

Bernhofer, Dominik et al.

Article

Ausgestaltung und Herausforderungen einer modernen Erbschafts- und Schenkungssteuer in Österreich

Wirtschaft und Gesellschaft (WuG)

Provided in Cooperation with:

Kammer für Arbeiter und Angestellte für Wien

Suggested Citation: Bernhofer, Dominik et al. (2024) : Ausgestaltung und Herausforderungen einer modernen Erbschafts- und Schenkungssteuer in Österreich, Wirtschaft und Gesellschaft (WuG), ISSN 0378-5130, Kammer für Arbeiter und Angestellte für Wien, Wien, Vol. 50, Iss. 1, pp. 43-81, <https://doi.org/10.59288/wug501.231>

This Version is available at:

<https://hdl.handle.net/10419/333126>

Standard-Nutzungsbedingungen:

Die Dokumente auf EconStor dürfen zu eigenen wissenschaftlichen Zwecken und zum Privatgebrauch gespeichert und kopiert werden.

Sie dürfen die Dokumente nicht für öffentliche oder kommerzielle Zwecke vervielfältigen, öffentlich ausstellen, öffentlich zugänglich machen, vertreiben oder anderweitig nutzen.

Sofern die Verfasser die Dokumente unter Open-Content-Lizenzen (insbesondere CC-Lizenzen) zur Verfügung gestellt haben sollten, gelten abweichend von diesen Nutzungsbedingungen die in der dort genannten Lizenz gewährten Nutzungsrechte.

Terms of use:

Documents in EconStor may be saved and copied for your personal and scholarly purposes.

You are not to copy documents for public or commercial purposes, to exhibit the documents publicly, to make them publicly available on the internet, or to distribute or otherwise use the documents in public.

If the documents have been made available under an Open Content Licence (especially Creative Commons Licences), you may exercise further usage rights as specified in the indicated licence.



<https://creativecommons.org/licenses/by/4.0>

Ausgestaltung und Herausforderungen einer modernen Erbschafts- und Schenkungssteuer in Österreich

*Dominik Bernhofer, Michael Ertl, Petra Innreiter,
Pascal Schraml, Eva Six, Max Wehsely**

ZUSAMMENFASSUNG

Im OECD-Vergleich fällt die Besteuerung von Vermögen in Österreich sehr gering aus, obwohl es zu jenen Ländern mit der höchsten Vermögensungleichheit gehört. Angesichts des erwarteten Anstiegs des Erbvolumens in den kommenden Jahren sowie der negativen Folgen einer hohen Vermögenskonzentration beleuchtet dieser Artikel die Notwendigkeit und mögliche Ausgestaltung einer modernen Besteuerung von Erbschaften und Schenkungen aus ökonomischer und steuerrechtlicher Perspektive. Dabei werden potenzielle Herausforderungen im nationalen und internationalen Kontext erörtert und Änderungsvorschläge zur 2008 abgeschafften österreichischen Erbschafts- und Schenkungssteuer diskutiert. Wir argumentieren, dass es zahlreiche evidenzbasierte Argumente für die Wiedereinführung einer Erbschafts- und Schenkungssteuer in Österreich gibt, da es sich um eine ökonomisch effiziente Steuer handelt, die die Chancen- und Steuergerechtigkeit verbessert. Eine sorgfältig ausgestaltete Erbschafts- und Schenkungssteuer mit hohen Freibeträgen und einer progressiven Struktur, die sich am Prinzip der Leistungsfähigkeit orientiert, betrifft zudem nur einen geringen Anteil der Bevölkerung und minimiert den administrativen Aufwand.

SCHLÜSSELBEGRIFFE

Erbschaftssteuer, Steuergerechtigkeit, Vermögensungleichheit, Bewertungsmethoden

JEL-CODES

D31, H20, H24

DOI

10.59288/wug501.231

* **Dominik Bernhofer**
Kontakt: dominik.bernhofe@gmx.at
Michael Ertl: AK Wien, Abteilung Wirtschaftspolitik
Kontakt: michael.ertl@akwien.at
Petra Innreiter: AK Wien, Abteilung Steuerrecht
Kontakt: petra.innreiter@akwien.at

Pascal Schraml: AK Wien, Abteilungsleitung Steuerrecht
Kontakt: pascal.schraml@akwien.at
Eva Six: AK Wien, Abteilung Wirtschaftswissenschaft und Statistik
Kontakt: eva.six@akwien.at
Max Wehsely: AK Wien, Abteilung Steuerrecht
Kontakt: max.wehsely@akwien.at

1. Einleitung

Österreich gehört zu den europäischen Ländern mit der höchsten Vermögenskonzentration (OeNB 2024). Die wissenschaftliche Literatur dokumentiert zahlreiche negative Begleiterscheinungen von konzentriertem Vermögen, vom möglichen Einfluss auf die Demokratie über die Verstärkung der Klimakrise durch exzessiven Konsum bis zur verhinderten Chancengerechtigkeit (Page et al. 2013; Hansen 2014; Elsässer et al. 2017; Adermon et al. 2018; Wiedmann et al. 2020; Eurofound 2021). Das konzentrierte Vermögen bildet auch die Grundlage für Erbschaften und Schenkungen, die wiederum die Vermögensungleichheit in zukünftigen Generationen beeinflussen (Schürz 2007). Empirisch zeigt etwa Leitner (2015 u. 2018), dass Erbschaften und Schenkungen einen wesentlichen Beitrag zur Vermögensungleichheit in Österreich leisten.

Aktuell gibt es keine nennenswerten vermögensbezogenen Steuern, die die bestehende Vermögenskonzentration begrenzen oder gar reduzieren. Österreich gehört im OECD-Vergleich zu den Ländern mit der niedrigsten Vermögensbesteuerung (Österreich: 1,5 % im Jahr 2021, OECD-Durchschnitt: 5,6 %), etwa vier Fünftel der Steuereinnahmen basieren auf der Besteuerung von Arbeit und Konsum (OECD Revenue Statistics 2023). Die Erbschafts- und Schenkungssteuer wurde in Österreich im August 2008 vom Verfassungsgerichtshof aufgehoben, nachdem die damalige Bundesregierung, bestehend aus ÖVP und SPÖ, sich nicht auf eine Novellierung hatte einigen können.¹ Hintergrund der höchstgerichtlichen Entscheidung war damals die Tatsache, dass Grund und Boden deutlich unterbewertet war. Dadurch konnte die Wertentwicklung nicht angemessen abgebildet werden und stellte gegenüber anderen Vermögenswerten eine Gleichheitswidrigkeit dar (Rossmann 2006; Degirmencioglu et al. 2007). Die damals lebhafte politische Debatte zur möglichen Reform der Erbschafts- und Schenkungssteuer wurde von wissenschaftlichen Publikationen begleitet, die sich mit gängigen wirtschafts- und finanzpolitischen Argumenten und Reformvorschlägen beschäftigten (Berghuber et al. 2007; Degirmencioglu et al. 2007).

Spätestens mit den internationalen Bestsellern von Piketty et al. (2014), Atkinson (2015) und Milanović (2016) ist auch das Interesse an den Möglichkeiten zur Reduktion der Vermögensungleichheit gestiegen. Das spiegelt sich auch in der wissenschaftlichen Literatur wider, die eine Besteuerung von Vermögen und Erbschaften wieder ins Zentrum der Debatte rückt (Bastini/Waldenström 2020; Scheuer/Slemrod 2021; OECD 2021; Bernhofer et al. 2022; Guvenen et al. 2023).

Wir greifen diese wissenschaftliche Debatte auf und orientieren uns insbesondere an der Publikation der OECD (2021), die sich mit der Besteuerung von Erbschaften und Schenkungen auseinandersetzt. Dabei nehmen wir auf wirtschaftswissenschaftliche und steuerrechtliche Aspekte Bezug, zeigen die ökonomisch fundierten Begründungen für die Wiedereinführung

1 Seit der Aufhebung der Erbschafts- und Schenkungssteuer ist bei Erbschaften und Schenkungen von Grundvermögen die Grunderwerbsteuer zu entrichten.

einer Erbschafts- und Schenkungssteuer auf und diskutieren potenzielle Herausforderungen und deren Implikationen. Außerdem analysieren wir sowohl die kurz- als auch langfristigen Effekte von Erbschaften und Erbschaftssteuern auf die Vermögensungleichheit und die Entwicklung des Erbvolmens in den nächsten Jahrzehnten. Im darauffolgenden internationalen Vergleich zeigen wir anhand ausgewählter Länder die nationalen Unterschiede der Ausgestaltung der Erbschafts- und Schenkungssteuer auf und setzen die ausgelaufene österreichische Variante in Bezug dazu. Im steuerrechtlichen Abschnitt erläutern wir, wie eine moderne und effektive Erbschafts- und Schenkungssteuer ausgestaltet sein muss und welche Herausforderungen sich in Österreich ergeben.

2. Implikationen einer Erbschafts- und Schenkungssteuer

Die Ausgestaltung von Steuersystemen basiert auf politisch festgelegten ökonomischen, moralischen und sozialen Zielsetzungen und spiegelt somit in gewisser Weise die Wertorientierung der Gesellschaft wider (Marterbauer/Schürz 2007). Auch für die Besteuerung von Erbschaften und Schenkungen gibt es konträre Meinungen und unterschiedliche Argumente. In diesem Kapitel sollen die gängigsten Diskussionspunkte in der Debatte für und gegen eine Besteuerung von Erbschaften und Schenkungen erläutert werden. Es stützt sich dabei insbesondere auf die Erkenntnisse der tiefgehenden und fundierten Analyse der OECD (2021) zum Thema „Inheritance Taxation in OECD Countries“.

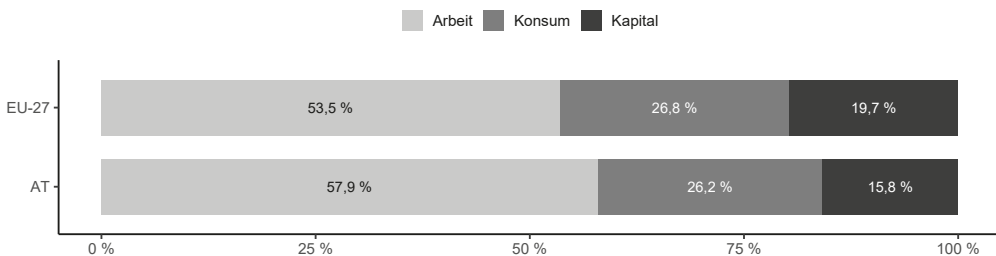
2.1 Verbessert eine Erbschafts- und Schenkungssteuer die Chancengerechtigkeit?

Der Erhalt einer Erbschaft oder Schenkung bringt für die Begünstigten umfangreiche Chancen und Vorteile mit sich, wie etwa die Möglichkeit, Arbeitszeit zu reduzieren, Miete zu sparen, Unternehmen zu übernehmen oder in andere Vermögenswerte zu investieren und so Kapitaleinkommen zu erhalten. Solche direkten finanziellen Vorteile können die Chancengleichheit in der Gesellschaft beeinträchtigen, da Personen mit denselben Fähigkeiten und Anstrengungen nicht mehr dieselben Chancen haben – dies ist bei Schenkungen schon früh im Leben verstärkt der Fall (OECD 2021). Zusätzlich zu diesen direkten finanziellen Vorteilen profitieren Personen aus wohlhabenden Familien auch noch von indirekten wirtschaftlichen und sozialen Vorteilen (Fagereng et al. 2021). Dazu zählen nicht nur mehr finanzielle Mittel (ihrer Eltern) für formale Bildung, sondern auch der Zugang zu kulturellem und sozialem Kapital, wie speziellen Sportarten, Musikausbildung, Sprachmustern sowie (ökonomisch) vorteilhaften sozialen Netzwerken (Bourdieu 1986). Sowohl die direkten Vorteile (in Form von Erbschaften und Schenkungen) als auch die indirekten Startvorteile, die durch die Geburt in eine wohlhabende Familie entstehen, entziehen sich in Österreich derzeit jeglicher Besteuerung, könnten jedoch durch eine Erbschafts- und Schenkungssteuer und die Investition der daraus gewonnen Einnahmen in öffentliche Güter gegebenenfalls reduziert werden.

2.2 Verbessert eine Erbschafts- und Schenkungssteuer die Steuergerechtigkeit?

Grundsätzlich beziehen sich Steuern in einem Land hauptsächlich auf drei unterschiedliche Besteuerungsgrundlagen: Konsum, Arbeit und Kapital (Unternehmensgewinne, Kapitalerträge, Vermögen). In Österreich, wie auch in den restlichen EU-Ländern, werden Einkommen aus Arbeit deutlich höher besteuert als der Faktor Vermögen. Abbildung 1 zeigt, dass im EU-Schnitt 55 % der Steuereinnahmen aus der Besteuerung von Arbeit stammen, während die vermögensbezogenen Steuern, zu denen auch die Erbschafts- und Schenkungssteuer zählt, nur knapp 20 % ausmachen. In Österreich ist dieser Unterschied noch größer: Hier werden 60 % der Steuereinnahmen aus der Besteuerung von Arbeit und nur 16 % aus Steuern auf Kapital bezogen.

Abbildung 1: Verteilung der Steuereinnahmen nach Steuergrundlage (in Prozent des Gesamtsteueraufkommens) für Österreich und den EU-27-Durchschnitt, 2022



Lesebeispiel: In der EU (27) stammen 53,5 % der Gesamtsteuereinnahmen aus der Besteuerung des Faktors Arbeit.
Quelle: eigene Darstellung nach Europäische Kommission (2022)

Die Steuerbeiträge sollten zudem möglichst „gerecht“ unter den steuerpflichtigen Personen verteilt werden und ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit entsprechen. Um die Wirkung einer Steuer in Hinblick auf die Steuergerechtigkeit zu evaluieren, wird in diesem Beitrag zwischen zwei Prinzipien unterschieden (Cordes 1999): der horizontalen und der vertikalen Steuergerechtigkeit.

Gemäß dem Prinzip der horizontalen Steuergerechtigkeit sollten Personen, die das gleiche Einkommen oder Vermögen erhalten und somit dieselbe wirtschaftliche Leistungsfähigkeit aufweisen, in einer Gesellschaft auch denselben Steuerbeitrag leisten (Musgrave 1990). Derzeit zahlen jedoch in vielen Ländern jene Personen, die über ihren Lebensverlauf Vermögen durch Arbeitseinkommen akkumulieren, deutlich höhere Steuern als jene, die dasselbe Vermögen durch Erbschaften oder Schenkungen erhalten. Die Einführung einer Erbschafts- und Schenkungssteuer könnte diese Schieflage zwischen der Besteuerung von Einkommen und Vermögen verbessern. Hinzu kommt, dass Erb:innen die erhaltenen Vermögenswerte ohne direkte Gegenleistung beziehen, während Arbeitseinkommen durch hohe Opportunitätskosten in Form von Freizeitverzicht geprägt sind (OECD 2021).

Um dem Prinzip der vertikalen Steuergerechtigkeit Rechnung zu tragen, sollten in einer wohlhabendstaatlich organisierten Gesellschaft – gemäß dem Leistungsfähigkeitsprinzip – wohlhabendere Personen einen höheren Beitrag leisten als Personen mit nur geringen ökonomischen Ressourcen (Schratzentaller 2015). Da wohlhabendere Personen im Schnitt höhere Erbschaften und Schenkungen erhalten und bei Erbschafts- und Schenkungssteuern (ähnlich wie bei Einkommensteuern) zumeist progressive Steuertarife angewendet werden, gehören sie in der Regel zu den progressivsten Elementen des Steuersystems (Piketty/Saez 2007). Die effektive Progressivität der Erbschafts- und Schenkungssteuer hängt jedoch von ihrer konkreten Ausgestaltung ab – nicht nur in Hinblick auf die Progressivität der Steuertarife, sondern insbesondere auch hinsichtlich der geltenden Ausnahmeregelungen. Diese Ausnahmeregelungen begünstigen oftmals wohlhabendere Personen in Form von Ausnahmen für Unternehmen und Stiftungen, jedoch auch in Form von niedrigeren Steuersätzen und höheren Freibeträgen für nahe Verwandte (OECD 2021).

2.3 Generiert eine Erbschafts- und Schenkungssteuer langfristig Steuereinnahmen?

Die potenziellen Aufkommen aus einer Erbschafts- und Schenkungssteuer in Österreich hängen stark mit dem jährlichen Erbvolumen zusammen. Allein durch die demografische Entwicklung in Österreich kann in den kommenden Jahren ein starker Anstieg der intergenerationellen Vermögensübertragungen erwartet werden. Grünberger et al. (2024) berechnen in einer Modellschätzung der zukünftigen Erbschaftsentwicklung eine Verdoppelung des Volumens bis 2050. Als Basis für das Modell dient die Vermögenserhebung Household Finance and Consumption Survey (HFCS) aus dem Jahr 2017, die um eine Schätzung der fehlenden Vermögensspitze in der Haushaltsbefragung ergänzt wird. Das Mikrosimulationsmodell INTAXMOD des Joint Research Center (JRC) der EU-Kommission simuliert anhand demografischer und Vermögensprognosen sowohl das Volumen als auch die Verteilung von Erbschaften. Darüber hinaus erfolgt eine Schätzung des Steueraufkommens für die Jahre 2025 und 2050 basierend auf fünf unterschiedlichen Erbschaftssteuermodellen. Die Tarife unterscheiden sich hinsichtlich der Höhe des Freibetrags (0,5 Mio. Euro, 1 Mio. Euro oder abhängig vom Verwandtschaftsgrad), der Ausgestaltung der Steuersätze (proportional oder progressiv) und der vermögensspezifischen Steuerbefreiung (keine Steuerbefreiung oder Ausnahme von 85 % des Betriebsvermögens und 100 % des Hauptwohnsitzes).

