

Vermögensbesteuerung

Rafael Wildauer, 0655225

Dezember 2008

Inhaltsverzeichnis

Einleitung:	4
Länderüberblick:	6
Schweden	6
Vermögenssteuer	7
Vermögensverkehrssteuern	8
Grundsteuer	8
Einkommenssteuer	9
Ausblick	11
USA	12
Erbchaftssteuer, Schenkungssteuer und Generation Skipping Transfer Tax	13
Einkommenssteuer	18
sonstige vermögensbezogene Steuern	20
Deutschland	21
Vermögenssteuer	21
Vermögensverkehrssteuern	22
Grundsteuer	22
Erbchafts- und Schenkungssteuer	23
Einkommenssteuer	25
Österreich	28
Vermögenssteuer	28
Die Grundsteuer	29
Die Bodenwertabgabe	31
Die Grunderwerbssteuer	31
Die Besteuerung von Erbschaften und Schenkungen	32
Einkommenssteuer	32

zusammenfassende Darstellung und Interpretation vorhandener OECD Daten	35
Ökonomische Betrachtung von vermögensbezogener Besteuerung	39
Die Treffsicherheit von vermögensbezogenen Steuern	39
immobiles Vermögen / Einkommensverteilung	39
Aktien und Wertpapiere	40
vermögensbezogene Steuern vor dem Hintergrund der funktionellen Einkommensentwicklung	41
Ableitungen für die Vermögensbesteuerung in Österreich	44

Einleitung:

In der finanzwissenschaftlichen Literatur werden eine Reihe von (unterschiedlichen) steuertheoretischen Rechtfertigungsgründen für die Besteuerung von Vermögen genannt¹. Die wichtigsten Rechtfertigungen sollen als Einleitung für die nähere Betrachtung von Vermögensbesteuerungsmodellen verschiedener Länder dienen:

Vermögen als Indikator der Leistungsfähigkeit. Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Rechtfertigung für die progressive Besteuerung von Einkommen oder für die Besteuerung von Vermögen ist weitgehend anerkannt. Die Aussage des Leistungsfähigkeitsprinzips: "Jeder Bürger hat zur Finanzierung der staatlichen Leistungen nach Maßgabe seiner Leistungs - im Sinne von Zahlungsfähigkeit ("ability-to-pay") - beizutragen" rechtfertigt demnach eine gesonderte Besteuerung von Vermögen, wenn Vermögen als Indikator für die Leistungsfähigkeit erachtet wird (Reding/Müller, 1999).

Vermögensbesteuerung als Äquivalent zur Inanspruchnahme staatlicher Leistungen. Auch das Äquivalenzprinzip kann eine Besteuerung von Vermögen rechtfertigen. Dieses Prinzip besagt, "dass Staatsbürger (als Steuer- bzw. Abgabenzahler) gemäß dem ihnen vom Staat gewährten Nutzen aus der Inanspruchnahme öffentlicher Leistungen zur Finanzierung dieser Leistungen herangezogen werden sollen" (Reding/Müller, 1999). Eine Vermögensbesteuerung ist demnach durch den höheren Nutzen, den eine vermögende Person aus den staatlichen Schutzfunktionen wie dem Eigentumsrecht, der Polizei oder der Gerichtsbarkeit zieht, gerechtfertigt.

Vermögensbesteuerung als Mittel für Chancengleichheit. Ein weiteres Argument für Vermögenssteuern ergibt sich aus dem Ziel der gesellschaftlichen Chancengleichheit. Diese ist in einer Marktwirtschaft nur gegeben, wenn sich gleichberechtigte PartnerInnen im Marktprozess gegenüber stehen. Dies ist in der Realität nicht der Fall. Der unterschiedliche Besitz von Vermögen verzerrt die Chancengleichheit der rechtlich gleichen BürgerInnen (Besitzargument). Durch eine Besteuerung von Vermögen und einer entsprechenden Ausgabenpolitik des Staates, kann dazu beigetragen werden dieses Ungleichgewicht zu beheben. Eine besondere Rolle nimmt in diesem Zusammenhang die Besteuerung von Erbschaften ein. Geerbtes Vermögen verhilft dem/der Erben/in zu Vorteilen ohne, dass eine eigene Leistung erbracht wurde.

¹beispielsweise Nowotny (1999), Reding/Müller (1999), Stiglitz/Schönfelder (2000)

Lenkungseffekte durch Vermögensbesteuerung. Auch aus Allokationsgründen kann eine Besteuerung von Vermögen sinnvoll sein. Beispielsweise um zu vermeiden oder zumindest einzuschränken, dass Vermögensgüter (zum Beispiel Bauland) ungenützt oder nicht produktiv genützt gehalten werden um einen spekulativen Wertzuwachs realisieren zu können. Eine Besteuerung dieser Vermögensgegenstände bewirkt den Anreiz diese Gegenstände produktiv zu nützen um die Steuer aus dem Ertrag und nicht aus der Substanz leisten zu müssen.

Vermögen stellt bereits versteuertes Einkommen dar. Eine Rechtfertigung zur Unterlassung von Vermögensbesteuerung besteht in der Auffassung, dass Vermögen nichts anderes darstellt als bereits versteuertes Einkommen. Eine ähnliche jedoch konträre Sichtweise ist die Betrachtung von Vermögenssteuern als Ergänzung zur Einkommenssteuer um eine zu schwache Progression bei Vermögenseinkünften auszugleichen.

Länderüberblick:

Schweden

Schweden gliedert sich in 21 Provinzen und 290 Gemeinden. Es verfügt sowohl der Zentralstaat wie auch die untergeordneten Verwaltungseinheiten über gewisse Steuerhoheiten. Der schwedische Reichstag (riksdagen) verfügt über das Recht Steuern und Abgaben festzulegen, die Provinzen und Gemeinden verfügen über das Recht die Steuersätze der kommunalen Steuern festzusetzen.²

Abbildung 1: Schweden - vermögensbezogene Steuern

	1980			1995			2005		
	Aufkommen in Mio. SEK	% des Aufkommens vermögensbez. St.	% des Aufkommens	Aufkommen in Mio. SEK	% des Aufkommens vermögensbez. z. St.	% des Aufkommens	Aufkommen in Mio. SEK	% des Aufkommens vermögensbez. St.	% des Aufkommens
gesamtes Steueraufkommen	259.216			859.254			1.354.166		
vermögensbez. Steuern	2.424		0,94%	23.260		2,71%	40.116		2,96%
Steuern auf unbewegliches Vermögen	16	0,66%	0,01%	15.263	65,62%	1,78%	25.139	62,67%	1,86%
regelm. Steuern auf das Nettovermögen	717	29,58%	0,28%	3.583	15,40%	0,42%	4.998	12,46%	0,37%
Erbschaft- und Schenkungssteuern	545	22,48%	0,21%	1.388	5,97%	0,16%	1.092	2,72%	0,08%
Steuern auf Finanz- und Kapitaltransaktionen	1.146	47,28%	0,44%	3.026	13,01%	0,35%	8.878	22,13%	0,66%

Quelle: OECD Revenue Statistics 1965 - 2005, 2007

Das gesamte Aufkommen von Steuern und Abgaben betrug im Jahre 1980 259 Mrd. schwedische Kronen (SEK), 25 Jahre später ist es auf SEK 1354 Mrd. gestiegen. Im gleichen Zeitraum stieg der Anteil der vermögensbezogenen Steuern am Gesamtsteueraufkommen von 0,94% im Jahre 1980 auf 2,96% im Jahre 2005. Schweden weist somit einen steigenden Anteil der vermögensbezogenen Steuern an den gesamten Steuern und Abgaben auf. Im Vergleich mit anderen OECD Ländern ist der Anteil der vermögensbezogenen Steuern jedoch relativ niedrig. Gemessen am BIP weist Schweden für das Jahr 2005 einen unterdurchschnittlichen Wert von 1,47% auf, der Durchschnittswert der 30 OECD Länder lag bei 1,9% des BIP³.

Im Laufe der Zeit haben sich die verschiedenen vermögensbezogenen Steuern in Schweden sehr unterschiedlich entwickelt. So wuchs der Anteil der Steuern auf unbewegliches Vermögen von SEK 16 Mio. im Jahre 1980 auf SEK 25,14 Mrd. im Jahre 2005 an. Gemessen am Aufkommen der gesamten vermögensbezogenen Steuern bedeutet dies, dass Steuern auf unbewegliches Vermögen

²vgl. Mennel/Förster, 54. Lieferung, 2004

³siehe: OECD, Revenue Statistics 1965 - 2005, 2006

im Jahre 1980 nur 0,66% zum gesamten Aufkommen beitrugen und dieser Anteil auf über 62% im Jahre 2005 anwuchs.

Bis auf die Steuern auf unbewegliches Vermögen trugen alle anderen vermögensbezogenen Steuern im Jahr 2005 einen wesentlich geringeren Anteil zum Aufkommen der Vermögenssteuern bei als in den Jahren zuvor. Besonders drastisch ist diese Entwicklung bei den Erbschafts- und Schenkungssteuern zu beobachten. Trugen diese im Jahr 1980 noch rund 22% zum gesamten Aufkommen der vermögensbezogenen Steuern bei, so schrumpfte dieser Anteil im Jahr 2005 auf 2,72% zusammen.

Vermögenssteuer

Die allgemeine Vermögenssteuer wurde in Schweden durch die Mitte-Rechts Regierung unter Premierminister Frederik Reinfeldt im Dezember 2007 abgeschafft. Von Seiten der schwedischen Regierung wurde dieser Schritt mit der mangelnden internationalen Wettbewerbsfähigkeit des Landes argumentiert, die durch hohe Vermögenssteuern verursacht wird.

Die Vermögenssteuer bis ins Jahr 2007

In der bis 2007 bestehenden Form zielte die schwedische Vermögenssteuer hauptsächlich auf das Reinvermögen von natürlichen Personen und ausländische Gesellschaften ab. Das Vermögen musste hierzu in der jährlichen Einkommenssteuererklärung angegeben werden. Die geleistete Vermögenssteuer war von der Einkommenssteuerlast nicht abzugsfähig. Bei Familien oder Zusammenlebenden mit Kindern, wurde das Vermögen gemeinsam erhoben und fortan vom Gesamtvermögen der Familienmitglieder berechnet.

Bemessungsgrundlage Als Reinvermögen galt das gesamte Vermögen, zu Marktpreisen bewertet, abzüglich etwaiger Schulden. Es existierten für verschiedene Vermögensarten jedoch unterschiedliche Bewertungsvorschriften. Als Teil der Bemessungsgrundlage galten Aktien, Grundstücke, Gebäude, Wertpapiere und bestimmtes bewegliches Eigentum. Altersvorsorge und Pensionen waren von der Vermögenssteuer ausgenommen, Grundvermögen wurde mit 75% des Marktwertes in die Bemessungsgrundlage aufgenommen⁴. Anteile an Familienbetrieben waren steuerbefreit. Ebenso von der Steuer befreit waren nicht an der Börse gelistete, jedoch marktnotierte Aktien oder Anteilsscheine. Bewegliches Vermögen wurde unterteilt in äußers- und inneres bewegliches Vermögen. Als inneres bewegliches Vermögen galten beispielsweise Schmuck, Möbel, Kunstwerke oder Briefmarkensammlungen. Als äußeres bewegliches Vermögen galten Kraftwagen und Freizeitboote. Inneres bewegliches Vermögen war von der Besteuerung ausgenommen, äußeres nur solange ein Wert von SEK 10.000 nicht überschritten wurde.

Grundsätzlich existierte ein Freibetrag für natürliche Personen in der Höhe von SEK 1,5 Millionen pro Jahr. Wurde die Vermögenssteuer für zusammenlebende oder verheiratete Personen gemeinsam berechnet, wuchs dieser Freibetrag auf SEK 3 Millionen pro Jahr an. Insgesamt durfte die Belastung durch die Einkommenssteuer und die Vermögenssteuer gemeinsam nicht mehr als 60% des gesamten steuerpflichtigen Einkommens (Erwerbseinkommen und Kapitaleinkommen) betragen. War dies der

⁴vgl. Swedish Tax Agency, Taxes in Sweden 2007

Fall wurde die Vermögenssteuer reduziert. Für mindestens die Hälfte des Vermögens musste jedoch in jedem Fall die Vermögenssteuer geleistet werden.

Bewertung Die Bewertung von Grundvermögen basierte seit dem Jahr 1988 auf regelmäßigen, alle zwei Jahre stattfindenden, Grundstücksbewertungen. Bei diesen Bewertungen (fastighetstaxering) wurden Einheitswerte ermittelt, die als Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Steuerschuld herangezogen wurden. Forstwirtschaftliche Vermögen wurden in der Regel nach den durchschnittlichen Ertragswerten bewertet.

Börsennotierte Wertpapiere wurden mit 80% des aktuellen Kurses in die Steuerberechnung einbezogen, nicht börsennotierte Wertpapiere mit 100% des zugrundeliegenden Eigenkapitals. Darüber hinaus waren auch alle anderen Formen von marktnotierten Wertpapieren wie Zertifikate, Optionen und Termine steuerpflichtig.

Tarif Natürliche Personen mussten von dem steuerpflichtigen Vermögen, abzüglich der Freibeträge, 1,5% an Steuer bezahlen. Juristische Personen waren in der Regel nicht steuerpflichtig, außer nicht wirtschaftliche Vereine und ausländische Gesellschaften. Für diese war ein Freibetrag von SEK 25.000 vorgesehen und ein Tarif von 0,015%.

Vermögensverkehrssteuern

Die Grunderwerbssteuer wird mit einem Tarif von 1,5% bei natürlichen und 3% bei juristischen Personen eingehoben. Bemessungsgrundlage dabei ist der Anschaffungswert oder der Einheitswert des Vorjahres. Welcher Wert herangezogen wird, hängt davon ab welcher höher ist. Unter bestimmten Voraussetzungen kann ein Grundstück sofort nach Erwerb, ohne Grunderwerbssteuer leisten zu müssen, weiterverkauft werden. Ebenfalls von der Grundsteuer ausgenommen sind Verschmelzungen von Grundstücken. Neben der Grunderwerbssteuer existiert noch eine Stempelsteuer auf die Registrierung von Hypotheken. Diese wird ebenfalls mit einem Steuersatz von 1,5% eingehoben.

