurch die verteilungspolitischen Vorgaben verfehlt werden.

Generell ist aber die Umsetzung sowohl einer laufenden Bodenwertzuwachsbesteuerung als auch des Planungswertausgleichs vor erhebliche Probleme bei der Wertermittlung gestellt. Das betrifft zum Beispiel die Frage, welche Ursachen von Wertveränderungen zu berücksichtigen sind und wie diese Wertveränderungen von anderen „extrahiert“ werden können. Auch wird eine doppelte Wertermittlung – vor und nach der Werterhöhung – notwendig um dann die Wertdifferenz zu errechnen. Keine größeren Umstände den Wertzuwachs festzustellen sollte ein Planungswertausgleich hingegen dann bereiten, wenn die Bewertungen als Teil der Planungsverfahren der jeweiligen Maßnahmen durchgeführt werden.³⁹⁹

³⁹⁵ vgl. Nowotny E. et al (1990), S. 29

³⁹⁶ vgl. ebd., S. 27, 90

³⁹⁷ vgl. ebd., S. 27

³⁹⁸ vgl. Bizer K./Lang J. (2000), S. 42ff

³⁹⁹ vgl. ebd., S. 44; Nowotny et al (1990), S. 28, 93

Den Vorschlägen zur Reform der Grundsteuer und ihrer Ergänzung durch weitere Besteuerungsmaßnahmen stehen alternative Modelle zur Besteuerung des immobilien Vermögens gegenüber. Diese Modelle beruhen im Wesentlichen auf den Ersatz der Wertfeststellung im Zuge des doch einigermaßen komplizierten Einheitswertverfahrens. In jüngerer Vergangenheit werden die Modelle zum Ersatz der bestehenden Grundsteuer mit der Absicht verknüpft, mit der Besteuerung des unbeweglichen Vermögens gleichzeitig umweltpolitische Ziele zu verfolgen.⁴⁰⁰ So stellt etwa die Bodenflächensteuer allein auf die Grundstücksfläche als Bemessungsgrundlage ab. Sie schreibt pro Flächeneinheit einen bestimmten Steuersatz vor und soll zu einer intensiveren Nutzung des unbeweglichen Vermögens anregen. Doch können mit Modellen, die auf eine flächenbezogene Bewertung abstellen, weder öffentliche Leistungen oder Standortvorteile, noch Wertänderungen über die Zeit nicht in der gleichen Weise gewürdigt werden, wie dies bei marktbasierenden Bewertungsmodellen möglich ist. Daher ist marktbasierenden Bewertungsmodellen eindeutig den Vorzug zu geben.

Eine Bodenwertsteuer würde die Bemessungsgrundlage des unbebauten Bodens über Bodenrichtwertkarten – sie berücksichtigen Lage und Bodenpreise – als groben Maßstab für die Verkehrswerte ermitteln. Erfolgt eine Einzelbewertung, so müsste grundsätzlich eine Trennung von Bodenwert und Gebäudewert durchgeführt werden. Neben den allokativen und anderen bodenpolitischen Vorteilen wie der Bodenpreis mindernden Wirkungen, die auch die Grundsteuer bietet, würden mit der Bodenwertsteuer auch verteilungspolitische Ziele verbunden. Hierunter fällt zum Beispiel die Entlastung von MieterInnen oder der erleichterte Zugang zum Eigentum.⁴⁰¹ Vorrangigste Wirkung einer Bodenwertsteuer wäre eine verdichtete Bebauung im mehrgeschossigen Wohnungsbau sowie eine Nutzungsintensivierung in der Landwirtschaft. Wegen der Orientierung an Verkehrswerten wäre im Gegensatz zur Grundsteuer bei der Bodenwertsteuer ein dynamischeres, an die aktuelle Wirtschaftsentwicklung gebundenes, Aufkommen zu erwarten.

Ein anderer Vorschlag ist das Modell einer Flächennutzungssteuer. Ihr Ziel ist es, über separate Steuersätze eine differenzierte Lenkung der Nutzung von Grundflächen zu verfolgen. Sie soll zur stärkeren Verdichtung sowie zum Flächen schonenden Umgang innerhalb von Siedlungs- und Verkehrsflächen anregen. Das bedeutet für die landwirtschaftliche Produktion eine naturnahe Bewirtschaftung des Bodens, wohnbaupolitisch würden mehr Wohneinheiten pro Quadratmeter Gebäudegrundfläche untergebracht werden, wenn die steuerliche Last pro Wohneinheit sinken würde.⁴⁰² Je nach den spezifischen Lenkungszielen und der damit verbundenen Ausdifferenzierung der Steuerklassen wäre die Flächennutzungssteuer verschieden gestaltbar. Bizer/Lang (2000) schlagen sieben Steuerklassen, die jeweils die ökologische Qualität der steuerbelasteten Grundstücksflächen klassifizieren, vor.⁴⁰³ Für die Steuerklassen würden aufsteigende Steuermesszahlen festgesetzt; sie sollen die differenzierte ökologische Belastungswürdigkeit je Steuerklasse zum Ausdruck bringen. So beschreiben etwa die Steuerklasse I Natur belassene oder Steuerklasse II Natur schonend genutzte Flächen. Ihnen werden die Steuermesszahlen 0 beziehungsweise 0,3 zugeordnet. Steuerklasse VI mit der Steuermesszahl 8.600 bezieht sich auf versiegelte Flächen im Innenbereich, in Steuerklasse VII werden besonders naturschädlich genutzte Flächen – alle Verkehrsflächen, aber auch Hochhäuser von mehr als fünf Stockwerken – eingeordnet; sie erhält die Steuermesszahl 17.200. Die konkrete Gestaltung der Flächennutzungssteuer ist variantenreich denkbar. Eine Kombination mit Bodenwertelementen wäre notwendig, um auch das Erfor-

⁴⁰⁰ vgl. Bizer K./Lang J. (2000); Thöne M. (2006)

⁴⁰¹ vgl. Bizer K./Lang J. (2000), S. 49

⁴⁰² Um eine Ausuferung des für Umwelteinflüsse schädlichen Hochhausbaus zu vermeiden, kann eine Steuerkategorie für besonders Umwelt beeinträchtigende Flächennutzungen auch Hochhausbebauungen beinhalten. (vgl. ebd., S. 56)

⁴⁰³ vgl. ebd., S. 67ff

dernis der Leistungsfähigkeit zu erfüllen und explizit distributive Zielsetzungen verfolgen zu können. Der Vorschlag von Bizer/Lang sieht jedoch nur für die letzten beiden Steuerklassen solche Elemente vor – und diese auch nur als freiwillige Option für die Gemeinden.⁴⁰⁴ Rossmann (2006) rät zu einer Kombination der Flächennutzungssteuer mit einer Bodenwertsteuer für Gebäude. Dadurch könnten nicht nur ökologische Ziele verfolgt werden, auch die Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen würde berücksichtigt.⁴⁰⁵

6.6 Die Grunderwerbsteuer

Es konnte bereits festgestellt werden, dass die Grunderwerbsteuer von besonderer Bedeutung ist. Ihr Anteil am Aufkommen aus der Besteuerung des unbeweglichen Vermögens erreichte 2005 mit 548 Mio. € 48%. Sowohl Aufkommensanteil als auch das Gesamtaufkommen sind im Vergleich mit den anderen Steuern auf das immobile Vermögen sehr stark angewachsen – ab der zweiten Hälfte der 1980er Jahre ist die Grunderwerbsteuer geradezu „explodiert“.⁴⁰⁶ Die Besonderheit der Grunderwerbsteuer ist aber noch etwas tiefer liegender. Da die Grunderwerbsteuer nicht bloß Einheitswerte zur Bemessungsgrundlage hat, sondern aus dem „Wert der Gegenleistung“⁴⁰⁷ zu errechnen ist, kann in etwa das Potenzial einer Grundsteuer ermessen werden, bezöge sich diese auf Verkehrswerte oder zumindest verkehrswertnahe Werte.

6.6.1 Grundlage der Besteuerung

Der Grunderwerbsteuer unterliegen Rechtsgeschäfte, die sich auf inländische Grundstücke beziehen. Hierunter fallen nach § 1 (1) Z 1 GrEStG in erster Linie Kaufverträge oder andere Rechtsgeschäfte wonach ein Anspruch auf Übereignung begründet wird⁴⁰⁸; dazu zählt auch der Grundstückstausch. Aber § 1 GrEStG hält noch weitere Aufzählungen parat: So sind auch der Eigentumserwerb ohne vorangegangenes Verpflichtungsgeschäft, wie etwa in den Fällen der Zwangsversteigerung oder der Ersitzung⁴⁰⁹, sowie Rechtsgeschäfte, die den Anspruch auf Abtretung eines Übereignungsanspruches oder der Rechte aus einem Kaufanbot begründen, davon betroffen. Die beiden zuletzt genannten Rechtserwerbe werden auch dann mit Grunderwerbsteuer besteuert, wenn kein Rechtsgeschäft vorausgegangen ist. Weiters unterliegen der Grunderwerbsteuer der Erwerb der rechtlichen oder wirtschaftlichen Verwertungsbefugnis eines inländischen Grundstückes sowie Rechtsgeschäfte zur Vereinigung aller Gesellschaftsanteilen in einer Hand, wenn zum Gesellschaftsvermögen auch inländisches Grundvermögen gehört. Davon betroffen ist ebenso die Anteilsvereinigung ohne Rechtsgeschäft, wenn etwa der/die letztverbleibende GesellschafterIn einer Personengesellschaft infolge des Ausscheidens des/der vorletzten GesellschafterInn alle Anteile erwirbt.⁴¹⁰ Schließlich erfasst die Grunderwerbsteuer nach § 1 (4) GrEStG auch Erwerbsvorgänge, die

⁴⁰⁴ vgl. ebd., S. 76f

⁴⁰⁵ vgl. Rossmann B. (2006), S. 299

⁴⁰⁶ vgl. Tabelle 22, Seite 108; Abbildung 1, Seite 131; Abbildung 3, Seite 132

⁴⁰⁷ Kodex: Steuergesetze (2005), § 4 (1)

⁴⁰⁸ Wird ein Grundstück bereits innerhalb von 10 Jahren nach dessen Anschaffung wieder veräußert, so löst dies neben der Grunderwerbsteuer gleichfalls ein Spekulationsgeschäft nach dem Einkommensteuergesetz aus. (vgl. Doralt W. (2006), S. 173)

⁴⁰⁹ vgl. Doralt W. (2006), S. 172

⁴¹⁰ Dies wird durch § (3) Z 2 über die Vereinigung von Anteilen ohne Rechtsgeschäft explizit erfasst, geht aber auch aus § 1 (1) Z 2 zum Eigentumserwerb ohne Rechtsgeschäft hervor.

vorangegangenen Erwerbsvorgängen folgen, wie dies bei Grundstücksübertragungen an TreuhänderInnen mit anschließendem Verkauf an den/die TreugeberIn der Fall ist.⁴¹¹

Als Grundstücke gelten Grundstücke im Sinne des bürgerlichen Rechtes. Dazu gehören Grund und Boden, Gebäude, der Zuwachs und das Zugehör.⁴¹² Nicht zum Grundstück gerechnet werden Maschinen und sonstige Vorrichtungen einer Betriebsanlage. Baurechte und Gebäude auf fremden Grund – zum Beispiel ein Gartenhaus auf Pachtgrund – stehen den Grundstücken gleich.

Bemessen wird die Grunderwerbsteuer vom Wert der Gegenleistung; beim Grundstücks-tausch ist sie vom Wert der Leistungen der beiden Vertragsteile zu errechnen. Ausnahms-weise wird der Wert des Grundstücks der Steuerberechnung zugrunde gelegt, wenn eine Gegenleistung nicht vorhanden, ein land- und forstwirtschaftliches Grundstück nahen Ver-wandten gegen Sicherung des Lebensunterhaltes überlassen wird, oder Anteile einer Ge-sellschaft vereinigt werden oder übergehen. In diesen Fällen gilt der dreifache Einheitswert als Bemessungsgrundlage, für das land- und forstwirtschaftliche Vermögen ist der einfache Einheitswert anzusetzen. Der Steuersatz liegt generell bei 3,5%, beim Erwerb von Grundstü-cken unter nahen Verwandten beträgt der Steuersatz 2%.

Die Steuerschuld entsteht, sobald ein steuerpflichtiger Erwerbsvorgang verwirklicht ist. An- knüpfungspunkt ist grundsätzlich bereits das Verpflichtungsgeschäft und nicht erst der Ei- gentumserwerb durch Eintragung in das Grundbuch. Das soll eine mögliche Umgehung der Grunderwerbsteuer durch Unterlassung der Grundbucheintragung verhindern.^{413 414} Steuer- schuldnerInnen sind alle am Erwerbsvorgang beteiligten Personen – in der Regel sind das sowohl der/die bisherige GrundstückseigentümerIn als auch der/die ErwerberIn. Beim Er- werb im Wege eines Enteignungsverfahrens, einer Zwangsversteigerung oder bei der An- teilsvereinigung in einer Hand ist der/die ErwerberIn SteuerschuldnerIn. Üblicherweise wird bei gewöhnlichen Rechtsgeschäften der/die ErwerberIn mit der vertraglichen Übernahme der Vertragskosten auch als TrägerIn der Grunderwerbsteuerschuld bestimmt.⁴¹⁵

Erwerbe von Grundstücken, deren Bemessungsgrundlage 1.100 € nicht übersteigt, sind von der Besteuerung mit Grunderwerbsteuer ausgenommen. Nicht besteuert werden auch Er- werbe von Todes wegen und Grundstücksschenkungen unter Lebenden im Sinne des Erb- schaft- und Schenkungssteuergesetzes.⁴¹⁶ Weiters werden unter anderem nicht mit Grund- erwerbsteuer besteuert Grundstückserwerbe im Wege eines Zusammenlegungsverfahrens und eines Flurbereinigungsverfahrens oder Erwerbe im Zuge behördlicher Maßnahmen zur besseren Gestaltung von Bauland. Bei Teilung eines im Miteigentum stehenden Grundstücks wird keine Steuer erhoben, soweit der Wert des durch den einzelnen/die einzelne ErwerberIn erworbenen Teilgrundstücks seinem/ihrem Anteil am gesamten zu verteilenden Grundstück entspricht. Das GrEStG 1955 kannte neben den allgemeinen Ausnahmen auch besondere Ausnahmen, zu denen unter anderem auch die Befreiung von Grundstückserwerben durch gemeinnützige Bauträger zur Schaffung von Kleinwohnungen, der erste Erwerb eines von einem gemeinnützigen Bauträger geschaffenen Wohnhauses durch eine Person, die dieses Grundstück als Eigenheim übernimmt, oder Grundstückserwerbe, die zur Errichtung von Ar-

⁴¹¹ vgl. Doralt W. (2006), S. 173

⁴¹² vgl. ebd.

⁴¹³ vgl. ebd., S. 172

⁴¹⁴ Dennoch kann angenommen werden, dass durch Vereinbarung eines, im Vergleich zum tatsächlich bezahlten, deutlich niedrigeren „offiziellen“ Preises für die Grundstücksübertragung, zumindest ein Teil der Grunder- werbsteuer umgangen wird. (vgl. Nowotny E. et al (1990), S. 26)

⁴¹⁵ vgl. Doralt W. (2006), S. 176

⁴¹⁶ Diese müssten nach dem beabsichtigten Auslaufen der Erbschaft- und Schenkungsteuer mit – der allerdings niedrigeren – Grunderwerbsteuer besteuert werden!

beiterInnenwohnstätten bestimmt waren, sowie der erste Erwerb einer solchen Wohnstätte als Eigenheim.⁴¹⁷

Eine Besonderheit der Grunderwerbsteuer besteht darin, dass sie als eine der wenigen Steuern wieder rückgängig gemacht werden kann. Sofern durch Vereinbarung, Ausübung eines vorbehaltenen Rücktrittsrechtes oder eines Wiederkaufrechtes der Erwerbsvorgang innerhalb von drei Jahren seit der Entstehung der Steuerschuld rückgängig gemacht wird, wird die Steuer auf Antrag nicht festgesetzt; eine bereits festgesetzte Steuer ist auf Antrag abzuändern. Gleiches gilt bei Rückgängigmachung, wenn der Vertrag ungültig war oder nicht eingehalten wurde. Ebenso ist eine Herabsetzung möglich, falls die Gegenleistung für das Grundstück herabgesetzt wurde.

6.6.2 Rechtfertigung der Besteuerung des Grunderwerbs

Die Grunderwerbsteuer wird als besondere Rechtsverkehrsteuer klassifiziert. Diese Klassifikation ist bereits aus den gesetzlichen Bestimmungen zur Umsatzsteuer – der allgemeinen Rechtsverkehrsteuer – abzuleiten. Hierin werden Umsätze von Grundstücken im Sinne des § 2 GreStG umsatzsteuerfrei gestellt.^{418 419} Umsatzsteuer und Grunderwerbsteuer sind praktisch gleichwertig, die Grunderwerbsteuer ist eine Sonderumsatzsteuer, die ausschließlich den Erwerb von Grundstücken erfasst. Verkehrssteuern knüpfen an Vorgängen des Rechtsverkehrs, wie vertragliche oder gesetzliche Beziehungen, an. Durch diese Rechtsgestaltung wird (im Fall eines zwei Parteien einschließenden Rechtsverkehrs) zumindest einer der am Rechtsverkehr beteiligten Parteien eine bestimmte Leistung oder auch ein Rechtsanspruch zugesprochen. Aus juristischer Sicht wird versucht, Rechtsverkehrsteuern mit dem Gebot zur Besteuerung nach dem Prinzip der Leistungsfähigkeit zu rechtfertigen – der/die tatsächlich Belastbare oder der/die Leistungsfähige sollen besteuert werden.⁴²⁰ Allgemeine Maßstäbe des Leistungsfähigkeitsprinzips sind das Einkommen und seine Verwendung. So gesehen sind Rechtsverkehrsteuern, wie etwa die Umsatzsteuer, nicht nur nach juristischer, sondern gleichfalls nach ökonomischer Auffassung Steuern auf die Einkommensverwendung. Gleiches gilt für die Grunderwerbsteuer: als Sondersteuer belastet die Grunderwerbsteuer die Einkommensverwendung in der Form des Grunderwerbs.⁴²¹ Da „Grundstücksumsätze“ nach besonderen Steuersätzen – und finanzwirtschaftlich mit einer bestimmten Zwecksetzung – besteuert werden, scheint steuertechnisch eine eigene Steuer auf den Grunderwerb als gerechtfertigt.⁴²²

Wenngleich die Besteuerung der Einkommensverwendung zuweilen als vollkommen gleichwertige Alternative zu jener der Einkommensentstehung dargestellt wird⁴²³, ist etwa die Umsatzsteuer allgemein wegen ihrer in Relation zum verfügbaren Einkommen „Steuer schonenden Behandlung“ höherer Einkommen aus verteilungspolitischen Überlegungen kritisch zu sehen; auch wachstumspolitisch scheint eine undifferenzierte Besteuerung des Konsums – Menschen mit niedrigen Einkommen weisen eine höhere Konsumneigung auf – nicht ratsam.⁴²⁴ Dagegen kann die Grunderwerbsteuer als eine Art Luxussteuer – mit einem paradoxerweise niedrigeren Steuersatz als bei der „normalen“ Umsatzbesteuerung – interpretiert werden, die den Erwerb von Grundvermögen(!) erfasst. Wenn eine Einkommensverwen-

⁴¹⁷ vgl. BGBl. Nr. 140/1955, §§ 4 (1) Z 1 lit. a, c, 4 (1) Z 2 lit. a, b GreStG 1955

⁴¹⁸ vgl. Kodex: Steuergesetze (2005), § 6 (1) Z 9 lit. a UStG

⁴¹⁹ Gleiches gilt in Deutschland. (vgl. Tipke K. (2003), S 1017)

⁴²⁰ vgl. Tipke K. (2003), S, 1014f

⁴²¹ vgl. Baur U. (1974), S. 132f; zit. nach: ebd., S. 1020; Crezelius G. (1991), S. 407; zit. nach: ebd., S. 1023

⁴²² vgl. Tipke K. (2003), S. 1015

⁴²³ vgl. Zimmermann H./Henke K-D. (1994), S. 125

⁴²⁴ vgl. ebd., S. 142

Grundsteuer wie die Umsatzsteuer deutlich regressive Wirkungen aufweist, dann zielt die Grundwerbsteuer eher auf die Verwendung potenterer Einkommen.

Doch kann die Grunderwerbsteuer auch als Einkommensentstehungssteuer betrachtet werden. Grundvermögen wird vielfach als wirtschaftliche Sicherung oder Spekulation auf zukünftig höhere Erträge bei (Wieder)Veräußerung gehalten; in diesem Sinne stellt das Grundvermögen potenzielles Einkommen für den/die EigentümerIn dar. Den gesetzlichen Bestimmungen jedenfalls zufolge sind SteuerschuldnerInnen sowohl der/die ErwerberIn, als auch der/die bisherige EigentümerIn. Wertsteigerungen von Grundvermögen ohne Zutun des/der BesitzerIn etwa aufgrund von Planungsmaßnahmen der öffentlichen Hand oder sonstigen Ereignissen werden bei Veräußerung des Grundvermögens mit Grunderwerbsteuer besteuert. In diesem Fall erfüllt die Grunderwerbsteuer die Funktion einer Vermögenswertzuwachsbesteuerung⁴²⁵ – hiermit wird gleichzeitig (Spekulations)Einkommen besteuert. Allerdings besteht das Problem der Überwälzung der Grunderwerbsteuer. Es kann davon ausgegangen werden, dass mit der für gewöhnlich vertraglich vereinbarten Pflicht für den/die GrunderwerberIn, die Vertragskosten zu tragen, diesen ebenso die Grunderwerbsteuerzahlung aufgebürdet wird. Inwieweit die Grunderwerbsteuer tatsächlich überwältzt werden kann, hängt von den jeweiligen Angebots- und Nachfrageelastizitäten ab; als Erlössteuer ist die Grunderwerbsteuer zumindest teilüberwältzbar.

Neben der Überwälzungsproblematik steht die Grunderwerbsteuer in der finanzwissenschaftlichen Diskussion weiters unter Verdacht, hinsichtlich ihrer allokativen Eigenschaften negative Wirkungen zu erzeugen. Durch die Besteuerung des Grundverkehrs werden die Transaktionskosten erhöht. Als Folge davon werden eine verringerte Flexibilität auf den Liegenschaftsmärkten sowie eine geringere personelle räumliche Mobilität befürchtet. Dagegen wird aufgrund der Notwendigkeit zur Mitwirkung der öffentlichen Hand beim Eigentumsübergang von Grundvermögen der Grunderwerbsteuer ein steuerpolitisch entscheidender Vorteil zuerkannt, der darin besteht, dass die Möglichkeiten zur Steuerhinterziehung eingeschränkt werden.⁴²⁶

6.6.3 Reformmöglichkeiten der Grunderwerbsbesteuerung

Die Grunderwerbsteuer wird als Sonderumsatzsteuer auf den Erwerb von Grundvermögen verstanden. Wie die Umsatzsteuer ist sie eine Einkommensverwendungsteuer und wird so – zumindest aus juristischer Perspektive – dem Leistungsfähigkeitsprinzip gerecht. In der juristischen Diskussion gibt es die Forderung, die Grunderwerbsteuer in die Umsatzbesteuerung zu integrieren.⁴²⁷ Demnach müsste die Grunderwerbsteuer sowie alle übrigen Verkehrsteuern an das Umsatzsteuerrecht angepasst, eine Vorsteuerabzugsmöglichkeit für Unternehmen eingeführt, eine offene Überwälzung der Steuer zugelassen und schließlich eine mögliche Doppelbesteuerung mit Grunderwerb- und Umsatzsteuer unterbunden werden. Die gesetzliche Norm, die auch den/die VeräußererIn von Grundvermögen zur SteuerschuldnerIn erklärt, wäre zu streichen.⁴²⁸ Dem müsste jedoch die weitere Forderung zugefügt werden, Gewinne aus der Veräußerung von Grundvermögen in die Einkommensbesteuerung einzu beziehen. Insgesamt bekäme die Grunderwerbsteuer allerdings, ähnlich der Umsatzsteuer, einen deutlich regressiveren Charakter. Daran änderte sich auch wenig, würde die Grunderwerbsteuer tatsächlich als Luxussteuer ausgelegt und der Grunderwerb zu einem deutlich höheren Steuersatz besteuert werden. Daher wäre der Grunderwerb zum Zwecke des Woh-

⁴²⁵ vgl. Reeding K./Müller W. (1999), S. 340

⁴²⁶ vgl. Nowotny E. et al (1990), S. 26

⁴²⁷ vgl. Tipke K. (2003), S. 1016, 1018; Baur U. (1974), S. 132f; zit. nach: ebd.