Laut den Berechnungen von INTAXMOD wird sich das Erbvolumen im Jahr 2025 auf rund 21,5 Mrd. Euro belaufen. Bis 2050 wird erwartet, dass sich dieses Volumen auf 40,8 Mrd. Euro verdoppelt. Aufgrund der erheblichen Ungleichverteilung der Erbschaften sind ungeachtet der unterschiedlichen Freibeträge der berechneten Modelle etwa 98 % der Erb:innen von einer Erbschaftssteuer ausgenommen. Für das Jahr 2025 wird insgesamt ein Aufkommen zwischen 1,2 Mrd. Euro (Modell 1: proportionaler Steuersatz von 15 % ab einem Freibetrag von 0,5 Mio. Euro, ohne Befreiungen) und 2,4 Mrd. Euro (Modell 4: progressiver Tarif ab 1 Mio. Euro, inkl. Befreiungen im Bereich Betriebsvermögen und Hauptwohnsitz) geschätzt. Selbst unter Berück-

sichtigung möglicher Ausweicheffekte wird von Aufkommen zwischen 900 Mio. und 1,8 Mrd. Euro ausgegangen. Bis zum Jahr 2050 wird prognostiziert, dass das Steueraufkommen abhängig vom Modell zwischen 2,3 Mrd. und 3,9 Mrd. Euro liegt. Selbst mit eingepreisten Ausweicheffekten beträgt das Aufkommen immer noch zwischen 1,8 Mrd. und 2,3 Mrd. Euro pro Jahr. Aufgrund der Modellannahme, dass die Vermögenswerte über den Prognosezeitraum konstant bleiben, sind diese Aufkommensschätzungen eher als konservativ zu bezeichnen.

2.4 Hat eine Erbschafts- und Schenkungssteuer positive Verteilungseffekte?

Eine Vielzahl von Faktoren bestimmen über die Wirkung von Erbschaften bzw. Erbschaftssteuern auf die Vermögensungleichheit. Dazu gehören etwa das im vorherigen Teil besprochene Erbvolumen, das Ausmaß der Konzentration der Erbschaften, die Ausgestaltung einer Erbschaftssteuer und das damit verbundene Steueraufkommen sowie die intendierten Umverteilungsmaßnahmen. Die Unterscheidung zwischen kurz- und langfristigen Effekten trägt zusätzlich dazu bei, dass a priori keine eindeutigen Aussagen zu den Verteilungswirkungen gemacht werden können. Anhand einiger internationaler Studien leiten wir aber grundsätzliche Tendenzen ab, die auf Österreich umgelegt werden können.

Viele Studien über die Effekte von Erbschaften sind auf Daten aus Haushaltsbefragungen angewiesen (Schürz 2007; Wolff/Gittleman 2014; Karagiannaki 2017; Bönke et al. 2017; Guo 2022). Ihre Erkenntnisse leiden aber darunter, dass vermögende Haushalte häufig unterrepräsentiert sind und Aussagen über das reichste Prozent der Bevölkerung nur eingeschränkt möglich sind (Disslbacher et al. 2020). Einige Studien – darunter insbesondere in nordeuropäischen Ländern – greifen hingegen auf Administrativdaten zurück, die ein umfassenderes Bild der Erbschafts- und Vermögensverteilung zulassen (Piketty et al. 2014; Boserup et al. 2016; Elinder et al. 2018; Black et al. 2022; Nekoei/Seim 2023).

Einige rezente Arbeiten fokussieren auf die kurze Frist und stellen das erhaltene Erbe in Relation zum bestehenden Vermögen (Boserup et al. 2016, Guo 2022). Unabhängig vom betrachteten Land ergibt sich dabei folgendes Muster: Einerseits steigt mit höherer Position in der Vermögensverteilung auch der absolute Vermögenstransfer, andererseits nimmt die relative Bedeutung der Erbschaften jedoch ab. Das führt empirisch dazu, dass die Verteilung des Erbschaftsvermögens gleicher ist als jene des Gesamtvermögens. Eine Reihe von Gründen führen zu diesem kontraintuitiven Ergebnis: Erstens liegt das daran, dass Nettoschulden üblicherweise nicht vererbt werden und dadurch die Verteilung der Erbschaften gleicher wird (OECD 2021). Zweitens wird das Vermögen beim Erbschaftsfall häufig auf mehrere Personen aufgeteilt (Schürz 2007). Drittens können reichere Personen zudem bereits zu Lebzeiten vermehrt verschenken und damit zur gleicheren Verteilung von Erbschaften beitragen. Detaillierte Ergebnisse dazu liegen bisher ebenfalls nur für Schweden vor (Elinder et al. 2018). Sie stellen fest, dass ärmere Eltern sogar relativ mehr im Vorfeld verschenken als reichere, diese stärker ausgleichenden Effekte haben aber keine relevanten Auswirkungen. In der kurzen Frist, also

zum Zeitpunkt des Erbes und vor Berücksichtigung etwaiger Erbschaftssteuern, sind Erbschaften meist gleicher verteilt als das Vermögen insgesamt. Kurzfristig steigt die absolute Streuung des Vermögens, weil reichere Haushalte auch höhere Erbschaften erhalten, relative Verteilungsmaße deuten aber auf eine Reduktion der Vermögensungleichheit hin.

Langfristig ist die Tendenz jedoch gegenläufig, und Erbschaften erhöhen die Vermögensungleichheit sogar, das zeigen empirische Studien für Schweden, die dank guter Datenlage auch langfristige Prozesse analysieren können (Elinder et al. 2018; Nekoei/Seim 2023). Die Autor:innen stellen fest, dass ärmere Personen das geerbte Vermögen innerhalb von zehn Jahren verbrauchen, während das geerbte Vermögen der Reichsten aufgrund gesättigter Konsumbedürfnisse noch fast vollständig zur Verfügung steht.

Eine progressive Ausgestaltung von Erbschaftssteuern und die Ausnahme kleinerer Erbschaften aus der Besteuerung können dieser langfristigen Entwicklung aber entgegenwirken (OECD 2021). Nekoei/Seim (2023) betonen außerdem, dass das ökonomische Verhalten einer Mehrheit der Bevölkerung umso weniger beeinflusst wird, je stärker eine Erbschaftsteuer auf die größten Vermögen fokussiert. Das führt unmittelbar zu einer gleicheren Verteilung von Erbschaften, und mittelbar können die Steuereinnahmen für eine gleichere Vermögensverteilung verwendet werden (Cowell et al. 2018; Nekoei/Seim 2023).

2.5 Handelt es sich bei einer Erbschafts- und Schenkungssteuer um eine administrativ effiziente Steuer?

Die Erhebung von Erbschafts- und Schenkungssteuern ist grundsätzlich mit Transaktionskosten in Form von Informationskosten und Vollzugskosten verbunden (Berghuber et al. 2007). Diese Verwaltungskosten sind in der Regel etwas höher als bei anderen Abgabenformen (ebd.), insbesondere aufgrund der aufwendigeren Feststellung der Steuerbemessungsgrundlage. Dabei ist zu bedenken, dass sie einige unvermeidbare Kosten enthalten, die aufgrund der rechtlichen Anerkennung von Vermögensübertragungen im Eigentumsrecht ohnehin anfallen (etwa für die Berechnung eines Pflichtteils). Dadurch haben Erb:innen oft auch ein besonderes Interesse daran, sicherzustellen, dass alle rechtlichen Anforderungen für den Eigentumsübergang ordnungsgemäß erfüllt sind. Zudem haben Erbschaftssteuern den Vorteil, dass diese nur zu einem Zeitpunkt und nicht regelmäßig eingehoben werden müssen. Darüber hinaus hängt der administrative Aufwand auch mit der Ausgestaltung der Steuer zusammen. In den Berechnungen von Grünberger et al. (2024), wo mit unterschiedlich hohen Freibeträgen zwischen 0,5 Mio. Euro, 1 Mio. Euro oder abhängig vom Verwandtschaftsgrad gerechnet wird, zeigt sich etwa, dass 98 % der Erb:innen nicht erbschaftssteuerpflichtig wären und so auch keine Informationen erhoben werden müssten. Alles in allem gelten Erbschafts- und Schenkungssteuern als eine effiziente Form der Besteuerung, dennoch gibt es einige Bewertungs- und Verwaltungsfragen, die sich auch auf die administrative Effizienz auswirken könnten (OECD 2021).

2.6 Führt eine Erbschafts- und Schenkungssteuer zu ökonomischen Anreizen für Erblasser:innen?

Um die ökonomische Effizienz der Einführung einer Erbschafts- und Schenkungssteuer zu beurteilen, müssen ihre potenziellen Anreizwirkungen berücksichtigt werden. In der Theorie kann die Einführung einer Erbschafts- und Schenkungssteuer dazu führen, dass bei geplanten Erbschaften Erblasser:innen weniger Vermögen akkumulieren, da nicht das gesamte Volumen an die Erb:innen übertragen werden kann (Substitutionseffekt) oder aber mehr Vermögen angehäuft wird, um die Höhe der Steuer zu kompensieren (Einkommenseffekt). Bei ungeplanten bzw. unbeabsichtigten Erbschaften, wo etwa primär für die Absicherung der Pension Vermögen angespart wurde, ist davon auszugehen, dass die Verhaltensreaktionen sehr gering sind (OECD 2021). Insbesondere Erbschaften und Schenkungen an die direkten Nachfahren sind jedoch oft zumindest zum Teil geplant, wodurch die Spar-, Konsum- und Investitionsgewohnheiten der Erblasser:innen bis zu einem gewissen Grad betroffen sind. Die individuelle Reaktion hängt demnach davon ab, ob der Substitutions- oder der Einkommenseffekt überwiegt. Die empirische Evidenz weist jedoch darauf hin, dass in Summe die Reaktionen sehr klein und negativ sind, d. h., dass die Akkumulation von Vermögen der Erblasser:innen in einem geringen Ausmaß reduziert werden könnte (Kopczuk 2009; Goupille-Lebret/Infante 2018).

2.7 Führt eine Erbschafts- und Schenkungssteuer zu ökonomischen Anreizen für Erb:innen?

Die wissenschaftliche Literatur zeigt, dass Erbschaften und Schenkungen sich tendenziell negativ auf das Arbeitsangebot der Erb:innen auswirken, da sie mit einer erhöhten Wahrscheinlichkeit einhergehen, Stunden zu reduzieren, die Teilnahme am Arbeitsmarkt vollkommen zu beenden oder früher in Pension zu gehen (Holtz-Eakin/Joulfaian/Rosen 1993; Brown/Coile/Weisbenner 2010; Elinder/Erixson/Ohlsson 2012). Eine Besteuerung von Erbschaften und Schenkungen könnte negativen Arbeitsanreizen entgegenwirken (Berghuber/Picek/Schrattenstaller 2007; OECD 2021). Kindermann/Mayr/Sachs (2020) zeigen etwa anhand eines Lebenszyklusmodells für Deutschland, dass eine Erbschaftssteuer nicht nur direkte Steuereinnahmen generiert, sondern dass durch das erhöhte Arbeitsangebot der Erb:innen für jeden Euro aus der Erbschaftssteuer noch zusätzliche 9 Cent durch die Einkommensteuer hinzukommen. Zusätzlich zu den negativen Arbeitsanreizen erhöht der Erhalt einer Erbschaft oder Schenkung tendenziell den Konsum der Erb:innen und reduziert ihre Anreize zu sparen. Das bedeutet, Erbschafts- und Schenkungssteuern könnten auch diese Verhaltensanreize abschwächen und zu einer höheren Kapitalakkumulation beitragen (Joulfaian 2006; Joulfaian/Wilhelm 1994).

2.8 Führt eine Erbschafts- und Schenkungssteuer zu starkem Steuervermeidungsverhalten?

Je nach Ausgestaltung der Steuer (insbesondere in Hinblick auf Ausnahmeregelungen und Begünstigungen) gibt es einige Steuervermeidungsstrategien der Erblasser:innen, die beim Steuerdesign genau beachtet werden müssen. Insbesondere vermögendere Haushalte greifen auf Strategien wie etwa die Umwandlung von Vermögen in begünstigte Vermögensarten (z. B. Betriebsvermögen), die Verwendung von Stiftungen oder Vermögensübertragungen in Form von Schenkungen zurück (wenn diese gegenüber Erbschaften begünstigt sind) (Schmalbeck 2001). Da Schenkungen zu Lebzeiten besser geplant werden können als Erbschaften, reagieren sie grundsätzlich etwas stärker auf eine Besteuerung als Erbschaften (Sommer 2017). Escobar/Ohlsson/Selin (2019) zeigen etwa anhand der schwedischen Erbschaftssteuer, dass Verhaltensänderungen primär auf den Anstieg der steuerbegünstigten Schenkungen zurückzuführen sind. Grundsätzlich sind aber auch diese Reaktionen verhältnismäßig gering, da etwa nicht alle Personen schon zu Lebzeiten ihr Vermögen anderen Personen überschreiben wollen (Kopczuk 2007). Steuervermeidung durch Migration kommt nur in einem sehr geringen Ausmaß vor, da sowohl die Erblasser:innen bzw. Geschenkgeber:innen als auch die Erb:innen bzw. Geschenknehmer:innen das Land verlassen müssten und weil ein Großteil der potenziellen (vor allem westlichen) Auswanderungsländer ebenfalls Erbschaften und Schenkungen besteuern. Eine Verlagerung des Wohnsitzes spielt daher fast ausschließlich bei besonders wohlhabenden Familien mit Vermögen im Milliardenbereich eine Rolle, auch wenn die dahin gehende empirische Evidenz gering ist. In der Regel ist Steuervermeidung durch einen Umzug bei Erbschafts- und Schenkungssteuern aber geringer als etwa bei Vermögensbestands- und Einkommensteuern (OECD 2021).

2.9 Wirkt sich eine Erbschafts- und Schenkungssteuer negativ auf Unternehmen aus?

Je nach Ausgestaltung der Erbschafts- und Schenkungssteuer könnte sich eine Besteuerung auf die Leistungsfähigkeit bereits bestehender Unternehmen auswirken. Denn bei fehlender Liquidität könnte der Entschluss, ein Unternehmen zu vererben (anstatt zu verkaufen) potenziell negative Effekte auf Investitionen und Beschäftigung haben (OECD 2021). Redonda (2017) weist etwa darauf hin, dass Liquiditätsengpässe insbesondere für Klein- und Mittelunternehmen (KMUs) in Familienbesitz, sogenannte Familienunternehmen, problematisch sein könnten, da diese tendenziell über einen schlechteren Zugang zu Kapitalmärkten verfügen. Im Gegensatz zu Erb:innen von großen börsennotierten Unternehmen ist es zudem schwieriger, nur Teile des Betriebes zu verkaufen. Aus diesen Überlegungen heraus gibt es in vielen Ländern Steuererleichterungen für Unternehmensübertragungen, diese sind jedoch laut OECD (2021) oft nicht zielgerichtet und bevorzugen insbesondere reichere Personengruppen. Gravelle/Maguire (2010) zeigen etwa für die USA, dass nicht einmal ein halbes Prozent der betroffenen Familienunternehmen über nicht ausreichend liquide Mittel verfügen, um die Erbschaftssteuer sofort zu begleichen. Zusätzlich stehen diesen Unternehmen bei Liquiditätsproblemen

auch noch andere Optionen zur Verfügung, wie etwa Stundungen und Ratenzahlungen oder eine Kreditaufnahme. Grundsätzlich wird von einigen Seiten auch die Frage aufgeworfen, ob Familienunternehmen in Hinblick auf eine Vererbung überhaupt unterstützt bzw. begünstigt werden sollten, da mehrere Studien darauf hinweisen, dass Firmen, die von Erb:innen geführt werden, eine geringere Leistungsfähigkeit, Produktivität und Effizienz aufweisen, etwa aufgrund schlechterer Managemententscheidungen (Bloom/Van Reenen 2007; Villalonga/Amit 2006; Bennedsen et al. 2007). Wenn Unternehmenserb:innen schlechter wirtschaften als ihre Vorgänger:innen oder andere Unternehmer:innen, fördert die Begünstigung der unentgeltlichen Übertragungen von Familienunternehmen im Rahmen der Erbschaftssteuer die Fehlallokation von Kapital und könnte so die gesamtwirtschaftliche Produktivität schwächen (OECD 2021).

2.10 Stellt eine Erbschafts- und Schenkungssteuer eine Doppelbesteuerung dar?

Bei Debatten um Erbschafts- und Schenkungssteuern wird immer wieder das Argument einer möglichen Doppelbesteuerung eingebracht, wenn etwa Vermögen mithilfe von bereits besteuerten Einkünften akkumuliert wurde. Mehrere Ebenen der Besteuerung sind jedoch in vielen Steuersystemen nicht unüblich, so werden beispielsweise auch Konsumsteuern aus bereits versteuertem Einkommen gezahlt, denn ökonomisch betrachtet spielt nur die Gesamtsteuerbelastung eine Rolle und zumeist nicht, wie oft eine Steuer anfällt (OECD 2021). Hinzu kommt, dass etwaige Vermögenszuwächse noch nicht besteuert wurden, da diese Steuern erst bei einer Realisierung der Kapitalgewinne anfallen würden. Wenn Personen jedoch ihr Vermögen behalten und es keine Besteuerung von Erbschaften und Schenkungen gibt, kann es vorkommen, dass Vermögenszuwächse nie besteuert werden (OECD 2021). Zusätzlich wird das Argument der Doppelbesteuerung abgeschwächt, wenn die Perspektive der Erb:innen eingenommen wird, denn in ihren Händen wird das Vermögen zum ersten Mal besteuert.