Grundsteuer

Ebenfalls im Dezember 2007 wurde die Grundsteuer per 1.1.2008 in ihrer bisherigen Form abgeschafft. An deren Stelle tritt nun eine einheitliche kommunale Grundsteuer auf Grund und Boden der für Wohnzwecke genutzt wird. Diese Steuer beträgt für kleine private Wohnhäuser (Ein- beziehungsweise Zweifamilienhäuser) SEK 6000 pro Jahr oder maximal 0,75% des zu versteuernden Wertes. Für Wohnungen wird die Steuer SEK 1.220 oder maximal 0,4% des steuerpflichtigen Wertes betrage⁵. Der zu versteuernde Wert beträgt 75% des Marktwertes.

⁵vgl. "Government revises property tax" (Quelle: <http://www.thelocal.se/8551/>)

Einkommenssteuer

In Schweden existiert eine Einkommenssteuer auf kommunaler und auf staatlicher Ebene. Die kommunale Einkommenssteuer teilt sich wiederum in die regionale Steuer der Provinzen und die Gemeindesteuer auf. Die schwedische Steuerbehörde unterscheidet drei unterschiedliche Einkunftsarten:

1. Einkommen aus unselbstständiger Arbeit
2. Einkommen aus gewerblicher Tätigkeit
3. Kapitaleinkommen

Sowohl das ermittelte Einkommen aus unselbstständiger Tätigkeit wie aus gewerblicher Tätigkeit werden steuerlich gleich behandelt. Unterschiede gibt es in der Berechnung des Einkommens. Prinzipiell gilt das ermittelte Einkommen (unselbstständig oder gewerblich) minus den erlaubten Abzügen (allgemeiner Absetzbetrag abhängig vom Einkommen sowie Abzüge für geleistete Pensionsbeitragszahlungen) als Bemessungsgrundlage sowohl für die staatliche wie auch für die kommunale Einkommenssteuer⁶. In Schweden müssen die steuerpflichtigen BürgerInnen unter bestimmten Voraussetzungen eine Einkommenssteuererklärung vorlegen. Die wichtigste Bedingung, die von der großen Mehrheit der SchwedInnen erfüllt wird, ist im Vorjahr der Steuererklärung ganzjährig in Schweden gewohnt und mehr als SEK 16.793 Erwerbseinkommen im letzten Jahr bezogen zu haben (Stand 2006: SEK 16.793 entsprach € 1815⁷). Bei Lohn- oder Gehaltszahlungen sowie bei Dividenden und Zinsen ist der/die ArbeitgeberIn beziehungsweise die Bank dazu verpflichtet einen Quellenabzug bei Auszahlung durchzuführen. Auch bei einem Quellenabzug bleibt die Pflicht eine Einkommenssteuererklärung vorzulegen aufrecht, sofern sie grundsätzlich besteht.

Der Steuersatz der kommunalen Einkommenssteuer schwankt je nach Gemeinde und liegt zwischen 29% und 34%. Es muss unabhängig von der Einkommenshöhe, immer die lokal gültige Einkommenssteuer geleistet werden. Im Gegensatz dazu trifft die staatliche Einkommenssteuer nur Einkommen die über einer Freigrenze von SEK 31.600 pro Monat liegen (entspricht € 3.161,64⁸). Einkommen die über dieser Freigrenze liegen werden bis zu einer Höhe von SEK 44.900 pro Monat (entspricht € 4.492,34⁹) mit 20% versteuert, jene darüber mit 25%¹⁰. Im Jahr 2003 mussten rund 17% aller einkommenssteuerpflichtigen BürgerInnen die staatliche Einkommenssteuer bezahlen¹¹. Es ergibt sich bei einem Kommunalsteuersatz von 34% und einem Einkommenssteuersatz von 25% ein maximaler Grenzsteuersatz von 59%, da sowohl für die kommunale wie auch die staatliche Einkommenssteuerberechnung die gleiche Bemessungsgrundlage gilt und die beiden Steuern nicht nacheinander berechnet werden.

Als Kapitaleinkommen zählen Einkünfte und Veräußerungsgewinne aus Grund und Boden sowie sonstigen Vermögensgegenständen. Kapitaleinkommen werden mit einem proportionalem Steuersatz von 30% besteuert, unabhängig von der Höhe des sonstigen Einkommens. Die Schwedischen

⁶vgl. Swedish Tax Agency, Taxes in Sweden 2007

⁷Durchschnittswert der monatlichen Wechselkurse Euro-SEK für 2006 von 9,25 SEK pro €; Quelle: Homepage der OeNB

⁸Wechselkurs vom 14.11.2008: 9,9948 SEK pro €; Quelle: Homepage der OeNB

⁹Wechselkurs vom 14.11.2008: 9,9948 SEK pro €; Quelle: Homepage der OeNB

¹⁰Quelle: Homepage des Finanzministeriums: <http://www.sweden.gov.se/sb/d/10982>

¹¹vgl. Swedish Taxes, Ministry of Finance Sweden URL: <http://www.sweden.gov.se/sb/d/574/a/30215>

Banken übermitteln dem Finanzamt jährlich eine Aufstellung der Kapitaleinkünfte die die KundInnen bezogen haben und diese finden somit automatisch Eingang in die persönliche Steuererklärung.¹²

Besteuerung von Veräußerungsgewinnen in der Einkommenssteuer

Private Veräußerungsgewinne, die beim Verkauf von Grund und Boden, Wertpapieren oder sonstigem Eigentum lukriert werden, rechnet die schwedische Finanzbehörde den Einkünften aus Kapital zu. Diese Einkünfte werden unabhängig von der Besitzdauer bei natürlichen Personen proportional mit 30% besteuert. Der Veräußerungsgewinn wird jedoch unterschiedlich berechnet, in Abhängigkeit durch welchen Eigentumsgegenstand ein solcher erzielt wurde.

Bei der Berechnung von Veräußerungsgewinnen von privatem Wohneigentum können folgende Abzüge vom Verkaufspreis berücksichtigt werden: Verkaufskosten, Anschaffungskosten inklusive Kosten für den Kauf, Verbesserungskosten von mindestens SEK 5000/Jahr und werterhöhende Reparaturen im letzten Fünfjahreszeitraum. Handelt es sich um eine Immobilie, die der/die EigentümerIn selbst bewohnt hat, so kann bis zum Kauf eines Ersatzhauses oder einer Ersatzwohnung die Steuerschuld 1-2 Jahre gestundet werden. Dieser Stundungsbetrag ist jedoch bei der Berechnung der Anschaffungskosten hinzuzurechnen. Gewinne aus dem Verkauf von privatem Wohnungseigentum sind nur zu 67% steuerpflichtig und somit ergibt sich ein effektiver Steuersatz von 20%.

Bei Verkäufen von schwedischen oder ausländischen Wertpapieren sind etwaige Gewinne zur Gänze steuerpflichtig und Verluste abzugsfähig. Der Gewinn oder Verlust wird nach der so genannten Durchschnittsmethode oder nach einer Pauschalmethode berechnet. Bei der Durchschnittsmethode werden für die Bestimmung des Anschaffungswertes die Anschaffungskosten und etwaige (Kurs)Änderungen während des Besitzzeitraumes beachtet. Sonderregelungen existieren für Gewinne/Verluste die mit Aktien oder Anteilsscheinen von Firmen erzielt wurden, die zu mehr als 50% im Besitz von maximal 4 Personen sind. Veräußerungsgewinne aus solchen Verhältnissen werden in der Regel als Einkünfte aus Anstellung besteuert. Als Alternative zur Durchschnittsmethode, kann die bereits erwähnte Pauschalmethode angewandt werden. Diese kann nur auf börsennotierte Wertpapiere, außer auf Optionen, angewandt werden. Bei der Berechnung der Anschaffungskosten werden im Zuge der pauschalen Berechnung die Verkaufskosten vom Verkaufspreis abgezogen und 20% dieses Wertes als Anschaffungskosten angesetzt.

Bei Gewinnen aus dem Verkauf von beweglichem Eigentum wie Kunstwerken oder Rechten, wird der Gewinn beziehungsweise Verlust als Differenz von Anschaffungswert und Verkaufswert berechnet. War das bewegliche Eigentum für den persönlichen Gebrauch bestimmt, können vom Veräußerungsgewinne SEK 50.000 abgezogen werden. Weiters wird der Anschaffungswert mit 25% des Verkaufspreises abzüglich Verkaufskosten berechnet. Bei beweglichen Eigentum, das nicht für den persönlichen Gebrauch bestimmt war sind keinerlei Abzüge möglich.

Verluste aus Kapitalgeschäften und Zinszahlungen für Schulden können von der Steuer abgezogen werden. Darüber hinaus können bei einem Verlust aus Kapitalgeschäften (Veräußerungen von Wertpapieren, Immobilien und sonstigem Eigentum) 30% dieses Verlustes, bis maximal SEK 100.000 und 21% des Verlustes der diesen Betrag übersteigt, von der Einkommenssteuer basierend auf

¹²vgl. Swedish Taxes, Ministry of Finance Sweden URL: <http://www.sweden.gov.se/sb/d/574/a/30215>

Erwerbseinkommen abgezogen werden. Somit schwankt das Aufkommen dieses speziellen Bereichs der Einkommenssteuer sehr stark mit der aktuellen Finanzmarktlage.

Ausblick

Die Zahl derer, die die Vermögenssteuer bezahlten ist in den letzten Jahren gesunken. Die OECD kritisierte die Abschaffung durch die schwedische Regierung und empfahl die Steuerlast auf den Produktionsfaktor Arbeit zu senken, ansatt Vermögen zu entlasten. Durch die Abschaffung der Vermögenssteuer wird sich der Anteil der vermögensbezogenen Steuern sowohl am gesamten Steueraufkommen, wie auch am BIP deutlich verringern. Das Aufkommen der Vermögenssteuer lag im Jahr 2005 bei SEK 4.998 Millionen und entsprach somit 12,46% des gesamten vermögensbezogenen Steueraufkommens des Jahres 2005 (SEK 40.116 Millionen).

Das Aufkommen der Erbschafts- und Schenkungssteuer lag im Jahr 2005 bei SEK 1.092 Millionen und machte somit rund 2,72% des gesamten vermögensbezogenen Steueraufkommens aus. Viel drastischere Steuerausfälle sind jedoch durch die fast Abschaffung der Grundsteuer zu erwarten. Von Seiten der OECD sind jedoch bis dato nur die statistischen Daten bis zum Jahr 2005 veröffentlicht, daher war eine Einbeziehung dieser schon bekannten Entwicklungen in diese Arbeit nicht möglich.

USA

Das Steuer- und Abgabensystem der USA ist ein sehr komplexes. Es heben sowohl die Zentralregierung (federal government) als auch die Bundesstaaten (state government) sowie die regionalen Verwaltungseinheiten (county or local government) Steuern ein. Da die Bundesstaaten in den USA in vielen Bereichen in der Lage sind autonom Gesetze zu beschließen, existieren auf lokaler Ebene unzählige unterschiedliche Steuersysteme beziehungsweise Steuervorschriften. Durch die vielen unterschiedlichen Regelungen der Einzelstaaten, kann in diesem Rahmen nur auf die Bundessteuern genauer eingegangen werden.¹³

Das amerikanische Steueraufkommen ist in den letzten Jahrzehnten stetig gestiegen. Betrug es 1985 rund \$ 1 Billion , so wuchs es im Jahr 1995 auf rund \$ 2 Billionen und lag 2005 bei \$ 3,39 Billionen. Dies entsprach einem Anteil der Steuereinnahmen am BIP von 25,6% im Jahre 1985, von 27,9% im Jahre 1995 und 27,3% im Jahre 2005. Das BIP der USA wuchs demnach in den letzten 10 Jahren schneller als die Steuereinnahmen. Zu allen drei Zeitpunkten stellte diese Abgabenquote die niedrigsten der beobachteten Länder dar. Im Jahr 2005 wiesen nur zwei OECD Länder niedrigere Quoten aus: Korea mit 25,5% und Mexico mit 19,9%¹⁴.

Die Besteuerung von Vermögen spielt in den USA eine wichtige Rolle und zwar besonders auf der Ebene der Einzelstaaten durch verschiedenste Vermögenssteuern. Insgesamt machten die Vermögenssteuern (nach OECD Klassifizierung, demnach ohne Veräußerungsgewinne/capital gains) im Jahr 1985 10,7% des gesamten Steueraufkommens aus und im Jahre 2005 sogar 11,4%. In der OECD wurde dieser Wert 2005 nur von Korea (11,9%) und dem Vereinigten Königreich (12%) übertroffen. Eine wertende Aussage ist trotz den vorliegenden OECD Statistiken schwierig, da der Anteil der Vermögenssteuern an den gesamten Steuern in den USA einerseits sehr hoch ist, andererseits jedoch im Verhältnis zum BIP nur sehr wenig Steuern erhoben werden. Es kann jedoch festgestellt werden, dass Vermögen überdurchschnittlich viel zum Steueraufkommen beiträgt, im Vergleich mit anderen Ländern.