⁴²⁸ vgl. Tipke K. (2003), S. 1016, 1024ff, 1034

nungsbaus oder zur Errichtung von Einfamilienhäusern in weiterer Folge bis zu einer bestimmten Werthöhe von der Besteuerung auszunehmen.⁴²⁹

Nowotny et al (1990) regen dagegen an, die Grunderwerbsteuer abzuschaffen und Bodenwertzuwachssteuer einzuführen.⁴³⁰ Wertzuwächse sollten über eine bessere Erfassung realisierter Wertsteigerungen im Rahmen der Einkommensteuer besteuert werden. Eine Bodenwertzuwachssteuer dürfte jedoch nicht als reine Verkehrsteuer konzipiert sein, die nur im Falle der Realisierung der Wertzuwächse wirksam wird. Sie müsste notwendigerweise ebenso nichtrealisierte Wertzuwächse erfassen und besteuern. In dieser Konzeption wäre eine allgemeine Bodenwertzuwachssteuer gleichzeitig eine Ergänzung zur Grundsteuer. Die Argumente, die für eine Bodenwertzuwachssteuer sprechen, liegen in den bereits diskutierten fiskalischen, allokativen, und vor allem distributiven Vorteilen.⁴³¹ Mit der Bodenwertzuwachssteuer könnten die Probleme bei der Grunderwerbsteuer, wie zum Beispiel die Entflexibilisierung des Bodenmarktes umgangen werden. Vor allem aus verteilungspolitischer Perspektive ist eine Besteuerung der Bodenwertzuwächse zu bejahen, da die Steuer hauptsächlich von den VerkäuferInnen getragen wird. Zusätzlich würde die Bodenwertzuwachssteuer eine generelle Senkung der Bodenpreise zur Folge haben.

⁴²⁹ Die im alten GreStG 1955 enthaltene Steuerfreiheit für Grundstücke, die etwa durch gemeinnützige Bauträger zur Schaffung von Kleinwohnungen erworben werden, hat hier sicherlich Vorbildwirkung.

⁴³⁰ vgl. Nowotny E. et al (1990), S. 91f

⁴³¹ vgl. im Text, Seite 123

Abbildung 1: Anteile einzelner Steuern auf Grundvermögen an der Besteuerung des immobilen Vermögens – I

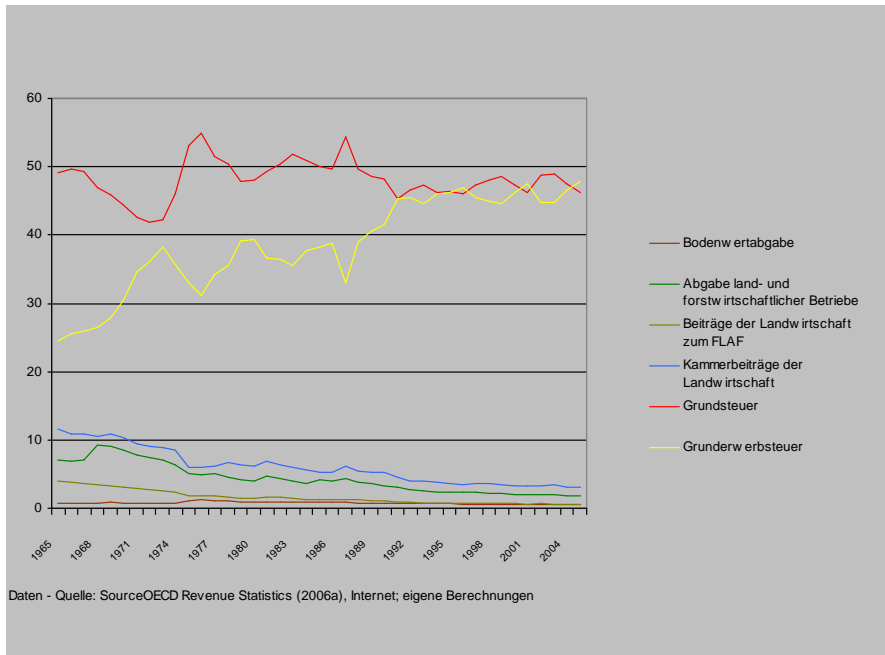


Abbildung 2: Anteile einzelner Steuern auf Grundvermögen an der Besteuerung des immobilen Vermögens – II

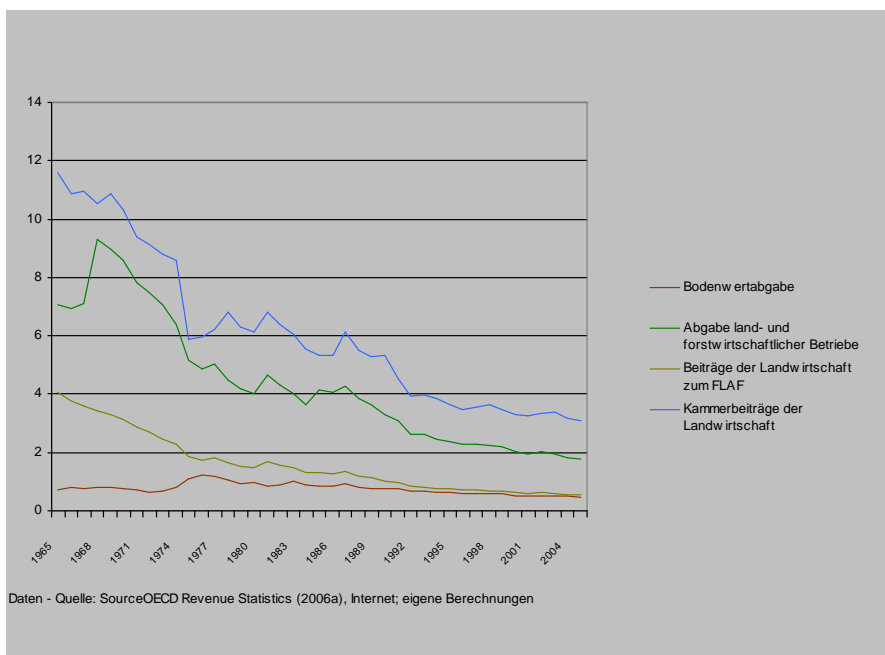


Abbildung 3: Entwicklung des immobilien Vermögenssteueraufkommens bezogen auf 1965 – I

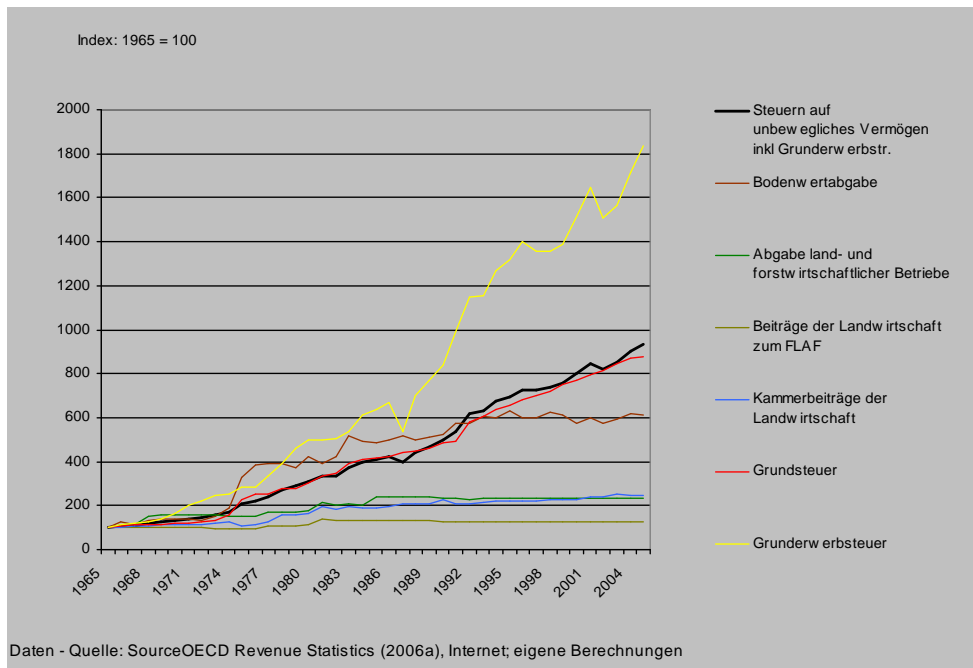


Abbildung 4: Entwicklung des immobilien Vermögenssteueraufkommens bezogen auf 1965 – II

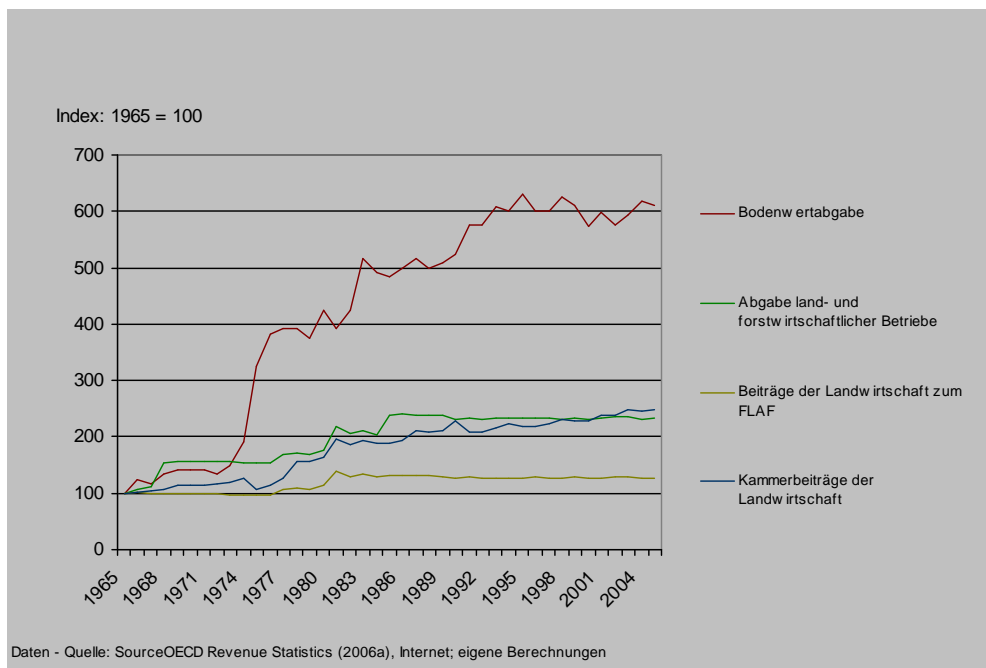


Abbildung 5: Zuwachsraten des immobilien Vermögensteueraufkommens

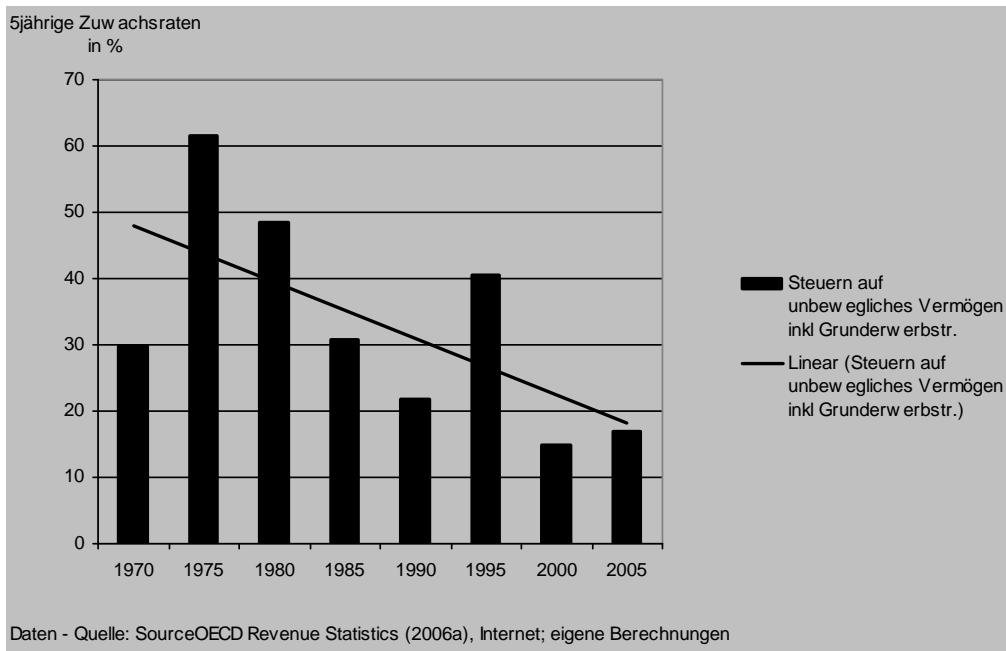


Abbildung 6: Zuwachsraten des immobilien Vermögensteueraufkommens – II

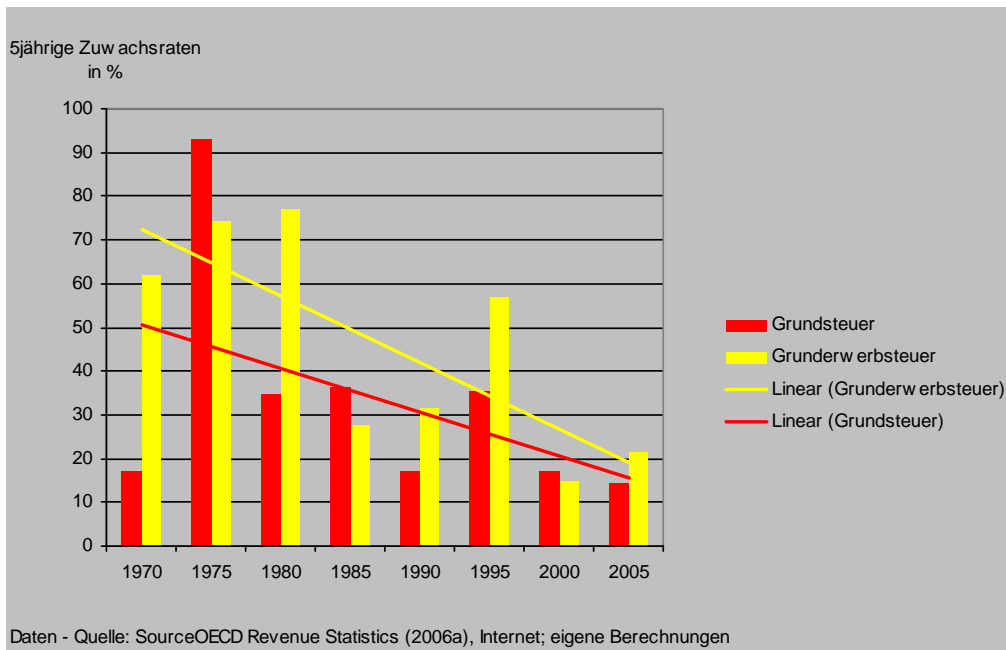


Abbildung 7: Zuwachsraten des immobilienvermögenssteueraufkommens – III

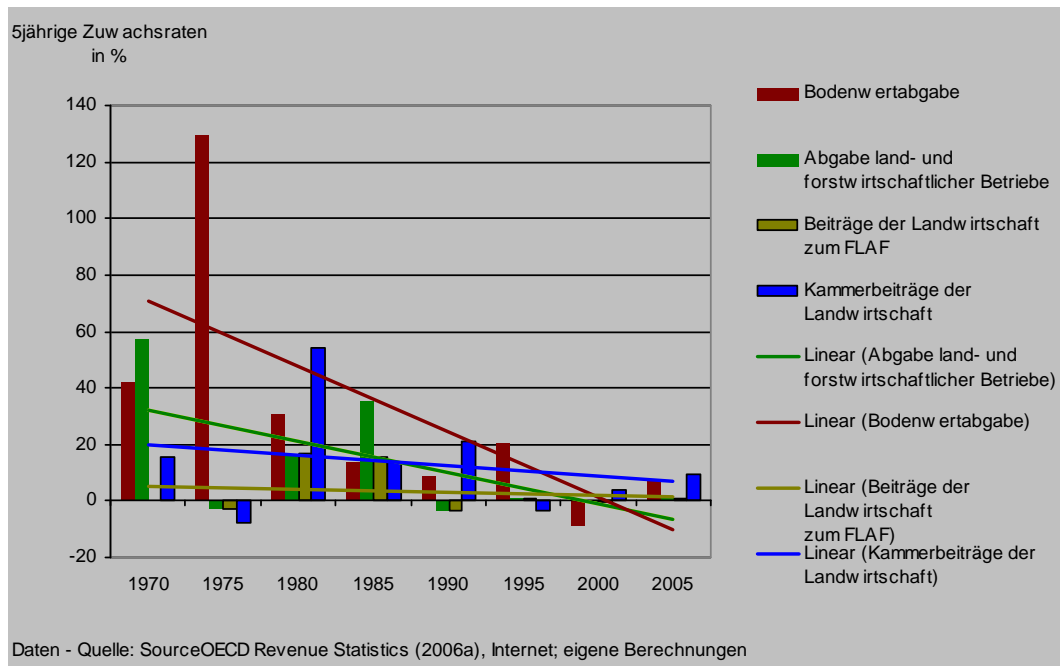
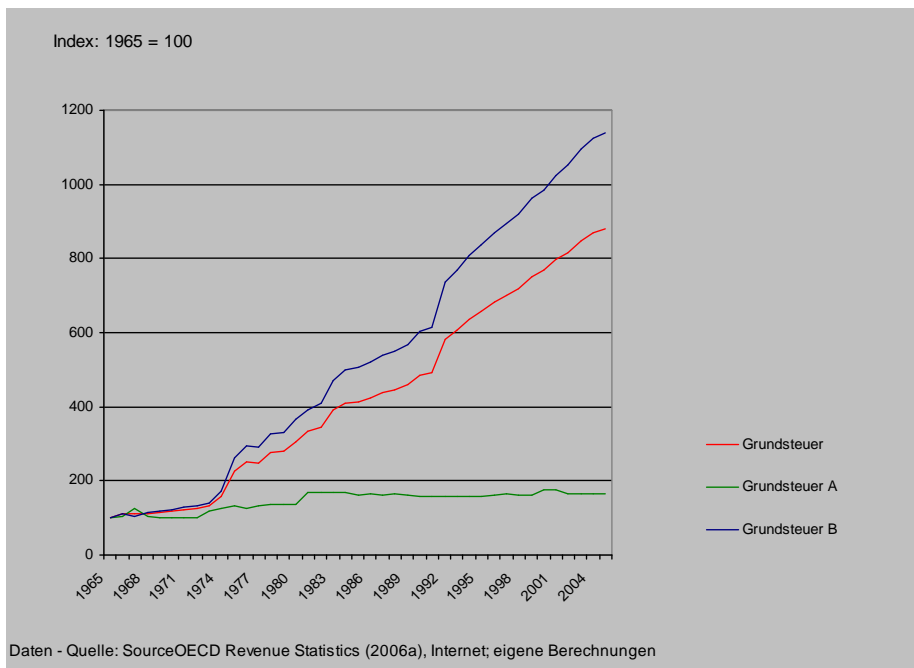


Abbildung 8: Entwicklung des Grundsteueraufkommens bezogen auf 1965 - Grundsteuer A und Grundsteuer B



7 Die Vermögensteuer

7.1 Notwendigkeit und Rechtfertigung zur Einhebung einer allgemeinen Steuer auf Vermögen

Vermögen in Österreich ist extrem ungleich verteilt. Insgesamt verfügten im Jahr 2002 die reichsten 10% der österreichischen Bevölkerung beinahe über 70% des Gesamtvermögens von knapp 300 Mrd. Euro; der Anteil dieser Bevölkerungsgruppe am gesamten Geldvermögen beläuft sich auf 35%, ihr Anteil am Immobilienvermögen auf 71%, das unternehmensbezogene Vermögen ist praktisch vollständig in deren Eigentum. Auf der anderen Seite fällt der Beitrag der BesitzerInnen hoher Vermögen zum Gemeinwohl immer geringer aus. Die Vermögensbesteuerung ist in Österreich durch diverse Steuerreformen drastisch geschwächt worden. Im Jahr 1993 wurden die Sonderabgabe von Banken und das Erbschaftsteueräquivalent für Kapitalgesellschaften abgeschafft, 1994 erfolgte die Abschaffung der Vermögenssteuer sowohl für betriebliche wie für private Vermögen. Wertpapiersteuer und Börsenumsatzsteuer wurden schließlich im Jahre 1995 beziehungsweise 2000 aufgehoben. Mit der Steuerreform 1993 beziehungsweise 1994 wurde die Kapitalertragsteuer aus dem progressiven Einkommensteuersystem herausgenommen; seitdem werden Kapitalerträge – zum Beispiel Zinsen auf Spareinlagen und andere Wertpapiere sowie Dividenden und GmbH-Ausschüttungen aus Beteiligungspapieren – durch die „neue“ einheitliche Kapitalertragsteuer von 25% im Wege eines Quellenabzugsverfahrens endbesteuert. Hiermit gelten sowohl die Einkommensteuer als auch die Erbschaft- und Schenkungsteuer für Spareinlagen und Wertpapiere als abgegolten. Die Situation der nur schwachen Besteuerung von Vermögen in Österreich wird durch die seit 1994 geschaffene Möglichkeit zur Errichtung von Privatstiftungen noch zusätzlich verstärkt. Gleichzeitig steht das Sozialstaatswesen vor neuen (alten) Herausforderungen. Das betrifft nicht nur eine aktive Umverteilungspolitik über Sozialstaatsprogramme, um die wachsende Kluft zwischen Arm und Reich zu mindern. Auch das Schul- und Bildungswesen, die Bekämpfung von Arbeitslosigkeit, die Organisation der Alten- und Krankenpflege wie überhaupt das gesamte System der sozialen Sicherheit benötigen entsprechende finanzielle Mittel, die nicht allein über ein beitragsorientiertes Finanzierungssystem oder – als Ergänzung dazu – durch private Vorsorgen aufzubringen sind. Die vorangegangene beschriebene Situation zur Einkommens- und Vermögensverteilung sowie die Notwendigkeiten des Sozialstaates bieten Grund genug, wieder über eine Vermögensteuer nachzudenken.

Mit der Vermögensteuer wird im Allgemeinen die allgemeine persönliche Vermögensteuer begriffen.⁴³² Im Unterschied zu anderen vermögensbezogenen Steuern, wie etwa die Grundsteuer, berücksichtigt die persönliche allgemeine Vermögensteuer die individuellen Verhältnisse der zu besteuernenden VermögensbesitzerInnen. Zudem handelt es sich bei der Vermögensteuer meist um eine Reinvermögensteuer, der Abzug von Schulden auf das Vermögen ist zugelassen. Der Vermögensteuer unterliegt das gesamte Vermögen, unabhängig von der konkreten Vermögensart. Hiervon sind das Betriebsvermögen, Grundvermögen, Geldvermögen und teilweise das Gebrauchsvermögen betroffen. Juristische Personen unterliegen mit ihrem gesamten Vermögen der Vermögensteuer. Die Vermögensteuer gilt als unechte Substanzsteuer, da sie aus den laufenden Erträgen entrichtet werden können soll. Dennoch werden auch ertragslose Vermögen in jenen Fällen besteuert, in denen – unter Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse – den Vermögensteuerpflichtigen zugemutet

⁴³² vgl. Nowotny E. (1999), S. 382

werden kann, die Vermögensteuer aus ihren – meist ohnehin hohen – (Arbeits)Einkommen zu leisten. Steuerobjekt und Steuerquelle ist somit die potenzielle Stromgröße des Ertragseinkommens, eine Minderung der Vermögenssubstanz selbst ist nicht angestrebt. Daher kann die Vermögensteuer laufend erhoben werden.^{433 434} In diesem Sinne ist die Vermögensteuer eine nominelle Vermögensteuer.

Im Prinzip handelt es sich bei der Vermögensteuer um eine Kapitaleinkommensteuer⁴³⁵, die – sofern ihr tatsächlich aktuelle, an den Verkehrswerten orientierte Vermögenswerte zugrunde liegen – im Gegensatz zur Einkommensteuer ebenso nicht realisierte Wertzuwächse erfasst und besteuert. Die zusätzliche Einhebung einer nominellen Vermögensteuer neben der Einkommensteuer kann als Verschärfung der Einkommensteuer auf bestimmte Einkommenssteile interpretiert werden.⁴³⁶ Problematisch wird die Besteuerung nichtrealisierter Wertzuwächse dann, wenn der Wertzuwachs zu einer Vermögensteuerzahlungspflicht führt, die aus dem im Moment zur Verfügung stehenden Einkommen nicht geleistet werden kann. Eine Erhebung der Vermögensteuer scheint dennoch gerechtfertigt, da gemäß der Reinvermögenszugangstheorie ebenso Wertzuwächse Einkommensbestandteile darstellen, die die wirtschaftliche und hiermit die steuerliche Leistungsfähigkeit der VermögensbesitzerInnen erhöhen. In diesem Fall muss ein Teil des Vermögens veräußert werden, um die Vermögensteuerzahlung finanzieren zu können. Eine Berücksichtigung der persönlichen Einkommenssituation bei der Steuervorschreibung scheint jedoch denkbar.