Zusammenfassend wurde in diesem Kapitel argumentiert, dass die Einführung einer Erbschafts- und Schenkungssteuer sowohl die horizontale als auch die vertikale Steuergerechtigkeit in Österreich erhöhen könnte, da der Unterschied in der Besteuerung von Einkünften aus Arbeit und (leistungslosen) Erbschaften und Schenkungen reduziert und eine progressiv gestaltete Erbschafts- und Schenkungssteuer dem Leistungsfähigkeitsprinzip Rechnung tragen würde. Dies ist insbesondere der Fall, wenn auf zu großzügige – oftmals politisch und normativ motivierte – Ausnahmeregelungen für Unternehmen, Stiftungen und Angehörige der Erblasser:innen und Geschenkgeber:innen verzichtet wird. Durch die Investition der Einnahmen in öffentliche Güter könnte zudem die Chancengerechtigkeit in Österreich verbessert werden. Darüber hinaus wurde argumentiert, dass es sich bei der Erbschafts- und Schenkungssteuer um eine administrativ und ökonomisch effiziente Finanzierungsquelle handelt und diese somit alles in allem ein sinnvolles Element des österreichischen Steuersystems darstellen würde.

3. Internationaler Vergleich

In der Mehrheit der europäischen Länder stellt die Besteuerung von Erbschaften und Schenkungen einen integralen Bestandteil des Steuersystems dar. Allerdings zeigt sich eine erhebliche Vielfalt in ihrer politischen Ausgestaltung und den steuerlichen Regelungen, die in den verschiedenen Ländern angewendet werden. Dieses Kapitel gibt zunächst einen Überblick über die bestehenden Erbschafts- und Schenkungssteuern in der OECD und ihren Gemeinsamkeiten in Hinblick auf das Steuersubjekt und Steuerobjekt. Danach folgen detailliertere Einblicke in die Steuertarife, Freibeträge und wichtigsten Ausnahmeregelungen in drei ausgewählten Ländern. Für diesen Vergleich wurden Deutschland, Italien und Frankreich aufgrund ihrer wirtschaftlichen Bedeutung in der Europäischen Union sowie ihrer geografischen und kulturellen Nähe zu Österreich ausgewählt. Die bestehenden Regelungen in diesen Ländern werden zudem mit der bis 2008 geltenden Erbschafts- und Schenkungssteuer in Österreich verglichen.

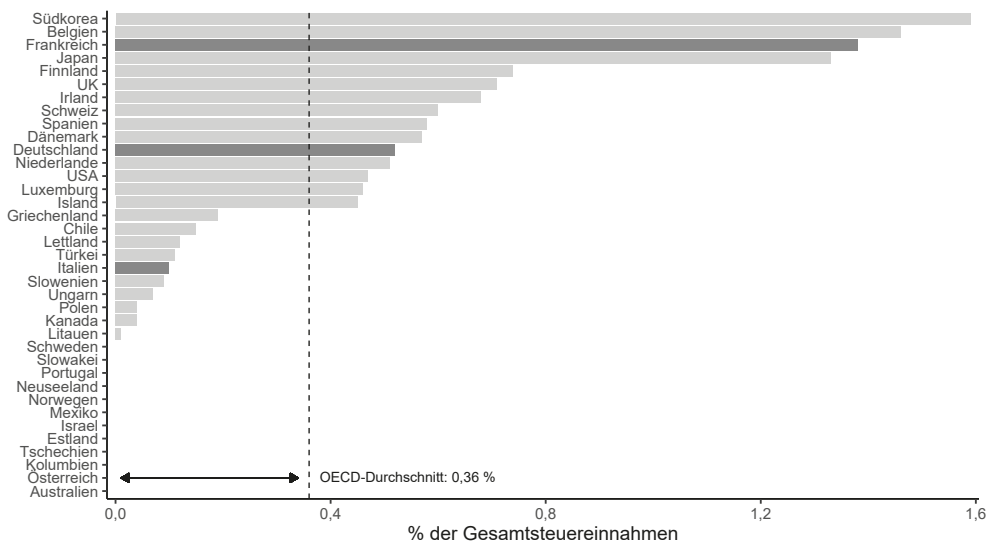
3.1 Erbschafts- und Schenkungssteuern in der OECD

Obwohl Erbschaftssteuern in den letzten Jahrzehnten in einigen Ländern, einschließlich Österreich, abgeschafft wurden, sind sie nach wie vor in einem Großteil der OECD-Länder (25 von 37 Mitgliedsstaaten) und EU-Staaten (18 von 27 Mitgliedsstaaten) fest etabliert. Abbildung 2 zeigt den Anteil der Einnahmen durch Erbschafts- und Schenkungssteuern im Verhältnis zu den Gesamteinnahmen aus Steuern und Sozialbeiträgen in den einzelnen OECD-Ländern. Ihr Beitrag zu den Gesamteinnahmen variiert je nach Ausgestaltung der Steuer sowie der Struktur des restlichen Steuersystems und liegt zwischen 0,01 % und 1,6 %. Jene Länder mit dem höchsten Einnahmenanteil aus dieser Quelle sind Südkorea, Belgien, Frankreich und Japan. Deutschland befindet sich mit 0,52 % im Mittelfeld, während die Bedeutung der Erbschafts- und Schenkungssteuer mit einem Anteil von 0,1 % in Italien relativ gering ausfällt. In Österreich und elf weiteren Länder wird gar keine Erbschafts- und Schenkungssteuer eingehoben. Würde Österreich die Besteuerung von Erbschaften und Schenkungen auf das durchschnittliche OECD-Niveau von 0,36 % anheben, ergäbe dies zusätzliche Einnahmen in der Höhe von etwa 700 Millionen Euro.

Die Unterschiede in den Einnahmen aus Erbschafts- und Schenkungssteuern gehen unter anderem auf ihre unterschiedlichen Ausgestaltungsformen zurück (Jestl 2021), die in den nächsten Abschnitten für ausgewählte Länder (Deutschland, Frankreich und Italien) diskutiert werden. Dennoch lassen sich auch einige Gemeinsamkeiten in der Ausgestaltung feststellen, insbesondere in Hinblick auf das Steuersubjekt (Wer wird besteuert?) und das Steuerobjekt (Was wird besteuert?). Die Erhebung der Erbschafts- und Schenkungssteuer erfolgt in den allermeisten Fällen auf Grundlage der Vermögenswerte, die von einzelnen Erb:innen bzw. Geschenknehmer:innen empfangen werden („Erbfallsteuer“), nur Südkorea, das Vereinigte Königreich und die USA erheben die Erbschaftssteuer auf den gesamten Nachlass der Erblasser:innen bzw. Geschenkgeber:innen („Nachlasssteuer“) (OECD 2021). Dänemark erhebt

sowohl Nachlass- als auch Erbanfallsteuern. In fast allen Ländern werden zudem einzelne Erbschaftsfälle (oder jene, die in einem relativ kurzen Zeitraum – in Deutschland beispielsweise zehn Jahre – anfallen) anstatt der Summe aller Erbschaften und Schenkungen besteuert, die im Laufe des Lebens einer Person zufließen (mit Ausnahme von Irland) (OECD 2021).

Abbildung 2: Einnahmen durch Erbschafts- und Schenkungssteuern in der OECD als Anteil an den Gesamteinnahmen aus Steuern und Sozialbeiträgen, 2018/19



Lesebeispiel: 1,38 % der Gesamteinnahmen in Frankreich stammen aus der Besteuerung von Erbschaften und Schenkungen. Frankreich liegt damit deutlich über dem OECD-Durchschnitt von 0,36 %.

Quelle: eigene Darstellung nach OECD Revenue Statistics (2023)

Grundsätzlich unterliegen der Erbschafts- und Schenkungssteuer Erbschaften von Todes wegen sowie in den allermeisten Ländern auch Schenkungen zu Lebzeiten. Als Erbschaften gelten im Wesentlichen Vermögenserwerbe durch Erbanfall (auch Vermächtnis, Pflichtteilsanspruch, Schenkung auf den Todesfall). Als Schenkungen gelten Schenkungen und andere freigebige Zuwendungen unter Lebenden. Erbschaften und Schenkungen zeichnen sich zudem dadurch aus, dass sie unentgeltlich sind. Das heißt, dass der Leistung der Erblasser:innen bzw. Geschenkgeber:innen keine unmittelbare materielle Gegenleistung der Erb:innen bzw. Geschenknehmer:innen gegenübersteht. Bei teilentgeltlichen Übertragungen, wo der Leistung der Erblasser:innen bzw. Geschenkgeber:innen eine (gewisse) Gegenleistung gegenübersteht, unterliegt der Erbschaftssteuer in der Regel nur der unentgeltliche Teil des Rechtsgeschäfts.

In der Regel wird zudem das Nettovermögen als Bewertungsgrundlage herangezogen, einige Länder legen jedoch Bedingungen für die Abzugsfähigkeit von Schulden fest. So besteht etwa in Deutschland und Italien die Ausnahme, dass Schulden, die für den Kauf steuerbefreiter Vermögenswerte wie etwa einer Immobilie für den Eigenbedarf aufgenommen wurden, nicht

abzugsfähig sind (OECD 2021). Eine Minderheit der Länder (wie z. B. Frankreich) erlaubt den Schuldenabzug, wenn diese unter „normalen“ Umständen aufgenommen wurden (und nicht mit der Absicht, die Steuergrundlage zu reduzieren). Um eine Steuerpflicht festzustellen, besteht die häufigste Herangehensweise darin, Erbschaftssteuern auf das gesamte weltweite Vermögen von steuerpflichtigen Erblasser:innen und Geschenkgeber:innen, die im Land steuerlich ansässig sind, zu erheben, d. h., wenn sich ihr Wohnsitz, Mittelpunkt der Lebensinteressen und/oder ihr gewöhnlicher Aufenthalt im Land befindet (OECD 2021).

Die weitere Ausgestaltung der Erbschafts- und Schenkungssteuern in der OECD ist von Land zu Land sehr unterschiedlich. In den folgenden Abschnitten wird nun die Ausgestaltung in Hinblick auf Steuersätze, Freibeträge und die wichtigsten Ausnahmeregelungen der Erbschafts- und Schenkungssteuern in Deutschland, Italien und Frankreich dargestellt und mit der bis 2008 geltenden Erbschafts- und Schenkungssteuer in Österreich verglichen.

3.2 Steuertarife und Freibeträge

In der Regel hängen die Freibeträge und der Steuertarif von der Höhe des vererbten Vermögens und dem Verwandtschaftsgrad bzw. dem Naheverhältnis zwischen den Erblasser:innen und Erb:innen ab (den sogenannten „Steuerklassen“), wobei Partner:innen und direkte Nachfahr:innen der Erblasser:innen von besonders großzügigen Ausnahmen profitieren. Insbesondere die unterschiedliche Rolle der Partner:innen bzw. Ehegatt:innen im jeweiligen Eigentums- und Steuerrecht (wie etwa das Ehegattensplitting in Deutschland) ist auch für die Gestaltung der nationalen Erbschaftssteuergesetze von Bedeutung. Grundsätzlich lässt sich jedoch festhalten, dass diese Begünstigungen in erster Linie das Ergebnis einer politischen Ausrichtung sind (die primär familiäre Beziehungen in den Mittelpunkt stellt) und erst nachgelagert auf ökonomischen oder rechtlichen Überlegungen basieren (Marterbauer/Schürz 2007). In den meisten Fällen, so in Deutschland, Frankreich und bis 2008 auch in Österreich, werden dabei mehrere progressive Steuertarife je nach Beziehungs- und Verwandtschaftsgrad angewendet, wobei die Steuersätze für nähere Personengruppen niedriger sind (siehe Tabelle 1). In Frankreich sind Ehegatt:innen und Lebenspartner:innen vollkommen von der Steuer ausgenommen. Im Gegensatz zu den progressiven Steuersystemen von Deutschland, Frankreich und Österreich (bis 2008) ist der Steuersatz in Italien nicht von der Höhe des Vermögens abhängig und variiert nur nach Verwandtschaftsgrad zwischen 4 % und 8 %.

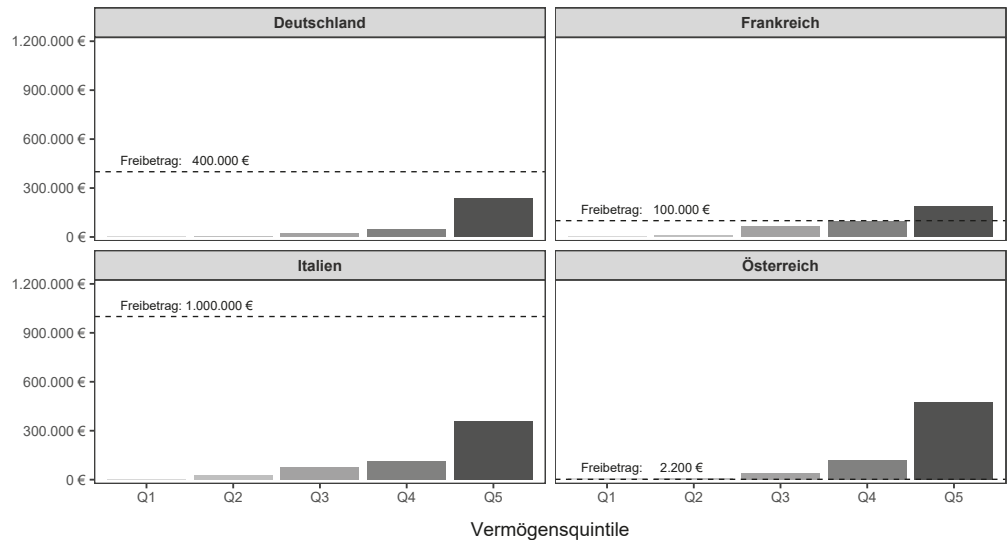
Auch die Freibeträge unterscheiden sich in den meisten Ländern je nach Verwandtschaftsgrad bzw. Naheverhältnis, wobei Partner:innen und direkte Nachfahren der Erblasser:innen von den großzügigsten Ausnahmen profitieren (siehe Tabelle 1). Italien hat für nahe Verwandte mit einer Million Euro die höchsten Freibeträge, während jene in Frankreich und Österreich (bis 2008) am niedrigsten sind. Abbildung 3 zeigt den durchschnittlichen Wert einer Erbschaft nach Vermögensquintilen und setzt sie ins Verhältnis zu den existierenden Freibeträgen für direkte Nachfahren (Kinder) in Deutschland, Frankreich und Italien. Für Österreich wurde der Freibetrag des 2008 abgeschafften Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes in Höhe von

Tabelle 1: Steuertarife und Freibeträge der Erbschafts- und Schenkungssteuer in Deutschland, Frankreich und Italien sowie der bis 2008 bestehenden Steuer in Österreich

	Deutschland		Frankreich		Italien		Österreich bis 2008	
	Tarif	Freibetrag	Tarif	Freibetrag	Tarif	Freibetrag	Tarif	Freibetrag
Partner:in	7–30 %	500.000 €	–	–	4 %	1 Mio. €	2–15 %	2.200 €
Kind und Stiefkind	7–30 %	400.000 €	5–45 %	100.000 €	4 %	1 Mio. €	2–15 %	2.200 €
Enkelkind	7–30 %	200.000 €	5–45 %	1.594 €	4 %	1 Mio. €	4–25 %	2.200 €
Eltern und Großeltern	7–30 %	100.000 €	5–45 %	100.000 €	6 %	0 €	6–40 %	440 €
Geschwister	15–43 %	20.000 €	35–45 %	15.932 €	6 %	100.000 €	8–50 %	440 €
Nichte/Neffe	15–43 %	20.000 €	55 %	7.967 €	6 %	0 €	8–50 %	440 €
Onkel/Tante	30–50 %	20.000 €	55 %	7.967 €	6 %	0 €	14–60 %	110 €
Sonstige	15–50 %	20.000 €	60 %	1.594 €	6–8 %	0 €	14–60 %	110 €

Quellen: OECD (2021); ErbStG Deutschland (§ 13a); Code général des impôts (Articles 777 à 791 ter), ErbStG Österreich 1955 (§ 7–8)

Abbildung 3: Durchschnittlich vererbte Vermögenswerte im Vergleich zu den Steuerfreibeträgen (für Kinder) nach Vermögensquintilen in Deutschland, Frankreich, Italien und Österreich, 2015



Lesebeispiel: Die oberen 20 % der Vermögensverteilung (Q5) in Italien erhielten im Durchschnitt Erbschaften und Schenkungen in Höhe von 360.000 Euro. Dieser Betrag liegt deutlich unter dem Freibetrag für Kinder von 1.000.000 Euro. Anm.: In Österreich handelt es sich um den Freibetrag des bis 2008 gültigen Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes in Höhe von 2.200 Euro.