Im Wesentlichen setzen sich die Einnahmen aus den Vermögenssteuern aus den Einnahmen der Erbschafts- und Schenkungssteuer sowie aus den Einnahmen von den verschiedenen Vermögenssteuern der Einzelstaaten zusammen. Die Erbschafts- und Schenkungssteuer macht dabei nur einen geringen Teil aus. Deren Aufkommen lag im Jahr 2005 bei \$ 30,2 Milliarden, wohingegen das restliche Aufkommen aus den Vermögenssteuern bei \$ 356 Milliarden lag.¹⁵

¹³vgl. Mennel/Förster, 42. Lieferung 2000

¹⁴vgl. OECD Revenue Statistics 2006

¹⁵vgl. OECD Revenue Statistics 2006

Abbildung 2: Vermögensbesteuerung in den USA

	1980			1995			2005		
	Aufkommen in Mio. USD	% des Aufkommens vermögensbez. Steuern	% des Aufkommen s	Aufkommen in Mio. USD	% des Aufkommens vermögensbez. Steuern	% des Aufkommen s	Aufkommen in Mio. USD	% des Aufkommens vermögensbez. Steuern	% des Aufkommen s
gesamtes Steueraufko mmen	1.069.914			2.045.125			3.386.054		
vermögensb ez. Steuern	114.096		10,66%	226.784		11,09%	386.672		11,42%
Steuern auf unbeweglich es Vermögen	103.756	90,94%	9,70%	206.745	91,16%	10,11%	356.454	92,19%	10,53%
regelm. Steuern auf das Nettovermö gen	0	0,00%	0,00%	0	0,00%	0,00%	0	0,00%	0,00%
Erbschaft- und Schenkungs steuern	8.750	7,67%	0,82%	20.039	8,84%	0,98%	30.218	7,81%	0,89%
Steuern auf Finanz- und	1.590	1,39%	0,15%	0	0,00%	0,00%	0	0,00%	0,00%

Quelle: OECD, Revenue Statistics 1965 - 2005, 2007

Erbschaftssteuer, Schenkungssteuer und Generation Skipping Transfer Tax

In den USA existieren drei Steuern deren Steuerobjekt vererbtes oder verschenktes Vermögen darstellt. Die Erbschaftssteuer (estate tax) besteuert Vermögen, das aufgrund des Todes des/der Eigentümers/in in das Eigentum einer anderen Person übergeht. Die Erbschaftssteuer wird dabei von dem/der ErblasserIn geleistet, die empfangende Person ist nicht steuerpflichtig. Die Erbschaftssteuer entfällt, wenn Vermögen unter EhegattInnen vererbt wird. Begräbniskosten, Schulden und Erbschafts- oder Todessteuern, die in irgendeiner Form bereits bezahlt wurden (zum Beispiel an einen Bundesstaat), können vom zu versteuerndem Vermögen abgezogen werden.

Die Schenkungssteuer (gift tax) besteuert Schenkungen unter Lebenden. Auch in diesen Fällen sind Schenkungen unter EhegattInnen von der Steuer befreit, es existieren jedoch eine Reihe weiterer Ausnahmen. So sind zum Beispiel Zahlungen für medizinische Versorgung oder Bildungsausgaben, die für eine andere Person geleistet werden von der Schenkungssteuer ausgenommen. Ebenso steuerbefreit sind Schenkungen an politische oder an karitative Organisationen.¹⁶ Darüber hinaus sind Schenkungen bis maximal \$12.000 pro Beschenktem/r pro Jahr steuerfrei. Verheirateten Paaren ist es erlaubt durch "gift splitting" bis maximal \$24.000 pro Beschenktem/r pro Jahr steuerfrei zu verschenken. Beim "gift splitting" wird davon ausgegangen, dass das Geschenk jeweils zur Hälfte von einem/r Partner/in geleistet und somit jeweils der Freibetrag von \$12.000 in Anspruch genommen wird.

Die "generation skipping transfer tax" (GST tax) besteuert Vermögen, das an Personen verschenkt oder vererbt wird, die mehr als eine Generation jünger sind als der/die Transferierende. Ziel der GST tax ist es zu verhindern, dass Vermögen an die nächste Generation weiter gegeben wird ohne, dass Erbschafts- oder Schenkungssteuer entrichtet wurde. Somit kann sowohl eine Erbschaft als auch eine Schenkung unter die GST tax fallen, wichtigstes Kriterium ist, dass eine "skip person" das Vermögen erhält. Als "skip person" zählen in der Regel alle Personen, die mehr als eine Generation jünger sind als der/die ErblasserIn, zum Beispiel Enkelkinder. Wenn die GST tax entrichtet werden

¹⁶Department of the Treasury, Publication 950 "Introduction to Estate and Gift Taxes", September 2008

muss, ist sie zusätzlich zur Schenkungs- oder Erbschaftssteuer zu leisten. Es existiert nur ein Steuersatz für die GST tax und dieser entspricht immer dem aktuellen Höchstsatz der Erbschaftssteuer (im Jahr 2008 45%).

Der "unified credit"

Jede Person kann einen einmaligen Steuerkredit in festgesetzter Höhe in Anspruch nehmen ("unified credit"). Dieser Steuerkredit wird gegen etwaige anfallende Erbschafts- und/oder Schenkungssteuern angerechnet. In der Praxis ergibt sich, auf Basis der geltenden Steuersätze, aus dem "unified credit" ein Freibetrag der nicht steuerpflichtig ist. Die Höhe dieser Freibeträge hat sich in den letzten Jahren mehrfach geändert, die Funktionsweise ist jedoch die gleiche geblieben.

Bei Schenkungen kommt als erstes der Freibetrag von \$12.000 zum Tragen. Wird dieser nicht überschritten muss keine Schenkungssteuer geleistet werden. Beträge die diese Grenze übersteigen werden mit den entsprechenden Steuersätzen multipliziert. Die Steuersätze sind innerhalb bestimmter Betragsgrenzen festgesetzt (siehe Abbildung 3). Diese gelten sowohl für die Erbschafts- wie auch für die Schenkungssteuer. Die sich daraus ergebende Steuerschuld muss nicht geleistet werden, sondern wird von dem Steuerkredit abgezogen. Erst wenn der gesamte Steuerkredit für die Schenkungssteuer (dieser betrug im Jahr 2008 \$ 345.800) aufgebraucht ist, muss die Schenkungssteuer tatsächlich bezahlt werden. Für das Jahr 2008 ergibt sich somit ein Freibetrag für Schenkungen von \$ 1.000.000, wie aus Abbildung 3 entnommen werden kann.

Abbildung 3: Steuersätze Erbschafts- und Schenkungssteuer

Column A	Column B	Column C	Column D
Taxable amount over	Taxable amount not over—	Tax on amount in Column A	Rate of tax on excess over amount in Column A
-----	\$10,000	-----	18%
\$10,000	20,000	\$1,800	20%
20,000	40,000	3,800	22%
40,000	60,000	8,200	24%
60,000	80,000	13,000	26%
80,000	100,000	18,200	28%
100,000	150,000	23,800	30%
150,000	250,000	38,800	32%
250,000	500,000	70,800	34%
500,000	750,000	155,800	37%
750,000	1,000,000	248,300	39%
1,000,000	1,250,000	345,800	41%
1,250,000	1,500,000	448,300	43%
1,500,000	2,000,000	555,800	45%
2,000,000	-----	780,800	45%

Quelle: Department of the Treasury, Instructions for Form 709, 2007

Ähnlich wie bei der Schenkungssteuer, kann auch bei der Erbschaftssteuer der "unified credit" in Anspruch genommen werden. Zur Berechnung der Steuerlast werden dem steuerpflichtigen Vermögen die seit dem 31. Dezember 1976 getätigten steuerpflichtigen Schenkungen hinzugerechnet. Von diesem Betrag wird die zu bezahlende Steuerlast nach der Tabelle in Abbildung 3 berechnet. Vom

Ergebnis wird die bereits bezahlte Schenkungssteuer abgezogen. Dies liefert als Ergebnis die "gross estate tax". Von dieser wird nun der "unified credit against estate tax" abgezogen und übrig bleibt die "net estate tax" und somit die zu bezahlende Erbschaftssteuer. Für das Jahr 2008 ergibt sich aus dieser Berechnungsmethode und den gültigen "unified credits" ein Freibetrag für vererbtes und verschenktes Vermögen von \$ 2.000.000. Im Detail ist die Berechnung um einiges komplizierter, da im Gesetz eine Vielzahl von Ausnahmen und Abschreibungsmöglichkeiten vorgesehen sind¹⁷.

Die generation skipping transfer tax wird nicht eigenständig berechnet, sondern jeweils im Zuge der Berechnung der Erbschafts- und Schenkungssteuer. Ausgegangen wird dabei von dem gesamten Vermögen, das eine "skip person" von dem/der Schenkenden bzw. dem/der ErblasserIn erhält. Dieses wird um die bereits bezahlte Erbschaftssteuer reduziert und bildet den Ausgangspunkt für die Berechnung der Steuerlast. Bei der GST tax steht ein Freibetrag, entsprechend dem Freibetrag der Erbschaftssteuer, zur Verfügung. Im Jahr 2008 können somit rund \$ 2.000.000 an "skip persons" weitergegeben werden, ohne die GST tax bezahlen zu müssen. Wird dieser Freibetrag überschritten, wird die Steuer jedoch zusätzlich zur bereits geleisteten Erbschafts- oder Schenkungssteuer fällig.

(Für detaillierte Berechnungsinformationen aller drei Steuern siehe die Formulare und die entsprechenden Erklärungen des US Finanzministeriums: "Department of the Treasury, Form 706, 2007" sowie "Department of the Treasury, Instructions to Form 706, 2007" für die Erbschaftssteuer und die damit verbundene GST tax. "Department of the Treasury, Form 709, 2007" sowie "Department of the Treasury, Instructions to Form 709, 2007" für die Schenkungssteuer und die damit verbundene GST tax)

Ein vereinfachtes Beispiel:

Eine Person besaß zum Todeszeitpunkt ein zu vererbendes Vermögen von \$ 2.000.000 und hat im Laufe ihres Lebens Geschenke, die über den Freibetrag von \$ 12.000 hinausgingen, in der Höhe von \$ 1.000.000 getätigt. Die Erbschaftssteuer berechnet sich wie folgt:

Gesamtes Steuerpflichtiges Vermögen von \$ 2.000.000 (weniger Abschreibungen; bleiben hier unberücksichtigt) zuzüglich der getätigten Schenkungen von \$ 1.000.000 ergibt eine Summe von \$ 3.000.000. Die Steuerlast für diese Summe beträgt laut Tabelle \$ 780.800 für die ersten \$ 2.000.000 und \$ 450.000 für die weiteren \$ 1.000.000. Insgesamt demnach \$ 1.230.800. Von dieser Summe werden die bezahlten Schenkungssteuern abgezogen. Es wurden keine Schenkungssteuern bezahlt, da der Freibetrag für Schenkungen \$ 1.000.000 beträgt. Somit ergibt sich eine "gross estate tax" von \$ 1.230.800, abzüglich des "unified credit against the estate tax" von \$ 780.000 ergibt sich eine "net estate tax" von \$ 465.000.

Die Bewertung

Bis auf die bereits genannten Ausnahmen ist jede Schenkung steuerpflichtig. Stellt sich bei Schenkungen ein Bewertungsproblem wie zum Beispiel bei Immobilien ein, muss in der Schenkungssteuererklärung der "faire Marktwert" angegeben werden. Dieser wird definiert als (Kauf)Preis der zustande käme, wenn ein Kauf/Verkauf des Gutes ohne Zwang stattfinden würde und alle AkteureInnen alle notwendigen Informationen hätte. Ansonsten dient der geleistete Geldbetrag oder die entsprechende Gegenleistung als Bemessungsgrundlage.

¹⁷siehe: Department of the Treasury, Instructions for Form 706, 2007

Die Bewertung des Vermögens für die Berechnung der Erbschaftssteuer erfolgt in einem ersten Schritt durch den/die SachverwalterIn. In der Erbschaftssteuererklärung muss eine vollständige Auflistung des gesamten Vermögens erfolgen. Ferner muss ersichtlich sein wie die Wertberechnung von einzelnen Vermögensgegenständen, wie zum Beispiel von Grundstücken, erfolgte und etwaige Gutachten müssen beigelegt werden. Ist ein Wert nicht ermittelbar, so sind Vergleichswerte von ähnlichen Vermögensgegenständen einzuholen. Die Steuererklärung wird von den zuständigen Finanzbeamten bearbeitet, sowie die Wertangaben überprüft und gegebenen Falls geschätzt.

Entwicklungen der letzten Jahre

Die Gesetzeslage für die oben angeführten Steuern wurde im Jahr 2001 stark verändert. Die wichtigsten Steuern die im Rahmen des "Economic Growth and Tax Relief Reconciliation Act of 2001" (EGTRRA) reformiert wurden, waren die Einkommenssteuer, die Steuer auf Kapital/Veräußerungsgewinne (capital gains tax) sowie die Erbschafts- und Schenkungssteuern. Gemeinsam mit zwei weiteren Gesetzen, dem "Job Creation and Worker Assistance Act of 2002" (JCWAA) und dem "Jobs and Growth Tax Relief Reconciliation Act of 2003" (JGTRRA) war EGTRRA eine der bedeutendsten Steuerreformen in den USA. Die wichtige Besonderheit dieser drei Steuergesetze war und ist ihre begrenzte Laufzeit. Sämtliche Änderung der drei Steueracts EGTRAA, JCWAA und JGTRAA laufen mit dem Jahr 2010 aus.

Viele der weitreichenden Änderungen durch den EGTRAA waren mit Übergangs- und Einschleifregeln von bis zu neun Jahren geplant. Dies führte dazu dass in den Jahren 2001 bis 2011 jährliche Änderungen bei Freibeträgen und/oder Steuersätzen auftraten und auftreten. Bevor der EGTRAA in Kraft trat, sah die Steuergesetzgebung einheitliche Steuersätze und Freibeträge für alle drei Erbschafts- und Schenkungssteuern vor. Diese Verschränkung blieb bis zum Jahr 2004 aufrecht. Im Zeitraum zwischen 2004 und 2009 gelten zwar sowohl für die Erbschafts- (estate -) und die Schenkungssteuer (gift tax) die gleichen Steuersätze, die Freibeträge sind jedoch unterschiedlich festgesetzt. Für die Erbschafts- und die GST-Steuer gelten im gesamten Zeitraum die identen Freibeträge und Steuersätze.

Im Jahr 2002 betrug der gemeinsame Freibetrag für die Erbschafts- und die Schenkungssteuer \$ 1 Million, der Höchststeuersatz lag bei 50%. Im darauffolgenden Jahr wurde der maximale Steuersatz auf 49% gesenkt. Im Jahr 2004 betrug der Höchststeuersatz 48% und der Freibetrag für Vermögen welches durch die Erbschaftssteuer erfasst wird, wurde auf \$ 1,5 Millionen erhöht. Der Freibetrag für Schenkungen wurde auf \$ 1 Million belassen. Im Jahr 2005 wurde der gemeinsame Höchststeuersatz abermals um einen Prozentpunkt gesenkt. Im Jahr 2006 wurde nicht nur der Steuersatz um einen weiteren Prozentpunkt gesenkt, sondern der Freibetrag für Erbschaften auf \$ 2 Millionen erhöht. Nach einer Senkung auf 45% im Jahr 2007 bleibt der Höchststeuersatz bis zum Jahr 2009 unverändert. Im Jahr 2009 ist nochmals eine Erhöhung des Erbschaftsfreibetrages auf \$ 3,5 Millionen vorgesehen¹⁸. Seit dem der Freibetrag für Erbschaften im Jahr auf \$ 2 Millionen gehoben wurde, existiert tatsächlich nur noch der Höchststeuersatz von 45%, da der Freibetrag die Summe übersteigt ab welcher der Höchststeuersatz bezahlt werden muss (siehe Abbildung 3).