Der Substanz verzehrende Zugriff auf das Vermögen kann aber in bestimmten Fällen durchaus wünschenswert sein. Gerade die ungleiche Verteilung der Vermögen hatte und hat auch die auseinanderdriftende Entwicklung von Vermögens- und Arbeitseinkommen zur Folge. Während das Einkommen sowohl aus Besitz als auch aus Finanzvermögen während der letzten Jahrzehnte von enormen Zuwachsraten geprägt ist, ist die Lohnquote ab den 1980er Jahren deutlich zurückgegangen.⁴³⁷ Die Verbindung von Einkommen und Vermögen ist evident. Produktiv verwendetes Vermögen – aber auch lediglich am Markt veräußertes Vermögen – schafft Einkommen; Einkommen kann wiederum zur Vermögensvermehrung herange-

⁴³³ vgl. Fecher H. (1980), S. 454f

⁴³⁴ Der Vermögensteuerbegriff ist nicht absolut. Die Vermögensteuer, ihr Begriffsinhalt und ihr Steuerobjekt sind je nach dem historisch jeweils vorherrschenden Vermögensbegriff ständigen Wandlungen unterworfen. So musste zum Beispiel jede Vermögensteuer in ihren Anfängen zunächst als Grundsteuer bloß auf den Grund und Boden als das relevante gesellschaftliche Vermögen abstellen. Mit der technischen, wirtschaftlichen und schließlich gesamtgesellschaftlichen Entwicklung im Laufe der Zeit waren auch andere, außerhalb der landwirtschaftlichen Produktion existierende Produktionsmittel herangereift, die in einem gesellschaftlich relevanten Umfang zur Ertragserzielung verwendet und daher als Vermögen gelten konnten. In Zeiten steigenden Finanzbedarfs wurde schließlich auch dieses andere Vermögen der (Vermögens)Besteuerung unterworfen. (vgl. Fecher H. (1980), S. 455f) Diese Erkenntnis kann aber Fecher (1980) nicht davon abhalten, einer Differenzierung des Vermögensbegriffes ganz im neoklassischen Sinn nach individuellen Präferenzen und Indifferenzen auf den Leim zu gehen. Besonders abgeschmackt wird die Suche nach einem allgemeinen Vermögensbegriff, wenn sie von der „human capital“ Debatte angeregt auf das Arbeitsvermögen als unerkannten Vermögenswert stößt. (vgl. ebd., S. 468ff) So sehr die semantische Verwandtschaft zu der Auffassung einer Gleichwertigkeit des Arbeitsvermögens mit dem Sach- oder gar Kapitalvermögen verleitet, die gesellschaftliche Realität ist eine andere. Vermögen wird erst durch Arbeit zu solchem, insbesondere kann Kapital(vermögen) durch das Wirken von Arbeit erst entstehen und durch einen von Arbeit produzierten Überschuss sich verwerten. Dennoch ist es das vom menschlichen „Arbeitsvermögen“ geschaffene Kapitalvermögen, beziehungsweise die Aussicht auf dessen Verwertung, welches das Arbeitsvermögen als Inbegriff aller geistigen und körperlichen Fähigkeiten und Fertigkeiten gesamtgesellschaftlich kommandiert. Sowohl die traurige Tatsache, dass trotz eines gegebenen Bedarfs nach Gütern und Dienstleistungen Arbeitsvermögen aufgrund mangelnder Kapitalverwertbarkeit massenweise überflüssig wird, aber auch die enormen Einkommensunterschiede zwischen Arbeits- und Kapitaleinkommen wie sie nicht nur erst seit den letzten Jahrzehnten zu beobachten sind, sind Zeugnis der ökonomischen und gesellschaftlichen Macht des Kapitalvermögens über das Arbeitsvermögen.

⁴³⁵ Vermögen wird kapitalisiert und wirft Erträge ab.

⁴³⁶ vgl. Nowotny E. (1999), S. 383

⁴³⁷ vgl. 1 Einleitung und Problemaufriss

zogen werden. Eine Besteuerung des Vermögens bedeutet daraus folgend eine mittelbare Besteuerung des Einkommens aus dem Vermögen. Ist dagegen die Besteuerung des Vermögens höher als die aus dem Vermögen realisierten wie nichtrealisierten Erträge, so wird eine Umverteilung der Vermögensbestände selbst möglich. Mit dieser Maßnahme wäre eine (der vielen) Ursache(n) für die ungleiche personelle Einkommensverteilung in ihrem Kern angegangen. Aus einkommensverteilungspolitischer Sicht scheint eine Nivellierung der Vermögensverteilung durchaus überlegenswert.

Eine rein instrumentelle Rechtfertigung erfährt die Vermögensteuer, wenn mit ihr lediglich auf die bereits vorgenannte steuerliche Erfassung der realisierten und nichtrealisierten Wertzuwächse oder auf den Besitz langlebiger Konsumgüter gezielt wird. Hier ist die Vermögensteuer eine steuertechnische Ergänzung zur Einkommensteuer, der aufgrund ihres engen Einkommensbegriffes diese Vermögenseinkommen fremd sind.

Kontroll- und Nachholfunktionen sind weitere steuersystematische Ergänzungen, die für eine Vermögensteuer ins Treffen geführt werden. Allerdings könnten sowohl der Einkommensbegriff der Einkommensteuer erweitert, als auch Möglichkeiten zur Umgehung von Steuerleistungen auf Vermögenseinkommen durch geeignete Maßnahmen im Rahmen der Einkommensteuer selbst entgegengetreten werden.⁴³⁸ Erträge von Vermögen könnten dann direkt der Einkommensteuerprogression unterworfen werden.

Andere Begründungen, die von der Rechts- und der Finanzwissenschaft für die Einhebung einer eigenständigen Steuer auf das gesamte Vermögen angeführt werden, ergeben sich aus dem Bekenntnis zur Belastungsgerechtigkeit des Steuersystems. Hierzu zählen die geforderte Einhaltung des Äquivalenzgedankens sowie vor allem das Prinzip der Leistungsfähigkeit. Schließlich sprechen wie bereits im Falle der Besteuerung des immobilien Vermögens mit speziellen vermögensbezogenen Steuern⁴³⁹, auch allokationstheoretische Überlegungen für eine eigene Vermögensteuer.

Kritiker einer allgemeinen Vermögensteuer sehen wegen der mangelnden Zurechenbarkeit der Vermögensteuerleistungen auf konkrete staatliche Leistungen, von denen ausschließlich VermögensbesitzerInnen profitieren würden, keine Äquivalenz gegeben.^{440 441} Tatsächlich kann der Sinn vereinzelter staatlicher Aktivitäten und Leistungen nicht immer direkt und ausschließlich dem Nutzen eines einzelnen konkreten Individuums zugeordnet werden. Gerade Leistungen der öffentlichen Hand scheinen oftmals von, aus streng neoklassisch ökonomischer Sicht unerwünschten, externen Effekten begleitet. Der allgemeine Sinn und Zweck des Wirkens der öffentlichen Hand erschließt sich jedoch manches Mal erst auf abstrakterer Ebene. Hier sind Gesellschaft und Staat in ihrer gesamten Totalität zu begreifen. Wenn privatkapitalistische Kapitalakkumulation und -verwertung die Grundlage der gesellschaftlichen Produktion bilden, so ist es generelle Aufgabe eines auf dieser Grundlage existierenden Staates, mit all seinen Einrichtungen und Institutionen die Bedingungen für das Funktionieren dieser Wirtschaftsweise sicherzustellen. Die Aufgabenstellung des Staates bezieht sich nicht nur auf Schutz- und Sicherungsfunktionen etwa zum Schutz des Privateigentums; vielmehr erstreckt sich die Notwendigkeit der staatlichen Aktivitäten über sämtliche staatliche Politikbereiche. So mag zum Beispiel die staatliche Bildungspolitik durchaus den einzelnen Individuen, die am Bildungssystem teilhaben (können), zugute kommen. Gut ausgebildete Arbeitskräfte sind aber eine nicht unbedeutende Komponente im privatkapitalistisch organi-

⁴³⁸ vgl. Nowotny (1999), S. 384

⁴³⁹ vgl. 6.3 Die Notwendigkeit zur Besteuerung des immobilien Vermögens; 6.5.2 Notwendigkeit und Anforderung; 6.6.2 Rechtfertigung der Besteuerung des Grunderwerbs

⁴⁴⁰ vgl. etwa Tipke K. (2003), 920ff; Fecher H. (1980), S. 470ff

⁴⁴¹ Das „Äquivalenzproblem“ ist bereits im Kapitel zur Besteuerung des immobilien Vermögens thematisiert worden. (vgl. 6.3 Die Notwendigkeit zur Besteuerung des immobilien Vermögens)

sierten Wettbewerbsprozess. Ihr Wissen, Können und ihre Fähigkeiten sind die wesentlichen Voraussetzungen für die positive Verwertung des eingesetzten Kapitals, dessen Profite in letzter Konsequenz den BesitzerInnen der produktiv eingesetzten (Kapital)Vermögen zufließen und von denen sie ihren Lebensunterhalt bestreiten können. Aber auch in Bezug auf andere Vermögensarten wird recht schnell deutlich, dass die geforderte Äquivalenz sowohl hinsichtlich der staatlichen Leistungen als auch der eigentlichen NutznießerInnen eine gruppenspezifische ist und nur mittelbar zutage tritt.

Nicht ganz von der Hand zu weisen ist eine höhere wirtschaftliche und daher auch steuerliche Leistungsfähigkeit von VermögensbesitzerInnen. Zum einen ist dem Besitz von Vermögen arbeitsloses Einkommen in Form von Vermögenserträgen zu verdanken. Höhere Sicherheit, Unabhängigkeit, breit gestreute alternative Möglichkeiten sowohl in Hinblick auf wirtschaftliche Engagements, als auch insgesamt auf die Teilhabe am gesellschaftlichen Leben, sind qualitative Merkmale, die dem „fundierten Einkommen“ zukommen. Demnach ist die Ergänzung der Einkommensteuer durch eine zusätzliche Vermögensteuer, mit der die erhöhte Leistungsfähigkeit abgeschöpft wird, gerechtfertigt. Zum anderen wird die höhere Leistungsfähigkeit durch die bloße Existenz des Vermögens vermittelt. VermögensbesitzerInnen kommt dank ihres Vermögens eine höhere Kreditfähigkeit zu, sie können sich ihrer materiellen wie auch sozialen Existenz sicher sein und genießen unter anderem durch das erhöhte gesellschaftliche Ansehen sowie die finanziellen und zeitmäßigen Spielräume, die ihnen das Vermögen verschafft, wie bereits erwähnt mehr Möglichkeiten am gesellschaftlichen Leben teilzunehmen. Eine objektiv gefasste wertmäßige Schätzung der zuletzt genannten Vorteile, die der Existenz des Vermögens entspringen, ist freilich schwierig; die Schätzung wird auf eine mikroökonomische Konstruktion individueller Wohlfahrtsfunktionen zurückgreifen müssen und dementsprechend verzerrt sein werden. Eine Pauschalbesteuerung wäre eine Auswegslösung.

7.2 Die ehemalige Vermögensteuer

Die ehemalige Vermögensteuer in Österreich wurde mit dem Steuerreformgesetz, wonach die Vorschriften des Vermögensteuergesetzes nicht mehr auf die Sachverhalte nach dem 31. Dezember 1993 anzuwenden sind, außer Kraft gesetzt.⁴⁴² Ihr Aufkommen brachte im Jahr 1990 511,25 Mio. €, die Einnahmen aus der Besteuerung natürlicher Personen mit Vermögensteuer betrug 189,17 Mio. €, aus der Besteuerung juristischer Personen konnten 322 Mio. € lukriert werden. Das Vermögensteueraufkommen machte beinahe 0,4% des BIP und 0,95% des gesamten Steueraufkommens aus. Mit diesen Anteilen war die Bedeutung der Vermögensteuer – auch im internationalen Vergleich – als eher gering einzustufen. In diesem mäßigen Aufkommen schlug das Problem der niedrigen Einheitsbewertung, aber auch die wegen seiner Anonymität nur geringen Erfassung des Geldvermögens durch.⁴⁴³ Wie der 37,7%ige Anteil am gesamten vermögensbezogenen Steueraufkommen jedoch zeigt, war die Vermögensteuer dennoch von enormer Wichtigkeit für die vermögensbezogene Besteuerung in Österreich.

Die Vermögensteuer war eine ausschließliche Bundesabgabe.⁴⁴⁴ Das Vermögensteuergesetz 1954 (VStG) sah für natürliche Personen, die ihren Wohnsitz und gewöhnlichen Aufenthalt im Inland haben (InländerInnen), sowie für Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland eine unbeschränkte Vermö-

⁴⁴² vgl. BGBl. Nr. 818/1993, Art. XII Steuerreformgesetz 1993

⁴⁴³ vgl. Nowotny E. et al (1990), S. 87f

⁴⁴⁴ vgl. BGBl. Nr. 30/1993, § 6 (1) FAG 1993 und Änderung des Finanz-Verfassungsgesetzes 1948

gensteuerpflicht auf das Gesamtvermögen vor. Ausländische natürliche Personen ebenso wie ausländische juristische Personen unterlagen nur mit ihrem Vermögen im Inland der Steuerpflicht. Weiters enthielt das VStG umfangreiche Befreiungen von der Vermögensteuer. Hierunter fielen etwa Unternehmen zur öffentlichen Versorgung mit Wasser oder öffentlichen Verkehr, an denen ausschließlich Gebietskörperschaften beteiligt sind und denen die Erträge zufließen, oder Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die gemeinnützige oder mildtätige Zwecke verfolgen; befreit waren aber unter anderem auch Vereinigungen zur gemeinsamen Benutzung land- und forstwirtschaftlicher Betriebseinrichtungen und -gegenstände, Pensionskassen, deren Vermögen einer Veranlagungs- und Risikogemeinschaft zuzurechnen ist, oder Kreditunternehmen zur ausschließlichen Übernahme von Bürgschaften und sonstigen Haftungen für Kredite und Darlehen sowie zur Durchführung sonstiger Zuschussaktionen des Bundes oder eines Landes. Diese Kreditunternehmen hatten zudem weitere Voraussetzungen erfüllen.⁴⁴⁵

Tabelle 24: Aufkommen der „alten“ Vermögensteuer

	Vermögensteuer in Mio EUR			Anteil an BIP in %	Anteil an Gesamtstr.aufk. in %	Anteil an vermögensbezog. Str.aufk in %
	gesamt	für natürliche Personen	für juristische Personen			
1970	98,33	47,16	51,16	0,34	1,01	26,97
1975	148,69	74,34	74,34	0,30	0,81	26,02
1980	247,67	109,01	138,66	0,32	0,83	28,86
1985	298,61	137,35	161,26	0,29	0,71	28,98
1990	511,25	189,17	322,09	0,38	0,95	34,70
1995	44,77	44,77	0,00	0,03	0,06	4,14
2000	1,01	1,01	0,00	0,00	0,00	0,08
2004	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

Source: OECD Revenue Statistics (2006a), (2006m), Internet; eigene Berechnungen

Ermittlung und Bewertung der einzelnen Vermögensgegenstände richtete sich nach den Bestimmungen des Bewertungsgesetzes. EhegattInnen in dauernder Haushaltsgemeinschaft wurden zusammen veranlagt; gleiches galt für den Haushaltsvorstand und seine/ihre im gemeinsamen Haushalt lebenden Kinder. Zusammen veranlagte Personen waren GesamtschuldnerInnen, im Falle der zwangsweisen Einbringung der Steuer wurde die Haftung auf Antrag die Schuld eines/einer jeden Teilschuldners/Teilschuldnerin auf seinen/ihren Anteil am Gesamtvermögen begrenzt. InländerInnen gewährte des VStG einen Freibetrag von 10.900,93 € (150.000 öS), für die Ehefrau „im gemeinsamen Haushalt“ waren ebenso 10.900,93 € (150.000 öS) vermögensteuerfrei. Weiters hatte dieser Freibetrag Geltung für jedes steuerpflichtige minderjährige Kind, für das der/die Steuerpflichtige aufkommen musste und in dessen Haushalt das Kind lebte; Freibeträge für volljährige Kinder bis zum 27. Lebensjahr in Ausbildung sowie für volljährige behinderte Kinder, die nicht alleine für ihren Unterhalt aufkommen können, musste ein eigener Antrag gestellt werden. Unter bestimmten Voraussetzungen waren weitere 10.900,93 € (150.000 öS) von der Vermögensteuer freigestellt.⁴⁴⁶ Für inländische Aktiengesellschaften war ein Mindestvermögen in Ausmaß von 72.672,83 € (1 Mio. öS) anzusetzen, bei Gesellschaften mit beschränkter Haftung betrug der

⁴⁴⁵ vgl. Kodex: Steuerrecht (1993), § 3 (1) Z 10 VStG

⁴⁴⁶ vgl. ebd., § 5 (2) VStG

Betrag mindestens 36.336,42 Euro (500.000 öS). Die übrigen unbeschränkt steuerpflichtigen juristischen Personen wurden nur besteuert, wenn das Gesamtvermögen 10.900,93 € (150.000 öS) überstieg. Das ermittelte Vermögen wurde mit einem Steuersatz von 1% besteuert.

Die Hauptveranlagung zur Vermögensteuer war nicht jährlich, sondern alle drei Jahre vorzunehmen.^{447 448} Wenn der ermittelte Wert des zu steuernden Vermögens um mehr als ein Fünftel oder um mehr als 72.672,83 € (1 Mio. öS) vom Wert der letzten Veranlagung ab, oder hatten sich die Verhältnisse für die Gewährung von Freibeträgen sowie für die Haushaltsbesteuerung geändert, so musste neu veranlagt werden. Eine Nachveranlagung wurde fällig, falls nach der erfolgten Hauptveranlagung persönliche Befreiungsgründe wegfielen oder die persönliche Steuerpflicht sich geändert hatte.

Das Problem der ehemaligen Vermögensteuer lag zum einen darin, dass aufgrund der Anonymität des Geldvermögens dieses nur selten in die Vermögensteuererklärung fand. Zum anderen gingen aufgrund der Defizite der Einheitsbewertung Grundvermögen, land- und forstwirtschaftliche Vermögen und schließlich Betriebsvermögen nur unterbewertet in die Bemessungsgrundlage zur Vermögensteuer ein; das übrige Vermögen wurde nach dem BewG mit zeitnahen Verkehrswerten angesetzt. Die Folge dieser ungleichen Bewertung war eine enorme steuerliche Ungleichbehandlung der verschiedenen Vermögensarten.⁴⁴⁹ Wurden zusätzlich beim Erwerb von Grundstücken Kredite aufgenommen, dann durften diese mit dem vollen Nominalbetrag als Schulden von den Einheitswerten abgezogen werden. Das Resultat war oft ein negativer Vermögenswert, der auch im Falle der Vermögensteuer dazu benutzt wurde, Vermögensteuer einzusparen. Auf diese Weise wurden die steuerlichen Ungleichmäßigkeiten noch weiter verschärft.

Als möglichen Ausweg, die größten Verzerrungen zu vermeiden, haben Nowotny et al (1990) vorgeschlagen, in Zusammenhang mit Grundstückstransaktionen aufgenommene Schulden nur bis zu deren Deckung durch den Einheitswert des Grundstückes als abzugsfähig anzuerkennen.⁴⁵⁰ Letztendlich blieb und bleibt nach wie vor als einzige Lösung zur Beseitigung der steuerlichen Ungleichbehandlung das Heranführen der Einheitswerte an die tatsächlichen Marktwerte. Als Ausgleich für die Höherbewertung wäre eine Erhöhung der bestehenden Freibeträge für natürliche Personen möglich gewesen. Ebenso wäre über eine Vereinheitlichung aller Freibeträge sowohl im VStG, als auch im BewG zu diskutieren gewesen. Die erfolgte Abschaffung der Vermögensteuer wegen einer angeblichen Wettbewerbsgefährdung Österreichs ist jedenfalls in Hinblick auf die im internationalen Vergleich nur geringe Belastung mit Vermögensteuern in Österreich⁴⁵¹, aber auch aus allokativen und distributiven Überlegungen als ungerechtfertigt zu beurteilen.

⁴⁴⁷ vgl. ebd., § 12 (1) VStG

⁴⁴⁸ Gemäß den Bestimmungen des Abgabenänderungsgesetzes 1991 wurde der Hauptveranlagungszeitraum jedoch auf vier Jahre erstreckt. (vgl. BGBl. Nr. 695/1991, Art. IV Z 4 Abgabenänderungsgesetz 1991)

⁴⁴⁹ vgl. 8.2.1 Die Bewertung durch das BewG

⁴⁵⁰ vgl. Nowotny E. et al (1990), S. 89

⁴⁵¹ vgl. 3.1 Vermögensteuern in ausgewählten Ländern

7.3 Vermögenssteuer neu

7.3.1 Das Schulmeister-Modell

Stephan Schulmeister stellte im Rahmen der Veranstaltungsreihe „Soziale Innovation konkret“ des Zentrums für Soziale Innovation ein Konzept einer neuen Vermögenssteuer zu Diskussion.⁴⁵² Die neue Vermögenssteuer ist in den Kontext eines Vorschlages zu einer ebenfalls neuen Erbschaft- und Schenkungsteuer gestellt.⁴⁵³ Das Konzept ist als Beitrag zur Behebung des Problems der nur mäßigen vermögensbezogenen Besteuerung in Österreich gedacht und stellt gleichzeitig einen Bezug sowohl zur notwendigen Umverteilung der Einkommen und des gesellschaftlichen Reichtums als auch zu den (neuen) Herausforderungen für den Sozialstaat her. Grundlegende Zielsetzung ist, ohne Bedacht auf jedwede parteipolitische Diskussion ein operationales Modell einer neuen Vermögenssteuer zu entwickeln. Die milde Ausgestaltung der nur proportionalen Besteuerung sowie die großzügige Gewährung von Freibeträgen auch an vermögensreichere Personen scheint schließlich doch ein Zugeständnis, um auch Vermögende für dieses Konzept gewinnen zu können.

Ausgangslage ist eine in den letzten Jahrzehnten angestiegene Ungleichverteilung der Einkommen und Vermögen. Dennoch wird Vermögen in Österreich kaum besteuert, sodass BesitzerInnen hoher Vermögen (aber auch BezieherInnen hoher Einkommen) im Verhältnis wenig zur Finanzierung des Sozialstaates beitragen. Verschärft wird diese Situation durch die Möglichkeit, große Vermögen in Privatstiftungen einzubringen. Während mit zunehmender Höhe der Einkommen der effektive Steuersatz sinkt, werden die Erträge kleiner bis durchschnittlicher Kapitalvermögen mit einer 25%igen Kapitalertragsteuer besteuert. Weiters sind die im Vergleich zum Faktor Kapital hohe steuerliche Belastung von Arbeit in Österreich sowie die geringe Besteuerung von Grund- und Finanzvermögen der allokativen Effizienz wenig zuträglich. Zudem wird Finanzvermögen nicht nur durch einen geringen KEST-Steuersatz in Höhe des halben des Einkommensspitzensteuersatzes, sondern ebenso durch eine Erbschaftsteuerbefreiung im Rahmen der KEST-Endbesteuerung bevorzugt behandelt.

Als Anforderung an die neue Vermögenssteuer stellt sich daher die Aufgabe, alle Vermögensarten gleichmäßig und zu Marktpreisen zu erfassen. Dies soll Verzerrungseffekte vermeiden und Steuerumgehungsversuche unterbinden. Dabei soll jedes Vermögen nur einmal der Besteuerung unterworfen werden. Das hat zur Folge, dass Vermögen von Unternehmen von der Vermögenssteuer ausgenommen sind; nur Unternehmensbeteiligungen sollen der Steuer unterliegen. Die Grundsteuer müsste aufgehoben werden. Der Steuertarif sollte einfach gestaltet werden und mit Freibeträgen kombinierbar sein. Ziel ist es, die „Vermögen weniger Vermögender“ nur gering steuerlich zu belasten. Außerdem darf nur der Besitz von Vermögen, nicht aber die Bildung von Vermögen belastet werden. Die Vermögenssteuer muss somit auf die jeweilige Lebensphase oder -situation der zu besteuern den Personen abgestimmt sein. Schließlich sollte mit der neu ausgestalteten Vermögenssteuer genügend Einnahmen erzielt werden, sodass die zusätzlichen Einnahmen teilweise für eine Senkung der Lohnnebenkosten verwendet werden könnten.