Quelle: eigene Darstellung nach OECD Wealth Distribution Database (2021)

2.200 Euro herangezogen. Es ist deutlich erkennbar, dass die durchschnittliche Höhe der erhaltenen Erbschaft in allen Ländern stark mit der Höhe des Vermögens zusammenhängt. Einerseits steigen Haushalte automatisch in der Vermögensverteilung auf, wenn sie eine substantielle Erbschaft erhalten, und andererseits verfügen Kinder aus wohlhabenden Familien bereits vor Erhalt einer Erbschaft aufgrund der damit verbundenen (Start-)Vorteile im Bildungs- und Einkommensbereich über tendenziell höhere Vermögenswerte (siehe z. B. Adermon et al. 2018; Alvaredo et al. 2017). Zudem zeigt sich, dass durch die hohen Freibeträge für nahe Verwandte (in diesem Fall Kinder) große Teile der Erbschaftsfälle nicht von den geltenden Erbschafts- und Schenkungssteuern betroffen sind. In Deutschland, Frankreich und Italien liegen die durchschnittlich vererbten Vermögenswerte der ärmeren 60–80 % der Vermögensverteilung teilweise deutlich unter den Freibetragsgrenzen. Vor allem in Italien und Deutschland liegen die Freibeträge sogar im reichsten Fünftel weit über den durchschnittlich vererbten Vermögenswerten. Einzig in Frankreich (mit einem relativ niedrigen Freibetrag von 100.000 Euro für Kinder und Stiefkinder) liegen die durchschnittlich vererbten Vermögenswerte des reichsten Quintils über dem geltenden Freibetrag. Wie hoch die effektiv bezahlte Steuer dann tatsächlich ausfällt, hängt jedoch von den jeweiligen Steuertarifen und weiteren Ausnahmeregelungen ab.

3.3 Die wichtigsten Ausnahmeregelungen und Begünstigungen

Zusätzlich zu den unterschiedlichen Steuertarifen und Freibeträgen gibt es in den meisten Ländern auch noch eine Reihe von Ausnahmeregelungen und Begünstigungen für bestimmte Vermögensarten, insbesondere für Immobilien und Betriebsvermögen. So gibt es etwa in elf OECD-Ländern Ausnahmen für Immobilien, die von den Erb:innen als Hauptwohnsitz genutzt werden. In Deutschland werden Immobilien, die von den erbenden Kindern und Partner:innen der Erblasser:innen für mindestens weitere zehn Jahre als Hauptwohnsitz genutzt werden, komplett von der Steuer ausgenommen. Für die Kinder der Erblasser:innen gilt die zusätzliche Voraussetzung, dass die Wohnfläche der Immobilie 200 Quadratmeter nicht übersteigen darf (§ 13 ErbStG). Auch in Frankreich gibt es eine partielle Ausnahmeregelung für Hauptwohnsitze, indem nur 80 % des Verkehrswertes der Immobilien (die von erbenden Kindern und Partner:innen als Hauptwohnsitz genutzt werden) als Steuerbemessungsgrundlage herangezogen werden. In Italien gibt es keine entsprechenden Ausnahmeregelungen (OECD 2021).

In vielen Ländern gibt es zudem steuerliche Begünstigungen und Ausnahmeregelungen für Betriebsvermögen, die sich zumeist explizit oder implizit an Familienunternehmen richten, aber auch für alle kleinen und mittleren Unternehmen (KMUs) gelten können (OECD 2021). Dazu gehören Ausnahmeregelungen oder Wertminderungen bei der Besteuerung, spezielle Bewertungsregeln und niedrigere Steuersätze. Diese Regelungen sind manchmal an Bedingungen geknüpft, wie den Standort des Vermögens oder die Fortführung des Unternehmens durch die Erb:innen. In Deutschland können Erb:innen von Betriebsvermögen, Betrieben der Land- und Forstwirtschaft und Anteilen an Kapitalgesellschaften (deren Wert 26 Mio. Euro

nicht übersteigt) zwischen einem 85%igen („Regelverschonung“) und einem 100%igen Freibetrag („Optionsverschonung“) wählen, je nachdem, ob das Unternehmen zumindest fünf Jahre oder sieben Jahre nicht veräußert wird und die Lohnsummen und somit die Beschäftigtenanzahl annähernd gleichbleiben (§ 13a ErbStG). Grundvoraussetzung ist eine Beteiligung von mehr als 25 %. Bei einem Freibetrag in Höhe von 85 % entfällt für kleinere Unternehmen die Steuer zudem ebenfalls gänzlich, wenn die verbleibende Steuerbemessungsgrundlage 150.000 Euro nicht übersteigt. Liegt der Wert über 150.000 Euro, verringert sich der steuerfreie Betrag um die Hälfte des Überschusses bis zu einem Vermögenswert von 450.000 Euro (darüber entfällt die Steuerbefreiung vollständig). Zudem besteht eine Verschonungsbedarfsprüfung für Großunternehmen, bei denen sich die Regel- und Optionsverschonung ab einem Wert von 26 Mio. Euro stufenweise (1 % pro 750.000 Euro) auf 0 % verringert (§ 28a ErbStG). Wenn die Steuer in der Folge mehr als 50 % des übrigen Vermögens der Erb:innen von Großunternehmen beträgt, kann ein Steuererlass beantragt werden (§ 28a ErbStG). In Frankreich gibt es unter bestimmten Voraussetzungen einen Freibetrag für Betriebsvermögen von bis zu 75 %, wenn die Erb:innen das Unternehmen zumindest vier Jahre (drei Jahre bei Einzelunternehmen) weiterführen (Code général des impôts, Articles 787 B). Mindestens eine:r der Erb:innen muss dabei mindestens drei Jahre eine hauptberufliche Tätigkeit im Unternehmen ausüben. Grundvoraussetzung ist eine Unternehmensbeteiligung von 34 % bei nicht börsennotierten bzw. 20 % bei börsennotierten Unternehmen. Zudem muss ein kollektives Bekenntnis zur Erhaltung des Unternehmens für mindestens 10 % der Anteile eines börsennotierten Unternehmens und 17 % der Anteile eines nicht börsennotierten Unternehmens unterzeichnet werden. In Italien ist Betriebsvermögen für Partner:innen und direkte Nachkommen gänzlich von der Steuer befreit, wenn die Unternehmen zumindest fünf Jahre nicht veräußert werden (OECD 2021).

Zusammenfassend lässt sich sagen, dass Erbschafts- und Schenkungssteuern in vielen Ländern ein fest etablierter Bestandteil des Steuersystems sind. Sie zielen darauf ab, den Transfer von Vermögen durch Erbschaft oder Schenkung zu besteuern. Dabei wird üblicherweise das von den Begünstigten erhaltene Nettovermögen als Bewertungsgrundlage verwendet, wobei die Bewertungsmethoden für verschiedene Vermögensarten je nach Land variieren können. Der anzuwendende Steuertarif richtet sich in der Regel nach der Höhe des vererbten Vermögens, um dem Prinzip der Leistungsfähigkeit gerecht zu werden. Darüber hinaus existieren verschiedene Begünstigungen und Ausnahmeregelungen, insbesondere für Immobilien, die als Hauptwohnsitz dienen, und für Betriebsvermögen, wobei letztere häufig (explizit oder implizit) auf Familienunternehmen abzielen. Zudem werden nahe Verwandte oft durch hohe Freibeträge und niedrigere Steuersätze begünstigt, was auf unterschiedliche politische und normative Überlegungen zurückzuführen ist.

4. Steuerrechtliche Ausgestaltung einer österreichischen Erbschafts- und Schenkungssteuer

Im folgenden Teil wird erläutert, wie eine österreichische Erbschafts- und Schenkungssteuer rechtlich gestaltet werden könnte und wo es Überarbeitungen im Vergleich zum Erbschafts-

und Schenkungssteuergesetz 1955 braucht, das vom Verfassungsgerichtshof aufgehoben wurde. Dabei wird auf einige internationale Beispiele eingegangen und auf noch offene Gestaltungsmöglichkeiten hingewiesen, die einer politischen Entscheidung bedürfen. Grundsätzlich würde ein neues Erbschaftssteuergesetz im Wesentlichen aus denselben Elementen bestehen wie beim bis 2008 gültigen (und bis heute existenten) Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955:

- sachliche und persönliche Steuerpflicht, Steuerobjekt und -subjekt
- Tarif und (ggf.) Steuerklassen
- Befreiungen, Begünstigung und Ermäßigungen
- Wertermittlung
- Vorschriften zur Veranlagung, Einhebung und Administration

Dieser Abschnitt wird zunächst anhand dieser Struktur die jeweiligen Ausgestaltungsmöglichkeiten und rechtlichen Herausforderungen diskutieren, sodann die Erbschafts- und Schenkungssteuer ins Verhältnis zu anderen Steuern in Österreich setzen und schließlich Herausforderungen im Bereich der Steuervermeidung analysieren.

4.1 Sachliche und persönliche Steuerpflicht, Steuerobjekt und -subjekt

Die Erbschafts- und Schenkungssteuer wird wirksam, wenn ein steuerpflichtiger Vorgang (sachliche Steuerpflicht) durch eine steuerpflichtige Person (persönliche Steuerpflicht) verwirklicht wird.

Eine sachliche Steuerpflicht besteht im Falle von Erbschaften von Todes wegen sowie aufgrund von Schenkungen zu Lebzeiten. Gegenstand bzw. Steuerobjekt sind die dabei unentgeltlich übertragenen Vermögenswerte (Vermögensanfall) abzüglich der Verfahrenskosten, etwaiger Bestattungskosten für den:die Erblasser:in sowie Schulden und Lasten, die in Beziehung mit steuerpflichtigen Vermögenswerten stehen.

Wichtig für beide Tatbestände ist, dass die Erfüllung aus Sicht der erbenden/beschenkten Person zu bewerten ist. Nicht das Vererben, sondern das Ererben soll besteuert werden. Das heißt, Steuersubjekt sind die Erb:innen bzw. Geschenknehmer:innen, egal ob es sich dabei um natürliche oder juristische Personen wie z. B. Kapitalgesellschaften oder Stiftungen handelt. Diese Sichtweise ist im weiteren Verlauf vor allem für die Berechnung der persönlichen Freibeträge, die Steuerklasse sowie den anwendbaren Tarif relevant. Ein einziger Erb- bzw. Schenkungsfall kann daher eine Steuerpflicht für mehrere Personen unabhängig voneinander auslösen.

Die persönliche Steuerpflicht regelt, ob eine Erbschaft oder Schenkung unter die österreichische Erbschafts- und Schenkungssteuer fällt. Das ist dann der Fall, wenn die Erb:innen bzw.

Geschenknehmer:innen oder die Erblasser:innen bzw. Geschenkgeber:innen zum Zeitpunkt der Übertragung als Steuerinländer:innen gelten (unbeschränkte Steuerpflicht) oder wenn inländische Vermögenswerte (z. B. inländische Grundstücke oder Betriebe) übertragen werden (beschränkte Steuerpflicht). Um der steigenden Verbreitung von Kapitalgesellschaften (insbesondere GmbHs) Rechnung zu tragen, soll ergänzend zur alten Erbschaftssteuer nicht nur Betriebsvermögen, sondern auch Kapitalgesellschaften als Inlandsvermögen gelten, wenn die Erblasser:innen bzw. Geschenkgeber:innen in den letzten z. B. fünf Jahren mit zumindest 1 % (Portfolioschwelle) daran beteiligt waren.

Bei juristischen Personen oder Stiftungen – die ebenfalls von einer Erbschaftssteuer betroffen sein können – wird (wie üblich) auf Sitz und Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung abgestellt. Somit können auch Ausländer:innen unter die österreichische Erbschaftssteuer fallen. Eine künftige Erbschaftssteuer sollte bei der persönlichen Steuerpflicht einen weiten Ansatz verfolgen, um Gestaltungen über Wohnsitzverlagerungen zu erschweren. Es sollten auch natürliche Personen in den Geltungsbereich der Steuer einbezogen werden, die innerhalb der letzten zehn Jahre in Österreich steuerlich ansässig waren. Solche „tail provisions“ sind im Ausland gebräuchlich (z. B. in Deutschland) und laut EuGH auch unionsrechtlich zulässig (EuGH 23. 2. 2006, C-513/03, van Hilten/van der Heijden, Slg 2006, I-1957). Um Gestaltungen durch Briefkastengesellschaften im Ausland zu unterbinden, sollten erwerbende juristische Personen im Ausland auch dann der Erbschaftssteuer unterliegen, wenn Steuerinländer:innen daran beteiligt sind. Das Prinzip sollte analog auch für ausländische Stiftungen und Trusts gelten.

Für im Ausland bezahlte Erbschaftssteuer (z. B. auf ausländische Grundstücke), die auch im Inland steuerpflichtig wären, sollte eine sachgerechte Beseitigung der Doppelbesteuerung vorgesehen werden. Denkbar wäre eine Anrechnung der ausländischen Steuer oder bei einem progressiven Steuertarif auch eine Freistellung mit Progressionsvorbehalt, der die ausländischen Einkünfte zwar nicht besteuert, aber in die Ermittlung des Grenzsteuersatzes einbezieht.

4.2 Tarif und (ggf.) Steuerklassen

An dieser Stelle sollen nur Grundzüge möglicher Tarifvarianten und ihre Vor- und Nachteile behandelt werden, von einem konkreten Tarifvorschlag aber abgesehen werden. Verfügbare Tarifmodelle unterscheiden sich im Wesentlichen entlang folgender Dimensionen:

- nach der Anzahl der Steuerklassen
- nach den allgemeinen Freibeträgen und den Steuersätzen
- nach der Zusammenrechnung über verschiedene Steuerfälle

Kernelement der alten österreichischen, aber etwa auch der aktuellen deutschen Erbschaftssteuer sind sogenannte Steuerklassen. In Abhängigkeit vom jeweiligen Verwandtschaftsgrad zu den Erblasser:innen kämen dann unterschiedliche Tarife, Freibeträge und Befreiungen

zur Anwendung. So wären Ehegatt:innen und Kinder meist in Steuerklasse 1 – würden also die höchsten Befreiungen genießen. Je nach Definition können Geschwister, Großeltern und andere geradlinige Verwandte in ein oder zwei weitere Steuerklassen eingeteilt werden. Fremde Dritte würden dann in Steuerklasse 3 bzw. 4 fallen. Während die alte österreichische Erbschaftssteuer viele Steuerklassen kannte – mit niedrigen Freibeträgen und (tendenziell) niedrigen Steuersätzen –, setzen die in der aktuellen Debatte kursierenden Vorschläge auf einen hohen Freibetrag (1 Million Euro) und höhere Steuersätze (25–50 %) ohne Unterscheidung nach Steuerklassen. Die deutsche Erbschaftssteuer könnte man etwa als Mittelweg zwischen diesen Ansätzen ansehen.

Höhere Freibeträge führen auch zu teils deutlich reduziertem Verwaltungsaufwand. Bei sehr geringen Freibeträgen wie bei der alten Erbschaftsteuer trifft die Steuer eine breitere Bevölkerungsschicht. Das bedeutet mehr Bewertungen, Erklärungen, Bescheide und Rechtsmittel, die vonseiten der Finanzverwaltung abgewickelt werden müssen.

Andererseits wirken höhere Freibeträge dämpfend beim zu erwartenden Aufkommen. Die Höhe der Freibeträge hängt auch von den zusätzlich vorgesehenen besonderen Begünstigungen und Befreiungen ab. Die relevanteste Befreiung wäre jene für selbst genutzte Eigenheime. Sollte diese vorgesehen sein, kann der absolute Freibetrag geringer ausfallen. Meist wird eine Eigenheimbefreiung innerhalb gewisser Grenzen vorgesehen (mehr dazu unten). Zusätzliche, sachgerechte Freibeträge, die der Verwaltungsvereinfachung dienen, fallen beim Aufkommen weniger stark ins Gewicht.

Wesentlich ist auch der Zeitraum der Zusammenrechnung. So ist ein allgemeiner Freibetrag umso mehr wert, je öfter er zusteht. Während im alten österreichischen oder im aktuellen deutschen Modell die empfangenen Vermögenswerte über einen Zeitraum von zehn Jahren als Steuergrundlage herangezogen wurden, sind auch längere Zeiträume zum Beispiel von 30 Jahren („Lebensfreibetrag“) denkbar. Für planerische Gestaltungen ist ein Zeitraum von zehn Jahren eher kurz und durchaus für „Stückelungen“ zur Vermeidung der Erbschaftssteuer ausnutzbar. Andererseits ist ein „Lebensfreibetrag“ aufwendiger zu administrieren. Ein hoher Freibetrag mit langer Zusammenrechnung hat zudem das Problem, dass man – sofern man auf eine rückwirkende Einführung verzichtet – relativ lange mit reduzierten Steuereinnahmen rechnen muss.

4.3 Befreiungen, Begünstigung und Ermäßigungen

In vielen Ländern werden Erbschaftssteuern mit umfassenden Ausnahmekatalogen eingehoben. Dadurch sollen besondere Verhältnisse und ungewollte Betroffenheiten berücksichtigt werden. Gemessen am alten österreichischen und aktuellen deutschen Erbschaftssteuergesetz zählen zu den wichtigsten Befreiungen oder Begünstigungen:

- Familienunternehmen
- selbst genutzte Wohnimmobilien
- Vermeidung von Mehrfachbesteuerung desselben Vermögens bei mehreren Todesfällen innerhalb kurzer Zeit (z. B. durch Anrechnung der bereits bezahlten Steuer)
- Hausrat und Gegenstände von geringem Wert
- Schenkungen unter Lebenden zum Zweck der gleichteiligen Anschaffung einer Wohnstätte
- Vermächtnis an gemeinnützige Organisationen bzw. zu karitativen Zwecken
- bei Bestehen einer Behinderung
- Begünstigung von (betrieblichen) Altersvorsorgekonten
- Begünstigung von bestimmten Vermögensarten

Die Frage, welche dieser Begünstigungen in einem neuen Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz Berücksichtigung finden, wird auch vom allgemeinen Freibetrag, dem Tarif und den Stundungsregelungen abhängen. Je weiter die allgemeinen Befreiungen bzw. Begünstigungen gehen, desto geringer können spezifische Begünstigungen bis zur vollständigen Befreiung ausfallen.

Aus der Vielzahl der Optionen lässt sich bereits ableiten, dass die Ausgestaltung einer Erbschaftssteuer keinesfalls trivial ist. Es gilt vielfältige Möglichkeiten abzuwägen, die schlussendlich im politischen Prozess entschieden werden. Von hochkomplexen Ausnahmen und Begünstigungen sollte jedoch Abstand genommen werden, da diese die Verwaltung erschweren und Spielräume für unerwünschte Gestaltungen eröffnen.