Im Jahr 2010 werden die Erbschaftssteuer und die GST tax ausgesetzt. Alle Erbschaften die in diesen Zeitraum fallen, bleiben somit steuerfrei. Die Schenkungssteuer bleibt in diesem Zeitraum

¹⁸Joint Committee on Taxation, 2006

bestehen mit einem Freibetrag von \$ 1 Million und einem Höchststeuersatz der dem maximalen Steuersatz der Einkommenssteuer entspricht, konkret 35%¹⁹. Im Jahr 2010 werden jedoch einige Ausnahmen wirksam, die Treuhandvermögenstransfers betreffen. Diese werden im Jahr 2010 teilweise als Schenkung betrachtet und sind somit steuerpflichtig²⁰. In folgender Grafik sind die Entwicklungen der Jahre 2002 bis 2010 übersichtlich zusammengefasst.

Abbildung 4: Steuersätze und Freibeträge "estate, gift and generation skipping transfer (GST) tax"

Jahr	Freibetrag für die "estate tax" und die "GST tax"	höchster Steuersatz für "estate and gift tax"
2002	\$1 Million	50%
2003	\$1 Million	49%
2004	\$1.5 Millionen	48%
2005	\$1.5 Millionen	47%
2006	\$2 Millionen	46%
2007	\$2 Millionen	45%
2008	\$2 Millionen	45%
2009	\$3,5 Millionen	45%
2010	Steuern ausgesetzt	nur Schenkungssteuer; 35%

Gesetzeslage nach 2010

Nach der aktuellen Gesetzeslage werden im Jahr 2011 die Erbschafts- und Schenkungssteuer wieder in ihrer Form aus dem Jahr 2002 wirksam werden. Dies würde bedeuten, dass für beide Steuern ein gemeinsamer Freibetrag und einheitlicher "unified credit" gelten würde. Der "unified credit" würde bei \$ 345.800 liegen und käme somit einem Freibetrag von \$1.000.000 gleich. Der Spitzensteuersatz würde jedoch 55% betragen. Wie im Jahr 2011 die Regelung für die Erbschafts- und Schenkungssteuer tatsächlich ausfällt hängt davon ab, ob bis dahin eine Gesetzesänderung beschlossen wird.

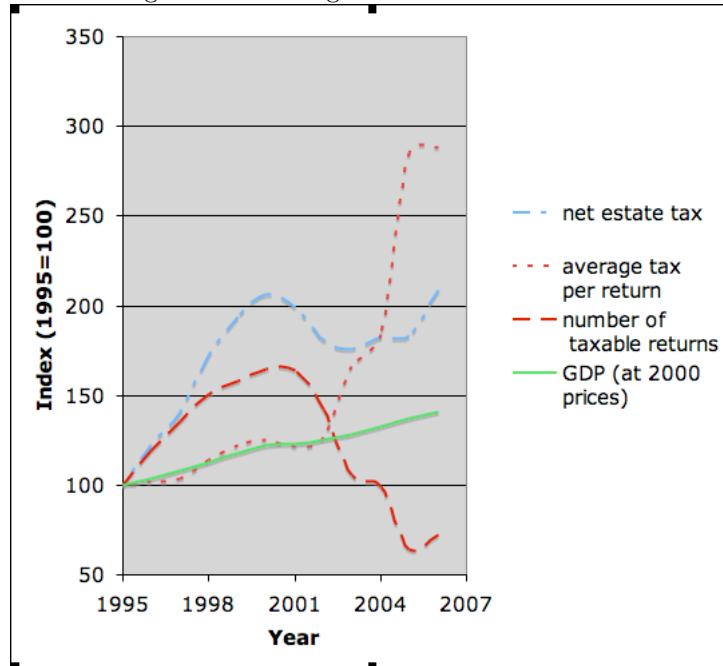
Aufkommensentwicklung der letzten Jahre

Die bereits erwähnten Steuerreformen in den ersten 2000er Jahren haben die Aufkommensentwicklung stark beeinflusst. Insbesondere an EGTRRA wurde von vielen Seiten immer wieder kritisiert, dass die enthaltenen Änderungen besonders den vermögenderen Schichten zu Gute kämen. Im Bereich der Erbschafts- und Schenkungssteuer liegt dieser Schluss jedenfalls nahe, da die Freibeträge auch vor den entsprechenden Reformen sehr hoch angesetzt waren und von einer weiteren Erhöhung nur wohlhabende ErblasserInnen profitieren.

¹⁹siehe vorige Fußnote

²⁰siehe vorige Fußnote

Abbildung 5: Entwicklung der Erbschaftssteuer 1995-2006



Quelle: eigene Berechnung, basierend auf Daten von "Internal Revenue Service" und "Bureau of Economic Analysis"

In Abbildung 5 sind die durchgeführten Änderungen in der Erbschaftssteuergesetzgebung klar ersichtlich. Die Anzahl der steuerpflichtigen Erbschaftsfälle ist seit dem Jahr 2001 massiv gefallen und lag selbst im Jahr 2006 noch unter dem Niveau von 1995. Dieser Effekt ist auf die stark gestiegenen Freibeträge zurückzuführen. Im Gegenzug ist im selben Zeitraum die durchschnittlich geleistete Erbschaftssteuer massiv gestiegen, ebenfalls durch die höheren Freibeträge und durch weniger steuerpflichtige Erbfälle bedingt. Das Aufkommen ist seit dem Zeitpunkt der Tarifsenkungen und der Erhöhung der Freibeträge ebenfalls stark gefallen. Das Volkseinkommen hat sich in der gleichen jedoch Periode stetig entwickelt.

Einkommenssteuer

Die amerikanische Bundessteuerbehörde (Internal Revenue Service) trennt nicht detailliert zwischen verschiedenen Einkunftsarten, sondern geht davon aus, dass sämtliche Vermögenszuwächse, die nicht explizit von der Besteuerung ausgenommen sind, der Steuerpflicht unterliegen. Es macht daher keinen Unterschied ob es sich um laufende oder einmalige Einkünfte handelt. Das Einkommenssteuergesetz (Internal Revenue Code, Subtitle A) enthält vielmehr eine umfassende Aufzählung von steuerpflichtigem Einkommen. Dividenden, Veräußerungsgewinne (siehe eigener Abschnitt) Zinsen, Miet- und Pächterträge werden ebenso von der Bundeseinkommenssteuer erfasst Gewinnanteile aus Personengesellschaften.

Im Jahr 2007 gab es für die Bundeseinkommenssteuer sechs Sätze: 10%, 15%, 25%, 28%, 33% und 35%. Allerdings unterscheiden sich die Betragsgrenzen ab wann welcher Steuersatz gilt, je nachdem ob es sich bei dem/der Steuerpflichtigen um eine verheiratete Person (einzeln oder gemeinsam

veranlagt), Einzelperson oder einen Haushaltsvorstand handelt.

Besteuerung von Veräußerungsgewinnen

Grundsätzlich ist ein Veräußerungsgewinn steuerpflichtig. Liegt einer der drei Ausnahmetatbestände vor, entfällt die Steuerpflicht. Erstens werden Erbschaften und Schenkungen nicht als Veräußerung angesehen und sind somit einkommenssteuerbefreit (siehe Erbschafts- und Schenkungssteuer oben). Zweitens besteht eine Ausnahme, wenn bestimmte Wirtschaftsgüter, die für Produktions- oder Investitionszwecke genützt werden, durch andere Wirtschaftsgüter, die die selbe Funktion erfüllen, ersetzt werden. Wertpapiere und Personengesellschaftsanteile sind aus dieser Regelung jedoch ausgenommen. Drittens existieren Ausnahmen bei der Umwandlung von Unternehmen, bei Unternehmensfusionen sowie der Aufstockung der Gesellschaftsanteile. Liegt ein solcher Sachverhalt vor, werden die stillen Reserven, die bei einer Veräußerung zu Tage treten, nicht aufgedeckt, sondern der/die ErwerberIn führt die Buchwerte weiter.

Besonders wichtig bei der Besteuerung von Veräußerungsgewinnen ist jedoch die Unterscheidung zwischen Veräußerungsgewinnen gewöhnlicher Natur (ordinary gain) und Gewinnen aus Kapitalveräußerungen (capital gain). Ein "capital gain" liegt vor wenn ein Kapitalgut (capital asset) mit Gewinn veräußert wird. "Capital assets" sind im amerikanischen Steuerrecht negativ definiert, im Wesentlichen zählen Wertpapiere und bei natürlichen Personen Gegenstände des Privatvermögens und nichtbetrieblicher Grundbesitz zu den "capital assets". Betriebliche Grundstücke, betriebliches Anlage- und Vorratsvermögen sowie Forderungen zählen nicht als "capital assets". Während gewöhnliche Veräußerungsgewinne im Zuge der Einkommenssteuer erfasst werden gelten für "capital gains" besondere Regelungen.

Ob ein Gewinn vorliegt oder nicht wird mit der so genannten Basis ermittelt. Die Basis stellt den ursprünglichen Wert des Vermögensgegenstandes dar und ist somit meist mit den Anschaffungskosten gleichzusetzen. Wurde ein Vermögensgegenstand beispielsweise geerbt, ist der faire Marktwert als Basis anzuwenden. Kosten und Aufwendungen für die Instandhaltung eines Vermögensgegenstandes erhöhen die Basis, während Abschreibungen die Basis senken. Die Differenz zwischen der Basis und dem Verkaufswert ergibt in Folge einen Gewinn oder Verlust²¹.

Bei capital gains wird zwischen "long term capital gains" und "short term capital gains" unterschieden. Die Grenze zwischen kurzer und langer Frist sind dabei 12 Monate. Wird ein "capital asset" demnach 8 Monate nach dem Kauf wieder veräußert, handelt es sich um einen "short term capital gain". Bei der Ermittlung der Steuerschuld spielt der "net capital gain" eine wichtige Rolle. Hierbei handelt es sich um die Differenz zwischen "long term capital gains" und "short term capital losses". Liegt ein Verlust vor, so kann dieser bis maximal \$3.000 von der Einkommenssteuer abgesetzt werden. Ist der Verlust höher als um in einem Jahr abgesetzt zu werden, kann dieser so lange vorgetragen werden, bis er durch Gewinne oder die jährliche maximale Abschreibung von \$3.000 aufgebraucht ist.

Langfristige Gewinne (abzüglich kurzfristiger Verluste) werden mit einem Höchststeuersatz von 15% (2008) beziehungsweise mit einem Höchstsatz von 0% besteuert, wenn der individuelle maximale Steuersatz der Einkommenssteuer unter 25% liegt. Kurzfristige Gewinne werden mit den

²¹Department of the Treasury, Publication 17, 2007

regulären Einkommenssteuersätzen besteuert²². Gewinne aus Immobilienverkäufen werden mit den regulären Einkommenssteuersätzen belastet, jedoch nur mit einem maximalen Steuersatz von 25%. Gewinne aus dem Verkauf von Anteilen an Klein- und Mittelbetrieben sowie Gewinne aus dem Verkauf von Sammlerstücken werden mit einem maximalen Steuersatz von 28% belastet²³.

sonstige vermögensbezogene Steuern

Auf Bundesebene existieren keine weiteren vermögensbezogenen Steuern, wie eine allgemeine Vermögenssteuer, Grundsteuern oder Vermögensverkehrssteuern. Vermögenssteuern, die Vermögen über das Grundvermögen hinaus besteuern sind auch in den Einzelstaaten nur selten zu finden. Ein Großteil der Einzelstaaten und der Gemeinden erheben jedoch die so genannten "property taxes" die hauptsächlich das Grundvermögen besteuern. Die Ausgestaltung im Detail ist jedoch von Bundesstaat zu Bundesstaat verschieden und kann in diesem Rahmen nicht betrachtet werden.

²²vgl. Joint committee on taxation, 2008

²³Department of the Treasury, Publication 550, 2007

Deutschland

Die Bundesrepublik Deutschland gliedert sich in 16 Bundesländer. Diese bestehen wiederum aus Gemeinden. Alle drei Ebenen (Bundesstaat, Bundesland, Gemeinde) sind berechtigt Steuern einzuhoben. Der Großteil des Aufkommens steht sowohl dem Bund wie auch den Ländern zu und wird unter diesen aufgeteilt. Das gesamte Steueraufkommen der Bundesrepublik betrug im Jahre 1985 € 355 Milliarden, im Jahre 1995 € 688 Milliarden und im Jahre 2005 € 780 Milliarden. Der Anteil des Steueraufkommens am BIP lag in den Jahren 1985 bei 36,1%, 1995 bei 37,2% und 2005 bei 34,8%²⁴.

Die Besteuerung von Vermögen spielt in Deutschland eher eine untergeordnete Rolle. So machten die Vermögenssteuern im Jahr 2005 lediglich 19,2€ Milliarden, oder 2,5% des gesamten Aufkommens, aus. Auch am Bruttoinlandsprodukt gemessen machen sich die Vermögenssteuern mit 0,9% des Volkseinkommens bescheiden aus.

Abbildung 6: vermögensbezogene Steuern in Deutschland

	1985			1995			2005		
	Aufkommen in Mio. USD	% des Aufkommens vermögensbez. Steuern	% des Aufkommens	Aufkommen in Mio. USD	% des Aufkommens vermögensbez. Steuern	% des Aufkommens	Aufkommen in Mio. USD	% des Aufkommens vermögensbez. Steuern	% des Aufkommens
gesamtes Steueraufko- mmen	355.212			687.968			780.304		
vermögensbe- z. Steuern	10.733		3,02%	19.049		2,77%	19.232		2,46%
Steuern auf unbewegliche s Vermögen	3.766	35,09%	1,06%	7.027	36,89%	1,02%	10.247	53,28%	1,31%
regelm. Steuern auf das Nettvermö- gen	3.923	36,55%	1,10%	6.926	36,36%	1,01%	97	0,50%	0,01%
Erbschaft- und Schenkungsst- euern	773	7,20%	0,22%	1.815	9,53%	0,26%	4.097	21,30%	0,53%
Steuern auf Finanz- und	2.271	21,16%	0,64%	3.281	17,22%	0,48%	4.791	24,91%	0,61%

Quelle: OECD, Revenue Statistics 1965 - 2005, 2007

Auffallend in der Entwicklung der vermögensbezogenen Steuern in Deutschland ist die Aufkommenslage der unterschiedlichen Steuern. Im Jahre 1985 spielte die Erbschafts- und Schenkungssteuer mit einem Anteil von rund 7% an den gesamten Vermögenssteuern eine Nebenrolle. Die Grundsteuer (Steuer auf unbewegliches Vermögen) und die allgemeine Vermögenssteuer sorgten für rund 70% des Aufkommens der vermögensbezogenen Steuern. Durch die Abschaffung der Vermögenssteuer änderte sich dieses Verhältnis dramatisch. Im Jahre 2005 war die Grundsteuer für mehr als 50% des Aufkommens der vermögensbezogenen Steuern verantwortlich. Die Erbschafts- und Schenkungssteuer machte rund 21% aus.