Das konkrete Modell von Schulmeister zur Vermögenssteuer sieht daher als SteuerschuldnerInnen alle natürlichen Personen einschließlich der Einzelfirmen, Privatstiftungen und Vereine vor. Zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen bleiben die Vermögen von juristischen Personen – Personen- und Kapitalgesellschaften – unbesteuert; das Vermögen von juristischen Personen wird vielmehr bei den Privatpersonen beziehungsweise Privatstiftungen im

⁴⁵² vgl. im Folgenden Schulmeister St. (2006), S. 7ff, Internet

⁴⁵³ vgl. 7.3.1 Das Schulmeister-Modell

Ausmaß ihrer Unternehmensbeteiligungen erfasst. Steuergegenstand sind alle Arten von Vermögen, insbesondere auch Finanzvermögen und Unternehmensbeteiligungen. Da Doppelbesteuerungen der gleichen Vermögensart vermieden werden sollen, muss die Grundsteuer aufgehoben werden. Als Ausgleich für den Einnahmeverlust aus dem Wegfall der Grundsteuererträge müssen die Gemeinden an den Vermögensteuererträgen beteiligt werden. Der Finanzausgleich ist jedenfalls so zu gestalten, dass den Gemeinden kein Verlust aus der Abschaffung der Grundsteuer erwächst. Die Bewertung der Vermögen geschieht verkehrswertnah. Daher ist für Liegenschaften eine ständig zu aktualisierende Kaufpreissammlung in elektronischer Form zu führen; Gebäude werden unter Berücksichtigung ihrer Ausstattungsqualität nach der genutzten Kubatur bewertet. Es gilt das Nettoprinzip, auf den Steuergegenständen lastende Verbindlichkeiten können abgezogen werden. Als Steuersatz schlägt Schulmeister einen konstanten „flat tax“ Tarif⁴⁵⁴ in Höhe von 0,5% vor. Der Tarif ist mit Freibeträgen in Höhe von 100.000 € je Person kombinierbar; zusätzlich wird einem Elternteil ein Freibetrag von 25.000 € pro Kind gewährt. Es gilt das Individualsteuerprinzip. Diese Tarifgestaltung erzielt in Bezug auf den effektiven Steuersatz eine leicht progressive Wirkung. Den relativ geringen und konstant gehaltenen Steuertarif rechtfertigt Schulmeister damit, dass im Unterschied zur Erbschaft- und Schenkungsteuer durch die Vermögensteuer das „normale Halten“ von Vermögen jährlich besteuert.⁴⁵⁵

Im Ergebnis werden nach diesem Vermögensteuermodell kleine bis mittlere Vermögen geringfügiger belastet; der Besitz großer Vermögen wird dagegen stärker besteuert. Das Nettoprinzip – in Kombination mit den Freibetragsregelungen – bewirkt überdies eine Vermögensteuerbegünstigung der Bildung von Vermögen selbst. In Summe nimmt das Modell auf die jeweilig konkrete (finanzielle) Lebenssituation Rücksicht. Beispielsweise hätte eine Familie mit zwei Kindern für ihr Haus im Wert von 500.000 € 1.200 € Vermögensteuer zu leisten; der effektive Steuersatz betrüge 0,31%. Die Steuer reduzierte sich auf 250 € oder auf einen effektiven Steuersatz von 0,08%, wäre das Haus mit einem Kredit in Höhe von 200.000 € belastet. Sind dagegen die Kinder bereits erwachsen und das Haus schuldenfrei, dann sind jährlich 1.500 € Vermögensteuer zu entrichten; der effektive Steuersatz läge bei 0,3%. In der Regel kann aber davon ausgegangen werden, dass in der Zwischenzeit weiteres Vermögen angehäuft werden konnte; auf der anderen Seite ist auch die allfällige Wertminderung, wie sie bei Vermögen in Form eines Hauses etwa über die Jahre durch Abnutzung eintreten, zu berücksichtigen.⁴⁵⁶

Wird von einem Vermögen der privaten Haushalte von 823 Mio. € ausgegangen und besitzen die reichsten 10% der ÖsterreicherInnen 70% des Gesamtvermögens, so kann unter der Annahme, dass für die restlichen 10% der Vermögen aufgrund ihrer Geringfügigkeit keine Vermögensteuer zu zahlen wäre, das Vermögensteueraufkommen bei diesem Modell auf 2,9 Mrd. € geschätzt werden. Hinzu kämen 300 Mio. € Vermögensteuereinnahmen aus dem Vermögen der Privatstiftungen in Höhe von schätzungsweise rund 60 Mrd. €. Unter Berücksichtigung des Wegfalls der Einnahmen aus der abgeschafften Grundsteuer von etwa 500 Mio. € errechnet Schulmeister einen Nettoertrag aus der neuen Vermögensteuer von rund 2,7 Mrd. €.

⁴⁵⁴ Schulmeister St. (2006), S. 13

⁴⁵⁵ ebd.

⁴⁵⁶ Im Falle der Besteuerung von Vermögen in Gestalt selbstgenutzter Wohnungen oder Häuser, die keine Erträge abwerfen, kommt die Vermögensteuer einer Steuer auf den Gebrauch von Vermögen nahe. Obgleich im Schulmeister'schen Modell nicht vorgesehen, so ist es doch denkbar, Wohnen als Grundrecht oder Menschenrecht – wenngleich bisher in noch keiner (bundesverfassungs)gesetzlichen Regel geschehen – anzuerkennen und daher auch selbstgenutztes Wohnungseigentum bis zu einer bestimmten Werthöhe von der Vermögensteuer auszunehmen.

7.3.2 Das niederländische Modell

Ein Beispiel für eine Alternative zu einer eigenständigen Vermögensteuer – sollte selbst ein Entwurf einer Vermögensteuer, wie ihn Schulmeister (2006) zeichnet, nicht mehrheitsfähig sein – bietet die Niederlande. Dort wurde im Zuge einer umfassenden Steuerreform im Jahre 2001 die bis dahin geltende Vermögensteuer abgeschafft. Stattdessen wurden die frühere Besteuerung der Vermögenserträge im Wege der (Kapital)Einkommensbesteuerung sowie die ergänzende Vermögensteuer durch eine Sollertragsteuer ersetzt und in das reformierte Einkommensteuersystem integriert.⁴⁵⁷ Nach dem neuen tabellarischen Einkommensteuersystem werden die unterschiedlichen Arten von Einkommen in drei verschiedene Boxen zusammengefasst, für die jeweils unterschiedliche Steuersätze gelten. Unselbständige wie selbständige Arbeitseinkommen oder Pensionseinkommen etwa werden in Box 1 weiterhin zu einem progressiven Steuertarif besteuert. In dieser Box ist auch der selbstgenutzte Wohnraum enthalten. Es gilt das Individualprinzip, Ehepaare und unverheiratete Paare können jedoch die Aufteilung von Einkünften und Abzügen frei wählen. Box 2 besteuert Dividenden und andere Gewinnausschüttungen, Zinsen und Gewinnanteile aus wesentlichen Beteiligungen mit einem Einheitstarif von 25%. Die Besteuerung des übrigen Einkommens von Sparguthaben, Investitionen und Beteiligungen geschieht in Box drei. Das weltweite Anlagevermögen ist mit seinen durchschnittlichen zeitnahen Verkehrswerten anzusetzen, der Abzug von Verbindlichkeiten auf das Vermögen, die 2.700 € übersteigen, ist gestattet. Einige Vermögensarten, wie zum Beispiel Haushalts-Gebrauchsvermögen, persönliche Sammlungen oder Kapitalversicherungen zur Finanzierung des selbstgenutzten Wohnraumes sind von der Besteuerung ausgenommen; steuerfrei sind weiters bestimmte Investitionen von allgemeinen öffentlichen Interesse bis zu einer Höhe von 52.579 Euro. Eine zusätzliche Steuerfreiheit erhalten UnternehmensgründerInnen für Risikokredite bis zu einer maximalen Höhe von 52.579 € oder 105.158 €, wenn es bei den UnternehmensgründerInnen um EhepartnerInnen handelt. Schließlich kann ein Grundfreibetrag in Höhe von 19.698 € - für verheiratete Paare gilt der doppelte Grundfreibetrag – von der Steuerbemessungsgrundlage in Abzug gebracht werden.

Für die errechnete positive Steuerbemessungsgrundlage in Box 3 wird ein fiktiver Vermögensertrag von 4% unterstellt, der mit einem einheitlichen Steuersatz von 30% besteuert wird. Das entspricht einer Vermögensteuer auf das Nettovermögen im Ausmaß von 1,2%.

Berechnungen des Eurostat zufolge lag die Besteuerung des Kapitaleinkommens der privaten Haushalte in den Niederlanden von 1995 bis 1999 bei -0,5% des BIP beziehungsweise -0,4% im Jahr 1998, 2000 fiel es auf -0,8%. Seither ist das Steueraufkommen aus dem Kapitaleinkommen der privaten Haushalte positiv, es schwankt zwischen 0,3% des BIP im Jahr 2001 und 0,2% 2005.^{458 459} Tabelle 25 auf Seite 145 zeigt deutlich den Einschnitt im Aufkommen der niederländischen Vermögensteuer durch deren Abschaffung. Noch im Jahr 2000 erreichte die Vermögensteuer ein Aufkommen von 824 Mio. € oder 0,2% des BIP beziehungsweise rund 0,9% des gesamten Abgabenaufkommens. Ein Jahr später machte das Vermögensteueraufkommen mit nur noch 91 Mio. € 0,02% des BIP und knapp 0,1% des gesamten Abgabenaufkommens aus, 2005 belief sich das verbliebene Aufkommen auf 32 Mio. € oder 0,01% des BIP beziehungsweise 0,03% aller Abgaben. Trotz des Wegfalls der Vermögensteuereinnahmen betrug das gesamte niederländische Steueraufkommen aus

⁴⁵⁷ vgl. im Folgenden European Tax Handbook (2006), S. 487ff

⁴⁵⁸ vgl. European Commission (2007), S. 190

⁴⁵⁹ Zu den Steuern auf das Kapital- und Erwerbseinkommen der privaten Haushalte zählt das Eurostat die Einkommensteuer auf Dividenden-, Zins- und Unternehmenseinkommen von Privatpersonen oder privaten Haushalten, Steuern auf Gewinne aus Glücksspielen sowie andere Steuern auf Kapitalgewinne oder Vermögenseinkommen. (vgl. European Commission (2007), Box C.7, S. 413)

Einkommen und Vermögen privater Personen 35,5 Mrd. € und erreichte hiermit einen BIP-Anteil von 7% oder beinahe 30% aller Abgaben. Gegenüber 1990 bedeutet dies zwar eine Reduktion des BIP- und auch des Aufkommensanteils, dennoch konnte der anteilmäßige Bedeutungsverlust der Einkommens und Vermögensbesteuerung während der 1990er Jahre bis 2001 gestoppt beziehungsweise mit der Steuerreform von 2001 umgekehrt werden. Besonders drastisch zeigt sich der Trendumkehr beim Verlauf der Einnahmen aus der Einkommensteuer: diese waren seit dem Ende der 1990er Jahre aufgrund der Erosion der gesamtwirtschaftlichen Steuerbemessungsgrundlage sowie wegen der Senkung der Einkommensteuersätze ins Minus gerutscht.⁴⁶⁰ Seit 2003 ist das Einkommensteueraufkommen wieder positiv, 2005 lagen die Einnahmen aus der Einkommensteuer mit 3,65 Mrd. € bei 0,7% des BIP oder 3% des gesamten Abgabenaufkommens. Insgesamt ist anhand des Einkommen- und Vermögensteueraufkommensverlaufs zu vermuten, dass in den Niederlanden die Steuerausfälle aufgrund der Aufhebung der Vermögensteuer durch die Integration einer Sollertragsteuer auf Vermögenseinkommen in das reformierte Einkommensteuersystem ausgeglichen werden konnten. Für ein klareres Bild über die Reform der niederländischen Einkommens- und Vermögensbesteuerung bedarf es freilich noch einer eingehenden Untersuchung

⁴⁶⁰ vgl. European Commission (2007), S. 191

Tabelle 25: Niederlande – Steuern auf Einkommen und Vermögen

	1990			1995			2000			2001			2002			2003			2004			2005		
	Aufkommen Mio Eur	% des BIP	% des Abgaben-aufkommens	Aufkommen Mio Eur	% des BIP	% des Abgaben-aufkommens	Aufkommen Mio Eur	% des BIP	% des Abgaben-aufkommens	Aufkommen Mio Eur	% des BIP	% des Abgaben-aufkommens	Aufkommen Mio Eur	% des BIP	% des Abgaben-aufkommens	Aufkommen Mio Eur	% des BIP	% des Abgaben-aufkommens	Aufkommen Mio Eur	% des BIP	% des Abgaben-aufkommens	Aufkommen Mio Eur	% des BIP	% des Abgaben-aufkommens
Steuern auf Einkommen und Vermögen privater Personen	26.359	10,82	42,90	24.621	8,07	35,84	25.892	6,19	27,61	27.792	6,21	27,39	31.931	6,86	30,52	31.498	6,60	30,40	30.052	6,13	28,26	35.517	7,02	29,41
Steuern auf Einkommen und Vermögen privater Personen (ohne Vermögensteuer)	25.806	10,59	42,00	23.941	7,84	34,85	25.068	6,00	26,73	27.701	6,19	27,30	31.882	6,85	30,48	31.460	6,60	30,37	30.008	6,13	28,22	35.485	7,02	29,38
Einkommensteuern	25.756	10,57	41,92	23.864	7,82	34,74	25.009	5,98	26,67	27.639	6,17	27,24	31.796	6,83	30,40	31.387	6,58	30,30	29.947	6,11	28,16	35.400	7,00	29,31
Einkommensteuer (Income Tax)¹	2.454	1,01	3,99	2.940	0,96	4,28	-880	-0,21	-0,94	-2.564	-0,57	-2,53	-75	-0,02	-0,07	378	0,08	0,36	109	0,02	0,10	3.650	0,72	3,02
Lohn- und Gehaltssteuer (Wage tax)	22.257	9,13	36,23	19.970	6,54	29,07	23.033	5,51	24,56	25.895	5,78	25,52	28.381	6,10	27,13	27.881	5,85	26,91	26.450	5,40	24,87	27.488	5,44	22,76
Steuern auf Anlageaktivitäten (Dividend tax)²	1.043	0,43	1,70	952	0,31	1,39	2.856	0,68	3,05	4.308	0,96	4,25	3.490	0,75	3,34	3.128	0,66	3,02	3.388	0,69	3,19	4.262	0,84	3,53
Glücksspielsteuer (Tax on games of chance)³	49	0,02	0,08	77	0,03	0,11	59	0,01	0,06	62	0,01	0,06	86	0,02	0,08	73	0,02	0,07	61	0,01	0,06	85	0,02	0,07
Vermögensteuer (Property tax of individuals)⁴	553	0,23	0,90	680	0,22	0,99	824	0,20	0,88	91	0,02	0,09	49	0,01	0,05	38	0,01	0,04	44	0,01	0,04	32	0,01	0,03

1) entspricht den Angaben der Statistics Netherlands zur niederländischen Einkommenbelastung; Angaben der Statistics Netherlands für 1990 und 1995 fehlen. vgl. Centraal Bureau voor de Statistiek - Statistics Netherlands (2007)

2) entspricht weitgehend den Angaben der Statistics Netherlands zur niederländischen Dividendenbelastung; Angabe der Statistics Netherlands für 2000 (2.587 Mio. EUR) weicht ab, Angaben für 1990 und 1995 fehlen. vgl. Centraal Bureau voor de Statistiek - Statistics Netherlands (2007)

3) entspricht weitgehend den Angaben der Statistics Netherlands zur niederländischen Glücksspielbelastung; Angaben der Statistics Netherlands für 2001 (71 Mio. EUR) und 2002 (76 Mio. EUR) weichen ab, Angaben für 1990 und 1995 fehlen. vgl. Centraal Bureau voor de Statistiek - Statistics Netherlands (2007)

4) entspricht weitgehend den Angaben der Statistics Netherlands zur niederländischen Vermögensbelastung; Angaben der Statistics Netherlands für 2000 (823 Mio. EUR) und 2005 (60 Mio. EUR) weichen ab, Angaben für 1990 und 1995 fehlen. vgl. Centraal Bureau voor de Statistiek - Statistics Netherlands (2007)

Quelle: SourceOECD Revenue Statistics (2007a), Internet; SourceOECD Revenue Statistics (2006n), Internet; eigene Berechnungen

8 Die Problematik der Vermögensbewertung

8.1 Notwendigkeit der Bewertung

In den vorangegangenen Kapiteln wurden die einzelnen vermögensbezogenen Steuern behandelt und deren allokativen wie auch distributiven Notwendigkeit beziehungsweise ihre Erfordernis im Sinne der Belastungsgerechtigkeit thematisiert. Immer wieder musste aber auch auf die Schwierigkeiten und die Problematik hingewiesen werden, die im Zusammenhang mit der Bewertung der zu besteuerten Vermögensbestände auftreten. Um Abgaben als Geldleistungen erheben zu können, bedarf es einer auf Geldeinheiten, Maßeinheiten oder bestimmten Werteinheiten bezogenen Bemessungsgrundlage. Der Großteil der erhobenen Steuern bezieht sich auf monetäre Größen als Bemessungsgrundlage. Steuergegenstände, die nicht in Geld bestehen, müssen daher mittels eines geeigneten Bewertungsverfahrens in monetäre Größen ausgedrückt werden, um hieraus die Steuerbemessungsgrundlage errechnen zu können. Dies macht rechtsverbindliche Vorschriften über die objektive Wertfindung notwendig.

Prinzipiell werden das Marktwert-, Ertragswert- und das Sachwertverfahren als eigene Bewertungskonzepte voneinander unterschieden. Die Anforderung an ein zur Anwendung kommendes Bewertungsverfahren besteht generell darin, die Bedingungen der allgemein vorherrschenden steuerlichen Gerechtigkeitsvorstellungen zu erfüllen. Zum einen müssen alle Steuerobjekte gleichmäßig nach objektiven Kriterien und nach Möglichkeit übereinstimmend erfasst werden; zum anderen gilt es, die zu besteuerten Güter zu ihren zeitnahen Wertverhältnissen ohne den kurzfristigen Wertschwankungen in der Steuerbemessungsgrundlage anzusetzen.⁴⁶¹

Es besteht weitgehend die einhellige Auffassung, dass zur Bewertung der Güter grundsätzlich deren Marktwerte, die ihnen im Zeitpunkt der Bewertung im gewöhnlichen Geschäftsverkehr zukommen, zu verwenden sind. Entsprechend den modellhaften Vorstellungen wären hierin gleichermaßen auch Ertragswert und Kapitalwert eines Gutes bestimmt: der Marktpreis produktiv angelegten Vermögens entspricht gleichzeitig den abdiskontierten erwarteten zukünftigen Erträgen. Allerdings kann angesichts der Tatsache unvollkommener Märkte, abseits von den einfachen Modellvorstellungen nicht wirklich von einem Ausgleich der Renditen des produktiv angelegten Vermögens ausgegangen werden, sodass die Marktpreise die Ertragskraft der Vermögensgegenstände reflektieren. Auf der anderen Seite steht einer Bewertung durch den Marktwert das Problem entgegen, dass einige zu bewertende Güter nicht oder nicht ständig zu jeder Zeit über den Markt getauscht werden; das Auffinden eines entsprechenden Marktwertes scheint damit mit erheblichen Schwierigkeiten konfrontiert.

In der Praxis ist daher eine Bewertung zu Marktpreisen nicht immer möglich. Wegen der genannten Schwierigkeiten, aber auch aufgrund bestimmter wirtschaftspolitischer Zielsetzungen, kommen im Bewertungsverfahren verschiedenartige Konzepte zur Anwendung, die noch dazu auf die besonderen Eigentümlichkeiten der zu bewertenden Objekte und deren wirtschaftliche Verwendung Rücksicht nehmen. Vielfach wird sogar mit unterschiedlichen Wertkonzepten, Hilfs- und Sonderwerten operiert.⁴⁶² Im Ergebnis präsentiert die einheitliche Bewertung des Vermögens je nach Vermögensart und Verwendung des betroffenen Vermögens ein recht uneinheitliches Bild. So sind zum Beispiel Wertpapiere, die einen Kurswert

⁴⁶¹ vgl. Fecher (1980), S. 460

⁴⁶² vgl. ebd.

aufweisen, mit ihrem Kurswert anzusetzen, bei anderen Kapitalforderungen und Schulden gilt jedoch der Nennwert; im Falle land- und forstwirtschaftlichen Vermögens kommt ein gesetzlich genau reguliertes Ertragswertverfahren zur Anwendung, beim Grundvermögen richtet sich die Bewertung nach dessen Verwendung. Zusätzlich entstehen Verzerrungen durch die gesetzliche Anordnung unterschiedlicher wie oftmals auch sehr langer Bewertungszeiträume. Schließlich gelingt eine einheitliche Bewertung auch deswegen nicht, da in vielen Steuergesetzen weiterhin besondere Bewertungsvorschriften normiert werden, die den allgemeinen Vorschriften des Bewertungsgesetzes vorgehen. Zudem beziehen sich die Regelungen nach dem Bewertungsgesetz in Österreich nur auf bundesgesetzlich geregelte Abgaben.^{463 464}

8.2 Das österreichische Bewertungsgesetz (BewG)

Da die meisten Steuern sich auf monetäre Größen als Steuerbemessungsgrundlage beziehen, bedarf es rechtsverbindlicher Vorschriften, die eine objektive Wertfindung auch für Steuerobjekte normieren, welche nicht in ihrer monetären Wertdimension in Erscheinung treten. Grundsätzlich ist es möglich, entsprechende Vorschriften in jedem einzelnen Steuergesetz vorzusehen. Wegen der Bedeutung, die demselben Wert eines Wirtschaftsgutes gleich in mehreren Steuergesetzen zukommt, sowie aufgrund der stets gleichgelagerten Schwierigkeiten der Bewertung, schien es zweckmäßig diese in einem eigenen Bewertungsgesetz, dem BewG 1955, einheitlich zu lösen.⁴⁶⁵ Dem Anspruch einer abschließenden und einheitlichen Regelung kann, wie gerade festgestellt werden konnte, freilich nicht ganz entsprochen werden. In den einzelnen Steuergesetzen sind auch weiterhin, zum Teil den Normierungen durch das BewG widersprechende Bestimmungen zu finden. Teilweise widersprechen einander sogar die allgemeinen und die besonderen Bewertungsvorschriften des BewG. Ergänzt wird das BewG durch die Vorschriften des Bodenschätzungsgesetzes 1970, durch Verordnungen zur Feststellung von Erlebenswahrscheinlichkeiten im Zusammenhang mit der Bewertung von Renten, sowie zahlreicher weiterer Erlasse und Richtlinien, die eine einheitliche Anwendung des Bewertungsrechtes sicherstellen helfen sollen.⁴⁶⁶

Die Problematik, die einer ungleichen Bewertung innewohnt, kommt auch in den beiden Erkenntnissen des VfGH zum Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz zum Ausdruck, in denen der VfGH sich veranlasst sieht, die Erbschafts- und Schenkungssteuer als verfassungswidrig aufheben zu müssen.⁴⁶⁷ Zwar hegt der VfGH keine Bedenken, die spezifische Funktion und Qualität des Grundbesitzes sowie die Besonderheiten land- und forstwirtschaftlicher Betriebe entsprechend zu würdigen und daher diesen Vermögensarten eine besondere bewertungsrechtliche Behandlung zuteilwerden zu lassen. Der VfGH erkennt jedoch die Bewertung von Grund-, land- und forstwirtschaftlichen Vermögen auf Basis Jahrzehnte alter Wertverhältnisse im Ergebnis als zufallsabhängig, willkürlich und daher gleichheitswidrig.^{468 469}

Durch die Aufhebung wichtiger vermögensabhängiger Steuern hat das BewG viel von seiner Bedeutung eingebüßt; mit den Erkenntnissen des VfGH zur Verfassungswidrigkeit der Erbschafts- und Schenkungssteuer in ihrer momentanen Form hat die jetzige Bundesregierung nun (vorläufig?) beschlossen, zumindest die Erbschaftssteuer nicht mehr reparieren und da-

⁴⁶³ vgl. Doralt W./Ruppe H.G. (2006), S. 2, 3

⁴⁶⁴ vgl. auch 8.3 Grundlegende Probleme der Bewertung

⁴⁶⁵ vgl. ebd., S. 2

⁴⁶⁶ vgl. ebd.