4.4 Wertermittlung

Die Erbschaftssteuer basiert in der Regel auf dem Verkehrswert der geerbten Vermögensgegenstände, da es sich dabei um den Betrag handelt, zu dem ein Vermögensgegenstand auf dem Markt gehandelt werden könnte. In der Feststellung dieses Verkehrswerts bzw. des sogenannten gemeinen Werts kann sich die Erbschaftssteuer auf die geltenden Standards des Bewertungsgesetzes verlassen. Das Thema Wertermittlung wurde im Kontext der Vermögenssteuer in diesem Journal von Bernhofer et al. (2022) schon diskutiert. Ein Überblick zu den unterschiedlichen Wertermittlungsverfahren findet sich in Tabelle 2. Der Stichtag für die Bewertung des Vermögens ist in der Regel der Zeitpunkt des Erbfalls bzw. der Schenkung. Der Verkehrswert der Vermögensgegenstände wird zum Zeitpunkt des Todes des Erblassers bzw. der Erblasserin ermittelt.

Beim land- und forstwirtschaftlichen Grundvermögen kann auf die Einheitswerte gemäß Bewertungsgesetz zurückgegriffen werden, die regelmäßig neu erhoben wurden.²

2 Ab 2032 gilt anstelle der bislang gültigen periodischen Neufeststellung eine anlassbezogene Neufeststellung, wenn die agrarstatistischen Indizien auf eine nachhaltig und erheblich veränderte Ertragslage hindeuten (§ 20e BewG).

Bei Immobilien (sonstigen Grundvermögen) erfolgt die Wertermittlung im Rahmen der alten Erbschaftssteuer auf der Grundlage des Einheitswerts (Grundvermögen B). Diese Regelung hat zur Aufhebung der alten Erbschaftssteuer durch den Verfassungsgerichtshof geführt, da die Einheitswerte deutlich veraltet waren und es so zu einer groben Bevorteilung und damit Ungleichbehandlung von Immobilien gegenüber anderen Vermögenswerten kam. Wie diese Thematik bei einer neuen Erbschaftssteuer adressiert werden kann, wird im Kapitel 4.9 Immobilien näher erläutert.

Die Bewertung von Unternehmensvermögen einschließlich Unternehmen und Beteiligungen kann komplex sein. Hierbei spielen Faktoren wie der Substanzwert, der Ertragswert, die finanzielle Situation und die Marktbedingungen eine Rolle. Sie werden ebenfalls gesondert erläutert.

Bei beweglichem Vermögen wie Kunstwerken, Schmuck oder anderen Wertgegenständen kann der Verkehrswert anhand von Vergleichswerten aus dem Markt oder über den Versicherungswert ermittelt werden. Bei Autos kann die Eurotax-Liste herangezogen werden. Mit sachlich gerechtfertigten Freibeträgen kann der Bewertungsaufwand hier weiter reduziert werden.

Tabelle 2: Mögliche Wertermittlungsverfahren für ausgewählte Vermögenswerte

Vermögenswert	Wertermittlungsverfahren
Land- und forstwirtschaftliches Grundvermögen	Einheitswert gem. Bewertungsgesetz
Immobilien (sonstiges Grundvermögen)	Festlegung neuer Einheitswerte oder Wertermittlung durch Parteienvertreter:innen anhand der GrundstückswertVO und/oder Sachverständigengutachten anhand des Liegenschaftsbewertungsgesetzes
Anteils-papiere (Aktien, GmbH-Anteile)	Kurs- oder Börsenwert; wenn nicht verfügbar, aus rezenten Verkäufen abzuleiten oder anhand anerkannter Bewertungsverfahren durch Gutachten zu schätzen (z. B. Wiener Verfahren)
Betriebsvermögen (von Einzelunternehmen und Personengesellschaften)	[wie bisher] Teilwert oder [neu] Schätzung ähnlich der Anteils-papiere (wie in Deutschland)
Forderungswertpapiere (Anleihen, Fondszertifikate)	Kurswert oder Nennwert
Bargeld, Bankeinlagen, Schulden	Nennwert
Bewegliches Vermögen (wie Kunstgegenstände, Schmuck oder Kraftfahrzeuge)	Ermittlung des gemeinen Wertes anhand von Vergleichswerten (z. B. Eurotax-Liste, ggf. Versicherungswert)

Quelle: eigene Darstellung

4.5 Vorschriften zur Veranlagung und Einhebung

Um den Verwaltungsaufwand der Steuer so gering wie möglich zu halten, könnte auf den bestehenden Informationsaustausch zwischen Notar:innen, Banken und Behörden zurückgegriffen werden. Kommt es im Rahmen eines Verlassenschaftsverfahrens zu einem nicht bloß

geringfügigen Erbanfall, könnten die Notar:innen die vermachten Vermögensgegenstände laut Einantwortungsbeschluss dem Finanzamt melden. Auch Banken und Versicherungen sollten bei diesen Vermögensübertragungen in die Meldepflicht eingeschlossen werden. Das Finanzamt könnte dank IT-unterstützter Bewertungsmethoden anhand des Bewertungsgesetzes eine Erstbewertung durchführen und entscheiden, ob von den Steuerpflichtigen weitere Informationen benötigt werden. In diesem Fall könnte man zur Einreichung einer vorausgefüllten Erbschaftssteuererklärung aufgefordert werden, in der nur die fehlenden Informationen (wie z. B. der Sanierungszustand einer Immobilie) erfragt würden. Dieses Vorgehen würde dazu führen, dass für einen Großteil der annähernd 100.000 Todesfälle in Österreich (Statistik Austria 2024) vermutlich gar keine Erbschaftssteuererklärung eingereicht werden müsste.

Ein mögliches Vorbild könnte das deutsche Erbschaftssteuerverfahren sein. Dort müssen die steuerpflichtigen Erbschaften oder Schenkungen innerhalb von drei Monaten beim Finanzamt angezeigt werden. Häufig übernehmen das aber Notar:innen oder andere Parteienvertreter:innen. Auch für Vermögensverwahrer:innen und Versicherungen gelten Meldepflichten. Auf Basis der verfügbaren Informationen zu Vermögenswerten, Freibeträgen usw. prüfen die Finanzämter, ob überhaupt eine Erbschafts- oder Schenkungssteuer anfallen könnte. Nur wenn das Finanzamt eine Besteuerung für wahrscheinlich hält, erfolgt eine Aufforderung zur Abgabe einer Steuererklärung. Dazu übermittelt das Finanzamt den Steuerpflichtigen einen Erklärungsvordruck, den man um die behördlich gesammelten Informationen ergänzen könnte, um den Befolgungsaufwand zu reduzieren. In Deutschland wurden bei über 1 Mio. Sterbefällen 2022 beispielsweise nur rund 165.000 Veranlagungen zur Erbschaftssteuer durchgeführt (Statistisches Bundesamt Deutschland 2023). Davon betrafen nur rund 130.000 Erwerbe von Todes wegen und der Rest Schenkungen. Umgerechnet auf Österreich ergäbe dies nur rund 13.000 Veranlagungen aufgrund von Erwerben von Todes wegen.

Im Rahmen der konkreten Modellausgestaltung betrifft ein wesentlicher Punkt auch mögliche Stundungsregelungen. Um Härtefälle zu vermeiden, können Stundungen vorgesehen werden, welche die Begleichung der Steuer über einen längeren Zeitraum (z. B. im Fall von Betriebsvermögen) erlauben. Dadurch könnte beispielsweise vermieden werden, dass (Ehe-) Partner:innen im Todesfall die selbst genutzte Immobilie verkaufen müssen, sollten nicht genügend liquide Mittel zur Begleichung der Erbschaftssteuer vorhanden sein. Für diese Form der Stundungen könnten vereinfachte Antragsmöglichkeiten oder Ratenzahlungskonzepte vorgesehen werden.

4.6 Umgang mit Betriebsvermögen

Unter Betriebsvermögen versteht man im Steuerrecht die Gesamtheit der in einem bestimmten Betrieb genutzten Wirtschaftsgüter zur Erzielung von gewerblichen und selbstständigen Einkünften. Das Bewertungsgesetz definiert das Betriebsvermögen als „alle Teile einer wirtschaftlichen Einheit“, stellt also auf das Zusammenwirken der einzelnen Wirtschaftsgüter

und ihre funktionale Rolle für den Gesamtbetrieb ab. Folgelogisch erfolgt die Bewertung des einzelnen Wirtschaftsgutes in aller Regel zum sogenannten Teilwert,³ dem Wert, den der:die Erwerber:in eines fortzuführenden Betriebes dem jeweiligen Wirtschaftsgut als Teil des Gesamtkaufpreises zuordnen würde. Für Zwecke einer Erbschafts- und Schenkungssteuer ist freilich nicht die Bewertung eines einzelnen Wirtschaftsgutes, sondern die Bewertung des gesamten Betriebes relevant (Unternehmenswert), denn üblicherweise werden im Rahmen von Betriebsübergaben an die nächste Generation nicht einzelne Wirtschaftsgüter, sondern eben ganze Betriebe bzw. Anteile an ganzen Betrieben übertragen. (Im Kontext der Vermögenssteuer wurde die Thematik der Bewertung von Betriebsvermögen von *Bernhofer et al. [2022]* in diesem Journal diskutiert.) Die Bewertungsansätze unterscheiden sich dabei nach der Rechtsform:

- Bei Einzelunternehmen, aber auch bei Personengesellschaften (sogenannten Mitunternehmerschaften) wird der Unternehmenswert als Summe der Teilwerte der betriebszugehörigen Wirtschaftsgüter ermittelt (abzüglich betrieblicher Schulden). Wenn jemand beispielsweise eine 25-prozentige Beteiligung an einer OG erbt, ist zuerst der Wert der wirtschaftlichen Einheit als Ganzes zu berechnen und dann anteilsgemäß zuzuweisen.
- Bei Kapitalgesellschaften erfolgt die Unternehmensbewertung nach dem Wert der Anteile selbst. Laut Bewertungsgesetz ist hierfür der Kurswert der Anteilspapiere maßgeblich, z. B. von börslich gehandelten Aktien. Ist kein Kurswert verfügbar, ist der gemeine Wert zu schätzen; entweder über rezente Kaufpreise oder über ein geeignetes Schätzverfahren (z. B. über das sogenannte Wiener Verfahren).

In Deutschland werden die Einzelunternehmen und die Beteiligungen an Personengesellschaften wie die Anteilspapiere an Kapitalgesellschaften bewertet (siehe § 109 i. V. m. § 11 (2) und § 199 ff. deutsches Bewertungsgesetz). Im Rahmen einer Wiedereinführung einer Erbschafts- und Schenkungssteuer sollte geprüft werden, ob mit diesem neuen Ansatz der Bewertungsaufwand reduziert werden kann.

Wirtschaftspolitisch wird die Erbschafts- und Schenkungssteuer regelmäßig dafür kritisiert, dass sie Betriebsübergaben finanziell belastet bzw. generell erschwere und dahin gehend negative Effekte auf Investitionen und Beschäftigung haben könnte. Bei fehlender Liquidität könnte sich der Entschluss, ein Unternehmen zu vererben, anstatt es zu verkaufen, negativ auf die Leistungsfähigkeit des Unternehmens auswirken (siehe Kapitel 2.9). Aus diesem Grund kennt die Mehrzahl der Erbschaftssteuersysteme im europäischen Ausland verschiedene besondere Begünstigungen für die Übertragung von Familienunternehmen, die auch für eine österreichische Erbschaftssteuer überlegt werden können, z. B.:

3 Für gewisse Teile des Betriebsvermögens gelten besondere Bewertungsvorschriften. Bei Betriebsgrundstücken wird auf den amtlichen Einheitswert abgestellt (dazu später mehr), bei Forderungen (und Schulden) auf den Nennwert. Auch für Wertpapiere gelten besondere Vorschriften.

- besondere (zinsfreie) Stundungsregeln; denkbar wäre z. B., dass eine etwaige anfallende Erbschaftssteuer nicht in einem Zug, sondern in Raten über zehn Jahre abgetragen werden kann, was – gleich einem Kredit – eine wesentliche Liquiditätsentlastung bringt.
- Ein anderer Ansatz ist die Festlegung besonderer Freibeträge für Betriebsvermögen, die die Belastung entsprechend schmälern oder auf null reduzieren; bei der alten österreichischen Erbschaftssteuer galt etwa ein besonderer Freibetrag in Höhe von 365.000 Euro.
- International üblich sind auch besondere Abschläge auf den Wert von Betriebsvermögen wie z. B. der britische „Business Relief“ oder der Verschonungsabschlag im Rahmen der deutschen Erbschafts- und Schenkungssteuer. Insbesondere das deutsche Modell wird in Österreich immer wieder als Vorbild genannt.

Exkurs: Wiener Verfahren

Das „Wiener Verfahren 1996“ ist das erlassmäßig vorgesehene Schätzverfahren (BMF GZ 08 1037/1-IV/8/96) für Wertpapiere ohne Kurswert. Diese sind dem Bewertungsgesetz folgend „unter Berücksichtigung des Gesamtvermögens und der Ertragsaussichten der Gesellschaft zu schätzen“ (§ 13 Abs. 2 BewG).

Der gemeine Wert errechnet sich wie folgt:

$$\text{gemeiner Wert (G)} = [\text{Vermögenswert (V)} + \text{Ertragswert (E)}] / 2$$

Der Vermögenswert wird auf Basis des Eigenkapitals errechnet, das um Beteiligungen und Betriebsgrundstücke adaptiert und um 10 % gekürzt wird.

Der Ertragswert wird auf Basis des durchschnittlichen Ergebnisses der letzten drei Jahre, der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit (EGT), errechnet, welches um verschiedene Zu- und Abschläge adaptiert wird. Anschließend wird eine Verzinsung in Höhe von 9 % angenommen und eingerechnet.

Das Wiener Verfahren wird vom Finanzministerium als eine „nicht verbindliche, aber grundsätzlich geeignete Grundlage für die schätzungsweise Ermittlung des gemeinen Wertes“ anerkannt. Jeder:jedem Steuerpflichtigen ist es möglich, eine andere Schätzungsmethode zu beantragen, wenn das Ergebnis eine genauere Annäherung darstellt als das Wiener Verfahren (BMF GZ 08 1037/1-IV/8/01)

Gleichzeitig darf man die Effekte der Erbschaftssteuer auf Betriebsübergaben auch nicht überbewerten: Abhängig von den allgemeinen Freibeträgen (siehe oben) ist anzunehmen, dass ein Großteil der österreichischen KMUs bei einer allfälligen unentgeltlichen Übertragung überhaupt nicht in den Anwendungsbereich der Erbschaftssteuer fällt, weil der Unternehmenswert zu niedrig ist. Dazu kommt, dass ein großer (und wachsender) Teil der KMUs nicht mehr innerhalb der Familie übertragen, sondern entgeltlich an Dritte veräußert wird. Bei Übertragungen innerhalb der Familie ist es zudem nicht unüblich, dass den Erb:innen bzw. Geschenknnehmer:innen gewisse Gegenleistungen abverlangt werden, z. B. Geschwister „auszuzahlen“ o. Ä. Bei solchen teilentgeltlichen Geschäften unterliegt nur der unentgeltliche Teil der Erbschafts- und Schenkungssteuer, was die Steuerbelastung entsprechend mindert. Etliche Forscher:innen lehnen zudem eine besondere Begünstigung für die unentgeltliche Übertragung von Familienunternehmen prinzipiell ab, da die Nachfolgeneration deutlich weniger produktiv und effizient wirtschaftet wie die Aufbau- bzw. Vorgängergeneration (siehe Kapitel 2.9).

Ein Beispiel, dass man bei Begünstigungen für Unternehmensübergaben vorsichtig sein muss und nicht übers Ziel hinausschießen sollte, ist Deutschland: Dort hat eine Koalition aus CDU/CSU und FDP 2009 die bestehenden Begünstigungen für Unternehmensübertragungen erheblich ausgeweitet. Die Begründung, dass man dadurch die negativen wirtschaftlichen Effekte der Erbschaftssteuer durch Liquiditätsbeschränkungen reduzieren wolle, war nach Ansicht von Wirtschaftsforscher:innen wenig stichhaltig, weil diese Liquiditätseffekte schon unter den vormaligen Begünstigungsregeln nicht zu beobachten waren (Houben/Maitherth 2011). Dafür wurden durch die Begünstigungen aber die Aufkommens- und Umverteilungswirkungen der Steuer erheblich geschwächt, weil die nun stark begünstigten Betriebsvermögen vor allem bei den großen Erbschaften und Schenkungen überproportionale Bedeutung hatten. Die ausgeweiteten Begünstigungen für Betriebsvermögen waren derart umfassend (erschwerend hinzu kamen noch erhebliche Gestaltungsmöglichkeiten für gut beratene Steuerpflichtige), dass das deutsche Bundesverfassungsgericht wesentliche Teile dieser Begünstigungen 2014 als unverhältnismäßig und gleichheitswidrig wieder aufgehoben hat (Bundesverfassungsgericht 2014). Die deutsche Bundesregierung hatte bis 2016 Zeit, das Gesetz zu sanieren. Ergebnis ist der Verschonungsabschlag für Betriebsübergaben in seiner heutigen Form.