Vermögenssteuer

Eine allgemeine Vermögenssteuer existiert in Deutschland de facto nicht mehr. Diese wird seit dem 1.1.1997 nicht mehr erhoben.

²⁴Quelle: Statistisches Bundesamt Deutschland

Vermögensverkehrssteuern

Die **Grunderwerbssteuer** wird in Deutschland erhoben, wenn Grundeigentum von einem/r EigentümerIn auf eine/n andere/n übergeht. Ausgenommen sind Fälle des Grundstückserwerbs von Todes wegen oder durch Schenkungen. Diese Fälle werden durch die Erbschafts- und Schenkungssteuer erfasst. Weiters sind EhegattInnen und bestimmte Familienangehörige steuerbefreit. Die Steuerschuld beträgt 3,5% des Werts der erbrachten Gegenleistung. Es existiert eine Freigrenze für Grundstücke bis zu einem Wert von € 2.500.

Die **Versicherungssteuer** besteuert die Versicherungsprämie. Ausgenommen sind Versicherungsentgelte für Rückversicherungen sowie Arbeitslosenversicherung und sonstige Sozialversicherungen. Seit dem 1.1.2007 beträgt die Steuer 19% des Versicherungsentgelts, es existieren jedoch einige Sonderregelungen²⁵. Steuerschuldner ist der/die VersicherungsnehmerIn, abgeführt wird sie vom Versicherungsunternehmen.

Die **Feuerschutz-**, die **Rennwett-** und die **Lotteriesteuer** werden aufgrund ihrer geringen Bedeutung in diesem Rahmen nicht näher betrachtet.

Grundsteuer

Die Grundsteuer wird in Deutschland jährlich von den Gemeinden erhoben. Innerhalb der deutschen Grundsteuer wird unterschieden zwischen einer Grundsteuer für land- und forstwirtschaftliche Betriebe (Grundsteuer A) und für sonstige Grundstücke (Grundsteuer B). Der Einheitswert, der nach den Vorschriften des Bewertungsgesetzes festgelegt wird, bildet die Bemessungsgrundlage. Grundsätzlich sollte in einem sechsjährigen Intervall bei so genannten Hauptfeststellungen die Einheitswerte aller Grundstücke neu ermittelt werden. Diese Bestimmung wurde jedoch ausgesetzt und es ist nicht mit einer neuerlichen Hauptfeststellung zu rechnen²⁶. Aktuell werden die Einheitswerte nach den Wertverhältnissen der letzten Hauptfeststellung ermittelt, diese fand im Jahr 1964 statt. In den neuen Bundesländern existieren darüber hinaus gesonderte Vorschriften und die Einheitswerte werden nach den Wertverhältnissen des Jahres 1934 ermittelt. So befindet sich die Grundsteuer in einem verfassungswidrigen Zustand, da die ihr zugrunde liegende Bewertung von Grundvermögen keine realitätsnahen Werte liefert. Im Zuge der jüngsten Erbschaftssteuerreform im Jahr 2008 wurde dieses Problem behoben. Es ist realistisch, dass die Grundsteuer einer ähnlichen Reform unterzogen wird.

Von der Grundsteuer befreit sind Grundeigentum von Körperschaften des öffentlichen Rechts das für hoheitliche Zwecke genutzt wird, Grundeigentum von religiösen Gemeinschaften und Grundeigentum von bestimmten anderen besonders förderungswürdigen Körperschaften.

Die Berechnung der Steuerschuld erfolgt durch die Anwendung einer Steuermesszahl auf den Einheits- oder Ersatzwert. Dies ergibt den Steuermessbetrag. Von diesem Steuermessbetrag ausgehend wird durch die Gemeinden, mittels Anwendung eines Hebesatzes (zwischen 350% und 500%), die tatsächliche Steuerschuld ermittelt.

Die Steuermesszahl beträgt in den alten Bundesländern für Grundstücke, die unter die Grundsteuer A fallen, 0,6% und für Grundstücke, die unter die Grundsteuer B fallen, zwischen 0,26% und 0,35%.

²⁵vgl. Mennel/Förster, 65. Lieferung, 2007

²⁶vgl. Tipke/Lang, 2008

In den neuen Bundesländern liegt die Steuermesszahl für Grundstücke die unter die Grundsteuer A fallen bei 0,6% und für Grundstücke die unter die Grundsteuer B fallen zwischen 0,5% und 1%.

Erbschafts- und Schenkungssteuer

Die Erbschafts- und Schenkungssteuer zielt auf den Erwerb von Vermögen von Todes wegen oder durch Schenkungen ab. Ämter, Behörden und Vermögensverwalter sind dazu verpflichtet den Zentralfinanzämtern von Todesfällen oder Schenkungen zu berichten. Steuerpflichtig sind alle inländischen ErblasserInnen beziehungsweise SchenkerInnen oder inländische ErwerberInnen von Vermögen von Todes wegen oder durch Schenkungen. Für juristische Personen ist der Sitz der Geschäftsleitung ausschlaggebend.

Bemessungsgrundlage

Das gesamte Vermögen des/der Verstorbenen, abzüglich der Schulden und sonstigen Verbindlichkeiten und Ansprüchen ist steuerpflichtig. Begräbnis- und Abwicklungskosten können pauschal bis zu einer Höhe von € 10.300 von der Steuer abgesetzt werden, sofern kein höherer Aufwand nachgewiesen werden kann. Die Tarife gestalten sich unterschiedlich je nachdem welches Verwandtschaftsverhältnis zwischen ErblasserIn und ErbIn herrscht. Wichtige Ausnahmen von der Steuerpflicht sind die Sonderregelungen für EhegattInnen sowie folgende:

- der Erwerb von Hausrat durch Personen der Steuerklasse I, sofern ein Wert von 41.000€ nicht überschritten wird. Weiters sind andere bewegliche Gegenstände bis zu einem Wert von 12.000€ von der Erbschaftssteuer befreit.
- der Erwerb von Hausrat durch Personen der Steuerklasse II und III bis zu einem Wert von 12.000€
- der Erwerb von Grundstücken, Kunstgegenständen, Sammlungen etc., sofern deren Erhalt im öffentlichen Interesse liegt ist zu 60% oder unter besonderen Umständen zur Gänze steuerbefreit
- unter bestimmten Voraussetzungen der Erwerb von Grundbesitz der für Zwecke der Volkswohlfahrt allgemein zugänglich ist.
- Unterhaltsleistungen innerhalb der Familie
- unter bestimmten Umständen Zuwendungen an kirchliche, gemeinnützige oder mildtätige Organisationen und an politische Parteien.

Die Bewertung

Die Bewertung des Vermögens erfolgt zu Marktpreisen (gemeiner Wert). Da das deutsche und das österreichische Steuerrecht historisch bedingt sehr ähnlich sind, existierten in Deutschland ähnliche Probleme bezüglich einer verfassungskonformen Vermögensbewertung. Der deutsche Bundesverfassungsgerichtshof setzte eine Frist bis zum 31.12.2008 innerhalb der die Erbschaftssteuer und die

zugrundeliegende Bewertungen reformiert werden muss, um eine Gleichbehandlung unterschiedlicher Vermögen sicherzustellen. Dem wurde mit dem Gesetz zur Reform des Erbschaftssteuer und Bewertungsrechts (ErbStRefG) rechnung getragen. Im Folgenden nun einige spezielle Bewertungsregelungen:

- Anteile von nicht börsennotierten Kapitalgesellschaften werden in einem gesondertem Verfahren geschätzt (Stuttgarter Verfahren). Es werden dabei das Vermögen der Gesellschaft und die Ertragsaussichten berücksichtigt. Anteile von börsennotierten Kapitalgesellschaften werden mit dem Kurswert angesetzt.
- Die Bewertung von bebauten Grundstücken basiert auf einem Ertragswertverfahren. Dabei wird der Grund und die oder das Gebäude getrennt bewertet. Die Bewertung von unbebauten Grundstücken basiert auf den so genannten Bodenrichtwerten. Diese werden mit der Grundfläche multipliziert. Die Bodenrichtwerte spiegeln den Wert eines Quadratmeters Bodens in einem Gebiet mit gleichen Nutzungseigenschaften wieder. Die Feststellung der Bodenrichtwerte erfolgt durch örtliche Gutachterausschüsse und durch die Sammlung von Grundstückskaufverträgen die gesetzlich vorgeschrieben, abgegeben werden müssen. Die Kaufverträge dienen mit den darin enthaltenen Preisen als wichtige Basis für die Bewertung. Kann kein Wert ermittelt werden oder handelt es sich um privates Wohneigentum so kommt das Sachwertverfahren zur Anwendung. Bei diesem Verfahren wird der Boden auf Basis der Bodenrichtwerte bewertet und das Gebäude auf Basis der Herstellkosten.
- freiberufliches Betriebsvermögen ist nach Ausweisung in der Steuerbilanz zu bewerten. Grundvermögen und Anteile an Kapitalgesellschaften, die Teil des Betriebsvermögens von freiberuflichen Betrieben sind, sind nach obenstehenden Prinzipien zu bewerten.
- Kapitalforderungen und Schulden sind mit dem Nennwert anzusetzen

Tarif und Freibeträge

Im Prinzip unterliegt jeder Vermögenstransfer einer eigenständigen Besteuerung. Erhält eine Person jedoch innerhalb von 10 Jahren mehrere Zuwendungen durch Schenkung oder Vererbung, wird die Summe aus diesen Zuwendungen als ein steuerlich relevanter Fall betrachtet. Bereits geleistete Steuern werden dann auf die gegenwärtig fälligen angerechnet.

Wie bereits erwähnt gliedert sich die Besteuerung danach in welchem Verwandtschaftsverhältnis die involvierten Personen zueinander stehen. Es existieren drei Steuerklassen. In die erste fallen EhegattInnen, Kinder und Stiefkinder sowie deren Nachkommen und bei Erbfällen die Eltern. In die Steuerklasse II fallen Eltern und Voreltern, Geschwister und deren Nachkommen ersten Grades, Stiefeltern, Schwiegerkinder, Schwiegereltern und der/die geschiedene Ehegatte/in. Die Steuerklasse III umfasst alle übrigen ErwerberInnen.²⁷

Aus den Steuerklassen ergibt sich nicht nur der jeweilige anzuwendende Steuertarif sondern auch die zu gewährenden persönlichen Freibeträge. EhegattInnen und eingetragene LebenspartnerInnen wird ein Freibetrag von € 500.000 gewährt. Kinder innerhalb der Steuerklasse I und Kinder von

²⁷vgl. Mennel/Förster, 65. Lieferung, 2007

verstorbenen Kindern wird ein Freibetrag von € 400.000 gewährt. Enkelkindern wird innerhalb der Steuerklasse I ein Freibetrag von € 200.000 gewährt. Allen übrigen Personen der Steuerklasse I wird ein Freibetrag von € 100.000 gewährt. Allen übrigen Personen, außerhalb der Steuerklasse I, wird ein Freibetrag von € 20.000 gewährt.

Beim Transfer von Unternehmensvermögen, sind 85% des Unternehmensvermögens von der Erbschaftsteuer frei gestellt. Für den übrigen Firmenwert kann ein Freibetrag in Höhe von € 150.000 in Anspruch genommen werden. Dieser Freibetrag soll jedoch ausschließlich von Kleinunternehmen in Anspruch genommen werden, und schrumpft bis zu einem gemeinen Firmenwert von € 450.000 auf € 0 ab. Rückwirkend entfallen diese Begünstigungen wenn der Erbgegenstand innerhalb von 15 Jahren verkauft oder geschlossen wird oder sonstige im Erbschaftsteuergesetz definierte Handlungen gesetzt werden.

Nach Abzug der Freibeträge vom zu versteuerndem Vermögen ergibt sich die Höhe der Steuer für die Steuerklasse I laut Abbildung 7. Für die Steuerklassen II und III ist der Tarif ident und besteht aus zwei Stufen: bis zu einem Vermögen von € 13 Mio. beträgt der Tarif 30%, für ein Vermögen darüber 50%.

Abbildung 7: Erbschaftssteuertarif für die Steuerklasse I

Wert des Steuerpflichtigen Erwerbs bis max. €	Steuersatz
75.000 €	7%
300.000 €	11%
600.000 €	15%
6.000.000 €	19%
13.000.000 €	23%
26.000.000 €	27%
mehr als 26.000.000 €	30%

Quelle: Tipke/Lang, 2008

Einkommenssteuer

Der Einkommenssteuer unterliegen ausschließlich natürliche Personen. Einkünfte die von Personengesellschaften erzielt werden, werden den Gesellschaftern in einem besonderen Verfahren zugerechnet. Die Einkommenssteuer wird durch Veranlagung erhoben, es besteht jedoch ein Quellenabzugsverfahren, bei Einkünften in Form von Arbeitslohn, bei Kapitalerträgen und bei Erträge durch Bauleistungen²⁸.

Das deutsche Einkommenssteuergesetz kennt sieben Einkunftsarten, für die unterschiedliche Bestimmungen herrschen, auf die im Detail hier nicht eingegangen wird. Das EStG zählt folgende Einkünfte auf: Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Einkünfte aus Gewerbebetrieb, Einkünfte

²⁸vgl. Mennel/Förster, 65. Lieferung, 2007

aus selbstständiger Arbeit, Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit, Einkünfte aus Kapitalvermögen, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sowie sonstige Einkünfte.