⁴⁶⁷ vgl. Kapitel 4 Besteuerung von Erbschaften und Schenkungen in Österreich

⁴⁶⁸ vgl. VfGH (2007a), S. 28, 31; VfGH (2007b), S. 8

⁴⁶⁹ vgl. 8.3 Grundlegende Probleme der Bewertung

her im Jahr 2008 auslaufen zu lassen. Danach werden die Bestimmungen des BewG nur noch für die Grundsteuer, teilweise auch für die Grunderwerbsteuer, für die Bodenwertabgabe, die Abgabe von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben und zum Teil für die Einkommensteuer in Hinblick auf die Pauschalierung der LandwirtInnen, der Abschreibungen im Falle von Vermietung und Verpachtung entsprechende Relevanz besitzen.

8.2.1 Die Bewertung durch das BewG

Das Bewertungsgesetz ist in zwei Teile gegliedert. Teil I enthält die Allgemeinen Bewertungsvorschriften. Sie gelten für alle bundesrechtlich geregelten Abgaben und Beiträge, sofern nicht in den Einzelabgabengesetzen oder im besonderen Teil des BewG spezielle Bewertungsvorschriften enthalten sind. Dagegen sind in Teil II die Besonderen Vorschriften vorgesehen. Diese Normierungen sind von Bedeutung für die Grundsteuer, die Bodenwertabgabe, die Abgabe von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben, für die Beiträge von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen wie auch für die Beiträge an die Sozialversicherungsanstalt der Bauern, die Grunderwerbsteuer, die noch existierende Erbschafts- und Schenkungssteuer und schließlich für Stempel- und Rechtsgebühren. Die Besonderen Bewertungsvorschriften regeln, wie die Einheitsbewertung des inländischen Grundbesitzes durchzuführen ist; sie enthalten aber auch Bestimmungen zur Wertermittlung des gewerblichen und freiberuflichen Betriebsvermögens und des Privatvermögens.

Teil II des BewG gibt ebenso Auskunft über die Abgrenzung, Strukturierung und Gliederung der verschiedenen Vermögenswerte. Das BewG kennt vier voneinander unterschiedene Vermögensarten: das land- und forstwirtschaftliche Vermögen, das Grundvermögen, Betriebsvermögen und schließlich das Sonstige Vermögen. Land- und forstwirtschaftliches Vermögen, Grundvermögen sowie die zum Betriebsvermögen gehörigen Grundstücke werden als Grundbesitz gefasst.^{470 471} Aber auch Teil I nennt – und regelt die Bewertung einiger – Vermögensteile. Allerdings gibt das BewG in diesem Fall weder eine spezifische Gliederung, noch einen Hinweis darauf, ob die genannten Vermögen im Einzelfall zum Vermögen zu zählen sind. Die Regeln zur Bewertung dieser Vermögensgegenstände besitzen nur Gültigkeit, sofern in Teil II des BewG nichts anderes bestimmt wird.⁴⁷² Bei den betreffenden Vermögensteilen handelt es sich um Wertpapiere, Anteile, Kapitalforderungen und Schulden sowie wiederkehrende Nutzungen und Leistungen.

Die Vorschriften in den §§ 57-68 BewG zur Bewertung von Betriebsvermögen sind heute nur noch in Sonderfällen maßgebend. Sie waren vor allem für die bereits abgeschaffte Gewerbesteuer, die Vermögensteuer und das Erbschaftsteueräquivalent von Relevanz. Hingegen ist für die Erhebung der Erbschaftsteuer das Betriebsvermögen gemäß den Bestimmungen in Teil I des BewG zu erheben. Ähnliches trifft auf die Bewertung des sonstigen Vermögens zu. Seit der Aufhebung der Vermögensteuer ist dessen Bewertung nach dem BewG nur noch für die Gebührenbemessung bei Adoptionsverträgen von Bedeutung; die Bewertung des sonstigen Vermögens zum Zwecke der Erbschaftsteuererhebung geschieht nach den im ErbStG enthaltenen Normen.⁴⁷³

⁴⁷⁰ vgl. Kodex: Steuergesetze (2005), § 18 (1), (2) BewG

⁴⁷¹ In der gleichen Weise wird Grundbesitz auch im GrStG definiert. (vgl. Kodex: Steuergesetze (2005), § 1 (1) GrStG)

⁴⁷² vgl. Doralt W./Ruppe H.G. (2006), S. 11f

⁴⁷³ vgl. ebd., S. 31

8.2.1.1 Allgemeine Bewertungsvorschriften

Den Bestimmungen des § 2 BewG nach hat die Bewertung für wirtschaftliche Einheiten grundsätzlich im Ganzen zu erfolgen. Bewertet wird somit nicht der einzelne Gegenstand oder Vermögensart, sondern die wirtschaftliche Einheit der Vermögensgegenstände. Was als Einheit gilt, ist bestimmt durch Anschauungen des allgemeinen Geschäftsverkehrs unter Berücksichtigung der örtlichen Gewohnheit, durch die tatsächliche Übung, der Zweckbestimmung und der wirtschaftlichen Zusammengehörigkeit der einzelnen Wirtschaftsgüter. Wirtschaftliche Einheiten können aus einem einzelnen Wirtschaftsgut oder aus einer Mehrheit wirtschaftlich zusammengehöriger Wirtschaftsgüter bestehen. Mit dem Grundbesitz verbundene Rechte und Nutzungen oder Bestandteile von Grundbesitz - ausgenommen Betriebsvorrichtungen und Maschinen - gelten als einer wirtschaftlichen Einheit zugehörig.⁴⁷⁴ Dagegen gelten beispielsweise das Baurecht und sonstige grundstücksgleiche Rechte als eigene Grundstücke⁴⁷⁵; erstaunlicherweise sind auch Zahlungsmittel, Geldforderungen oder Wertpapiere nicht Teile eines landwirtschaftlichen Betriebes.^{476 477} Die wirtschaftliche Einheit mehrerer Wirtschaftsgüter setzt jedenfalls EigentümerInnenidentität voraus; maßgebend hierfür ist das wirtschaftliche Eigentum im Sinne des § 24 der Bundesabgabenordnung (BAO).⁴⁷⁸ Getrenntes Eigentum der EhegattInnen ist bei Bestehen einer Haushaltsgemeinschaft nach § 24 BewG kein Hindernis für die Zusammenrechnung zu einer wirtschaftlichen Einheit. Ebenso gelten gemäß § 31 (2) BewG Betriebsmittel landwirtschaftlicher Betriebe zur wirtschaftlichen Einheit des Betriebes zugehörig, auch wenn sie nicht dem/der EigentümerIn des Grundes und Bodens gehören.

Zum Zwecke der Bewertung werden der gemeine Wert (§ 10 BewG), der Teilwert (§ 12 BewG) und schließlich der Ertragswert (§32 BewG) als originäre Bewertungsmaßstäbe genannt. Andere Bewertungsmaßstäbe sind vom gemeinen Wert abgeleitete derivative Maßstäbe. Solche Maßstäbe sind zum Beispiel der Kurswert, Kapitalwert oder Rückkaufwert.⁴⁷⁹ Grundsätzlich schreibt § 10 BewG vor, Bewertungen den gemeinen Wert zugrunde zu legen. Der gemeine Wert entspricht dem Veräußerungspreis des Wirtschaftsgutes im gewöhnlichen Wirtschaftsverkehr; persönliche oder außergewöhnliche Verhältnisse finden keine Berücksichtigung. Demgegenüber ist der Teilwert ein „betrieblicher Zusammenhangswert“⁴⁸⁰, der als jener Betrag umschrieben wird, den ein/e ErwerberIn des gesamten Betriebes im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde. Als Ertragswert wird schließlich das Achtzehnfache des Reinertrages bestimmt, den ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb unter der Annahme gewöhnlicher Verhältnisse und der Beschäftigung entlohnter fremder Arbeitskräfte im Durchschnitt der Jahre nachhaltig erbringen kann.

Bewertungsmaßstäbe geben Auskunft darüber, nach welchen grundsätzlichen Wertvorstellungen – Ertrag eines Gutes, historische Anschaffungskosten, gegenwärtiger Marktpreis – ein Gut bewertet werden soll. Die Bewertungsmethode beschreibt wiederum das technische Verfahren ein bestimmter Bewertungsmaßstab zur Anwendung gebracht und somit ein Vermögensgegenstand bewertet werden soll. Sinn und Ziel von Bewertungsmaßstäben und -verfahren ist die Sicherung einer objektiven wie gleichmäßigen Bewertung.⁴⁸¹

⁴⁷⁴ vgl. Kodex: Steuergesetze (2005), § 11 (2), (2), § 51 (1) BewG

⁴⁷⁵ vgl. ebd., § 51 (2)

⁴⁷⁶ vgl. ebd., § 30 (2) Z 1, 2 BewG

⁴⁷⁷ vgl. im Text, Seite 151

⁴⁷⁸ vgl. Nolz W./Loukota H. (1994), S. 188

⁴⁷⁹ vgl. Doralt W./Ruppe H.G. (2006), S. 9

⁴⁸⁰ Nolz W./Loukota H. (1994), S. 189

⁴⁸¹ vgl. Doralt W./Ruppe H.G. (2006), S. 8

8.2.1.2 Einheitsbewertung

Zur Feststellung der Werte von inländischen wirtschaftlichen Einheiten des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens und es Grundvermögens schreibt das BewG ein bundesweit einheitlich besonderes amtliches Verfahren vor. Werte, die gemäß den Vorschriften des Teils II des BewG festgestellt werden, gelten als Einheitswerte. Die Einheitsbewertung stellt weniger auf real tatsächlich vorhandene Gegebenheiten ab, zielt auf eine von der konkreten Steuerfestsetzung unabhängige, für alle betroffenen Personen einheitlich wirkende und für einen längeren Zeitraum geltende Bewertung.⁴⁸² Konkret gelten die nach den Vorschriften über die Einheitsbewertung ermittelten Werte für Einheiten der land- und forstwirtschaftlichen Betriebe, der gewerblichen Betriebe, Grundstücke und Gewerbeberechtigungen sowie der Betriebsgrundstücke.

Die Einheitswerte werden allgemein in Hauptfeststellungen festgelegt. Den Bestimmungen des § 20 BewG zufolge hat eine Hauptfeststellung in Zeitabständen von je neun Jahren zu erfolgen. Allerdings wurden die Feststellungen in der Vergangenheit regelmäßig durch sondergesetzliche Bestimmungen verschoben. Die letzte Hauptfeststellung für das Grundvermögen erfolgte im Jahr 1973. Seither wurden die damals festgestellten Einheitswerte im Zuge dreimalig vorgenommener pauschaler Vervielfachungen um insgesamt 35 % angehoben. Desgleichen hat die Hauptfeststellung für wirtschaftliche Einheiten des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens zuletzt 1988 stattgefunden. Seitdem wurden die nächst folgenden Hauptfeststellungen ständig verschoben. Schließlich ordnet § 20b BewG an, dass die zum Jänner 2001 vorgesehene Hauptfeststellung der Einheitswerte für das land- und forstwirtschaftliche Vermögen sowie für das Betriebsvermögen als zum 1. Jänner 2001 durchgeführt gilt. Somit werden der Bewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens weiterhin die Werteverhältnisse aus dem Jahr 1988 zugrunde gelegt. Für Betriebsvermögen gibt es infolge des Wegfalles der Vermögensbesteuerung seit 1994 keine regelmäßige Einheitsbewertung, betriebliche Einheitswerte werden nur mehr in Einzelfällen bei allfälligem steuerlichem Bedarf festgestellt.⁴⁸³

Während der langen Zeitintervalle zwischen den Hauptfeststellungszeitpunkten sieht das BewG in § 21 die Möglichkeit zu amtswegigen oder beantragten Einheitswertfeststellungen im Rahmen von Fortschreibungen vor. Weicht etwa der Wert einer wirtschaftlichen Einheit in einem in § 21 (1) Z 1 beschriebenen Ausmaß vom festgestellten Einheitswert ab, so hat eine Neufeststellung des Einheitswertes im Rahmen einer Wertfortschreibung zu erfolgen. Ändert sich hingegen die Art des Bewertungsgegenstandes – aus einem unbebauten Grundstück wird beispielsweise ein bebautes –, dann entspricht die durchzuführende Neufeststellung des Einheitswertes einer Artfortschreibung. Fortschreibungen aufgrund einer Änderung der steuerlichen Zurechnung des Bewertungsgegenstandes sind Zurechnungsfortschreibungen. In diesem Fall werden Wert und Art der wirtschaftlichen Einheit nicht erneut festgestellt. Wird dagegen nach dem Hauptfeststellungszeitpunkt eine wirtschaftliche (Unter)Einheit neu gegründet oder fällt der Grund für eine Befreiung von der Steuer für eine wirtschaftliche (Unter)Einheit weg, so ist gemäß § 22 BewG der Einheitswert nachträglich im Zuge einer Nachfeststellung zu eruieren.

8.2.1.3 Die Wertermittlung land- und forstwirtschaftlichen Vermögens

§ 29 BewG unterscheidet das land- und forstwirtschaftliche Vermögen in landwirtschaftliches Vermögen, forstwirtschaftliches Vermögen, Weinbauvermögen, gärtnerisches Vermögen und in das übrige land- und forstwirtschaftliche Vermögen. Bewertet wird der Betrieb als Gesamtheit, Bewertungsmaßstab ist der Ertragswert. Das für die Bestimmung des Wertes zur

⁴⁸² vgl. ebd., S. 17

⁴⁸³ vgl. ebd., S. 18

Anwendung kommende Ertragswertverfahren ist im BewG detailliert beschrieben. Gemäß den Bestimmungen des § 34 BewG ist die Ermittlung des Ertragswertes von landwirtschaftlichen Vermögen an einem Hauptvergleichsbetrieb orientiert. Dieser repräsentiert die besten natürlichen und wirtschaftlichen Ertragsbedingungen, deren Merkmale vom Bundesminister für Finanzen durch Verordnung rechtsverbindlich festgestellt werden. Ähnliche vergleichende Verfahren werden ebenso zu Bewertung von forstwirtschaftlichen Vermögen wie auch im Falle von Weinbauvermögen zur Anwendung gebracht. Allerdings wird nach den Bestimmungen des § 46 (3) BewG der Ertragswert forstwirtschaftlicher Betriebe aus dem Ertragswert entsprechender Nachhaltsbetriebe mit regelmäßigem Altersklassenverhältnis abgeleitet; zum Zwecke der Wertermittlung von Weinbauvermögen werden anstelle von Vergleichsbetrieben Vergleichslagen, denen die in der betreffenden Gegend regelmäßigen Verhältnisse zugrunde zu legen sind, herangezogen. Gärtnerische Betriebe wiederum sind den Regelungen des § 49 (4) BewG zufolge grundsätzlich mit dem Einzelertragswert zu bewerten. Die Einzelertragswertermittlung wird auch auf das übrige land- und forstwirtschaftliche Vermögen angewandt.

Wie schon oben erwähnt⁴⁸⁴, schließt § 30 (2) BewG einige Vermögensteile wie zum Beispiel Zahlungsmittel, Forderungen, Wertpapiere und Geldschulden von der Zugehörigkeit zu landwirtschaftlichen Betrieben und damit zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen aus. Den geltenden einkommensteuerrechtlichen Bestimmungen zufolge wären diese Vermögensteile jedoch in die Bilanz aufzunehmen. Da Geldschulden und bestimmte Aktive im Einheitswert keine Berücksichtigung finden, kann ein überschuldeter landwirtschaftlicher Betrieb auch mit keiner grundsteuerlichen Entlastung rechnen⁴⁸⁵; umgekehrt ist davon auszugehen, dass der Einheitswert stets zu niedrig angesetzt ist und die für den Betrieb zu leistende Grundsteuer geringer ausfällt, als dies unter einkommensteuerrechtlichen Bedingungen der Fall wäre.

Als Ertragswert normiert das BewG in den §§ 32 bis 34 BewG das 18fache des durchschnittlichen jährlichen Reinertrages eines idealisierten Hauptvergleichsbetriebes. Es wird unterstellt, dass dieser Betrieb unter gewöhnlichen Verhältnissen mit fremden Arbeitskräften ausschließlich mit Eigenkapital bei gegebenen bestmöglichen natürlichen wie auch wirtschaftlichen Ertragsbedingungen bewirtschaftet wird. Diesem Betrieb wird die Betriebszahl 100 zugeordnet. Das Bundesministerium für Finanzen stellt für bestimmte repräsentative Vergleichsbetriebe innerhalb des Bundesgebietes das Ertragsverhältnis zum Hauptvergleichsbetrieb fest. Die Vergleichsbetriebe – im Bedarfsfall werden auch Untervergleichsbetriebe bestimmt – müssen für die jeweilige Gegend, in der sie sich befinden, kennzeichnend sein. Dies soll die Gleichmäßigkeit der Bewertung aller tatsächlichen landwirtschaftlichen Betriebe sowie die administrative Durchführbarkeit der vergleichenden Bewertung sicherstellen.

Verglichen werden sowohl die natürlichen – Bodenbeschaffenheit, Geländebeschaffenheit, klimatische Verhältnisse und Wasserverhältnisse –, als auch die wirtschaftlichen Ertragsbedingungen wie die Verkehrslage hinsichtlich des Standorts des landwirtschaftlichen Betriebs aber auch hinsichtlich eines allfälligen Streubesitzes und schließlich die Betriebsgröße. Für den Vergleich der natürlichen Ertragsbedingungen sind gemäß § 36 BewG die Ergebnisse der Bodenschätzung maßgebend. Über die Unterschiede in der Ertragskraft gibt die Betriebszahl Auskunft. Nach den Bestimmungen des § 38 BewG wird der Ertragswert pro Hektar des Hauptvergleichsbetriebes, der sogenannte Hektarsatz, per Bundesgesetz festgestellt. Aus der Anwendung der jeweiligen Betriebszahl auf den Hektarsatz des Hauptvergleichsbetriebes folgen die verschiedenen Hektarsätze der übrigen Vergleichsbetriebe und allfälligen Untervergleichsbetriebe.

⁴⁸⁴ vgl. im Text, Seite 149

⁴⁸⁵ vgl. ebd., S. 22

Multiplikation des jeweiligen Hektarsatzes mit der Betriebsfläche ergibt nach § 39 BewG den Vergleichswert. Dieser ist im günstigsten Fall auch der Einheitswert. Weichen die tatsächlichen wirtschaftlichen Ertragsbedingungen von den regelmäßigen Verhältnissen mit der Folge wesentlicher Ertragsminderungen oder -steigerungen ab, so schreibt § 40 BewG Zu- oder Abschläge vom Vergleichswert vor.

Das Ertragswertverfahren für das forstwirtschaftliche Vermögen gemäß §§ 46 bis 47 BewG ist dem des landwirtschaftlichen Vermögens sehr ähnlich. Hier wird der Ertragswert aus dem Ertragswert entsprechender Nachhaltsbetriebe mit regelmäßigem Altersklassenverhältnis abgeleitet. Bei der Wertermittlung von Weinbauvermögen wird wiederum statt auf Vergleichsbetriebe auf Vergleichslagen abgestellt. Als Grundlage dienen die in der betreffenden Gegend regelmäßigen Verhältnisse. Für Gärtnerisches sowie das Übrige land- und forstwirtschaftliche Vermögen ist der Einzelertragswert maßgebend.

8.2.1.4 Die Wertermittlung des Grundvermögens

Das BewG zählt in § 51 und § 52 zum Grundvermögen Grund und Boden einschließlich der Bestandteile des Zubehörs. Ausgenommen sind Maschinen und sonstige zu einer Betriebsanlage zugehörige Vorrichtungen. Bewertungsgegenstand ist die wirtschaftliche Einheit des Grundstücks. Um solche handelt es sich nach dem BewG auch beim Baurecht und sonstigen grundstücksgleichen Rechten wie auch bei Gebäuden auf fremdem Grund und Boden. Die Bewertung erstreckt sich den Bestimmungen des § 11 (1) BewG zufolge auch auf mit dem Grundstück verbundene Rechte und Nutzen. Nicht als Grundvermögen zählt indes zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen gehöriger Grundbesitz.⁴⁸⁶

Gemäß § 55 BewG sind unbebaute Grundstücke mit dem gemeinen Wert zu bewerten. Allfällige Bewertungshilfen werden im BewG nicht genannt. Ausschlaggebend für die Bewertung sind daher aus Verkäufen abgeleitete Werte, die in den Kaufpreissammlungen der Finanzämter in Evidenz gehalten werden. Außerdem hat das Bundesministerium für Finanzen Bodenwertrichtlinien erlassen. Sie sollen die Ermittlung der Bodenwerte unterstützen, enthalten aber nur sehr schematische Bewertungsregeln und bewirken eher eine Unterbewertung der zu schätzenden Grundstücke.⁴⁸⁷

Bebaute Grundstücke werden hingegen durch § 54 BewG zum Zwecke der Bewertung in fünf Grundstückshauptgruppen unterteilt: Mietwohngrundstücke, Geschäftsgrundstücke, gemischt genutzte Grundstücke, Einfamilienhäuser, sonstige bebaute Grundstücke. Mietwohngrundstücke sind mit Ausnahme der Einfamilienhäuser solche Grundstücke, die zu mehr als 80% Wohnzwecken dienen; im Gegensatz dazu Geschäftsgrundstücke werden Geschäftsgrundstücke zu mehr als 80% unmittelbar gewerblichen oder öffentlichen Zwecken zugeführt. Weder als Geschäftsgrundstücke noch als Mietwohngrundstücke und auch nicht als Einfamilienhäuser zu klassifizieren sind gemischt genutzte Grundstücke. Sie dienen teils Wohnzwecken, teils gewerblichen oder öffentlichen Zwecken. Einfamilienhäuser enthalten wiederum ihrer baulichen Gestaltung nach nicht mehr als eine Wohnung. Eine teilweise Nutzung für gewerbliche oder öffentliche Zwecke ist möglich. Unter sonstige bebaute Grundstücke fallen zum Beispiel Flugdächer oder Überdachungen.

Zur Bewertung bebauter Grundstücke ist zum einen der Wert des Bodens, zum anderen der des oder der Gebäude/s zu ermitteln. Als Bodenwert gilt der Wert des Grundes und Boden als unbebautes Grundstück. Ein Bebauungsabschlag im Ausmaß einer 25%igen Kürzung des Wertes jener Fläche, die das 10fache der bebauten Fläche nicht übersteigt, soll der

⁴⁸⁶ Zur Erinnerung: Grundbesitz wird definiert als das land- und forstwirtschaftliche Vermögen, das Grundvermögen und die Betriebsgrundstücke. (vgl. § 18 (2) BewG)

⁴⁸⁷ vgl. Doralt W./Ruppe H.G. (2006), S. 28

Wertänderung infolge der Bebauung Rechnung tragen. Der Gebäudewert ist dagegen aus einem fiktiven Neuherstellungswert abzuleiten. In der Anlage zum BewG sind Durchschnittspreise je Kubikmeter umbauten Raumes beziehungsweise je Quadratmeter nutzbarer Fläche enthalten. Der Neuherstellungswert errechnet sich durch Multiplikation der je nach Bauklassen und Bauweise beziehungsweise Ausstattung voneinander verschiedenen Preise mit der tatsächlichen nutzbaren Fläche oder dem umbauten Raum des betreffenden Gebäudes. Wiederum wird mit einem Abschlag für die technische Abnutzung dem Alter des Gebäudes Rechnung tragen. Der Abschlag reicht je nach Verwendung der Gebäude allgemein von 1,3% bis 5%. Bei noch benutzbaren Gebäuden darf der Abschlag – ebenfalls je nach Gebäudeverwendung – nicht mehr als 70 bis 80% betragen. Weitere Kürzungen sollen die unterschiedliche Ertragsfähigkeit berücksichtigen; außerdem erfahren Grundstücke mit einer unverhältnismäßigen groß bebauten Fläche eine Kürzung ihres ermittelten Wertes, um deren nur schweren Verkäuflichkeit Rechnung zu tragen. Trotz aller zulässigen Kürzungen im Wert, gilt für bebaute Grundstücke ein Mindestwertansatz von 70% des gemeinen Wertes des unbebauten Grundstückes.

Mit Baurechten oder sonstigen grundstücksgleichen Rechten belastete Grundstücke werden nach den Bestimmungen des § 56 BewG wie bebaute oder unbebaute Grundstücke bewertet. Der Gesamtwert wird dem/der Berechtigten zugerechnet, sofern die Dauer des Baurechts noch mindestens 50 Jahre beträgt. Anderenfalls ist der Wert auf den Grund und Boden und auf die Gebäude nach dem Verhältnis der gemeinen Werte entsprechend den Bestimmungen des § 56 (3) Z 1-4 BewG zwischen Berechtigten/Berechtigter und EigentümerIn aufzuteilen.