Für Österreich wird bei Wiedereinführung der Erbschafts- und Schenkungssteuer eine gewisse Begünstigung für die unentgeltliche Übertragung von Familienunternehmen wegen seiner mittelständischen Wirtschaftsstruktur schon politisch kaum zu vermeiden sein. Im Jahr 2021 zählte das Wirtschaftsministerium 358.600 Unternehmen in der marktorientierten Wirtschaft (Bundesministerium für Arbeit und Wirtschaft 2024), von denen 99,6 % als Klein- und Mittelunternehmen (KMUs) eingestuft wurden. 87 % waren Kleinstbetriebe mit weniger als zehn Beschäftigten. Wichtig erscheint, dass man diese Begünstigung (vor allem bei hohen allgemeinen Freibeträgen) auf ein vernünftiges Maß beschränkt. Das bedeutet einerseits, dass man die Begünstigung selbst nicht zu hoch ansetzt, wobei der deutsche Verschonungsabschlag als Ansatz sicher diskutabel, im Ergebnis aber tendenziell zu großzügig ist.

Andererseits bedeutet dies, dass man den Anwendungsbereich gezielt auf produktive Aktivitäten (im Inland) konzentriert. In Großbritannien beispielsweise sind Finanz- und Immobilienunternehmen vom dortigen Business Relief im Rahmen der Erbschafts- und Schenkungssteuer explizit ausgeschlossen. Beim deutschen Verschonungsabschlag wird sogenanntes „Verwaltungsvermögen“, wie z. B. vermietete Immobilien oder Wertpapiere im Betriebsvermögen, nur bis zu einem Anteil von 15 % begünstigt. Damit soll verhindert werden, dass Privatvermögen in GmbHs „geschoben“ wird, damit steuergünstig vererbt werden kann. Eine ähnliche Regelung sollte man auch für Österreich andenken, z. B. anknüpfend an das gewillkürte (im Gegensatz zum betriebsnotwendigen) Betriebsvermögen. Zu bedenken ist auch, dass nicht jede Unternehmensbeteiligung eine unternehmerische Tätigkeit darstellt. Eine solche setzt Unternehmensrisiko und -initiative voraus. Entsprechend wurde im Rahmen der alten österreichischen Erbschaftssteuer der besondere Freibetrag für Betriebsvermögen bei der Übertragung von Anteilen an Personen- und Kapitalgesellschaften nur dann gewährt, wenn eine Beteiligung von zumindest 25 % am Betriebsvermögen bzw. Nennkapital vorlag. Für die Zukunft sollte man „kapitalistische Mitunternehmer“ (§ 23a EStG) wie z. B. stille Beteiligungen oder Kommanditist:innen explizit von einer Begünstigung ausschließen.

4.7 Stiftungen und Erbschaftssteueräquivalent

Stiftungen spielen in der österreichischen Vermögensstruktur eine große Rolle. Seit Einführung des Privatstiftungsgesetzes im Jahr 1993 wurden hierzulande über 4.000 Privatstiftungen (inklusive Substiftungen) gegründet. Seit 2008 sind die Stiftungsneugründungen jedoch deutlich zurückgegangen. Der Grund dafür lag in der Abschaffung der wesentlichen ertragsteuerlichen Begünstigungen, aber auch in der Abschaffung der alten österreichischen Erbschaftssteuer und der Einführung der Stiftungseinkommensteuer.

Als letzte große ertragsteuerliche Begünstigung gilt heute § 13 Abs. 4 Körperschaftsteuergesetz. Vereinfacht gesagt erlaubt dieser Stiftungen, die eine Unternehmensbeteiligung mit Gewinn verkaufen, diesen Gewinn komplett steuerfrei für die Anschaffung einer neuen Beteiligung zu verwenden. Dadurch können – ein entsprechend erfolgreiches Beteiligungsmanagement vorausgesetzt – Gewinne von Stiftungen über Jahre hinweg un versteuert thesauriert werden. Doch nicht nur diese großzügige Steuerbefreiung führt dazu, dass Stiftungen in einem neuen Erbschaftssteuermodell mitgedacht werden sollten.

Ein wesentlicher Zweck der Privatstiftung ist es, große Privatvermögen an mehrere Personen zu vererben und trotzdem (in der Stiftung) rechtlich und wirtschaftlich „zusammenzuhalten“. Das heißt, die Erb:innen werden nicht Eigentümer:innen des Vermögens, sondern Begünstigte der Stiftung, erfüllen den Kerntatbestand der Erbschaftssteuer somit nicht. Würde eine Erbschaftssteuer Privatstiftungen nicht erfassen, böten sie gerade großen Vermögen ein ideales Schlupfloch, um die Erbschaftssteuer durch eine Stiftungskonstruktion zu umgehen.

Die Zielsetzung des Privatstiftungsgesetzes – große Vermögens- und Betriebsstrukturen in Österreich zu halten – kann keine Befreiung begründen. Eine begünstigte Behandlung (wie bei der alten Erbschafts- und Schenkungssteuer) muss gegen die budgetären Kosten und die reduzierte Umverteilungswirkung der Steuer abgewogen werden und ist heute wohl nicht mehr zeitgemäß. Es erscheint vielmehr ausreichend, sicherzustellen, dass die erbschaftssteuerliche Erfassung von Privatstiftungen derart gestaltet ist, dass die Steuer aus den laufenden Erträgen des Vermögens getragen werden kann, also keine Unternehmensanteile zur Begleichung der Steuer veräußert werden müssen.

Grundsätzlich gibt es zwei Ansätze, wie die Privatstiftungen im Rahmen einer Erbschaftssteuer erfasst werden können:

- entweder auf Ebene der Zuwendung der Stifter:innen an die Stiftung wie im Rahmen der alten Erbschafts- und Schenkungssteuer; im Gegenzug waren Zuwendungen der Stiftung an die Begünstigten von der Erbschaftssteuer befreit;
- oder über ein Erbschaftssteueräquivalent („Erbersatzsteuer“) wie in Deutschland;⁴ hier wird fingiert, dass eine Stiftung alle 30 Jahre „stirbt“ und ihr Vermögen der Erbschaftssteuer zu unterwerfen ist.

Für eine Neuauflage der Erbschaftssteuer in Österreich ist wohl die deutsche Lösung zu bevorzugen, da das bereits in der Vergangenheit zugewendete Stiftungsvermögen im Rahmen der alten Erbschaftssteuer erheblich begünstigt war⁵ und es bei Nicht-Weiterführung dieser Begünstigung folglich zu einer Diskriminierung von Neuzuwendungen kommen würde. Allenfalls wäre zu überlegen, ob in der Vergangenheit geleistete Zuwendungssteuern auf das Erbschaftssteueräquivalent anzurechnen sind.

Um Gestaltungen über ausländische Stiftungen oder Trusts zur Vermeidung der Erbschaftssteuer auszuschließen, sollte das Erbschaftssteueräquivalent analog auch in diesen Fällen zur Anwendung kommen. Zusätzlich sollte eine Haftung inländischer Begünstigter erwogen werden, um die Eintreibung der Erbschaftssteuer in diesen Fällen zu erleichtern.

Wenn man von Steuersätzen bis 30 % ausgeht und die Freibeträge mitdenkt, entspricht das Erbschaftssteueräquivalent (bei konstanten Vermögenswerten) einer jährlichen Vermögenssteuer von deutlich unter 1 % für Privatstiftungen. Um die Aufbringung der Steuer aus den laufenden Erträgen zu erleichtern, sollte das Erbschaftssteueräquivalent auf Antrag in 30 Jahresraten entrichtet werden können.

Das Aufkommen aus einem Erbschaftssteueräquivalent hängt von der Höhe des Stiftungsvermögens ab. Wie hoch dieses tatsächlich ist, lässt sich kaum sagen, da Stiftungen keiner allge-

⁴ Erbersatzsteuer für Familienstiftungen (das dortige Pendant zur Privatstiftung in Österreich).

⁵ Gemäß § 8 Erbschaftsteuergesetz alt galt ein besonderer Steuersatz von 2,5 %, der mit dem Budgetbegleitgesetz zwar auf 5 % erhöht wurde, aber immer noch erheblich unter den für große Vermögensübertragungen üblichen Grenzsteuersätzen lag. Um Missbrauch zu vermeiden, musste die Stiftung das Vermögen zumindest zehn Jahre halten.

meinen Offenlegungsverpflichtung unterlagen – ihre Jahresabschlüsse sind also nicht ohne Weiters einsehbar. Diesbezügliche verfügbare Zahlen bescheinigen bereits seit fast zehn Jahren Schätzungen von ca. 60 Milliarden Euro, welche in Stiftungen „geparkt“ sein sollen (PWC 2014). Nicht zuletzt aufgrund der dynamischen Wertentwicklungen bei Immobilien in den letzten zehn Jahren ist nicht auszuschließen, dass das tatsächliche Vermögen in Stiftungen heutzutage deutlich höher ist. Wenn wir von einem jährlichen Erbschaftssteueräquivalent von 0,5 % des Stiftungsvermögens ausgehen, ergibt sich bei einem (konservativ) geschätzten Stiftungsvermögen von 60 Mrd. Euro ein Erbersatzsteueraufkommen von 300 Mio. Euro pro Jahr.

4.8 Finanzvermögen

Unter Finanzvermögen versteht man Spareinlagen bei Banken, Fondsanteile, Anleihen, Portfoliobeteiligungen an Kapitalgesellschaft und – im weiteren Sinne – auch Ansprüche gegenüber Versicherungen und Vorsorgekassen. In den meisten OECD-Ländern wird Finanzvermögen in die Berechnung der Erbschaftssteuer miteinbezogen und sollte auch der österreichischen Erbschafts- und Schenkungssteuer unterliegen.

Die Frage ist für Österreich insofern bedeutsam, als die aktuelle Rechtslage Spareinlagen bei Banken und im Inland emittierte Forderungswertpapiere (insbesondere Staatsanleihen, aber auch Fondszertifikate)⁶ von einer Erbschaftssteuer (nicht aber einer Schenkungssteuer) ausnimmt. Diese Regelung steht im Endbesteuerungsgesetz, das als Verfassungsmaterie gilt und daher nicht mit einfacher Mehrheit im Parlament geändert werden kann. Die alte Erbschaftssteuer hat das Endbesteuerungsgesetz derart berücksichtigt, dass neben Spareinlagen und inländischen Anleihen auch Fondsanteile, Vermögen in Versicherungen und Vorsorgekassen sowie Portfoliobeteiligungen von unter 1% an in- und ausländischen Kapitalgesellschaften von der Erbschaftssteuer befreit waren.⁷ Diese Befreiung wurde damit begründet, dass es sich bei den genannten Vermögenswerten um vergleichbare Sparformen handle.

Grundsätzlich gilt die Befreiung gemäß Endbesteuerungsgesetz nicht automatisch für eine neue Erbschaftssteuer, sondern nur dann, wenn sie der alten Erbschaftssteuer gegenüber als gleichartig anzusehen ist („Versteinerungstheorie“). Beim hier skizzierten Vorschlag ist freilich von dieser Gleichartigkeit auszugehen, weswegen das Endbesteuerungsgesetz bindend wäre. Idealerweise wäre demnach das Endbesteuerungsgesetz anzupassen, um die Besteuerung des gesamten Finanzvermögens zu ermöglichen. Sollte das nicht möglich sein, ist die Befreiung auf das gemäß Endbesteuerungsgesetz notwendige Minimum zu beschränken. Gestaltungen, bei denen kurz vor der Übertragung zum Zweck der Vermeidung der Erbschafts-

6 Das Endbesteuerungsgesetz normiert, dass die Forderungswertpapiere „sowohl in rechtlicher als auch in tatsächlicher Hinsicht einem unbestimmten Personenkreis angeboten werden“ müssen. Das heißt, es wäre unter diesem Befreiungstitel nicht möglich, große Vermögen in privaten Investmentfonds zu bündeln und die Fondszertifikate dann steuerfrei zu übertragen.

7 § 15 Abs. 1 Z 17 altes Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz.

steuer z. B. ein Aktienpaket veräußert und auf ein Sparbuch gelegt wird, sind als Missbrauch anzusehen und steuerlich unwirksam (§ 22 BAO).⁸ Die Befreiung durch das Endbesteuerungsgesetz ist zwar unzweifelhaft als Problem für die Wiedereinführung der Erbschafts- und Schenkungssteuer anzusehen, nicht aber als existenziell, also der Realisierbarkeit der Steuer insgesamt entgegenstehend anzusehen.

4.9 Immobilien

Die ungleiche Behandlung von Immobilienvermögen im Vergleich zu anderen Vermögensarten hat im Jahr 2008 dazu geführt, dass die Erbschafts- und Schenkungssteuer wegen Gleichheitswidrigkeit vom VfGH aufgehoben wurde. Grundbesitz wurde lediglich mit dem dreifachen Einheitswert bewertet, wohingegen andere Vermögenswerte (im Normalfall) mit dem gemeinen Wert (Verkehrswert) zu bewerten waren. Während die Einheitswerte für das land- und forstwirtschaftliche Vermögen (Grundvermögen A) immer wieder neu festgestellt wurden, fand die letzte Hauptfeststellung für das sonstige Grundvermögen (Grundvermögen B) 1973 statt. Durch die Preisentwicklungen seither ergaben sich derart große Diskrepanzen zu den Verkehrswerten, dass letztlich eine Gleichheitswidrigkeit erkannt wurde. Wichtig: Der VfGH hat nicht die Einheitswerte bzw. das System der Einheitsbewertung als verfassungswidrig aufgehoben, sondern die Nutzung der Einheitswerte (in ihrer jetzigen Form) für Zwecke der Erbschaftssteuer und damit die Steuer selbst.

Seit der Aufhebung der Erbschafts- und Schenkungssteuer ist bei Erbschaften und Schenkungen von Grundvermögen die Grunderwerbsteuer zu entrichten. Als Bemessungsgrundlage gilt seit der Steuerreform 2016 der sogenannte Grundstückswert (dazu unten mehr), davor galt der dreifache Einheitswert. Näheres zur Grunderwerbsteuer auch in Kapitel 4.10.

Es ist davon auszugehen, dass es in den nächsten Jahren zu einer großen Anzahl an Vermögensübertragungen kommen wird. Beim Großteil der Vermögensübertragungen wird es sich in erster Linie um Grundstücksübertragungen handeln. In den meisten Fällen werden die Werte von Privatgrundstücken nicht bekannt sein, sondern müssen erst festgestellt werden. Jede Erbschafts- und Schenkungssteuer, die funktionieren soll, muss also das Problem der Bewertung lösen. Vor dem Hintergrund des seinerzeitigen VfGH-Erkenntnisses, kommt der Frage einer rechtskonformen Grundstücksbewertung besondere Bedeutung zu. Es braucht eine einfache und verbindliche Regelung, die nachvollziehbar und leicht zu administrieren ist.

Der Gesetzgeber hat bei Wiedereinführung der Erbschaftssteuer zwei Möglichkeiten: Entweder man bleibt bei den Einheitswerten und stellt eine Aktualisierung durch Neufeststellung sicher, oder es gilt Teil I des Bewertungsgesetzes, also der gemeine Wert, künftig auch für Grundstücke.

⁸ Die Anreize für genannte Gestaltungen werden auch dadurch gemindert, dass im Fall der Veräußerung von Wertpapieren die realisierten Wertzuwächse der Kapitalertragsteuer unterliegen.

Ein logischer Anknüpfungspunkt sind die im Rahmen der Grunderwerbsteuerreform 2016 eingeführten Verfahren zur vereinfachten Verkehrswertfestsetzung von unentgeltlich übertragenen Grundstücken (Grundstückswert). Laut Grundstückswertverordnung kann der Grundstückswert nach dem Pauschalwertmodell oder nach dem Immobilienpreisspiegel der Statistik Austria festgestellt werden. Zusätzlich kann der gemeine Wert des Grundstückes für Zwecke der Grunderwerbsteuer auch mittels Gutachten nachgewiesen werden. Die Sachverständigen orientieren sich dabei insbesondere bei gerichtlichen Verfahren an den Wertermittlungsverfahren des Liegenschaftsbewertungsgesetzes (Vergleichswert⁻⁹, Sachwert⁻¹⁰ oder Ertragswertverfahren¹¹). Diese Verfahren sind zwar komplexer und gestaltungsanfälliger als eine „vereinfachte“ Hauptfeststellung, dafür aber als geltendes Recht in der Praxis bewährt und zur Verkehrsbewertung der Grundstücke für eine Erbschafts- und Schenkungssteuer jederzeit einsetzbar.

Zu einem Problem könnte es bei Erb:innen kommen, wenn der Hauptwohnsitz, an dem sie tatsächlich wohnen, in die Erbmasse fällt und somit der Erbschafts- und Schenkungssteuer unterliegt. Wenn keine anderen Vermögenswerte geerbt werden und keine anderen finanzielle Mittel zur Verfügung stehen, um die Erbschaftssteuer zu begleichen, könnte es nötig sein, entweder einen Kredit für die Begleichung der Steuer aufzunehmen oder den Wohnsitz zu veräußern oder an die Finanz zu verpfänden, um die Steuerschulden zu begleichen. Um einen erzwungenen Verkauf des Hauptwohnsitzes zu vermeiden, könnte eine Steuerbefreiung für einen geerbten Hauptwohnsitz vorgesehen werden oder alternativ, wie in Kapitel 4.5 beschrieben, auf großzügige Stundungs- oder Ratenzahlungsmöglichkeiten zurückgegriffen werden.

In vielen OECD-Ländern, die eine Erbschaftssteuer einheben, werden Hauptwohnsitze steuerlich unbegrenzt begünstigt. Diese steuerlichen Begünstigungen können jedoch an bestimmte Voraussetzungen bzw. Einschränkungen gebunden sein, etwa an eine Begrenzung nach Größe oder Wert oder an einen bestimmten Zeitraum der Nutzung vor bzw. nach dem Erbanfall durch den Erben.