Die Einkommenssteuer verfügt in Deutschland über einen progressiven Tarif. Abgesehen von einem Grundfreibetrag von € 7.664 sind die ermittelten Einkommensteile zu versteuern. Der Eingangsteuersatz beträgt dabei 15% und der Höchstsatz 45%. Zusätzlich wird ein Solidaritätszuschlag in der Höhe von 5,5% der festzusetzenden Einkommenssteuer erhoben.²⁹

Besteuerung von Veräußerungsgewinnen in der Einkommenssteuer

Prinzipiell unterliegen Veräußerungsgewinne von privaten Vermögensgegenständen nicht der Einkommenssteuer. Es existieren jedoch einige wichtige Ausnahmen. Eine dieser Ausnahmen betrifft die Veräußerung von Grundstücken (inklusive sich darauf befindlicher Gebäude). Ein etwaiger daraus entstandener Gewinn ist einkommenssteuerpflichtig, wenn zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als zehn Jahre vergangen sind. Aus dieser Regelung sind jedoch Eigenheime ausgenommen. Wurde demnach ein Haus oder eine Wohnung durchgehend zu eigenen Wohnzwecken genutzt, so ist ein etwaiger Gewinn auch innerhalb von einer zehnjährigen Frist nicht steuerpflichtig. Es reicht jedoch schon aus, wenn das Haus oder die Wohnung im Verkaufsjahr und in den beiden vorangegangenen Jahren zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurde, um von der Steuer befreit zu sein.

Bei Verkäufen von anderen privaten Wirtschaftsgütern besteht Steuerpflicht, wenn der Zeitraum zwischen Anschaffung und Verkauf nicht mehr als ein Jahr beträgt. Diese Regelung ändert sich jedoch mit Beginn des Jahres 2009. Einkünfte aus Wertpapieren die ab dem Jahr 2009 gekauft und mit Gewinn veräußert werden, sind ohne Frist steuerpflichtig. Für Wertpapiere die bis 2008 gekauft wurden gilt die einjährige Spekulationsfrist weiterhin. Weiters gilt für Veräußerungen von Kapitalgesellschaftsanteilen die bis zum Jahr 2008 gekauft wurden das Halbeinkünfteverfahren. Dies bedeutet, dass nur die Hälfte des Gewinns steuerpflichtig ist. Werden Anteile an Kapitalgesellschaften veräußert, an denen der/die Verkäuferin innerhalb der letzten fünf Jahre zu mindestens 1% beteiligt war, sind die daraus resultierenden Gewinne steuerpflichtig und unterliegen bis 2008 dem Halbeinkünfteverfahren, ab 2009 sind 60% der Gewinne steuerpflichtig.

Die Ermittlung eines Gewinns bei Veräußerungsgeschäften geht vom Verkaufspreis aus. Mit dem Jahr 2009 ist ein tatsächlicher Werbungskostenabzug nicht mehr möglich, es existiert nur noch ein Freibetrag für Werbungskosten in der Höhe von € 801 (beziehungsweise von € 1.602 für Ehegatten). Von dem errechneten Nettoerlös (Verkaufspreis weniger Freibetrag) werden die Anschaffungskosten subtrahiert und ergeben somit den Veräußerungsgewinn oder -verlust. Bei Veräußerungsgewinnen, die durch die Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften erwirtschaftet wurden, wird ein Freibetrag von € 9.060 gewährt. Bei Veräußerungen von sonstigem privaten Vermögen existiert eine Freigrenze von € 600 ab dem Jahr 2009.

Verluste können grundsätzlich nur innerhalb der selben Einkunftsart verrechnet werden. So ist es beispielsweise nur möglich Verluste aus Aktienveräußerungen mit Gewinnen aus Aktienveräußerungen gegenzurechnen. Etwaige Verluste können zwar vorgetragen, jedoch nicht rückgetragen werden.

²⁹vgl. Mennel/Förster, 65. Lieferung, 2007

Der Steuertarif wird mit dem Jahr 2009 in eine Quellensteuer in der Höhe von 25% umgewandelt. Im Ausland bereits bezahlten Steuern können teilweise angerechnet werden. Der Tarif greift für Erwerbungen und Veräußerungen nach dem Jahr 2008, für Tatbestände vor 2009 gilt die progressive Besteuerung im Rahmen der Einkommenssteuer³⁰.

³⁰vgl. Tipke/Lang, 2008

Österreich

Das gesamte Steueraufkommen von Österreich lag im Jahr 2005 bei € 103 Mrd. In den Jahren 1985 und 1995 lag es bei € 42 Mrd. beziehungsweise € 72 Mrd. Das Steueraufkommen gemessen am Bruttoinlandsprodukt betrug in den Jahren 1985, 1995 und 2005 jeweils 40,9%, 41,1% und 42,1%. Damit liegt Österreich sowohl in der OECD als auch in der EU15 über dem jeweiligen Durchschnitt von 36,2% beziehungsweise 39,7%.

Österreich gehört zu den OECD Ländern mit einer sehr niedrigen Besteuerung von Vermögen. Die vermögensbezogenen Steuern als Anteil am BIP sind in dem Zeitraum von 1985 bis 2005 sogar gesunken. Lagen sie 1985 noch bei 1% so lagen sie 1995 und 2005 jeweils bei 0,6% des BIP. Im OECD Durchschnitt stieg der Anteil im gleichen Zeitraum von 1,6% im Jahr 1985 auf 1,9% im Jahr 2005. Es existierten 2005 nur drei OECD Länder mit noch niedrigen vermögensbezogenen Steuern gemessen am BIP, nämlich Mexiko mit 0,3%, Tschechien mit 0,4% und die Slowakei mit 0,5%. Durch die Abschaffung der Erbschafts- und Schenkungssteuer ist anzunehmen, dass der Anteil der vermögensbezogenen Steuern am BIP weiter sinken wird. Für das Jahr 2007 ergäbe sich ohne die Erbschafts- und Schenkungssteuer ein Anteil der vermögensbezogenen Steuern am BIP von 0,5%. Auch am Abgabenaufkommen machen die vermögensbezogenen Steuern einen geringeren Anteil, als in den meisten anderen OECD Ländern aus. Österreich weist einen Anteil von 1,33% der vermögensbezogenen Steuern am gesamten Steuervolumen auf. Der OECD Durchschnitt liegt bei 5,6% des Steueraufkommens.

Die aufkommenstärksten vermögensbezogenen Steuern in Österreich sind die Grunderwerbs- und die Grundsteuer. Im Jahr 2007 lag das Aufkommen der Grunderwerbssteuer bei € 644 Mio. und das der Grundsteuer bei € 544 Mio. Somit waren beide Steuern für 78% des Aufkommens der vermögensbezogenen Steuern verantwortlich. Die Gesellschaftssteuer war im Jahr 2007 mit 147€ Mio. gemeinsam mit der Erbschaftssteuer mit 155€ Mio. Aufkommen die nächstgrößere vermögensbezogene Steuer in Österreich. Die Bodenwertabgabe mit einem Aufkommen von 5€ Mio. hat nur geringe Bedeutung.

Abbildung 8: vermögensbezogene Steuern in Österreich

	1985			1995			2005		
	Aufkommen in Mio. €	% des Aufkommens vermögensbez. St.	% des Aufkommens	Aufkommen in Mio. SEK	% des Aufkommens vermögensbez. St.	% des Aufkommens	Aufkommen in Mio. SEK	% des Aufkommens vermögensbez. St.	% des Aufkommens
gesamtes Steueraufkommen	42.187			72.157			103.165		
vermögensbez. Steuern	1.031		2,44%	1.081		1,50%	1.375		1,33%
Steuern auf unbewegliches Vermögen	307	29,78%	0,73%	458	42,37%	0,63%	607	44,15%	0,59%
regelm. Steuern auf das Nettovermögen	417	40,45%	0,99%	58	5,37%	0,08%	0	0,00%	0,00%
Erbschaft- und Schenkungssteuern	70	6,79%	0,17%	82	7,59%	0,11%	140	10,18%	0,14%
Steuern auf Finanz- und Kapitaltransaktionen	235	22,79%	0,56%	483	44,68%	0,67%	629	45,75%	0,61%

Vermögenssteuer

Die allgemeine Vermögenssteuer wird seit 1994 in Österreich nicht mehr eingehoben.

Die Grundsteuer

Die Grundsteuer besteuert in Österreich den Besitz von Immobilien. Dazu zählt land- und forstwirtschaftlicher Grundbesitz, privater Grundbesitz und Betriebsgrundstücke. Bei bebauten Grundstücken sind bezugsfertige Gebäude Teil des Steuergegenstandes. Es existieren sowohl Dauerbefreiungen von der Grundsteuer, als auch zeitlich befristete Befreiungen. Unter die Dauerbefreiung fallen Liegenschaften die dem öffentlichen Gebrauch, mildtätigen Zwecken oder kirchlichen Diensten gewidmet sind. Kirchen, Sportvereine, und beispielsweise Gebietskörperschaften entrichten daher auf ihren Grundbesitz keine Grundsteuer. Zeitlich befristete Befreiungen sind in den Landesgesetzen geregelt und betreffen im Prinzip gemeinnützige Wohnbauten. Die Dauer beträgt meist 20 Jahre.

Die Ertragshoheit der Grundsteuer liegt bei den Gemeinden, die Gesetzgebungshoheit liegt jedoch beim Bund. Dies bedeutet die Erträge fließen ausschließlich den Gemeinden zu, die gesetzlichen Rahmenbedingungen legt jedoch der Bund fest. Die Bemessungsgrundlage der Grundsteuer ist der für den Veranlagungszeitraum aktuelle Einheitswert. Dies ist der geschätzte Wert des Grundstücks. Die Ermittlung der Einheitswerte wird durch das Bundesbewertungsgesetz geregelt. Die Berechnung der Grundsteuer erfolgt durch die Anwendung einer Steuermesszahl auf den Einheitswert. Daraus ergibt sich der Grundsteuermessbetrag. Die Steuermesszahl ist bundesweit einheitlich festgesetzt und beträgt grundsätzlich 2 Promille. Es gibt jedoch eine Reihe von Ausnahmen:

Abbildung 9: Grundsteuer in Österreich, Steuermesszahlen

a) bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben für die ersten € 3.650 des Einheitswertes	0,16%
b) bei Einfamilienhäusern für die ersten € 3.650 des Einheitswertes für die folgenden € 7.300	0,05% 0,10%
c) bei Mietgrundstücken und gemischt genutzten Grundstücken für die ersten € 3.650 des Einheitswertes für die folgenden € 3.650	0,10% 0,15%
d) bei den übrigen Grundstücken für die ersten € 3.650 des Einheitswertes	0,10%

Die Grundsteuermessbeträge werden im Anschluss an die Hauptfeststellung der Einheitswerte festgesetzt. Kommt es demnach zu einer Neufestlegung der Einheitswerte, müssen die Grundsteuermessbeträge ebenfalls angepasst werden. Die einzelnen Gemeinden wenden einen Hebesatz auf den Messbetrag an. Dieser Hebesatz darf 500% nicht übersteigen. Daraus ergibt sich ein maximaler Steuersatz von 1% des Einheitswertes auf Grundstücksanteile über 3.650€.

Die Bewertung

Wie oben erwähnt regelt das Bundesbewertungsgesetz und einige weitere Richtlinien und Verordnungen die Ermittlung der Einheitswerte.³¹ Das Bewertungsgesetz sieht vor, dass alle neun Jahre eine Hauptfeststellung der Einheitswerte erfolgen muss. Die letzte Hauptfeststellung für Grundvermögen fand jedoch im Jahre 1973 statt. Grundvermögen schließt land- und forstwirtschaftliche,

³¹vgl. Doralt/Ruppe, 2001

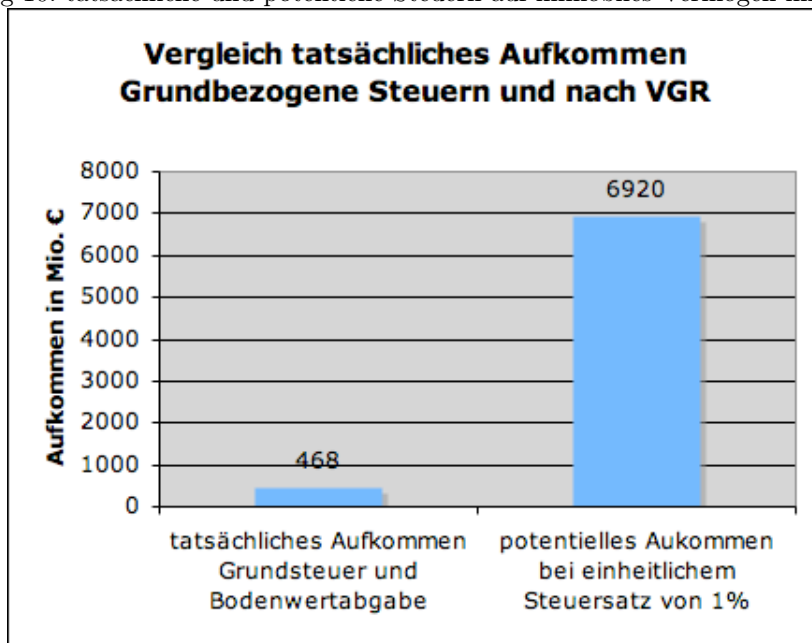
sowie Betriebsgrundstücke aus. Es handelt sich daher primär um "privaten" Grundbesitz. Da jedoch der konkrete Zeitpunkt einer Hauptfeststellung gesondert per Gesetz festgelegt werden muss, konnte dieser immer wieder verschoben werden. Für land- und forstwirtschaftliches Vermögen hätte im Jänner 1997 eine Hauptfeststellung stattfinden müssen. Diese "gilt" jedoch mit dem 1.1.2001 als Durchgeführt. Tatsächlich stammen die Einheitswerte für land- und forstwirtschaftliches Vermögen aus dem Jahr 1988. Um die Wertentwicklung der vergangenen Jahrzehnte dennoch berücksichtigen zu können, hat der Gesetzgeber mehrere pauschale Anhebungen der Einheitswerte festgesetzt. Diese fanden in den Jahren 1980, 1983 und 1988 statt. Insgesamt handelte es sich um eine 35% Anhebung der Einheitswerte ausgehend vom Niveau der Hauptfeststellung 1973. Die Einheitswerte für land- und forstwirtschaftliches Vermögen wurden lediglich im Jahre 1979 um 5% angehoben.³²

Die vorgenommenen linearen Erhöhungen der Einheitswerte spiegeln die Wertentwicklung nicht genügend wieder. Einerseits bleibt eine unterschiedliche Wertentwicklung verschiedener Grundstück unberücksichtigt und darüber hinaus scheinen die tatsächlichen Werte viel schneller gestiegen zu sein. Dies lässt sich beispielsweise erahnen, da das für das Jahr 2000 geschätzte Immobilienvermögen in Österreich (ausgenommen dem Immobilienvermögen der öffentliche Haushalte) bei € 692 Mrd. lag und im Vergleich dazu das Aufkommen der Grundsteuer und der Bodenwertabgabe gemeinsam bei € 468 Mio.³³ Bei einem Steuersatz von 1% müsste das Aufkommen nach obiger Schätzung jedoch bei ca. bei € 6,92 Mrd. liegen. Dass das tatsächliche Steueraufkommen nur rund 1/15 des geschätzten Ergebnisses beträgt lässt, sich trotz der Vernachlässigung von Freibeträgen und Steuerbefreiungen, nur durch die massive Unterbewertung der Einheitswerte erklären. Doch nicht nur das tatsächliche Steueraufkommen und das geschätzte Vermögen weisen auf eine Unterbewertung der Einheitswerte hin. Der Verfassungsgerichtshof hob im März beziehungsweise im Juni des Jahres 2007 die Erbschafts- und Schenkungssteuer auf, da die veralteten Einheitswerte zu einer verfassungswidrigen Ungleichbehandlung von Vermögen durch das Erbschaftssteuergesetz geführt haben.