8.2.1.5 Die Wertermittlung von Vermögensteilen nach Teil I BewG

Die Bewertung von Wertpapieren und Anteilen an Kapitalgesellschaften, Kapitalforderungen aber ebenso Schulden, sowie von wiederkehrenden Nutzungen und Leistungen erfolgt nach den Normierungen durch die §§ 13-17 in Teil I des BewG. Demnach sind Wertpapiere, die im Inland einen Kurswert haben, mit dem Kurswert, in das Schuldbuch einer öffentlichrechtlichen Körperschaft eingetragene Forderungen mit dem Kurswert der entsprechenden Schuldverschreibung anzusetzen. Soweit Aktien, GmbH-Anteile, Genussscheine und Partizipationsscheine im Inland keinen Kurswert haben, ist für diese Vermögensteile der gemeine Wert nach § 10 BewG maßgebend. Kann der gemeine Wert aus Verkäufen nicht abgeleitet werden, dann muss er unter Berücksichtigung des Gesamtvermögens und der Ertragsaussichten der Gesellschaft nach dem sogenannten Wiener Verfahren 1996 geschätzt werden. Demnach wird der gemeine Wert sämtlicher Anteile aus dem arithmetischen Mittel des aus den Bilanzwerten abgeleiteten Vermögenswertes und des Ertragswertes, der durch Extrapolation der durchschnittlichen Erträge der letzten drei Jahre errechnet wird, ermittelt.⁴⁸⁸ Der Kurswert oder der gemeine Wert gelten nicht, wenn etwa aufgrund der Möglichkeit, die Gesellschaft zu beherrschen, der gemeine Wert einer aus einer größeren Anzahl von Anteilen gebildeten gesamten Beteiligung an einer Gesellschaft höher ist als der Wert aus der Summe der einzelnen Anteile; in diesem Fall gilt der Wert der gesamten Beteiligung.

Andere als in § 13 BewG bezeichnete Forderungen sowie Schulden sind mit dem Nennwert anzusetzen. Das betrifft unter anderem Darlehensforderungen und -schulden, Hypotheken, Forderungswertpapiere ohne Kurswert, Kaufpreisforderungen und -schulden, Anteile an Genossenschaften oder Ansprüche aus einer Lebensversicherung.⁴⁸⁹ Der Wert unverzinslicher befristeter Forderungen oder Schulden wird durch eine jährliche Abzinsung in Höhe von 5,5% des Nennwertes bis zur Fälligkeit zu ermitteln. Noch nicht fällige Ansprüche aus Le-

⁴⁸⁸ vgl. ebd., S. 12

⁴⁸⁹ vgl. ebd., S. 13

bens-, Kapital- oder Rentenversicherungen sind entweder mit zwei Drittel der eingezahlten Prämien oder Kapitalbeiträge, oder mit dem Rückkaufswert anzusetzen.

Wiederkehrende Nutzungen und Leistungen im Sinne des BewG beziehen sich auf Rentenberechtigungen und Nutzungsrechte an fremden Vermögensgegenständen beziehungsweise auf die dazu korrespondierenden Leistungen des/der Verpflichteten.⁴⁹⁰ Nicht als Vermögenswert gelten Rechte auf wiederkehrende Nutzungen aus schwebenden gegenseitigen Verträgen wie zum Beispiel bei Arbeitsverträgen. Hier stehen den Rechten – Nutzung der Arbeitskraft – gleichzeitig Pflichten – Lohnzahlung –ausgleichend gegenüber.⁴⁹¹ Grundsätzlich sind wiederkehrende Nutzungen und Leistungen mit ihrem Kapitalwert zu bewerten. Für den Jahreswert der Nutzung einer Geldsumme sind 5,5% der Summe anzunehmen, nicht in Geld bestehende Nutzungen oder Leistungen werden mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsortes angesetzt. Ist dagegen der Betrag von Nutzungen oder Leistungen ungewiss oder schwankt der Betrag, dann gilt der in Zukunft im Durchschnitt erwartete Jahreswert. Die Kapitalisierung des Jahreswertes erfolgt in Abhängigkeit der zeitlichen Dauer der Nutzungen und Leistungen. So wird der Wert von auf bestimmte Zeit beschränkten Nutzungen und Leistungen unter Zugrundelegung eines Zinssatzes von 5,5% durch Addition der einzelnen Jahreswerte abzüglich der Zwischenzinsen und Zinseszinsen errechnet. Der Gesamtwert darf allerdings das 18fache des Jahreswertes nicht übersteigen. Immerwährende Nutzungen und Leistungen, deren Ende von bestimmten Ereignissen abhängt, sind mit dem 18fachen des Jahreswertes zu bewerten; ist hingegen die Dauer der Nutzungen und Leistungen unbestimmt – das Ende ist absehbar, der genau Zeitpunkt aber unsicher⁴⁹² –, so gilt der neunfache Jahreswert. Der Wert von Renten, wiederkehrenden Nutzungen oder Leistungen sowie dauernden Lasten auf Lebenszeit einer oder mehrerer Personen ist die Summe der einzelnen Werte dieser Nutzungen oder Leistungen abzüglich der 5,5%igen Zinsen und Zinseszinsen. Den Werten liegen Erlebenswahrscheinlichkeiten zugrunde, die vom Bundesministerium für Finanzen durch Verordnung festgesetzt werden. Für wiederkehrende Nutzungen und Leistungen in Form von Urheberrechten, Patenten, gewerblichen Erfahrungen und Berechtigungen gilt der dreifache Jahreswert.

8.3 Grundlegende Probleme der Bewertung

Der Überblick zu den gesetzlichen Bestimmungen des BewG zeigt ein recht komplexes Bild für die Vermögensbewertung durch das Bewertungsgesetz. Ziel ist es, mit der rechtlichen Basis der Bewertungsvorschriften ein Instrument zur gleichmäßigen wie objektiven Bewertung zur Hand zu haben. Da gleich mehrere Steuergesetze Bezug nehmen auf die Bewertung von Wirtschaftsgütern, muss deren übereinstimmende Bewertung im Interesse der gerade genannten Absicht zur Wahrung der Gleichmäßigkeit und Objektivität gewährleistet werden; für wirtschaftliche Einheiten der land- und forstwirtschaftlichen oder auch der gewerblichen Betriebe sowie der Grundstücke etwa geschieht dies über die Feststellung der bereits beschriebenen Einheitswerte. Allerdings musste schon weiter oben festgestellt werden, dass für die Bewertungspraxis weder Einheitlichkeit noch Gleichmäßigkeit behauptet werden können.⁴⁹³ Zum einen existieren in vielen Steuergesetzen weiterhin besondere Bewertungsvorschriften, die jenen des BewG entgegenstehen. Zum anderen kommen nicht nur unterschiedliche Bewertungsverfahren, sondern überhaupt verschiedenartige Wertkonzepte zur Anwendung.

⁴⁹⁰ vgl. ebd., S. 14

⁴⁹¹ vgl. ebd.

⁴⁹² vgl. ebd., S. 15

⁴⁹³ vgl. im Text, Seite 146

Eines der größten Probleme im Zusammenhang mit der Bewertung der verschiedenen Vermögensarten ist jedoch in der Wertermittlung für nicht laufend auf dem Markt gehandelte Wirtschaftsgüter im Rahmen der Einheitsbewertung zu sehen. Die Bewertung muss nach dem traditionellen Einheitswertverfahren nicht nur für eine große Zahl wirtschaftlicher Einheiten wie auch Untereinheiten zum selben Zeitpunkt vorgenommen werden, sondern darüber hinaus auch für längere Zeit Gültigkeit besitzen. Das BewG sieht für Hauptfeststellungen, zu denen die Einheitswerte der verschiedenen wirtschaftlichen Einheiten allgemein neu festzulegen sind, relativ lange Zeitabstände von je neun Jahren vor. Angesichts dieses langen Intervalls scheint eine Beibehaltung der Aktualität der festgelegten Wertverhältnisse nur schwerlich möglich. Doch selbst diese langen Zeiträume konnten nicht eingehalten werden, die Hauptfeststellungen zum jeweilig gesetzlich fixierten Zeitpunkt mussten ständig verschoben werden. Die letzte Hauptfeststellung für wirtschaftliche Einheiten des Grundvermögens wurde zum zu Beginn des Jahres 1972 mit Wirksamkeit ab Jänner 1973 durchgeführt.⁴⁹⁴ Infolge werden die 1972 festgestellten Einheitswerte durch weitere sondergesetzliche Bestimmungen bis 1983 insgesamt um 35% pauschal angehoben.⁴⁹⁵ Die bereits im Bundesgesetz über die Verschiebung des Hauptfeststellungszeitpunktes der Einheitswerte aus dem Jahr 1968 für das Jahr 1982 vorgesehene Hauptfeststellung der Einheitswerte des Grundvermögens und der Betriebsgrundstücke wird ebenfalls durch diverse Bundesgesetze verschoben. Schließlich bestimmt das Abgabenänderungsgesetz von 1991 die Feststellung der Einheitswerte des Grundvermögens und Betriebsgrundstücke durch ein gesondertes Bundesgesetz;⁴⁹⁶ ein solches Gesetz ist jedoch bisher nicht erlassen worden. Das Manko mangelnder Umsetzungsfreudigkeit der gesetzlichen Anordnungen zur Durchführung von Einheitsbewertungen trifft auch für die wirtschaftlichen Einheiten des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens zu.

Im Unterschied zur Nichtbefolgung der gesetzlich fixierten Absicht, ein Gesetz zur Festlegung des Zeitpunktes für die nächste Hauptfeststellung beschließen zu wollen, zeichnet die Vorgehensweise des Gesetzgebers/der Gesetzgeberin für die gesetzlich notwendig durchzuführende Hauptfeststellung für das land- und forstwirtschaftliche Vermögen ein gewisses Maß an Unverfrorenheit aus. Die letzte Hauptfeststellung für wirtschaftliche Einheiten des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens erfolgte zum 1.1.1988. Die nächste Hauptfeststellung wäre für 1997 vorgesehen gewesen, wurde aber durch das Strukturanpassungsgesetz 1996 (StruktAnpG) auf das Jahr 1999 verschoben.⁴⁹⁷ Nachdem die Hauptfeststellung durch § 20a BewG (idF BGBl. I Nr. 128/1999) um weitere zwei Jahre verschoben wurde, erklärt § 20b BewG (idF BGBl. I Nr. 142/2000) die zum 1.1.2001 vorgesehene Hauptfeststellung einfach für bereits durchgeführt. Die zur Hauptfeststellung zum 1. Jänner 1988 festgestellten Einheitswerte sowie die gemäß Abschnitt II Art I Bewertungsänderungsgesetz 1987⁴⁹⁸ besitzen seither weiterhin Gültigkeit, ohne dass eine Hauptfeststellung de facto erfolgt ist.

Die Folge dieses offensichtlichen Unwillens, die Einheitswerte entsprechend den tatsächlichen Wertänderungen anzupassen, ist, dass die Einheitswerte des immobilien Vermögens sowie der land- und forstwirtschaftlichen Betriebe lediglich ein Bruchteil der tatsächlichen Verkehrswerte betragen.⁴⁹⁹ Ein weiteres Problem, das eine (massive) Unterbewertung vor

⁴⁹⁴ vgl. BGBl. Nr. 393/1968, §§ 1, 2 (1) 393. Bundesgesetz: Verschiebung des Hauptfeststellungszeitpunktes der Einheitswerte

⁴⁹⁵ vgl. BGBl. Nr. 570/1982, Abschn. XII Art. II (1) 570. Bundesgesetz: Abgabenänderungsgesetz 1982

⁴⁹⁶ vgl. BGBl. Nr. 393/1968, § 1, 393. Bundesgesetz: Verschiebung des Hauptfeststellungszeitpunktes der Einheitswerte; BGBl. Nr. 570/1982, Abschn. XII Art. I 570. Bundesgesetz: Abgabenänderungsgesetz 1982; BGBl. Nr. 327/1986, Abschnitt II Bundesgesetz vom 10. Juni; BGBl. Nr. 649/1987, Abschnitt I; BGBl. Nr. 695/1991, Artikel IV Z 1 AbgÄG 1991

⁴⁹⁷ vgl. BGBl. Nr. 201/1996, Artikel 46 Z 1a StruktAnpG 1996

⁴⁹⁸ vgl. 6.4 Grundbesteuerung als agrarpolitisches Ziel?

⁴⁹⁹ vgl. 6.5.3 Zur Reform der Grundsteuer

allem des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens zur Folge hat, ist im amtlichen Ertragswertverfahren angelegt. Zum einen ist auch hier eine mangelnde Bereitschaft zu beobachten, die Hektarsätze des Hauptvergleichsbetriebes, die als Grundlage zur Errechnung der jeweiligen Vergleichswerte und damit schließlich der Einheitswerte herangezogen werden, entsprechend zu gestalten. Zum anderen liegt dem Ertragswertverfahren die gänzlich falsche Annahme zugrunde, der Hauptvergleichsbetrieb würde schuldenfrei und unter Anwendung entlohnter fremder Arbeitskräfte gemeinüblich bewirtschaftet. Hierbei werden die Kosten für Fremdarbeitskräfte massiv überschätzt, im Ergebnis ist eine noch eklatantere Unterschätzung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens festzustellen, als dies nicht ohnehin schon durch die eher seltene und seltsame Einheitswertfeststellung der Fall ist.⁵⁰⁰

Im Verfahren zur Prüfung der Verfassungsmäßigkeit der Erbschaftsteuer durch den VfGH sieht die Bundesregierung die Verwendung des Ertragswertes – jedenfalls zum Zwecke der Wertermittlung in Hinblick auf eine Besteuerung mit Erbschaftsteuer – als Bewertungsmaßstab für das land- und forstwirtschaftliche Vermögen, selbst wenn dieser erheblich vom Verkehrswert abweicht, als gerechtfertigt an. Im gegenständlichen Fall würde bei einem unentgeltlichen Erwerb die Vermögenssubstanz geschont und die Fortführung des Betriebes wäre gesichert.^{501 502} Ähnlich verhält es sich bei Grundvermögen. Mit dieser Erklärung mag die Bundesregierung die Erbschaft- und Schenkungsteuer schonende Behandlung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens (wie auch des Grundvermögens) rechtfertigen, eine generelle Begründung für eine Unterbewertung durch das zur Anwendung gebrachte Ertragswertverfahren gibt die Bundesregierung in ihrer Stellungnahme zum Prüfungsverfahren aber nicht. Sie verteidigt lediglich das Einheitswertverfahren mit seinen verwaltungsökonomischen Vorteilen. Diese seien ein Motiv für die Einheitsbewertung, da hierdurch ein, wegen jeweils getrennter Wertermittlungen unwirtschaftlicher Verwaltungsaufwand vermieden würde. Die Unterlassung der Hauptfeststellung der Einheitswerte sowie eine Änderung der Hektarsätze seien aufgrund der nur wenig einschneidenden Änderungen der Ertragsentwicklung in der Land- und Forstwirtschaft nicht notwendig gewesen. Sowohl die natürlichen, als auch die wirtschaftlichen Ertragsbedingungen hätten sich nicht in einem so bedeutenden Ausmaß verändert, sodass der erhebliche Verwaltungsaufwand der Durchführung einer Hauptfeststellung gerechtfertigt gewesen wäre. Die Verschiebungen der Hauptfeststellung für das land- und forstwirtschaftliche Vermögen beziehungsweise die Beibehaltung der bisherigen Werte wären daher sachlich gerechtfertigt gewesen. Auch das Unterlassen der gesetzgeberischen Initiativen in Bezug auf Anpassungen der Einheitswerte für das Grundvermögen bezeichnet die Bundesregierung als legitime und bewusste Entscheidung des Gesetzgebers/der Gesetzgeberin.⁵⁰³

Der VfGH erkennt jedenfalls in den Prüfverfahren zur Verfassungsmäßigkeit der Erbschafts- und auch der Schenkungssteuer, dass die bisher unternommenen pauschalen Vervielfachungen des Einheitswertes an sich ein untaugliches Mittel seien, um Wertdiskrepanzen abzubauen beziehungsweise um Einheitswerte den geänderten wirtschaftlichen Verhältnissen anzupassen. Ebenso könne eine pauschale Vervielfachung von historischen Einheitswerten nicht die Wertentwicklung von Grundstücken angemessen abbilden. Die gesetzliche Bestimmung, wonach für das land- und forstwirtschaftliche Vermögen, das Grundvermögen wie auch für Betriebsgrundstücke das Dreifache des Einheitswertes maßgebend ist, sei von

⁵⁰⁰ vgl. 6.4 Grundbesteuerung als agrarpolitisches Ziel?

⁵⁰¹ vgl. VfGH (2007a), S. 18

⁵⁰² Ähnlich verhalte es sich bei Grundvermögen. Darüber hinaus bestehe für das Grundvermögen häufig kein entsprechender Markt, sodass ein Veräußerungserlös in Höhe eines theoretisch ermittelten Verkehrswertes binnen angemessener Frist nicht erzielt werden könne. (vgl. VfGH (2007a), S. 19

⁵⁰³ vgl. VfGH (2007a), S. 19, 21f

Ansatz her ein ungeeignetes Bewertungsverfahren.⁵⁰⁴ Bereits in seinem Prüfbeschluss vom März 2006 stellt der VfGH fest, dass der Verzicht auf Durchführung von Hauptfeststellungen aufgrund verwaltungsökonomischer Motive eine Unterbewertung nicht rechtfertigen könnte. Verliert die Bewertung des Grundbesitzes wegen der Unterlassung der Hauptfeststellungen jede sachliche Relation zu den Bewertungsregeln für andere Vermögenswerte, so sei die Grenze der Praktikabilität dieser aus Gründen der Verwaltungsökonomie vorgenommenen Unterlassung überschritten; den Überlegungen, die gegen die Unterlassung sprechen, müsste dann größeres Gewicht beigemessen werden.^{505 506}

Um die im Moment unbefriedigenden Zustände im Zusammenhang mit der Bewertung der verschiedenen Vermögen einer Lösung zuzuführen, ist es dringend notwendig, die Einheitswerte des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens, des Grundvermögens sowie der Betriebsgrundstücke im Zuge einer Hauptfeststellung neu zu bestimmen. Das Ziel muss sein, die Einheitswerte wieder an die Verkehrswerte heranzuführen. Als einen ersten Zwischenschritt nennen Nowotny et al (1990) eine kurzfristig deutliche pauschale Werterhöhung der Einheitswerte. Zur Vermeidung der Vertiefung und der weiteren Prolongation der bestehenden Wertverzerrungen sind sachlich und regional unterschiedliche Steigerungsraten denkbar. Diese erste Maßnahme würde wohl kaum der Verwaltungsökonomie zuwiderlaufen. Dennoch ist eine neue Hauptfeststellung (eher früher als später) unausweichlich.⁵⁰⁷ Letztendlich wäre nicht nur das Intervall der Hauptfeststellung zu verkürzen, sondern ebenfalls der Marktwert aller Liegenschaften über eine permanent zu aktualisierende Datenbank über Liegenschaftskäufe zu ermitteln. Darüber hinaus regt Rossmann (2006) an, in den Bodenwert-Richtlinien ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse, Lage und Form des Grundstücks, die Bodenbeschaffenheit, den Erschließungszustand, die Verbauungsmöglichkeit wie auch etwaige Bebauungsbeschränkungen zu berücksichtigen.⁵⁰⁸

Für die Ermittlung des Gebäudewertes schlägt Rossmann (2006) vor, die Anlage zum Bewertungsgesetz in Hinblick auf realistischere Preise für die einzelnen Gebäudekategorien zu überarbeiten. Die heute üblichen technischen Standards der Bauführung müssten in die Überarbeitung einfließen. Zudem sollte nur noch nach den Ausführungskategorien einfach, mittel und gehoben differenziert werden. Mietwohngrundstücke und gemischt genutzte Grundstücke sollten nicht mehr nach der nutzbaren Fläche, sondern nach deren Kubatur unter Berücksichtigung der Ausstattungsqualität bemessen werden. Könnten im Zuge einer Reform des Bewertungssystems die Gemeinden zur Hilfestellung herangezogen werden, dann wäre es möglich, zur Gebäudewertermittlung auf deren allenfalls EDV-basierten Daten aus den Bauverfahren zurückzugreifen. Auf eine allgemeine Berücksichtigung des Ertragswertes möchte Rossmann allerdings weiterhin verzichten.⁵⁰⁹

Im Bereich des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens wäre das vorherrschende Ertragswertverfahren grundsätzlich zu überdenken. Die mit der Annahme der Beschäftigung entlohnter fremder Arbeitskräfte verbundene Anrechnung der Kosten für fiktive Fremdarbeitskräfte bewirkt eine massive Unterbewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermö-

⁵⁰⁴ vgl. VfGH (2007a), S. 29, 30; VfGH (2007b), S. 8

⁵⁰⁵ vgl. VfGH (2006a), S. 17

⁵⁰⁶ Dass der VfGH sich gezwungen sieht, nicht nur die einzelne Vorschrift, wonach die jeweiligen Vermögensobjekte mit dem Dreifachen des Einheitswertes anzusetzen sind, sondern die gesamte Erbschaft- und Schenkungsteuer außer Kraft zu setzen, da es ansonst zur gleichheitswidrigen Behandlung des Grundbesitzes kommen würde (vgl. 4 Besteuerung von Erbschaften und Schenkungen in Österreich), scheint korrekt. Wenn aber das Bewertungsverfahren der Einheitswertermittlung und der Jahrzehnte lange Verzicht auf die Durchführung von Hauptfeststellungen die Ursache für die gleichheitswidrige Bewertung sind, dann ist es nur schwer nachvollziehbar, warum nicht das Bewertungsgesetz durch den VfGH aufgehoben wird.

⁵⁰⁷ vgl. Nowotny E. et al (1990), S. 87

⁵⁰⁸ vgl. Rossmann B. (2006b), S. 297

⁵⁰⁹ vgl. ebd., S. 297

gens. Intention dieses Verfahrens ist es offenbar, den Veräußerungsdruck von den kleinen land- und forstwirtschaftlichen Betrieben zu nehmen. Die Frage ist aber, ob hierdurch nicht ein notwendiger Strukturwandel in der landwirtschaftlichen Produktion nur unnötig verzögert würde; zumal auch der Wert landwirtschaftlicher Großbetriebe deutlich unterschätzt wird. In einem ersten Schritt müsste daher die Zulassung der Anrechnung dieser fiktiven Fremdarbeitskosten gestrichen werden. Sollten tatsächlich Lohnkosten entstehen, so hat der/die betroffene LandwirtIn ohnehin die Möglichkeit, diese Kosten im Rahmen der Einkommensteuerermittlung einkommensmindernd geltend zu machen. Weiters sollte die Verwendung von Ist-Erträgen realistischere Wertansätze zulassen, die darüber hinaus auch die unterschiedliche Ertragskraft der einzelnen land- und forstwirtschaftlichen Betriebe berücksichtigen. Die Ertragsmesszahlen sind an den Hektarerträgen nach den Daten der Statistik Austria zu orientieren.⁵¹⁰

⁵¹⁰ vgl. Nowotny E. et al (1990), S. 87; Rossmann B. (2006b), S. 298

9 Zusammenfassung und Schlussfolgerungen

Starkes Wachstum von Vermögen – sinkende Vermögensbesteuerung

Aufgrund der globalen Orientierung der Geldpolitik und der Liberalisierung der Finanzmärkte ab den 1970er Jahren hat das Wachstum der Finanzvermögen und der Einkommen daraus auch in Österreich bedeutend zugenommen. Die Geldvermögen sind in Österreich allein in den Jahren 1995 bis 2006 um 1.055,6 Mrd. € oder 234,3% von 785,9 auf zuletzt 1.841,4 Mrd. € und damit innerhalb von einem guten Jahrzehnt um fast das 1 ½-fache gestiegen. In Österreich existierten damit zuletzt Geldvermögen in der 7-fachen Höhe des jährlichen Bruttoinlandsproduktes. Andere Berechnungen, die auch Sachvermögen mit einbeziehen, reichen von 2.105 (Höferl/Pöchl) bis 2.294 Mrd. € (Hahn/Magerl).

Die Orientierung auf die Finanzmärkte hatte auch makroökonomische Folgen: seit Beginn der 1980er Jahre blieb die Investitionsquote deutlich hinter der Gewinnquote zurück. Parallel zum Rückgang der Investitionsquote stieg die Arbeitslosigkeit und trotz des Anstiegs des Bruttoinlandsproduktes sank die bereinigte Lohnquote in Österreich (von knapp 73% 1978 auf 59% im Jahr 2002) deutlich.