4.10 Verhältnis zu anderen Steuern

Bei einer Wiedereinführung der Erbschafts- und Schenkungssteuer in Österreich ist zu beachten, dass einige Steuern in engem Zusammenhang zu dieser stehen bzw. zu einer über-

9 Beim Vergleichswertverfahren werden zur Bewertung die Verkaufspreise von (Vergleichs-)Liegenschaften mit ähnlichen wertbeeinflussenden Merkmalen herangezogen. Bei Abweichungen sind Anpassung vorzunehmen.

10 Das Sachwertverfahren kommt dann zur Anwendung, wenn zu wenige Vergleichsobjekte zur Verfügung stehen, um einen Verkehrswert ermitteln zu können. Der Sachwert wird aus zwei Komponenten ermittelt, dem Bodenwert und dem Gebäudesachwert, und soll abbilden, was die Wiederherstellung des Gebäudes kosten würden.

11 Das Ertragswertverfahren wird für die Bewertung von gewerblichen Immobilien und für Wohnmietobjekte verwendet. Der Ertragswert setzt sich aus dem Boden-, dem Gebäude- und dem Gebäudeertragswert zusammen. Neben dem Reinertrag (das, was das Gebäude im Stande ist zu erwirtschaften), der den Wert der Liegenschaft maßgeblich beeinflusst, sind der Liegenschaftszinssatz, Verwaltungs- und Betriebskosten, aber vor allem Instandhaltungs- und Instandsetzungskosten wichtige wertbeeinflussende Faktoren.

schneidenden Erfassung des gleichen Sachverhalts führen könnten. Besondere Beachtung müssen dabei die Grunderwerbsteuer und die Stiftungseingangssteuer finden.

4.10.1 Grunderwerbsteuer

Seit dem Wegfall der Erbschafts- und Schenkungssteuer im Jahr 2008 wird auch bei der unentgeltlichen Übertragung von Grundvermögen die Grunderwerbsteuer fällig. Als Bemessungsgrundlage der Steuer ist die Gegenleistung, aber mindestens der Grundstückswert heranzuziehen. Für die Ermittlung des Grundstückswerts sieht der Gesetzgeber drei Möglichkeiten vor: das Pauschalwertmodell, den Immobilienspiegel der Statistik Austria oder den Nachweis durch ein Immobiliensachverständigengutachten. Ein allgemeiner Steuersatz von 3,5 % gilt für entgeltliche Übertragungen. Für unentgeltliche Übertragungen (oder jene, die als unentgeltlich gelten) kommt ein Stufentarif zur Anwendung. Dieser sieht für die ersten 250.000 Euro einen Steuersatz von 0,5 % vor, für die nächsten 150.000 Euro einen Steuersatz von 2,0 % und für darüberliegende Beträge den Steuersatz von 3,5 % vor.

Die Grunderwerbsteuer, die auf Erbschaften anfallen würde, könnte auf eine etwaige Erbschafts- und Schenkungssteuer angerechnet werden bzw. zur Gänze entfallen. Bis 2008 waren Vorgänge, die der alten Erbschaftssteuer unterlagen, explizit von der Grunderwerbsteuer befreit (§ 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG, Stand 01.01.2008). Dieser Passus könnte wieder ins Grunderwerbsteuergesetz aufgenommen werden.

4.10.2 Stiftungseingangssteuer

Die Stiftungseingangssteuer wurde 2008 infolge des Auslaufens der Erbschafts- und Schenkungssteuer geschaffen, um Zuwendungen an in- und ausländische Stiftungen steuerlich zu erfassen, die bislang einer ermäßigten Besteuerung im Rahmen der alten Erbschaftssteuer unterlagen. Der Steuersatz beträgt 2,5 % oder, wenn gewisse Transparenzstandards nicht erfüllt sind, 25 % (z. B. Liechtenstein). Nachdem die Stiftungen im Rahmen einer neuen Erbschaftssteuer über ein Erbschaftssteueräquivalent nach deutschem Vorbild erfasst werden sollten (siehe oben), wäre die Stiftungseingangssteuer entsprechend zu streichen.

Ebenfalls angepasst werden sollten einige ertragsteuerliche Änderungen für Privatstiftungen, die nach dem Auslaufen der alten Erbschaftssteuer vorgenommen wurden. Das gilt insbesondere für die sogenannte steuerneutrale Substanzauszahlung für ab 31.07.2008 gestiftetes Vermögen. Die Regelung sieht vor, dass dieses Vermögen – sofern vorher die Gewinne und stillen Reserven steuerpflichtig zugewendet wurden – steuerfrei entnommen werden kann. Die Überlegung war, dass dieses Vermögen auch erbschaftssteuerfrei übertragen hätte werden können, eine Besteuerung somit unverhältnismäßig wäre. Mit Wiedereinführung der Erbschaftssteuer würde diese Begründung wegfallen und die steuerneutrale Substanzauszahlung für Zuwendungen ab Einführung der Steuer damit gestrichen werden.

4.11 Ausweichmöglichkeiten bzw. Steuerflucht

Im Rahmen der Erbschafts- und Schenkungssteuer gibt es grundsätzlich zwei wesentliche Ausweichmöglichkeiten, die bei der Gestaltung einer österreichischen Erbschafts- und Schenkungssteuer beachtet werden sollten:

- die Verlagerung des Wohnsitzes
- die Nicht-Anzeige bzw. Unterbewertung von übertragenen Vermögenswerten

Wie zuvor bereits ausgeführt, sind die Anreize zur Steuervermeidung durch die Verlagerung des Wohnsitzes verhältnismäßig gering, da sowohl die Erblasser:innen bzw. Geschenkgeber:innen als auch die Erb:innen bzw. Geschenknehmer:innen Österreich verlassen müssten. Insbesondere bei einer fortlaufenden Besteuerung müssten die betroffenen Parteien sogar mehr als zehn Jahre vor der Übertragung das Land verlassen. Dazu kommt in Österreich die Erfassung der stillen Reserven beim Wegzug im Rahmen der Einkommensteuer („Wegzugsbesteuerung“ gem. 27 Abs. 6 EStG), die diesen Ansatz zusätzlich deattraktiviert. Wichtig ist jedoch, dass keine Gestaltungen durch Übertragungen an ausländische Kapitalgesellschaften, Stiftungen und Trusts, an denen die Erb:innen bzw. Geschenknehmer:innen beteiligt oder begünstigt sind, zugelassen werden (siehe oben). Darüber hinaus sind die rechtlichen Spielräume für Gestaltung jedoch gering. Auch weil das Gros möglicher „Ausweichländer“ im (westlichen) Ausland ebenfalls Erbschaftssteuern kennt, also für die Vermeidung der Erbschaftssteuer schon dem Grunde nach nicht infrage kommt.

Etwas komplexer ist die Sachlage in Bezug auf die Ausweichmöglichkeiten durch Nicht-Anzeige oder Unterbewertung übertragener Vermögen. In puncto Nicht-Anzeige haben sich die Kontrollmöglichkeiten für die Finanzverwaltung in den letzten Jahren erheblich verbessert, insbesondere durch den (weltweiten) automatischen Informationsaustausch über Finanzkonten (OECD 2021). Auch die berufsrechtlichen Verpflichtungen von Notar:innen und anderen Parteienvertreter:innen, die üblicherweise in die Abwicklung von Erbschaften und großen Schenkungen von Grundstücken oder Firmenanteilen involviert sind, reduzieren die Wahrscheinlichkeit von Malversationen. Die Ausweichmöglichkeiten durch eine (vorsätzliche) Unterbewertung übertragener Vermögen lässt sich durch klare und einfach handhabbare Bewertungsstandards reduzieren. Eine grundlegende Überarbeitung des Bewertungsgesetzes mit der Intention einer Vereinfachung gewisser Bewertungsverfahren wäre in diesem Zusammenhang eine lohnende Aufgabe.

Bei der deutschen Erbschafts- und Schenkungssteuer spielen auch Gestaltungen mit Fruchtgenussrechten bei Immobilien oder Unternehmen eine Rolle, die den Wert der Immobilie bzw. des Unternehmens erheblich reduzieren und so die Steuerlast auf bis zu null reduzieren können. Zwar unterliegt das Zurücklegen des Fruchtgenussrechtes als nachgelagerte Schenkung der Schenkungssteuer, aber wenn der Fruchtgenuss nach Ablauf der 10-jährigen Zusammenrechnungsfrist erfolgt, steht der allgemeine Freibetrag erneut zu. Solche Fruchtgenussrechte sind zwar nicht in allen Zusammenhängen problemlos umsetzbar, z. B. weil die Erb:innen bzw.

Geschenknehmer:innen nicht auf Fruchtgenuss verzichten wollen, sollten als Gestaltungsinstrument aber nicht unterschätzt und bei Neukonzeption der Erbschaftssteuer mitgedacht werden, z. B. über längere Zusammenrechnungszeiträume.

Exkurs: Finanzstrafrecht

Österreich hat ein eigenes Finanzstrafgesetz (FinStrG), das zwischen verwaltungsbehördlichem (bis 150.000 Euro finanzstrafrechtlichem Wertbetrag) und einem gerichtlichen Verfahren unterscheidet. Durch die Möglichkeit einer rechtzeitigen Selbstanzeige gem. § 29 FinStrG lassen sich Finanzstrafen in Österreich gänzlich vermeiden – einzig die Abgabenschuld ist dann nachzubezahlen. Wesentliche Delikte des FinStrG sind die Abgabenhinterziehung (§ 33 FinStrG), die grob fahrlässige Abgabenverkürzung (§ 34) und der Abgabebetrug (§ 39). Im Rahmen einer Erbschaftssteuer würden bei (absichtlichem) Nichteinreichen von Erbschaftsteuererklärungen vor allem die beiden erstgenannten Delikte in Betracht kommen. Hier reicht der Strafraum von mindestens 10 % bis maximal 200 % des verkürzten Abgabebetrages. In der Praxis wird bei diesen Delikten bei Erstbegehung oft nur zwischen 10 % und 40 % bestraft (Hübner 2020, 20). Ob im Rahmen einer Erbschaftssteuer auch der nur bei gerichtlicher Zuständigkeit mögliche Abgabebetrug zur Geltung käme, ist fraglich, da hier ein höheres Element an „krimineller Energie“ vorliegen müsste. Beispielsweise könnten die organisierte Fälschung von Wertgutachten, die systematische Verschleierung von Eigentumsverhältnissen oder die Begehung von sonstigen Scheinhandlungen diesen Tatbestand erfüllen. Der Strafraum liegt hier deutlich höher und beinhaltet neben Geldstrafen auch Freiheitsstrafen – die allerdings im gerichtlichen Verfahren bedingt nachgesehen werden können.

Um mögliche Steuerhinterziehung im Rahmen der Erbschaftssteuererhebung zu minimieren, könnte es zweckdienlich sein, die finanzstrafrechtlichen Konsequenzen einer möglichen Nichtdeklaration von Vermögenswerten explizit als Tatbestand im FinStrG festzuhalten, um die generalpräventive Wirkung zu erhöhen. Während § 49a FinStrG beispielsweise explizit eine Regelung für eine unterlassene Schenkungsmeldung (gem. § 121a Bundesabgabenordnung) vorsieht, gibt es keine besonderen Normen für Delikte im Zusammenhang mit der (wohlgemerkt 2008 weggefallenen) Erbschaftssteuer.

5. Conclusio

Durch die demografische Entwicklung wird das Erbvolumen in Österreich bis 2050 kräftig ansteigen. Obwohl die Erbschafts- und Schenkungssteuer eine der effizientesten Steuern ist und daher in vielen Ländern einen integralen Bestandteil des Steuersystems ausmacht, kam es

nach einem Reformierungsbedarf der österreichischen Erbschafts- und Schenkungssteuer zu keiner politischen Einigung. Daher wurde diese Form der vermögensbezogenen Besteuerung im August 2008 abgeschafft. Auch deshalb gehört Österreich zu jenen OECD-Ländern mit sehr geringer Besteuerung von Vermögen.

Wir argumentieren in diesem Artikel, dass es eine Reihe von evidenzbasierten Argumenten für die Wiedereinführung der Erbschafts- und Schenkungssteuer gibt, und erläutern eine mögliche steuerrechtliche Ausgestaltung in Österreich. Simulationen einer österreichischen Erbschafts- und Schenkungssteuer, die sich am Prinzip der Leistungsfähigkeit orientieren und wie bei der Besteuerung von Arbeitseinkommen progressiv gestaltet sind, zeigen ein substanzielles Steueraufkommen. Die damit verbundenen zusätzlichen Einnahmen belaufen sich je nach Ausgestaltung und unter Berücksichtigung von Ausweicheffekten aktuell auf bis zu 1,8 Mrd. Euro und steigen bis 2050 auf bis zu 3,9 Mrd. Euro an. Diese Aufkommensschätzungen sind aufgrund der Annahme konstanter Vermögenswerte zudem als konservativ einzustufen und könnten mit entsprechenden Vermögenszuwächsen auch deutlich höher ausfallen. Ungeachtet der konkreten hier vorgestellten Modelle sind durch die angenommenen hohen Freibeträge, aber auch durch den Umstand, dass ein großer Teil der Bevölkerung gar nie eine substanzielle Erbschaft erhält, etwa 98 % der Erb:innen in Österreich ausgenommen, da nicht nur bestehende Vermögen, sondern auch Erbschaften einer erheblichen Ungleichverteilung unterliegen.

Die mögliche Ausgestaltung einer Erbschafts- und Schenkungssteuer in Österreich könnte sich dabei im Wesentlichen an den Kernelementen des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes von 1955 orientieren. Einige Punkte bedürfen jedoch einer Überarbeitung und einer eingehenden politischen Diskussion. Um die Finanzierung des Sozialstaates sicherzustellen, die Steuerstruktur zu verbessern und der vorherrschenden Vermögensungleichheit zu begegnen, sollte das Ziel einer neuen Erbschafts- und Schenkungssteuer nicht mehr die Besteuerung einer breiten Masse sein wie in der Vergangenheit, sondern die Besteuerung von großen Vermögen. So könnten höhere Freibeträge sicherstellen, dass es erst bei substanziellen Vermögenswerten zu einer spürbaren Belastung kommt, und so die Akzeptanz in der Bevölkerung erhöhen. Zudem könnten sie helfen, den Verwaltungsaufwand zu reduzieren, da nur ein kleiner Teil der Bevölkerung tatsächlich einer Besteuerung unterliegen würde. Durch klare Bewertungsstandards und wirksame Mitwirkungsverpflichtungen für Parteienvertreter:innen kann selbst für jene Fälle, in denen es zu einer Besteuerung kommt, der Aufwand gering gehalten werden. Grundsätzlich sollten zudem die Befreiungen und Begünstigungen für bestimmte Vermögensarten so gering wie möglich sein, um Ausweichmöglichkeiten zur Steueroptimierung sowie unerwünschte Verteilungseffekte zu begrenzen. Freibeträge für selbst genutzte Immobilien, zielgerichtete Abschläge für Betriebsvermögen sowie Stundungsmöglichkeiten für Härtefälle könnten jedoch angedacht werden, um politisch nicht gewünschte Effekte einer Erbschafts- und Schenkungssteuer zu beseitigen. Zusätzliche Herausforderungen in Österreich gibt es zudem bei der Besteuerung von Finanzvermögen, sofern sie vom Endbesteuerungsgesetz erfasst sind. An dieser Stelle sollte es idealerweise zu einer Anpassung dieses Gesetzes kommen, um mögliche Steuergestaltungen zu verhindern. Die Bewertung von

Immobilienvermögen, das in der abgeschafften Erbschafts- und Schenkungssteuer auf Basis veralteter Einheitswerte erfolgte, muss künftig auf Basis moderner Bewertungsmethoden erfolgen. Grundsätzlich sollte die Bewertung aller Vermögenswerte so weit wie möglich zu Marktwerten erfolgen, um auch künftige Wertsteigerungen automatisch zu umfassen. Wir weisen auch darauf hin, dass es mit der Wiedereinführung zu Überschneidung mit anderen Steuern wie der Grunderwerb- und der Stiftungseingangsteuer kommen würde, wo entsprechende Anpassungen nötig wären.

Letztlich wäre die Wiedereinführung der Erbschafts- und Schenkungssteuer Teil der Ausgestaltung des österreichischen Steuersystems und damit Ausdruck eines politischen Willens. Umfragen deuten darauf hin, dass ein solcher Wille in der Bevölkerung bereits besteht, und eine Reihe ökonomischer Argumente sprechen ebenfalls für eine Wiedereinführung.

DANKSAGUNG

Wir bedanken uns bei zwei Gutachter:innen für hilfreiche Kommentare und wertvolle Anregungen zur Überarbeitung dieses Artikels.