³²vgl. Doralt/Ruppe, 2001

³³vgl. Hahn/Magerl, 2006

Abbildung 10: tatsächliche und potentielle Steuern auf immobiles Vermögen im Jahr 2000



Die Bodenwertabgabe

Die Bodenwertabgabe ist eine weitere Steuer auf Immobilien in Österreich. Steuergegenstand sind unbebaute Grundstücke, Bemessungsgrundlage ist der Einheitswert. Grundsätzlich entfällt die Steuerpflicht für Grundstücke mit einem Einheitswert bis einschließlich € 14.600. Die Steuer beträgt 1% des Einheitswertes soweit dieser den Freibetrag von 14.600€ übersteigt. Das Aufkommen ist gering und betrug in den Jahren 2005 bis 2007 jeweils rund 5€ Mio. 96% der Einnahmen erhalten die Gemeinden 4% der Bund.

Die Grunderwerbssteuer

Steuergegenstand der Grunderwerbssteuer ist der Verkauf oder Erwerb eines österreichischen Grundstücks. Die Steuerschuld wird aus dem Wert der Gegenleistung berechnet, meist der Kaufpreis. Von der Grundsteuer ausgenommen sind Erwerbungen von Grundstücken, bei denen der maßgebliche Wert für die Berechnung der Grundsteuer unter € 1.100 liegt. Der Steuersatz beträgt 3,5%, außer bei Transaktionen zwischen nahen Verwandtschaftsverhältnissen. Als solche zählen EhegattInnen und Kinder. Der ermäßigte Steuersatz beträgt 2%. Neben der Grundsteuer ist die Grunderwerbssteuer die aufkommensstärkste vermögensbezogene Steuer. Im Jahr 2007 lag das Aufkommen bei 644€ Mio. Von der Grunderwerbssteuer ausgenommen waren bis zum 1.8.2008 Fälle des Grunderwerbs, die dem Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz unterlagen. Seit dem 1.8.2008 unterliegen Grundstücke auch bei unentgeltlicher Überlassung der Grunderwerbssteuer. Dies bedeutet Schenkungen unter Lebenden und der Erwerb von Todes wegen von Grundstücken sind Grundsteuererwerbspflichtig. Der Steuersatz beträgt in diesen Fällen ebenfalls 3,5% bzw. 2%. Bemessungsgrundlage ist der dreifache Einheitswert.

Die Besteuerung von Erbschaften und Schenkungen

Die Erbschaftssteuer ist mit dem 1.8.2008 in Österreich ausgelaufen. Der Verfassungsgerichtshof hob die bis zum 1.8.2008 bestehende Steuer auf, da durch die veralteten Einheitswerte eine gleichheitswidrige Besteuerung von Grundvermögen im Vergleich zu sonstigem Vermögen bei Erb- und Schenkungsfällen vorlag³⁴. In seinem Urteil argumentierte der Verfassungsgerichtshof, dass die Bewertung von Grundstücken in Erb- und Schenkungsfällen den aktuellen Wert der Grundstücke nicht widerspiegeln und auch die pauschalen Erhöhungen des Einheitswertes nicht in der Lage waren dieses Problem zu lösen. Da für andere Vermögensgegenstände im Zuge der Erbschafts- und Schenkungssteuer der gemeine Wert (meist Verkaufspreis) als Bemessungsgrundlage gilt, besteht eine gleichheitswidrige Behandlung von Grundvermögen. Eine Reperatur bis zum endgültigen Auslaufen fand in der Regierung zwischen SPÖ und ÖVP keine Mehrheit. Mit der Aufhebung der Erbschaftssteuer wurde auch die Schenkungssteuer wenig später aufgehoben, da auch bei der Schenkungssteuer eine verfassungswidrige Ungleichbehandlung von Grundvermögen und sonstigem Vermögen festgestellt wurde³⁵. Das Auslaufen dieser beiden Steuern ist bei genauer Betrachtung der Daten der letzten Jahre umso weniger verständlich. Obwohl der Großteil des Aufkommens von einem sehr kleinen Teil der Bevölkerung getragen wurde, konnte für die Beibehaltung der Erbschaftssteuer keine Mehrheit gefunden werden³⁶.

Als Ersatz wurde das Schenkungsmeldegesetz 2008 verabschiedet. Schenkungen von Vermögen, vorallem Sparbücher, Aktien, Betrieb, Grundstücke etc., müssen ab gewissen Betragsgrenzen dem Finanzamt gemeldet werden. Wobei die Meldepflicht für Schenkungen von Grundstücken nicht nach dem Schenkungsmeldegesetz sondern dem Grunderwerbssteuergesetz geregelt ist. Der Wert muss dabei angegeben werden, ist dieser nicht offenkundig (Betriebe, Sachvermögen etc.), kann dieser geschätzt werden, ein Schätzgutachten ist dafür nicht notwendig. Von der Meldepflicht befreit sind Schenkungen zwischen angehörigen bis zu einer Summe von 50.000€ innerhalb eines Jahres. Der Angehörigenbegriff richtet sich dabei nach der Bundesabgabenordnung. Schenkungen zwischen anderen Personen sind bis zu einer Höhe von 15.000€ innerhalb von fünf Jahren nicht meldepflichtig. Zusätzlich sind Zuwendungen die schon im Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz befreit waren befreit.³⁷

Einkommenssteuer

Die Einkommenssteuer belastet das Einkommen der natürlichen Personen. Unbeschränkt steuerpflichtig sind dabei alle natürlichen Personen mit Wohnsitz im Inland, Steuergegenstand ist das Welteinkommen. In Österreich existiert keine gemeinsame Besteuerung von EhepartnerInnen. Die Einkommenssteuer wird generell per Veranlagung erhoben, bei unselbstständiger Arbeit wird sie als Lohnsteuer direkt bei dem/der ArbeitgeberIn und bei bestimmten Kapitalerträgen als Kapitalertragssteuer von den Kreditinstituten abgeführt. Das Einkommenssteuergesetz kennt sieben Einkunftsarten: Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, aus selbstständiger Arbeit, aus Gewerbebetrieb, aus nichtselbstständiger Arbeit, aus Kapitalvermögen, aus Vermietung und Verpachtung

³⁴vgl. Urteil des Verfassungsgerichtshofes vom 7.3.2008

³⁵vgl. Urteil des Verfassungsgerichtshofes vom 15.6.2007

³⁶vgl. Berghuber, Picek, Schratzenstaller, 2007

³⁷siehe Information des BMF zum Auslaufen der Erbschafts- und Schenkungssteuer vom 18.7.2008

und sonstige Einkünfte. Veräußerungsgewinne von privatem Vermögen sind dabei den sonstigen Einkünften zuzuordnen.

Veräußerungsgewinne in der Einkommenssteuer

Grundsätzlich unterliegen Gewinne aus der Veräußerung von Privateigentum nicht der Einkommenssteuer. Ausnahmen bestehen jedoch für die Tatbestände von Spekulationsgeschäften und Veräußerungen von Beteiligungen.

Spekulationsgeschäfte Um ein Spekulationsgeschäft handelt es sich dann, wenn eine bestimmte Zeitspanne zwischen Anschaffung und Verkauf nicht überschritten wird. Dies bedeutet, dass Spekulationsgeschäfte nicht danach definiert werden, ob ein Gegenstand mit einer Spekulationsabsicht gekauft wurde, es ist allein die Behaltdauer ausschlaggebend. Die Spekulationsfristen innerhalb derer eine Veräußerung steuerpflichtig wird sind folgende:

- für Grundstücke und Gebäude beträgt die Spekulationsfrist 10 Jahre.
- für Wertpapiere und Beteiligungen beträgt diese 1 Jahr.

Mit dem Zeitpunkt des Erwerbs des Vermögensgegenstandes beginnt die Spekulationsfrist. Wird ein Wirtschaftsgut vorerst für das Betriebsvermögen angeschafft und anschließend entnommen, beginnt die Spekulationsfrist dennoch mit der Anschaffung. Die Ermittlung der Einkünfte durch Veräußerungsgeschäfte erfolgt durch die Gegenüberstellung des Verkaufserlöses mit den Anschaffungskosten. Die Anschaffungskosten sind um Instandsetzungs- und Herstellungskosten zu erhöhen und um Zuwendungen aus öffentlichen Mitteln zu verringern. Wurde der Ankauf des Wirtschaftsgutes fremdfinanziert, so können auch die Fremdkapitalzinsen von den so ermittelten Einkünften abgezogen werden.

Von der Besteuerung ausgenommen sind Eigenheime und Eigentumswohnungen, wenn sie dem/der Veräußerer/in seit der Anschaffung und seit mindestens zwei Jahren als Hauptwohnsitz gedient haben. Weiters sind selbst hergestellte Gebäude von der Besteuerung ausgeschlossen. Letztere nur im Fall, wenn der/die Steuerpflichtige das ins Gewicht fallende finanzielle Baurisiko getragen hat. Bei unbebauten Grundstücken verringert sich die steuerpflichtigen Spekulationseinkünfte nach fünf Jahren jährlich um 10%. Spekulationsgeschäfte bleiben steuerfrei, wenn die daraus resultierenden Einkünfte weniger als € 440 für das gesamte Kalenderjahr betragen. Verluste aus Spekulationsgeschäften sind mit Einkünften aus Spekulationsgeschäften gegenzurechnen, jedoch nicht mit anderen Einkunftsarten³⁸. Die zu versteuernden Einkünfte werden im Rahmen der gültigen Tarife erfasst und unterliegen einer progressiven Besteuerung.

Veräußerung von Beteiligungen Der Verkauf von Beteiligungen des Privatvermögens an Körperschaften, insbesondere Beteiligungen an Kapitalgesellschaften, ist grundsätzlich nicht steuerpflichtig. Spekulationsgeschäfte sind jedoch in jedem Fall steuerpflichtig. Im Gegensatz zur Veräußerung von Anteilen an Körperschaften sind Veräußerungen von Einzelunternehmen oder von

³⁸vgl. Doralt/Ruppe, 2003

Beteiligungen an Personengesellschaften steuerpflichtig. Wesentliche Beteiligungen an einer Körperschaft sind wiederum steuerpflichtig. Wesentliche Beteiligungen liegen ab einer Beteiligung von mehr als 25% vor. Gewinne die bei der Auflösung oder Beendigung einer Körperschaft erzielt werden sind in jedem Fall steuerpflichtig.

Als sonstige Einkünfte sind nur Einkünfte aus der Veräußerung von Anteilen an Körperschaften erfasst. Gewinne die durch die Veräußerung von Personengesellschaften erzielt werden, sind als betriebliche Einkünfte zu betrachten. Steuerpflicht besteht, wenn der/die VerkäuferIn innerhalb der letzten fünf Jahre zu mindestens einem Prozent am Kapital der Gesellschaft beteiligt war und diese Anteile veräußert hat. Die Höhe der Einkünfte wird aus der Differenz von Veräußerungserlös und Anschaffungskosten ermittelt. Veräußerungsgewinne aus Beteiligungen unterliegen dem ermäßigten Steuersatz³⁹. Dies bedeutet, dass als Steuersatz die Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittssteuersatzes anzuwenden ist.