Seit den 1980er Jahren sind auch Änderungen im Steueraufkommen feststellbar. Während in Österreich der Anteil der Steuern und Abgaben auf Erwerbseinkommen gemessen am BIP ebenso wie der Ertrag aus diesen Steuern beständig gestiegen ist (von 25,2% im Jahr 1980 auf 29,0% im Jahr 2005 gemessen am BIP), hat sich der Anteil aus vermögensbezogenen Steuern gemessen am BIP in diesem Zeitraum halbiert von 1,12 auf 0,55%, womit Österreich unter allen OECD-Staaten die geringste Vermögensbesteuerung aufweist und deutlich unter dem OECD-Durchschnitt (1,92%) liegt. Die insgesamt schwache Besteuerung der Gewinn- und Besitzeinkommen hat auch zur Folge, dass der Beitrag des Steuersystems zur Einkommens- und Vermögensumverteilung in Österreich sehr schwach ausgeprägt ist. Darüber hinaus erweist sich die hohe Konzentration von Vermögen auch als ökonomisch problematisch, als mit zunehmendem Einkommen die Konsumneigung und damit die Konsumquote abnehmen.

Internationaler Vergleich zeigt Trend zu stärkerer Vermögensbesteuerung

Der internationale Vergleich der Vermögensbesteuerung von 10 maßgeblichen Ländern zeigte eindeutig, dass es seit 1980 einen Trend zur stärkeren Vermögensbesteuerung gibt. In allen untersuchten Ländern – mit Ausnahme von Deutschland und Österreich – ist der Abgabenertrag aus vermögensbezogenen Steuern zum Teil sogar stark gestiegen (etwa in Frankreich, Luxemburg, Schweden und Spanien), und zwar nicht nur in absoluten Zahlen, sondern auch gemessen am Gesamtabgabenertrag wie auch am jeweiligen BIP. Auf die wirtschaftliche und soziale Entwicklung wirkt sich dies keineswegs negativ aus, im Gegenteil: selbst die Länder mit der höchsten Vermögensbesteuerung haben 2007 durchwegs ein gleich hohes und sogar höheres Wirtschaftswachstum als Österreich. Und vor allem haben sie allesamt eine weit höhere öffentliche Investitionsquote. Die mit Hilfe der Besteuerung von Vermögen erzielten Mittel werden u.a dazu genutzt, den Herausforderungen an einen modernen Sozialstaat oder an die Förderung von Bildung, Forschung und Infrastruktur wirkungsvoll zu begegnen.

Die Länder mit dem stärksten Wachstum bei vermögensbezogenen Steuern sind zugleich Länder, in denen eine eigene Vermögensteuer existiert. Österreich und Deutschland – die Länder mit dem niedrigsten Ertrag an vermögensbezogenen Steuern – haben eine solche Mitte der 1990er Jahre abgeschafft. Andere Länder haben das Fehlen (Großbritannien und die USA) oder die Abschaffung (Finnland) einer eigenen Vermögensteuer durch andere vermögensbezogene Steuern (in der Regel eine hohe oder höhere Besteuerung immobilien Vermögens) kompensiert.

International üblich sind im Inventar vermögensbezogener Steuern Grundsteuern, die – mit Ausnahme von Luxemburg und der Schweiz – auch zu den wichtigsten, weil ertragreichsten

vermögensbezogenen Steuern zählen. Ebenso üblich sind Vermögensverkehrsteuern, wobei solche auf Grunderwerb, Kapitalverkehr und Versicherungen meist die häufigsten und ertragreichsten sind (in Finnland ist allerdings die Börsenumsatzsteuer die ertragreichste in dieser Kategorie). Auch die Erbschafts- und Schenkungssteuer ist in den meisten Ländern ein fixer Bestandteil des Inventars vermögensbezogener Steuern. In Deutschland, Finnland und den USA zählt sie innerhalb der vermögensbezogenen Steuern sogar zu den ertragsreichsten Steuern. Österreich bildet neben Schweden und den USA, wo die Erbschafts- und Schenkungssteuer abgeschafft wurde oder wird, wiederum zur Ausnahme.

Finanzwissenschaft: Vermögenssteuern für Steuergerechtigkeit notwendig

Die (offizielle) finanzwissenschaftliche Rechtfertigung zur Einhebung von Steuern auf das Vermögen gründet sich zum einen auf steuersystematische Erklärungen im Sinne einer Ergänzung sowie einer Kontroll- und Nachholfunktion zur Einkommensteuer. Zum anderen folgt die Begründung für Vermögenssteuern auf Grundlage der Leistungsfähigkeitstheorie sowohl fundustheoretischen als auch auf dem Besitzargument aufbauenden Ansätzen.

Zur Sicherstellung einer gerechten Besteuerung müssen daher Einkommensteuern an den finanziellen Möglichkeiten der betroffenen steuerpflichtigen Personen orientiert sein, im gesamten Staatsgebiet für alle die gleiche Geltung haben und vor allem auch tatsächlich auf alle Formen von Einkommen Anwendung finden. Diese Ansprüche sind auch in den in der finanzwissenschaftlichen Literatur immer wiederkehrenden Neumark'schen ethisch-sozialpolitischen Prinzipien der Allgemeinheit, Gleichmäßigkeit und Verhältnismäßigkeit zur Formulierung von allgemeinen Leitlinien der Besteuerung enthalten. Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit beschreibt das allseits anerkannte und (bisher) unwidersprochen akzeptierte Prinzip der Leistungsfähigkeit, wonach die Steuerlast je nach den individuellen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeiten der jeweiligen Wirtschaftssubjekte verteilt werden sollte.

Aus finanzwissenschaftlicher Perspektive bietet zur Wahrung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes neben dem Einkommen und dem Konsum im gleichen Maße das Vermögen einen wichtigen Indikator der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Soll die individuelle Steuerlast tatsächlich an der Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen anknüpfen, so scheint eine immer stärkere Nichtberücksichtigung von Vermögen als eigenständiges Steuerobjekt nicht einsichtig. Denn der Vorteil von Vermögen resultiert nicht einfach aus dessen bloßer Wertsteigerung, sondern das damit (potenziell) erzielbare (arbeitslose) Einkommen beruht gerade auf der Arbeit anderer. Sowohl das Leistungsprinzip als auch der Grundsatz der Gleichmäßigkeit schließen die Forderung nach der horizontalen wie auch vertikalen Steuergerechtigkeit ein.

Es ist in diesem Zusammenhang auch nur schwer nachzuvollziehen, warum gerade die Besteuerung von arbeitslosen Einkommen vom Prinzip der progressiven Einkommensbesteuerung in der Regel abweicht und hohe Einkommen, die aus fremder Arbeit erzielt werden, zu einem geringeren Steuertarif erfasst werden, als es dem Spitzensteuersatz der normalen Einkommensteuer auf das Einkommen aus eigener Arbeit entspricht.

Reform der Erbschafts- und Schenkungssteuer in Österreich ist möglich

Ihre juristische Rechtfertigung erhält die Erbschafts- und Schenkungssteuer, indem sie die unentgeltliche Bereicherung und die hierdurch hervorgerufene Mehrung an Leistungsfähigkeit beim Erwerber/bei der Erwerberin erfasst. Durch die Erbschafts- und Schenkungssteuer wird den ErbInnen oder Beschenkten ein (geringer) Teil des ihnen unentgeltlich und ohne Arbeitsveräußerung zugewendeten Transfereinkommens genommen. Die Anzahl der Erbschaftssteuer relevanten Fälle betrug 2005 56.594, im Bereich der Schenkungssteuer waren es 30.295. Die effektive Durchschnittsbelastung mit Erbschafts- und Schenkungssteuer pro Fall wurde auf etwa 1.000 € errechnet. Aber 80% des gesamten Ertrages kommen von lediglich 6% der Fälle, was auf eine extrem hohe Vermögenskonzentration schließen lässt. Das Bundesfinanzgesetz 2008 veranschlagt die Einnahmen für 2007 und 2008 mit jeweils 135 Mio. €. Der Ertrag der Erbschafts- und Schenkungssteuer hat sich bislang relativ parallel zum Wachstum der Vermögen in Österreich entwickelt. Die erbschaftssteuerliche Bevortei-

lung großer Vermögen durch das Rechtsinstitut der Privatstiftung, die Freibetragsregelung bei Betriebsvermögen, aber auch die Befreiung endbesteueter Finanzanlagen und Wertpapiere von der Erbschafts- und Schenkungssteuer haben zur Folge, dass nicht nur die Zahl der in Österreich auftretenden Erbschafts- sowie Schenkungssteuerfälle, sondern gleichermaßen das Aufkommen aus dieser Steuer eher gering ist.

Würde die Erbschafts- und Schenkungssteuer abgeschafft werden, entstünde eine Besteuerungslücke, die auch den finanzwissenschaftlichen Besteuerungsgrundsätzen der Allgemeinheit, Gleichmäßigkeit und Verhältnismäßigkeit widerspräche. Denn eine Abschaffung der Erbschafts- und Schenkungssteuer in Österreich wäre nicht nur in erster Linie eine Entlastung großer Vermögen. Eine steuerliche Bevorzugung dieser Transfereinkommen durch deren Nichtbelastung wäre in Hinblick auf das verfassungsrechtliche Gebot der Gleichbehandlung als bedenklich zu beurteilen. Der VfGH hält die Besteuerung mit Erbschafts- und Schenkungssteuer ausdrücklich nicht für verfassungswidrig, sondern die Berechnungsgrundlage „Einheitswert“ für immobilies Vermögen. Auch die vorgebrachten Einwände gegen die Besteuerung von Betriebsübergaben mit Erbschafts- und Schenkungssteuer halten einer genaueren Überprüfung nicht stand.

Der VfGH-Erkenntnis zufolge müsste für Liegenschaften also lediglich der gemeine Wert zur Bewertung herangezogen werden, um die Erbschafts- und Schenkungssteuer zu reparieren. Reformvorschläge wie jener der AK sehen zudem Freibeiträge für Durchschnittserbschaften vor. Eine Alternative zur Besteuerung unentgeltlicher Vermögensüberträge – sollte die Erbschafts- und Schenkungssteuer abgeschafft werden - böte den Vermögenszugang als Einkommen bei dem/der EmpfängerIn zu erfassen.

Die Heranziehung des Marktwertes für die Erbschafts- und Schenkungssteuer sowie Freibeiträge für sozial Schwächere ist jedenfalls keineswegs nur Theorie, sondern bereits Praxis in Finnland, Großbritannien und der Schweiz.

Besteuerung von Kapitalvermögen in Österreich ergänzen

In Österreich werden Kapitalvermögen nicht direkt erfasst, sondern ihre Erträge (mit der Kapitalertragsteuer) oder ihre Umsätze (mit den Kapitalverkehrssteuern wie der Gesellschaftsteuer). Sie machen mehr als die Hälfte aller vermögensbezogenen Steuern in Österreich aus. Aufgrund des Quellenabzugsverfahrens sind diese Einnahmen regelmäßig und exakt. Ihr Ertrag – großteils aus Zinsen - hat sich weitgehend parallel zum wachsenden Kapitalvermögen und zur Zinsentwicklung vergrößert.

Eine zweckmäßige Ergänzung könnte dieses Steuerinventar durch die vieldiskutierte und immer breitere politische Unterstützung findende „Tobin Tax“, eine Steuer auf Devisentransaktionen, erfahren.

Reformanstöße für Österreich könnten auch aus anderen Staaten kommen: Finnland und die USA unterwerfen Dividenden der Einkommensteuer. Aktienkursgewinne werden in Großbritannien besteuert. In der Schweiz gibt es eine gestaffelte Kapitalertragsteuer und Finnland, Frankreich, die Schweiz sowie einzelne US-Bundesstaaten halten – im Gegensatz zu Österreich - an der Börsenumsatzsteuer fest.

Besteuerung des immobilien Vermögens in Österreich reformieren

Eine essenzielle Komponente des Liegenschaftsmarktes ist die Besteuerung des immobilien Vermögens. Steuern auf Liegenschaften sind ein wichtiger Bestandteil des modernen Steuersystems, an ihr Wirken werden verschiedene allokativen, distributiven wie auch fiskalischen Anforderungen geknüpft. Verteilungspolitisch orientierte Steuern auf das immobilies Vermögen sollen nicht nur den Immobilienmarkt flexibilisieren helfen und so die Preise für Liegenschaften senken, ein wesentlicher Beweggrund besteht in der Abschöpfung der leistungslosen Grundrente sowie allfälliger Spekulationsgewinne.

Steuern auf das immobilies Vermögen im engsten Sinn sind in Österreich die Grundsteuer, Bodenwertabgabe sowie die Grunderwerbsteuer. Sie machen einen erheblichen Teil der vermögensbezogenen Steuern aus, wobei die Grundsteuer und die Grunderwerbsteuer die

mit Abstand wichtigsten sind. Die Bedeutung der Grundsteuer ist durch das Festhalten am Einheitswert als Bemessungsgrundlage und nur mäßigen Anpassungen tendenziell aber immer geringer geworden.

Neben einer dringend notwendigen Neufeststellung der Einheitswerte des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens, des Grundvermögens sowie der Betriebsgrundstücke ist eine Umstellung auf ein EDV unterstütztes Einheitswertverfahren bei gleichzeitiger Verkürzung der Intervalle sicherlich unumgänglich. Das Erfordernis zur Zuhilfenahme der EDV trifft auch die Erfassung und Führung der Kaufpreissammlung für die Ermittlung der Bodenwerte. Weitere Maßnahmen betreffen die Überarbeitung der Bodenwert-Richtlinien oder die Überarbeitung der Gebäudedurchschnittspreise in der Anlage zum Bewertungsgesetz. Desgleichen wäre das Ertragswertverfahren, das bei der Bewertung der land- und forstwirtschaftlichen Vermögen Anwendung findet, grundsätzlich zu überdenken.

Weitergehende Reformvorschläge schlagen einen Planwertausgleich vor, der lediglich Wertzuwächse der Besteuerung unterzieht, die durch Widmungs- und Bebauungspläne sowie Infrastrukturmaßnahmen der öffentlichen Hand hervorgerufen werden. Eine weitere Alternative wäre eine Bodenflächensteuer, die allein auf die Grundstücksfläche als Bemessungsgrundlage abstellt. Wiederum ein anderer Vorschlag ist das Modell einer Flächennutzungssteuer. Denkbar sind auch pauschale Werterhöhungen des Einheitswertes, oder die Festsetzung der Grundsteuer als Verrechnungssteuer aufgrund des Immobilienpreisindex oder des Immobilienpreisspiegels. Möglich ist aber auch, die Grundsteuer aufgrund des Wertes der letzten Transaktion festzusetzen. Für die Grunderwerbssteuer bietet sich als Reformmöglichkeit ihre Integration in die Umsatzbesteuerung oder ihr Ersatz durch eine Bodenwertzuwachssteuer an.

Anregungen für die heimische Diskussion können wiederum andere Staaten liefern: England und Wales heben eine Grundsteuer nur auf betrieblich genutzten Grund ein. Großbritannien und Schweden passen die Grundsteuer jährlich an die Inflation an. Spanien hebt eine kommunale Wertzuwachssteuer auf Grund und Boden ein. Spanien befreit auch Wohnungen und Grundstücke bis zu einem gewissen Wert gänzlich von der Grund- und Vermögensteuer. In Großbritannien, der Schweiz und Schweden werden Grundstücksverkaufsgewinne besteuert. Schließlich haben einige Schweizer Kantone eine progressiv gestaltete Grunderwerbssteuer.

Vermögensteuer NEU ist möglich

Die Vermögensbesteuerung ist in Österreich durch diverse Steuerreformen drastisch geschwächt worden. Die Entwicklung wurde durch die seit 1994 geschaffene Möglichkeit zur Errichtung von Privatstiftungen noch zusätzlich verstärkt. Mit der Vermögensteuer wird im Allgemeinen die allgemeine persönliche Vermögensteuer begriffen. Im Unterschied zu anderen vermögensbezogenen Steuern berücksichtigt die persönliche allgemeine Vermögensteuer die individuellen Verhältnisse der zu besteuernenden VermögensbesitzerInnen. Der Abzug von Schulden auf das Vermögen ist zulässig, die Entrichtung der Steuer soll aus den laufenden Vermögenserträgen möglich sein. Im Prinzip handelt es sich bei der Vermögensteuer um eine Kapitaleinkommensteuer, die – sofern ihr tatsächlich aktuelle, an den Verkehrswerten orientierte Vermögenswerte zugrunde liegen – im Gegensatz zur Einkommenssteuer ebenso nicht realisierte Wertzuwächse erfasst und besteuert. Kontroll- und Nachholfunktionen sind weitere steuersystematische Ergänzungen, die für eine Vermögensteuer ins Treffen geführt werden. Andere Begründungen, die von der Rechts- und der Finanzwissenschaft für die Einhebung einer eigenständigen Steuer auf das gesamte Vermögen angeführt werden, ergeben sich aus dem Bekenntnis zur Belastungsgerechtigkeit des Steuersystems. Hierzu zählen die geforderte Einhaltung des Äquivalenzgedankens sowie vor allem das Prinzip der Leistungsfähigkeit. Schließlich sprechen wie bereits im Falle der Besteuerung des immobilien Vermögens mit speziellen vermögensbezogenen Steuern, auch allokationstheoretische Überlegungen für eine eigene Vermögensteuer.

Das Problem der 1994 in Österreich abgeschafften Vermögensteuer lag zum einen darin, dass aufgrund der Anonymität des Geldvermögens dieses nur selten in die Vermögensteuer

erklärung fand. Zum anderen gingen aufgrund der Defizite der Einheitsbewertung Grundvermögen, land- und forstwirtschaftliche Vermögen und schließlich Betriebsvermögen nur unterbewertet in die Bemessungsgrundlage zur Vermögensteuer ein.

Eine Vermögensteuer NEU schlägt etwa Schulmeister vor: danach sollen alle Vermögensarten gleichmäßig und zu Marktpreisen erfasst und mit einem einheitlichen Tarif von 0,5% besteuert werden. Durch die Kombination mit einem Freibetrag sowie aufgrund der Geltung des Individualsteuerprinzips wirkt die Steuer indirekt über den Verlauf des effektiven Steuersatzes leicht progressiv. Konsequenterweise würde die Grundsteuer abgeschafft, um keine Doppelbesteuerung zu verursachen. Zudem wird durch die Ausgestaltung der Vermögensteuer nur der Besitz, nicht aber die Bildung von Vermögen besteuert. Das niederländische Modell dagegen sieht eine Besteuerung der Vermögenserträge im Wege einer Sollertragsteuer vor, die in das reformierte niederländische Einkommensteuersystem integriert ist.

10 Abkürzungen

AbgÄG	Abgabenänderungsgesetz
AbgLuF	Abgabe von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben
AK	Arbeiterkammer
BAO	Bundesabgabenordnung
BewG	Bewertungsgesetz 1955
BodenwertabgabeG	Bodenwertabgabegesetz 1960
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
ErbStG	Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz
ERND	Exchange Rate Normalization Duty
EStG	Einkommensteuergesetz
FAG	Finanzausgleichsgesetz
FLAF	Familienlastenausgleichsfonds
F-VG	Finanz-Verfassungsgesetz
GeSt	Gesellschaftsteuer
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GreStG	Grunderwerbsteuergesetz
GrStG	Grundsteuergesetz 1955
idF.	in der Fassung
KESt	Kapitalertragsteuer
KVG	Kapitalverkehrsteuergesetz
StruktAnpG	Strukturanpassungsgesetz 1996
UStG	Umsatzsteuergesetz
VersStG	Versicherungssteuergesetz
VfGH	Verfassungsgerichtshof
VStG	Vermögenssteuergesetz 1954
Wifo	österreichisches Institut für Wirtschaftsforschung

11 Literatur

11.1 Bücher

Aiginger K., Hrsg./Tichy G./Walterskirchen E. (2006), Weißbuch: Mehr Beschäftigung durch Wachstum auf Basis von Innovation und Qualifikation, Zusammenfassung, Wifo, Österreichisches Institut für Wirtschaftsforschung, Wien, Oktober 2006

Bach St. et al (Modelle für die Vermögensbesteuerung von natürlichen Personen und Kapitalgesellschaften – Konzepte, Aufkommen, wirtschaftliche Wirkungen, Endbericht, Forschungsprojekt im Auftrag der Bundestagsfraktion Bündnis 90/DIE GRÜNEN, DIW Berlin, Deutsches Forschungsinstitut für Wirtschaftsforschung, Berlin

Baur. U. (1974), Steuersystematisches Postulat und steuertechnische Möglichkeit der Integration der Grunderwerbsteuer in die Umsatzsteuer, Univ. Diss., Köln; zit. nach: Tipke K. (2003)

Bruckner K. et al (2006), Memorandum 2006 der Kammer der Wirtschaftstreuhänder für die nächste Steuerreform, Kammer der Wirtschaftstreuhänder, April 2006

Bundesministerium der Finanzen (2006), Die wichtigsten Steuern im internationalen Vergleich 2006, Ausgabe 2006, Dezember 2006, Berlin

Chesnais F. (2001), Tobin or not Tobin. Eine internationale Kapitalsteuer, UVK Verlag Konstanz

Crezelius G. (1991), Steuerrecht, Bd. 2, Besonderes Steuerrecht, ein Studienbuch, Beck – Kurzlehrbücher für das juristische Studium, München; zit. nach: Tipke K. (2003)

Doralt W. (2006), Steuerrecht, Ein systematischer Überblick, Stand 1. Oktober 2006, 8. Auflage, Manz, Wien

Doralt W., Hrsg., et al (2000), Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, WUV-Univ.-Verlag, Wien

Doralt W./Ruppe H.G. (2003), Grundriss des österreichischen Steuerrechts, Bd. I, Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Umgründungssteuergesetz, Umsatzsteuer, Kommunalsteuer, 8. Auflage, Manz, Wien

Doralt W./Ruppe H.G. (2006), Grundriss des österreichischen Steuerrechts, Bd. II, Bewertungsrecht, Verkehrssteuern, Verbrauchsteuern, sonstige Abgaben, Allgemeiner Teil, 5. Auflage, Manz, Wien

EB zur RV 1132 BlgNR 18. GP, zit. nach: Doralt W. et al (2000)

European Commission (2006), Structures of Taxation in the European Union

European Commission (2007), Taxation trends in the European Union, Data for the EU Member States and Norway, Eurostat Statistical books, 2007 edition, Luxembourg

European Tax Handbook (2006), International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam

Fecher H. (1980), Persönliche allgemeine Vermögensteuer, in: Andel N. et al, Neumark F., Hrsg., Handbuch der Finanzwissenschaft, Bd. II, Öffentliche Unternehmungen, Grundlegung der Lehre von den öffentlichen Einnahmen, Die Lehre von den Steuern, Nichtsteuerliche öffentliche Einnahmen, Mohr, Tübingen, 1980, S. 453-485

Guger A./Marterbauer M. (2004a), Die langfristige Entwicklung der Einkommensverteilung in Österreich, WIFO, Österreichisches Institut für Wirtschaftsforschung, Wien

Haq M./ Kaul I./ Grunberg I. (1996), The Tobin Tax, Oxford University Press, New York