LITERATUR

- Adermon, Adrian/Lindahl, Mikael/Waldenström, Daniel (2018).** Intergenerational Wealth Mobility and the Role of Inheritance: Evidence from Multiple Generations. *The Economic Journal* 128 (612), 482–513. <https://doi.org/10.1111/ecoj.12535>.
- Alvaredo, Facundo/Garbinti, Bertrand/Piketty, Thomas (2017).** On the Share of Inheritance in Aggregate Wealth: Europe and the USA, 1900–2010. *Economica* 84 (334), 239–260. <https://doi.org/10.1111/ecca.12233>.
- Atkinson, Anthony B. (2015).** *Inequality. What can be done?* Cambridge (Massachusetts)/London (England), Harvard University Press.
- Bastani, Spencer/Waldenström, Daniel (2020).** How Should Capital be Taxed? *Journal of Economic Surveys* 34 (4), 812–846. <https://doi.org/10.1111/joes.12380>.
- Bennedsen, Morten/Nielsen, Kaspar/Perez-Gonzalez, Francisco/Wolfenzon, Daniel (2007).** Inside the Family Firm: The Role of Families in Succession Decisions and Performance. *The Quarterly Journal of Economics* 122 (2), 647–691. <https://doi.org/10.1162/qjec.122.2.647>.
- Berghuber, Bernd/Picek, Oliver/Schratzstaller, Margit (2007).** Perspektiven der Erbschafts- und Schenkungssteuer in Österreich. Studie des Österreichischen Instituts für Wirtschaftsforschung im Auftrag der Bundesarbeitskammer. Wien, WIFO. Online verfügbar unter https://www.wifo.ac.at/jart/prj3/wifo/resources/person_dokument/person_dokument.jart?publikationsid=29518&mime_type=application/pdf (abgerufen am 06.04.2024).
- Bernhofer, Dominik/Ertl, Michael/Bohnenberger, Katharina/Disslbacher, Franziska/Hofmann, Julia/Innreiter, Petra/Marterbauer, Markus/Mokre, Patrick/Schnetzer, Matthias (2022).** Tax me if you can. Potenziale moderner Vermögensbesteuerung in Österreich. *Wirtschaft und Gesellschaft* 48 (2), 207–230. <https://doi.org/10.59288/wug482.131>.
- Black, Sandra E./Devereux, Paul J./Landaud, Fanny/Salvanes, Kjell G. (2022).** The (Un)Importance of Inheritance. Discussion Paper Series 15034. Online verfügbar unter <https://docs.iza.org/dp15034.pdf> (abgerufen am 06.02.2024).

Bloom, Nicholas/Van Reenen, John (2007). Measuring and Explaining Management Practices Across Firms and Countries. *The Quarterly Journal of Economics* 122 (4), 1351–1408. <https://doi.org/10.1162/qjec.2007.122.4.1351>.

Bönke, Timm/Werder, Marten v./Westermeier, Christian (2017). How inheritances shape wealth distributions: An international comparison. *Economics Letters* 159, 217–220. <https://doi.org/10.1016/j.econlet.2017.08.007>.

Boserup, Simon H./Kopczuk, Wojciech/Kreiner, Claus T. (2016). The Role of Bequests in Shaping Wealth Inequality: Evidence from Danish Wealth Records. *American Economic Review* 106 (5), 656–661. <https://doi.org/10.1257/aer.p.20161036>.

Bourdieu, Pierre (1986). The Forms of Capital. In: John Richardson (Hg.). *Handbook of Theory and Research for the Sociology of Education*. Westport (CT), Greenwood, 241–258.

Brown, Jeffrey/Coile, Courtney/Weisbenner, Scott (2010). The effect of inheritance receipt on retirement. *Review of Economics and Statistics*, Vol. 92/2, 425–434. <http://dx.doi.org/10.1162/rest.2010.11182>.

Bundesministerium für Arbeit und Wirtschaft (2024). KMU in Österreich. Online verfügbar unter <https://www.bmaw.gv.at/Services/Zahlen-Daten-Fakten/KMU-in-%C3%96sterreich.html> (abgerufen am 06.02.2024).

Bundesverfassungsgericht (2014). Privilegierung des Betriebsvermögens bei der Erbschaftsteuer ist in ihrer derzeitigen Ausgestaltung nicht in jeder Hinsicht mit der Verfassung vereinbar. Online verfügbar unter <https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Pressemitteilungen/DE/2014/bvg14-116.html> (abgerufen am 06.02.2024).

Cordes, Joseph (1999). Horizontal equity. In: *The encyclopedia of taxation and tax policy*. Urban Institute Press.

Cowell, Frank A./Van De Gaer, Dirk/He, Chang (2018). Inheritance Taxation: Redistribution and Pre-distribution. In: John A. Bishop/Juan Gabriel Rodríguez (Hg.). *Inequality, Taxation and Intergenerational Transmission*. Leeds, Emerald Publishing Limited, 1–13.

Degirmencioglu, Ani/Lunzer, Gertraud/Mühlböck, Vanessa (2007). Erbschafts- und Schenkungssteuer in Österreich – quo vadis? *Wirtschaft und Gesellschaft* 33 (3), 363–390. Online verfügbar unter https://wug.akwien.at/WUG_Archiv/2007_33_3/2007_33_3_0363.pdf (abgerufen am 06.04.2024).

Disslbacher, Franziska/Ertl, Michael/List, Emanuel/Mokre, Patrick/Schnitzer, Matthias (2020). On Top of the Top – Adjusting wealth distributions using national rich lists. *INEQ Working Paper Series* 20. Wien, Wirtschaftsuniversität Wien.

Elinder, Michael/Erixson, Oscar/Ohlsson, Henry (2012). The Impact of Inheritances on Heirs' Labor and Capital Income. *The B.E. Journal of Economic Analysis & Policy*, Vol. 12/1, 1–37. <https://doi.org/10.1515/1935-1682.3324>.

Elinder, Mikael/Erixson, Oscar/Waldenström, Daniel (2018). Inheritance and wealth inequality: Evidence from population registers. *Journal of Public Economics* 165, 17–30. <https://doi.org/10.1016/j.jpubeco.2018.06.012>.

Elsässer, Lea/Hense, Svenja/Schäfer, Armin (2017). „Dem Deutschen Volke“? Die ungleiche Responsivität des Bundestags. *Zeitschrift für Politikwissenschaft* 27 (2), 161–180. <https://doi.org/10.1007/s41358-017-0097-9>.

Erixson, Oscar/Escobar, Sebastian (2020). Deathbed tax planning. *Journal of Public Economics*, Volume 185, 104170. <https://doi.org/10.1016/j.jpubeco.2020.104170>.

Escobar, Sebastian/Ohlsson, Henry/Selin, Håkan (2019). Taxes, frictions and asset shifting: when Swedes disinherited themselves. *Working Paper Series* 2019:6. Online verfügbar unter https://ideas.repec.org/p/nhs/ifauwp/2019_006.html (abgerufen am 06.04.2024).

Eurofound (2021). *Wealth Distribution and Social Mobility*. Luxembourg, Publications Office of the European Union.

Europäische Kommission (2022). *Taxation Trends in the European Union. Data for the EU Member States, Iceland and Norway*. Luxembourg, Publications Office of the European Union.

- Fagereng, Andreas/Mogstad, Magne/Rønning, Marte (2021).** Why Do Wealthy Parents Have Wealthy Children? *Journal of Political Economy* 129 (3), 703–756. <https://doi.org/10.1086/712446>.
- Goupille-Lebreton, Jonathan/Infante, Jose (2018).** Behavioral responses to inheritance tax: Evidence from notches in France. *Journal of Public Economics*, Vol. 168, 21–34. <https://doi.org/10.1016/j.jpubeco.2018.09.016>.
- Gravelle, Jane/Maguire, Steven (2010).** Estate Taxes and Family Businesses: Economic Issues Estate Taxes and Family Businesses. Economic Issues Congressional Research Service.
- Grünberger, Klaus/Derndorfer, Judith/Schnetzer, Matthias (2024).** Erbschaften in Österreich: eine Modellschätzung intergenerationaler Vermögenstransfers bis 2050. *Wirtschaft und Gesellschaft* 50 (1), 21–41.
- Guo, Yanran (2022).** Inheritance, Wealth Distribution, and Estate Taxation. UNC-Chapel Hill. Online verfügbar unter <https://yanranecon.github.io/files/Inheritance.pdf> (abgerufen am 06.02.2024).
- Guvenen, Fatih/Kambourov, Gueorgui/Kurusc, Burhan/Ocampo, Sergio/Chen, Daphne (2023).** Use It or Lose It: Efficiency and Redistributive Effects of Wealth Taxation. *The Quarterly Journal of Economics* 138 (2), 835–894. <https://doi.org/10.1093/qje/qjac047>.
- Hansen, Marianne. N. (2014).** Self-Made Wealth or Family Wealth? Changes in Intergenerational Wealth Mobility. *Social Forces* 93 (2), 457–481. <https://doi.org/10.1093/sf/sou078>.
- Holtz-Eakin, Douglas/Joulfaian David/Rosen, Harvey (1993).** The Carnegie Conjecture: Some Empirical Evidence. *The Quarterly Journal of Economics* 108 (2), 413–435. <https://doi.org/10.2307/2118337>.
- Holtz-Eakin, Douglas/Joulfaian, David/Rosen, Harvey (1994).** Entrepreneurial Decisions and Liquidity Constraints. *The RAND Journal of Economics* 25 (2), 334–347.
- Houben, Henriette/Maitherth, Ralf (2011).** Erbschaftsteuer und Erbschaftsteuerreform in Deutschland: eine Bestandsaufnahme. *Vierteljahrshefte zur Wirtschaftsforschung* 80 (4), 161–188. <https://doi.org/10.3790/vjh.80.4.161>.
- Hübner, Klaus (2020).** Die Strafpraxis in Finanzstrafverfahren. *ÖGSWissen*, Ausgabe 02-03/2020. Online verfügbar unter https://www.oegsw.at/de/news/%C3%B6gswissen/ausgabe_02_03_2020/die_strafpraxis_in_financestrafverfahren/index_ger.html (abgerufen am 06.04.2024).
- Jestl, Stefan (2021).** Inheritance Tax Regimes: a comparison. Materialien zu Wirtschaft und Gesellschaft (176). Working Paper-Reihe der AK Wien. Online verfügbar unter <https://emedien.arbeiterkammer.at/viewer/fulltext/AC15106171/2/> (abgerufen am 06.04.2024).
- Joulfaian, David (2006).** The Behavioral Response of Wealth Accumulation to Estate Taxation: Time Series Evidence. *National Tax Journal*, Vol. 59/2, 253–268. <https://doi.org/10.17310/ntj.2006.2.04>.
- Joulfaian, David/Wilhelm Mark (1994).** Inheritance and labor supply. *Journal of Human Resources*, Vol. 29/4, 1205–1234. <http://dx.doi.org/10.2307/146138>.
- Karagiannaki, Eleni (2017).** The Impact of Inheritance on the Distribution of Wealth: Evidence from Great Britain. *Review of Income and Wealth* 63 (2), 394–408. <https://doi.org/10.1111/roiw.12217>.
- Kindermann, Fabian/Mayr, Lukas/Sachs, Dominik (2020).** Inheritance taxation and wealth effects on the labor supply of heirs. *Journal of Public Economics*, Vol. 191, 104127. <http://dx.doi.org/10.1016/j.jpubeco.2019.104127>.
- Kopczuk, Wojciech (2007).** Bequest and Tax Planning: Evidence from Estate Tax Returns. *The Quarterly Journal of Economics*, Vol. 122/4, 1801–1854. <https://doi.org/10.1162/qjec.2007.122.4.1801>.
- Kopczuk, Wojciech (2009).** Economics of estate taxation: Review of theory and evidence. NBER Working Paper Series 15741. <https://doi.org/10.3386/w15741>.
- Leitner, Sebastian (2015).** Drivers of Wealth Inequality in Euro Area Countries. Materialien zu Wirtschaft und Gesellschaft 137. Online verfügbar unter <https://emedien.arbeiterkammer.at/viewer/pdf/AC12194016/AC12194016.pdf> (abgerufen am 06.04.2024).
- Leitner, Sebastian (2018).** Factors Driving Wealth Inequality in European Countries: The Effect of Inheritance and Gifts on Household Net Wealth Distribution Analysed by Applying the Shapley Value Approach to Decomposition. Materialien zu Wirtschaft und Gesellschaft 177. Online verfügbar unter <https://emedien.arbeiterkammer.at/viewer/fulltext/AC15105971/9/> (abgerufen am 06.04.2024).

Marterbauer, Markus/Schürz, Martin (2007). Der Streit um die Abschaffung der Erbschaftssteuer in Österreich. WISO 30 (2), 36–52.

Milanović, Branko (2016). Die ungleiche Welt. Migration, das eine Prozent und die Zukunft der Mittelschicht. Berlin, Suhrkamp.

Musgrave, Richard (1990). Horizontal Equity Once More. National Tax Journal 43 (2). <https://doi.org/10.1086/NTJ41788830>.

Nekoei, Arash/Seim, David (2018). On the Accumulation of Wealth: The Role of Inheritances. SSRN Electronic Journal. <https://doi.org/10.2139/ssrn.3192778>.

Nekoei, Arash/Seim, David (2023). How Do Inheritances Shape Wealth Inequality? Theory and Evidence from Sweden. The Review of Economic Studies 90 (1), 463–498. <https://doi.org/10.1093/restud/rdac016>.

OECD (2021). Inheritance Taxation in OECD Countries. Paris, OECD.

OECD Revenue Statistics (2023). Revenue Statistics 2023. Tax Revenue Buoyancy in OECD Countries. Online verfügbar unter <https://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=REV> (abgerufen am 30.01.2024).

OECD Wealth Distribution Database (2021). Wealth Distribution Database (WDD). Online verfügbar unter <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=WEALTH> (abgerufen am 30.01.2024).

OeNB (2024). Distributional Wealth Accounts für Österreich. Online verfügbar unter https://oenb.shiny-apps.io/DWA_OeNB/ (abgerufen am 26.03.2024).

Page, Benjamin I./Bartels, Larry M./Seawright, Jason (2013). Democracy and the Policy Preferences of Wealthy Americans. Perspectives on Politics 11 (1), 51–73. <https://doi.org/10.1017/S153759271200360X>.

Piketty, Thomas/Saez, Emmanuel (2007). How Progressive is the U.S. federal tax system? A historical and international perspective. Journal of Economic Perspectives, Vol. 21, No. 1. <http://dx.doi.org/10.1257/jep.21.1.3>.

Piketty, Thomas/Postel-Vinay, Gilles/Rosenthal, Jean-Laurent (2014). Inherited vs self-made wealth: Theory & evidence from a rentier society (Paris 1872–1927). Explorations in Economic History 51, 21–40. <https://doi.org/10.1016/j.eeh.2013.07.004>.

PWC (2014). Privatstiftungen in Österreich. Richtig vorsorgen für das Familienvermögen. Online verfügbar unter <https://www.pwc.at/de/publikationen/mittelstand-kmu/privatstiftungen-in-oesterreich.pdf> (abgerufen am 08.02.2024).

Redonda, Agustin (2017). Inheritance Taxation, Corporate Succession and Sustainability. Discussion Notes 1701. Council on Economic Policies.

Rossmann, Bruno (2006). Vermögen und Vermögensbesteuerung in Österreich – Bestandsaufnahme und Reform der Bewertung von Grundvermögen. Wirtschaft und Gesellschaft 32 (3), 283–312. Online verfügbar unter https://wug.akwien.at/WUG_Archiv/2006_32_3/2006_32_3_0283.pdf (abgerufen am 06.04.2024).

Scheuer, Florian/Slemrod, Joel (2021). Taxing Our Wealth. Journal of Economic Perspectives 35 (1), 207–230. <https://doi.org/10.1257/jep.35.1.207>.

Schmalbeck, Richard (2001). Avoiding Federal Wealth Transfer Taxes. In: W. Gale/J. Hines Jr./J. Slemrod (Hg.). Rethinking Estate and Gift Taxation. Washington, D. C., Brookings Institution Press,

Schratzenthaler, Margit (2015). Vermögensbezogene Steuern – die österreichische Perspektive. WISO 1/2015. Linz, isw. Online verfügbar unter <https://www.zeitschriftwiso.at/index.php?eID=dumpFile&t=f&f=172&token=d96a04571e48d04583e6f55321c7782a3023703d> (abgerufen am 06.04.2024).

Schürz, Martin (2007). Erbschaften und Vermögensungleichheit in Österreich. Wirtschaft und Gesellschaft 33 (2), 231–254. Online verfügbar unter https://wug.akwien.at/WUG_Archiv/2007_33_2/2007_33_2_0231.pdf (abgerufen am 06.04.2024).

Sommer, Eric (2017). Wealth Transfers and Tax Planning: Evidence for the German Bequest Tax. IZA Discussion Paper Series No. 11120. Online verfügbar unter <https://repec.iza.org/dp11120.pdf> (abgerufen am 06.04.2024).

Statistik Austria (2024). Demographische Merkmale von Gestorbenen. Online verfügbar unter <https://www.statistik.at/statistiken/bevoelkerung-und-soziales/bevoelkerung/gestorbene/demographische-merkmale-von-gestorbenen> (abgerufen am 06.02.2024).

Statistisches Bundesamt Deutschland (2023). Statistischer Bericht – Statistik über die Erbschaft- und Schenkungsteuer 2022. Online verfügbar unter https://www.destatis.de/DE/Themen/Staat/Steuern/Weitere-Steuern/Publikationen/_publikationen-innen-statistischer-bericht.html (abgerufen am 06.04.2024).

Verfassungsgerichtshof (2007). G54/06-15. Online verfügbar unter https://www.vfgh.gv.at/downloads/VfGH_G_54-06_ua_-_erbschaftssteuer.pdf (abgerufen am 06.02.2024).

Villalonga, Belen/Amit, Raphael (2006). How do family ownership, control and management affect firm value? *Journal of Financial Economics* 80 (2), 385–417. <https://doi.org/10.1016/j.jfineco.2004.12.005>.

Wiedmann, Thomas/Lenzen, Manfred/Keyßer, Lorenz T./Steinberger, Julia K. (2020). Scientists' warning on affluence. *Nature communications* 11 (1), 3107. <https://doi.org/10.1038/s41467-020-16941-y>.

Wolff, Edward N./Gittleman, Maury (2014). Inheritances and the distribution of wealth or whatever happened to the great inheritance boom? *The Journal of Economic Inequality* 12 (4), 439–468. <https://doi.org/10.1007/s10888-013-9261-8>.