- Höferl A./Pöchlhammer P. (2004), Armuts- und Reichtumsbericht für Österreich, Österreichische Gesellschaft für Politikberatung und Politikentwicklung
- Huffschnid J. (2001) Ist die Tobinsteuer im europäischen Alleingang machbar?, Konferenzpapier 18.9.2001, Universität Bremen
- Jetin B./Denys L. (2006), Ready for Implementation, Technical and Legal Aspects of a Currency Transaction Tax and its Implementation in the EU, Berlin
- Kodex: Steuergesetze (2005), Stand 1.10.2005, 39. Auflage, Linde Verlag, Wien
- Kodex: Steuerrecht (1993), Stand 1.5.1993, 16. Auflage, Linde Verlag, Wien
- Kodex: Verfassungsrecht (1992), Stand 1.10.1992, 9. Auflage, Orac, Wien
- Lackinger O. (1979), Die Bedeutung der Grundsteuer für die kommunalen Finanzen. Entwicklung und Ausblick, Kommunale Forschung in Österreich, Nr. 42, Institut für Kommunalwissenschaften und Umweltschutz, Jugend und Volk Verlags-GesmbH, Wien
- Lehner G./Mooslechner P. (1991), Vermögen in Österreich, Machbarkeitsstudie des Österreichischen Instituts für Wirtschaftsforschung im Auftrag des Bundesministeriums für Finanzen, Wien; zit. nach: Rossmann B. (2006b)
- Mennel A., Hrsg./Förster J. (o.J.), Steuern in Europa, Amerika und Asien, Loseblattsammlung, Verlag Neue Wirtschafts-Briefe, Herne (Westfalen)
- Nolz W./Loukota H. (1994), Die österreichischen Steuern in der Praxis, 1. Teil, Einführung in das österreichische Abgabensystem, 3. Auflage, Weiss-Verlag, Wien
- Nowotny E. (1999), Der öffentliche Sektor. Einführung in die Finanzwissenschaft, 4. Auflage, Springer-Verlag, Berlin (ua)
- Nowotny E. et al (1990), Öffentliche Wirtschaft und Bodenordnung, Kommunale Forschung in Österreich, Bd. 87, Institut für Kommunalwissenschaften und Umweltschutz, Linz
- OECD (2002), Agreement of exchange of information on tax matters
- OECD (2005), Articles of the model convention with respect to taxes on income and capital, Stand 15. Juli 2005 – Articles of the model convention
- ÖVP Bundespartei (2006), Kursbuch Zukunft, Wahlprogramm, September 2006, Wien
- Prodinger Ch. (2000), Einführung in das Steuerrecht, Orac, Wien
- Reding K./Müller W. (1999), Einführung in die allgemeine Steuerlehre, Vahlen, München
- Scheffler W./Spengel Ch. (2004), Erbschaftsteuerbelastung im internationalen Vergleich, ZEW Wirtschaftsanalysen, Schriftenreihe des ZEW, Band 75, Nomos Baden-Baden
- Schratzenstaller M. et al (2007), Perspektiven der Erbschafts- und Schenkungssteuer in Österreich, Wifo, Österreichisches Institut für Wirtschaftsforschung, Wien
- Spahn P. (2002), Zur Durchführbarkeit einer Devisenumsatzsteuer, Frankfurt am Main
- Thöne M. (2006), Eine neue Grundsteuer – Nur Anhängsel der Gemeindesteuerreform?, Finanzwissenschaftliche Diskussionsbeiträge Nr. 06 – 3, Finanzwissenschaftliches Forschungsinstitut an der Universität zu Köln, Februar 2006
- Tipke K. (2003), Die Steuerrechtsordnung, Bd. 2, Steuerrechtfertigungstheorie, Anwendung auf alle Steuerarten, sachgerechtes Steuersystem, 2. Auflage, Otto Schmidt, Köln
- Tipke K./Lang J. (1996), Steuerrecht, 15. Auflage, Otto Schmidt, Köln
- Tipke K./Lang J. (2005), Steuerrecht, 18. Auflage, Otto Schmidt, Köln
- Wahl P./ Waldow P. (2001), Devisenumsatzsteuer. Ein Konzept mit Zukunft, Druckladen Bonn

Zimmermann H./Henke K. (1994), Finanzwissenschaft. Eine Einführung in die Lehre von der öffentlichen Finanzwirtschaft, 7. Auflage, Vahlen, München

11.2 Gesetzblätter/Urteile/Protokolle/Periodika/Presse/Interviews

11.2.1 Amtsblätter

Amtsblatt der Europäischen Kommission (2003), Richtlinie 2003/48/EG des Rates vom 3. Juni 2003 im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen, L 157/38, 46. Jg./26. Juni 2003 – Richtlinie 2003/48/EG des Rates

Amtsblatt der Europäischen Kommission (2004), Entscheidung des Rates vom 19. Juli 2004 zum Zeitpunkt der Anwendung der Richtlinie 2003/48/EG im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen (2004/587/EG), L 257/7, 47. Jg./4. August 2004 – 2004/587/EG

11.2.2 Gesetzblätter

BGBl I Nr. 156/2004, Finanzausgleichsgesetz 2005 – FAG 2005

BGBl Nr. 148/1955, Bewertungsgesetz 1955 – BewG 1955

BGBl Nr. 393/1968, Bundesgesetz vom 23. Oktober 1968 über eine Verschiebung des Hauptfeststellungszeitpunktes der Einheitswerte – 393. Bundesgesetz: Verschiebung des Hauptfeststellungszeitpunktes der Einheitswerte

BGBl. I Nr. 59/2001, 59. Bundesgesetz: Euro-Steuerumstellungsgesetz – EuroStUG 2001

BGBl. Nr. 140/1955, Bundesgesetz vom 30. Juni 1955, betreffend die Erhebung einer Grunderwerbsteuer (Grunderwerbsteuergesetz 1955) – GreStG 1955.

BGBl. Nr. 146/1963, Bundesgesetz vom 19. Juni 1963, mit dem das Grundsteuergesetz 1955 abgeändert wird – 146. Bundesgesetz: Abänderung des Grundsteuergesetzes 1955

BGBl. Nr. 149/1955, Bundesgesetz vom 13. Juli 1955 über die Grundsteuer (Grundsteuergesetz 1955) – 149. Bundesgesetz: Grundsteuergesetz 1955

BGBl. Nr. 182/1965, Bundesgesetz vom 30. Juni 1965, mit dem das Grundsteuergesetz 1955 neuerlich abgeändert wird (Grundsteuergesetz-Novelle 1965) – 182. Bundesgesetz: Grundsteuergesetz-Novelle 1965

BGBl. Nr. 201/1996, Strukturanpassungsgesetz 1996 – StruktAnpG 1996

BGBl. Nr. 30/1993, Bundesgesetz, mit dem der Finanzausgleich für die Jahre 1993 bis 1995 geregelt wird und sonstige finanzausgleichsrechtliche Bestimmungen getroffen werden (Finanzausgleichsgesetz 1993 — FAG 1993) und Bundesverfassungsgesetz, mit dem das Finanz-Verfassungsgesetz 1948 geändert wird – FAG 1993

BGBl. Nr. 327/1986, Abschnitt II Bundesgesetz vom 10. Juni

BGBl. Nr. 445/1972, Bundesgesetz vom 23. November 1972, mit dem der Finanzausgleich für die Jahre 1973 bis 1978 geregelt wird und sonstige finanzausgleichsrechtliche Bestimmungen getroffen werden (Finanzausgleichsgesetz 1973 — FAG 1973) – FAG 1973

BGBl. Nr. 447/1972, Bundesgesetz vom 24. November 1972, mit dem das Bewertungsgesetz 1955 geändert wird (Bewertungsgesetznovelle 1972) – 447. Bundesgesetz: Bewertungsgesetznovelle 1972

BGBl. Nr. 570/1982, Bundesgesetz vom 10. November 1982, mit dem das Einkommensteuergesetz 1972, das Körperschaftsteuergesetz 1966, das Umsatzsteuergesetz 1972, das Gewerbesteuerengesetz 1953, das Strukturverbesserungsgesetz, das Gebührengesetz 1957,

das Investitionsprämien-gesetz, das Vermögensteuergesetz 1954, das Erbschaftssteueräquivalentgesetz, das Grundsteuergesetz 1955 und das Bewertungsgesetz 1955 geändert und der Hauptfeststellungszeitpunkt der Einheitswerte des Grundvermögens und der Betriebsgrundstücke verschoben sowie die entsprechenden Einheitswerte erhöht werden (Abgabenänderungsgesetz 1982) – 570. Bundesgesetz: Abgabenänderungsgesetz 1982

BGBl. Nr. 649/1987, Bundesgesetz vom 16. Dezember 1987, mit dem Maßnahmen auf dem Gebiete des Bewertungsrechtes getroffen und das Bewertungsgesetz 1955, das Grundsteuergesetz 1955 und das Zweite Abgabenänderungsgesetz 1987 geändert werden – Bewertungsänderungsgesetz 1987

BGBl. Nr. 695/1991, 695. Bundesgesetz: Abgabenänderungsgesetz 1991 – AbgÄG 1991

BGBl. Nr. 818/1993, 818. Bundesgesetz: Steuerreformgesetz 1993 – Steuerreformgesetz 1993

LGBl. für Wien Nr. 24/1973, Gesetz über die zeitliche Befreiung von der Grundsteuer – Wiener Grundsteuerbefreiungsgesetz 1973, idF. LGBl. für Wien Nr. 34/1993

11.2.3 Periodika

Bizer K./Lang J. (2000), Ansätze für ökonomische Anreize zum sparsamen und schonenden Umgang mit Bodenflächen, Texte 21/00, Umweltbundesamt Berlin, Hrsg., Berlin

Bundesministerium der Finanzen (2003), Vermögensbesteuerung in westlichen Industriestaaten, in : Monatsbericht des BMF November/2003, S. 73-79

Bundesministerium für soziale Sicherheit, Generationen und Konsumentenschutz (2004), Bericht über die soziale Lage 2003-2004, Ressortaktivitäten und Analysen, Wien

BVerFGE, BStBl. 1995 II, zit. nach: Tipke K. (2003)

European Commission (2006), Structures of the taxation systems in the European Union: 1995-2004, Doc. TAXUD E4/2006/DOC/3201, Brüssel

Eizinger Ch. et al (2004), Vermögensbildung und Reichtum in Österreich, in: Bundesministerium für soziale Sicherheit, Generationen und Konsumentenschutz (2004), Bericht über die soziale Lage 2003-2004, Wien, S. 233-251

European Tax Handbook (2006), International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam

Farny O. et al (1997), Vermögen, Erben und Erbschaftsteuer in Österreich, Materialien zu Wirtschaft und Gesellschaft Nr. 63, Kammer für Arbeiter und Angestellte für Wien

Fellner K.-W. (2006), Neue Entwicklungen im Bewertungs- sowie Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht, in: taxlex, Jg. 2, 7/Juli 2006, S. 375-378

Fraberger (2006), Einheitswerte ade?! ErbStG – quo vadis?, in: SWK, Steuer- und Wirtschaftskartei, Jg. 81, 19/Juli 2006, S. 746-754

Guger A./Marterbauer M. (2004b), Die langfristige Entwicklung der Einkommensverteilung in Österreich, in: Bundesministerium für soziale Sicherheit, Generationen und Konsumentenschutz (2004), Wien, S. 253-276

Guger A./Marterbauer M. (2005), Langfristige Tendenzen der Einkommensverteilung in Österreich, in: WIFO Monatsberichte 9/2005, S. 615-627

Gysi G./ Lafontaine O./ Fraktion Die Linke, Antrag zur Wiedereinführung einer Börsenumsatzsteuer, Deutscher Bundestag, 16. Wahlperiode, Drucksache 16/4029, 15.01.2007

Hahn F.R./Magerl Ch. (2006), Vermögen in Österreich, in: WIFO Monatsberichte 1/2006, S. 53-67

Heidinger G. (1992), Ist die Vermögensteuer noch zeitgemäß?, in: Österreichische Steuer-Zeitung 21/1992, S. 296-301; zit. nach: Rossmann B. (2006b)

Lunzer G. (2006), Flat Tax – Ein Steuermodell für alle?, in: Wiso – Wirtschafts- und sozialpolitische Zeitschrift, Jg. 29, 2/2006, S. 31-50

Meichenitsch J. (2006), Realisierung einer Vermögensteuer in Österreich, in: Kurswechsel 1/2006, S. 74-86

Meincke J.P. (1999), Rechtfertigung der Erbschaft- und Schenkungsteuer, in: DStJG, Bd. 22/1999, S. 39ff; zit. nach: Tipke K. (2003)

Oesterreichische Nationalbank (2007a), Finanzvermögen 2006, Aktuelle Ergebnisse der Gesamtwirtschaftlichen Finanzierungsrechnung, Sonderheft Statistiken, Juni 07, Wien

Oesterreichische Nationalbank (2007f), Vom Sparbuch- zum Wertpapierbesitzer. Finanzanlagen der privaten Haushalte von 1980 bis 2006, Presseausendung, 29.6.2007, Wien

ÖStZB (1998), Finanzrechtliche Erkenntnisse des VwGH und VfGH und die finanzstrafrechtlichen Urteile des OGH in lückenloser Folge, Beilage zur Österreichischen Steuer-Zeitung, Jg. 51, 5/1998, S. 96-98

Rossmann B. (2006b), Vermögen und Vermögensbesteuerung in Österreich – Bestandsaufnahme und Reform der Bewertung von Grundvermögen, in: Wirtschaft und Gesellschaft, Jg. 32, 3/2006, S. 283-312

Schatzenstaller M./Berghuber B. (2006), Finanzierungsalternativen zum EU-Budget, WIFO-Monatsberichte, 12/2006, S. 893-910

Statistik Austria (2006), Hrsg., Demographisches Jahrbuch 2005, Verlag Österreich GmbH, Wien

Statistik Austria, Hrsg., (2004), Geburten und Sektor Staat 2002, Verlag Österreich GmbH, Wien

Statistik Austria, Hrsg., (2006a), Agrarstrukturerhebung 2005 – Betriebsstruktur, Schnellbericht 1.17, Statistik Austria, Wien

Statistik Austria, Hrsg., (2006b), Statistik der Lohnsteuer 2005, Statistik Austria, Wien

Statistik Austria, Hrsg., (2006c), Geburten und Sektor Staat 2005, Teil II, Verlag Österreich GmbH, Wien

11.2.4 Presseinformationen, Presseausendungen, Zeitungsartikel

Arbeiterkammer Wien (2007), AK Modell für eine faire Reparatur von Erbschafts- und Schenkungssteuer, Pressekonferenz am 27. Juni 2007

Austria Presse Agentur (2006), Deutsche Steuerreform macht Österreich das Leben schwer, 0421 5 WI 0454 WA, 3.11.2006

Bundesministerium für Finanzen (2006a), Eckpunkte einer künftigen Steuerreform 2008/2009 – Teil 2, Presseunterlagen, Pressekonferenz Karl Heinz-Grasser, Staatssekretär Alfred Finz, Wien, September 2006

Bundesministerium für Finanzen (2006b), Grasser: „Entlastung durch Abschaffung der Erbschafts- und Schenkungssteuer“, OTS0090 5 II 0124 NFI0001 WI, 7.8.2006

Die Presse (2006), Stiftungen beklagen Benachteiligung, 19.8.2006

Doralt W. (2006), Ersatzlösung: Neue Grund- statt Erbschaftssteuer, Die Presse, 14.8.2006

PID Presse- und Informationsdienst der Stadt Wien (2006), Städtebund zur Steuerdebatte: Grundsteuer ist „wahres Problem“, OTS0144 5 II 0426 NRK0009 CI, 8.8.2006

Salomon M. (2006), „Es kann der SPÖ nicht gut gehen“, Interview, Die Presse, 2.9.2006

Wirtschaftskammer Österreich (2006a), Abschaffung der Erbschaftssteuer: Leitl unterstützt Grasser-Vorstoß, OTS0080 5 WI 0402 PWK0003 II, 8.8.2006

11.2.5 Protokolle

27/AB (XXIII. GP.-NR), Ihre Verwaltungskosten, Anfragebeantwortung durch den Bundesminister für Finanzen Mag. Karl-Heinz Grasser zu der schriftlichen Anfrage (5/J) der Abgeordneten DDr. Erwin Niederwieser, Kolleginnen und Kollegen an den Bundesminister für Finanzen betreffend Ihre Verwaltungskosten

5/J (XXIII. GP.-NR), Verwaltungskosten, Schriftliche Anfrage der Abgeordneten DDr. Erwin Niederwieser, Kolleginnen und Kollegen an den Bundesminister für Finanzen betreffend Verwaltungskosten (im Zusammenhang mit der Einhebung der Erbschafts- und Schenkungssteuer)

11.2.6 Urteile und Erkenntnisse

VfGH (1997), B 184/96, 324/96, 14.6.1997; zit. nach: ÖStZB (1998)

VfGH (2006a), B 3391/05 – 10, 15.3.2006

VfGH (2006b), B 3391/05 – 13, 20.12.2006

VfGH (2007a), G 54/06 ua, 7.3.2007, Erbschaftsteuer in derzeitiger Gestaltung verfassungswidrig

VfGH (2007b), G 23/07, 15.6.2007, Derzeitige Gestaltung der Schenkungssteuer verfassungswidrig

11.3 Internet

Beigewum (2005), Beigewum Stellungnahme zum Bericht des Bundesministeriums für Soziale Sicherheit und Generationen über Vermögensbildung und Reichtum in Österreich (2005),

http://www.beigewum.at/TCgi/TCgi.cgi?target=home&P_KatSub=6 [15.6.2006]

Breitinger M. (2006), Bund soll Spitzensteuersatz wieder anheben, Interview mit Giacomo Corneo, netzeitung.de, 12.10.2006,

<http://www.netzeitung.de/spezial/mittelstand/445830.html> [1.11.2006]

Centraal Bureau voor de Statistiek - Statistics Netherlands, Rijk: belastingopbrengst volgens ESR - Belasting op inkomen en vermogen,

<http://statline.cbs.nl/statweb/table.asp?TT=2&LA=en&DM=SLEN&PA=70122eng&D1=1-9&D2=4,9,14,19,24,29,34,39> [30.11.2007]

Europäische Kommission, Zinsbesteuerung – Anwendbare Vorschriften,

http://www.ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/personal_tax/savings_tax/rules_applicable/index_de.htm, Internet [1.4.2007]

Schulmeister St. (2006), Konzept für eine einheitliche Besteuerung der Vermögen in Österreich, in: Zentrum für soziale Innovation, ZSI, Hrsg. (2006), Veranstaltungsreihe: Soziale Innovation konkret: Vermögensbesteuerung, Altenbetreuung, Grundsicherung, Konzepte für Vermögensbesteuerung, für Altenbetreuung für Grundsicherung, November 2006, Wien, S. 7-16,

http://www.zsi.at/attach/SI-konkret_29-11-06.pdf

Oesterreichische Nationalbank (2007b), Gesamtwirtschaftliche Finanzierungsrechnung – Tabelle: Geldvermögen der privaten Haushalte, <http://www.oenb.at/isaweb/report.do?report=8.3.1> [17.10.2007]

Oesterreichische Nationalbank (2007c), Gesamtwirtschaftliche Finanzierungsrechnung – Tabelle: Private Haushalte und Private Organisationen ohne Erwerbszweck – Geldvermögensbildung, <http://www.oenb.at/isaweb/report.do?report=800.9.3> [17.10.2007]

Oesterreichische Nationalbank (2007d), Gesamtwirtschaftliche Finanzierungsrechnung – Tabelle: Private Haushalte und Private Organisationen ohne Erwerbszweck – Verpflichtungen, <http://www.oenb.at/isaweb/report.do?report=800.9.2> [17.10.2007]

Oesterreichische Nationalbank (2007e), Gesamtwirtschaftliche Finanzierungsrechnung – Tabelle: Verpflichtungen der privaten Haushalte, <http://www.oenb.at/isaweb/report.do?report=8.3.2> [17.10.2007]

Oesterreichische Nationalbank (2007f), Gesamtwirtschaftliche Finanzierungsrechnung – Tabelle: Finanzieller Sektor – Geldvermögen, <http://www.oenb.at/isaweb/report.do?report=800.3.1> [17.10.2007]

Oesterreichische Nationalbank (2007g), Gesamtwirtschaftliche Finanzierungsrechnung – Tabelle: Nichtfinanzielle Unternehmen – Geldvermögen, <http://www.oenb.at/isaweb/report.do?report=800.2.1> [17.10.2007]

Oesterreichische Nationalbank (2007h), Gesamtwirtschaftliche Finanzierungsrechnung – Tabelle: Staat – Geldvermögen, <http://www.oenb.at/isaweb/report.do?report=800.7.1> [17.10.2007]

Oesterreichische Nationalbank (2007h), Gesamtwirtschaftliche Finanzierungsrechnung – Tabelle: Private Haushalte und Private Organisationen ohne Erwerbszweck – Geldvermögen, <http://www.oenb.at/isaweb/report.do?report=800.9.1> [17.10.2007]

SourceOECD Revenue Statistics (2006a), Details of tax revenues – Austria Vol 2006 release 01, <http://oberon.sourceoecd.org/vl=7538888/cl=17/nw=1/rpsv/ij/oecdstats/16081099/v55n1/s15/p1> [1.11.2006]

SourceOECD Revenue Statistics (2006b), Details of tax revenues – Finland Vol 2006 release 01, <http://miranda.sourceoecd.org/vl=14336954/cl=13/nw=1/rpsv/ij/oecdstats/16081099/v55n1/s22/p1> [1.11.2006]

SourceOECD Revenue Statistics (2006c), Details of tax revenues – France Vol 2006 release 01, <http://miranda.sourceoecd.org/vl=14336954/cl=13/nw=1/rpsv/ij/oecdstats/16081099/v55n1/s23/p1> [1.11.2006]

SourceOECD Revenue Statistics (2006d), Details of tax revenues – Germany Vol 2006 release 01, <http://miranda.sourceoecd.org/vl=14032677/cl=15/nw=1/rpsv/ij/oecdstats/16081099/v55n1/s19/p1> [1.11.2006]

SourceOECD Revenue Statistics (2006e), Details of tax revenues – Luxembourg Vol 2006 release 01, <http://lysander.sourceoecd.org/vl=2422848/cl=12/nw=1/rpsv/ij/oecdstats/16081099/v55n1/s33/p1> [1.11.2006]

SourceOECD Revenue Statistics (2006f), Details of tax revenues – Spain Vol 2006 release 01, <http://puck.sourceoecd.org/vl=5988316/cl=15/nw=1/rpsv/ij/oecdstats/16081099/v55n1/s21/p1> [1.11.2006]

SourceOECD Revenue Statistics (2006g), Details of tax revenues – Sweden Vol 2006 release 01,
<http://caliban.sourceoecd.org/vl=4736673/cl=12/nw=1/rpsv/ij/oecdstats/16081099/v55n1/s4/p1> [1.11.2006]

SourceOECD Revenue Statistics (2006h), Details of tax revenues – Switzerland Vol 2006 release 01,
<http://caliban.sourceoecd.org/vl=4736673/cl=12/nw=1/rpsv/ij/oecdstats/16081099/v55n1/s4/p1> [1.11.2006]

SourceOECD Revenue Statistics (2006i), Tax as percentage GDP - Total sectors Vol 2006 release 01,
<http://miranda.sourceoecd.org/vl=11520937/cl=24/nw=1/rpsv/ij/oecdstats/16081099/v55n1/s25/p1> [1.11.2006]

SourceOECD Revenue Statistics (2006j), Taxes as percentage of total taxation Vol 2006 release 01,
<http://miranda.sourceoecd.org/vl=11520937/cl=24/nw=1/rpsv/ij/oecdstats/16081099/v55n1/s38/p1> [1.11.2006]

SourceOECD Revenue Statistics (2006k), Details of tax revenues – United Kingdom Vol 2006 release 01,
<http://lysander.sourceoecd.org/vl=2324002/cl=15/nw=1/rpsv/ij/oecdstats/16081099/v55n1/s24/p1> [1.11.2006]

SourceOECD Revenue Statistics (2006l), Details of tax revenues – United States Vol 2006 release 01,
<http://lysander.sourceoecd.org/vl=1419938/cl=15/nw=1/rpsv/ij/oecdstats/16081099/v55n1/s42/p1> [1.11.2006]

SourceOECD Revenue Statistics (2006m), GDP at market prices Vol 2006 release 01,
<http://miranda.sourceoecd.org/vl=3206894/cl=11/nw=1/rpsv/ij/oecdstats/16081099/v55n1/s2/p1> [1.11.2006]

SourceOECD Revenue Statistics (2006n), Details of tax revenues - Netherlands Vol 2006 release 01,
<http://oecd-stats.ingenta.com/OECD/TableViewer/tableView.aspx> [30.10.2007]

SourceOECD Revenue Statistics (2007o), GDP at market prices Vol 2007 release 01,
<http://oecd-stats.ingenta.com/OECD/TableViewer/tableView.aspx> [30.10.2007]

Statistik Austria (1), Vermögenswirksame Steuern,
http://www.statistik.at/fachbereich_02/einnahmensteuer_tab5.shtml [1.11.2006]

Die ÖGPP ...

Die „**Österreichische Gesellschaft für Politikberatung und Politikentwicklung**“ (ÖGPP) ist ein gemeinnütziger Verein, der 2001 gegründet wurde zur Förderung der Allgemeinheit auf geistigem und politischem Gebiet und sich mit grundsätzlichen Fragen der Politikberatung und Politikentwicklung sowie der Trend- und Zukunftsforschung befasst.

Erste Anerkennung erwarb sich die ÖGPP mit der Aufarbeitung und kompakten Darstellung der Privatisierung und Liberalisierung öffentlicher Dienstleistungen in der EU 25 sowie auch der Wahlsysteme in der EU 25. 2004 fand vor allem der erste „Armut- und Reichtumsbericht für Österreich“ Beachtung. Es folgten etliche weitere Arbeiten zur Armut in den Bundesländern. Weitere Schwerpunkte der Arbeit sind Wirtschaft, Staat, Bildung und Europa.

Die ÖGPP veröffentlicht sämtliche Arbeiten auf ihrer Internet-Homepage www.politikberatung.or.at.

Autor der Studie:

Mag. Karl Goldberg, geb. 1968, Studium der Volkswirtschaftslehre, lebt und arbeitet in Wien

Die ÖGPP dankt allen Förderern ihrer Arbeit,
wie der Bank Austria Creditanstalt und der Wiener Städtischen Versicherung

**Bank Austria
Creditanstalt**

WIENER 
STÄDTISCHE

VIENNA INSURANCE GROUP