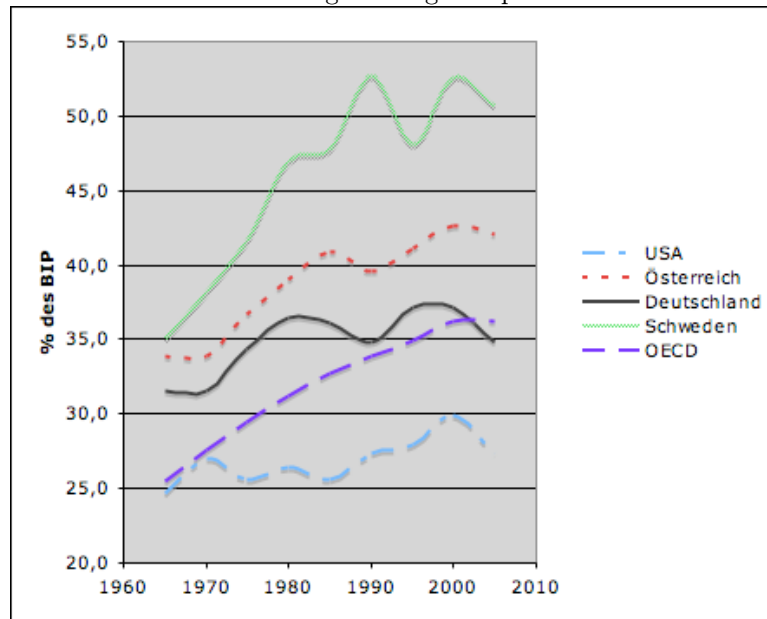
³⁹vgl. Doralt/Ruppe, 2003

zusammenfassende Darstellung und Interpretation vorhandener OECD Daten

Die OECD stellt für den Zeitraum 1965 bis 2005 zumindest in Fünfjahresabständen umfassende Daten zur Steuer- und Abgabenstruktur der Mitgliedsländer zur Verfügung. Aus diesen Daten lassen sich drei Kennzahlen errechnen, die aufgrund der einheitlichen Methodik der Datenerhebung und der einheitlichen Klassifizierung der Steuern vergleichbar sind. Diese drei Kennzahlen sind die Abgabenquote (Steuer- und Abgabenaufkommen im Verhältnis zum BIP), die Vermögenssteuerquote I (Aufkommen der vermögensbezogenen Steuern im Verhältnis zum BIP) und die Vermögenssteuerquote II (Aufkommen der vermögensbezogenen Steuern im Verhältnis zum gesamten Steuer- und Abgabenaufkommen). Vorweg soll gesagt werden, dass verschiedene Quoten nur in einem sehr engen Rahmen aussagekräftig verwendet werden können. So bildet beispielsweise die Abgabenquote nur die Einnahmenseite des Staates ab. Diese Zahl demnach als Kriterium für die Qualität eines Sozialsystems oder aber auch für die "Belastung" der Bevölkerung zu verstehen wäre verkürzt. So muss um Aussagen über die Qualität eines Sozialsystems machen zu können, ebenfalls die Ausgabenseite des Staates betrachtet werden und zwar in einer Form, die im Vorhinein definierte Qualitätsparameter liefert (beispielsweise der Anteil der armutsgefährdeten Bevölkerung, das Angebot an Kinderbetreuungseinrichtungen, die Qualität des Schul- und Bildungssystems, etc.) Da eine derartige vergleichende Betrachtung jedoch nicht Gegenstand dieser Arbeit sein kann, wird darauf verzichtet. Die Abgabenquote soll nur einen Eindruck vermitteln in welchem Ausmaß der Staat gesellschaftliche Aufgaben im jeweiligen Land übernimmt und finanziert.

Bei der Abgabenquote zeichnet sich ein sehr unterschiedliches Bild. Die USA weisen als traditionell eher wirtschaftlich liberales Land eine sehr niedrige Quote auf. Im Zeitraum von 1965 bis 2005 wuchs diese schwach an und lag im Jahr 2005 bei 27,3%. Österreich, Schweden und Deutschland weisen eine vergleichsweise hohe Quote aus, wobei in der konkreten Unterscheidung Schweden stets die höchste und die USA die niedrigste aufwiesen. Österreich lag stets vor Deutschland zwischen den beiden zuvor genannten Ländern. Alle vier Länder weisen, dem gesamt-OECD-Trend entsprechend, ein Ansteigen der Abgabenquote über den Beobachtungszeitraum aus, wobei mit dem Jahr 2000 eine mögliche Trendumkehr erfolgte. Die Abgabenquote wird im Weiteren in Verbindung mit den Vermögensquoten für Schlussfolgerungen dienen.

Abbildung 11: Abgabenquoten

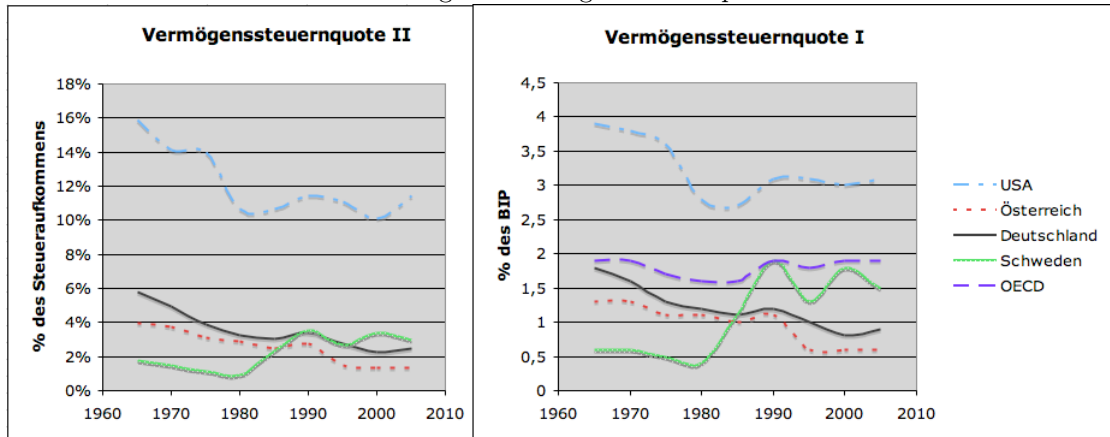


Quelle: OECD Revenue Statistics 1965-2005, 2007

Betrachtet man die Vermögenssteuernquote I so fällt als erstes das hohe Niveau der us-amerikanischen Quote auf. Diese lag die vergangenen 20 Jahre leicht unter beziehungsweise bei rund 3% des Bruttoinlandsprodukts. Entgegen dem scheinbar naheliegenden Schluss, dass Schweden als sozialdemokratisch geprägter Wohlfahrtsstaat im internationalen Vergleich Vermögen hoch besteuert, liegt und lag das Land unter dem OECD Schnitt. Ein überraschender Trend ist für die OECD Länder feststellbar. Seit Beginn der 80er Jahre ist das Aufkommen der vermögensbezogenen Steuern gemessen am BIP gestiegen. Für Schweden und die USA trifft diese Entwicklung zu. Österreich und Deutschland hingegen weisen seit den 60er Jahren sinkende Anteile auf. In beiden Fällen ist dieses Sinken mit der sukzessiven Abschaffung von vermögensbezogenen Steuern zu erklären. So führte die Abschaffung der allgemeinen Vermögenssteuer 1994 in Österreich zu einem starken Absinken des Aufkommens an vermögensbezogenen Steuern, wie auch anhand der Daten klar ersichtlich ist: Im Jahr 1990 lag das Aufkommen noch bei 1,1%, im Jahr 1995 bei nur noch 0,6% des Bruttoinlandsproduktes (die allgemeine Vermögenssteuer wird seit 1994 in Österreich nicht mehr erhoben). Interessant ist in diesem Zusammenhang festzuhalten, dass in Österreich und Deutschland trotz (bis vor einigen Jahren) steigender Abgabenquoten das Aufkommen von vermögensbezogenen Steuern sinkt. Dies bedeutet eine Verschiebung der Steuerlast hin zu anderen Faktoren, wie Arbeit, Einkommen oder Konsum.

Dies wird durch eine Betrachtung der Vermögenssteuernquote II noch deutlicher sichtbar. In Österreich und Deutschland tragen vermögensbezogene Steuern immer weniger zum gesamten Steueraufkommen bei. Bemerkenswert wiederum zu welchem hohem Ausmaß in den USA die vermögensbezogenen Steuern zum gesamten Steueraufkommen beitragen. Im Jahr 2005 lag dieser Wert bei 11,5%. In diese Größe fließen bei der Berechnung auch sämtliche vermögensbezogenen Steuern auf Ebene der Länder ein, die in diesem Rahmen nicht betrachtet wurden.

Abbildung 12: Vermögenssteuernquoten



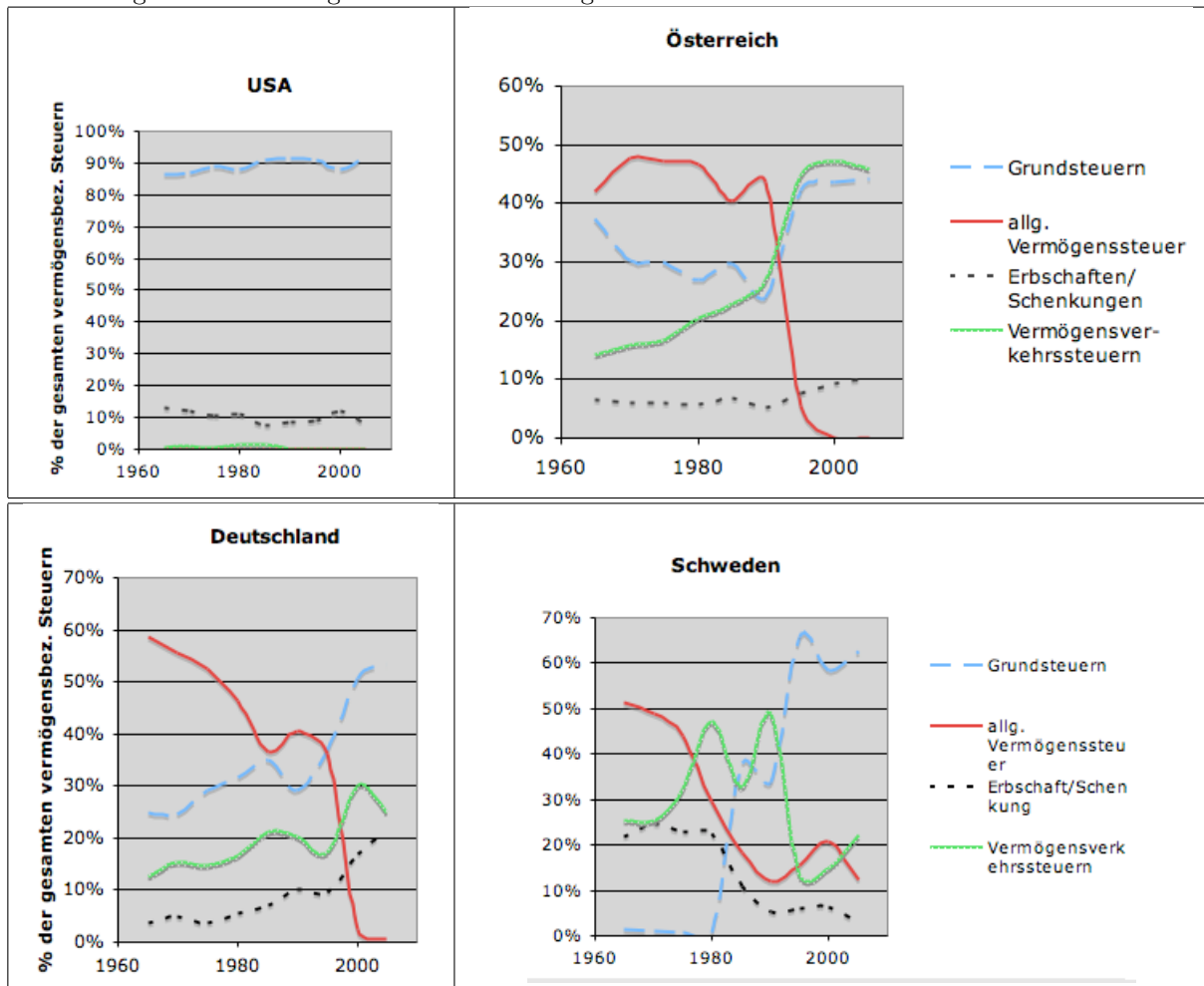
Quelle: OECD Revenue Statistics 1965-2005, 2007

Betrachtet man die einzelnen Steuerarten, die für das Aufkommen der vermögensbezogenen Steuern in den einzelnen Staaten verantwortlich sind, so sind auch in diesem Bereich eindeutige Trends erkennbar. So haben in Deutschland, Österreich und Schweden allgemeine Vermögenssteuern massiv an Bedeutung verloren beziehungsweise wurden diese inzwischen in allen drei Ländern abgeschafft. Bis in die 80er Jahre waren allgemeine Vermögenssteuern die aufkommenstärksten vermögensbezogenen Steuern. Im Gegenzug hat im selben Zeitraum die Bedeutung der Steuern auf immobiles Vermögen massiv zugenommen und ist in allen vier Ländern für den Großteil des Aufkommens verantwortlich. In Österreich liefert zwar die Grunderwerbssteuer, formal eine Vermögensverkehrssteuer, ein höheres Aufkommen als die Grundsteuer, jedoch besteuern beide immobiles Vermögen und waren im Jahr 2005 beispielsweise für beinahe 90% des gesamten Aufkommens an vermögensbezogener Steuern verantwortlich. In den USA herrscht eine ähnliche Situation, mit dem Unterschied, dass in den USA seit 1960 keine nennenswerten allgemeinen Vermögenssteuern erhoben wurden, und die diversen Grundsteuern in den letzten 50 Jahren durchgehend rund 90% des Aufkommens lieferten⁴⁰.

Zusammenfassend, stellt sich heraus, dass Österreich im internationalen Vergleich eine sehr niedrige Besteuerung von Vermögen aufweist und diese in den letzten Jahren darüber hinaus kontinuierlich gesunken ist. Die liberale USA liegt unter den betrachteten Ländern und auch im OECD Raum im obersten Spitzenfeld der Vermögensbesteuerungen (gemessen am BIP), Österreich liegt hingegen im Schlussbereich und weit unter den durchschnittlichen OECD Werten. Bei der Entwicklung der einzelnen Steuern fällt auf, dass zur Zeit die Besteuerung von immobilem Vermögen in allen beobachteten Ländern den weitaus größten Teil zum Aufkommen der vermögensbezogenen Steuern beitragen. Andere, mobile Vermögenswerte, sind in den letzten Jahren demnach immer stärker von der Vermögensbesteuerung ausgeklammert worden.

⁴⁰vgl. OECD Revenue Statistics 2007

Abbildung 13: Entwicklung der einzelnen vermögensbez. Steuern in den beobachteten Ländern



Quelle: OECD Revenue Statistics, eigene Berechnungen

Ökonomische Betrachtung von vermögensbezogener Besteuerung

Die Treffsicherheit von vermögensbezogenen Steuern

Im folgenden Abschnitt wird beleuchtet, von welchen Einkommensschichten die vermögensbezogenen Steuern in Österreich maßgeblich geleistet werden und wie Vermögen grundsätzlich verteilt ist. Im politischen Diskurs über die Besteuerung von Vermögen wird immer wieder angeführt, dass eine breite Mittelschicht derartige Steuern tragen müsse. Dies soll überblicksmäßig untersucht werden.

immobiles Vermögen / Einkommensverteilung

Der Großteil der vermögensbezogenen Steuern wird in Österreich in Zusammenhang mit Immobilienbesitz geleistet. Die Grundsteuer und die Grunderwerbssteuer sind mit Abstand die einkommensstärksten Steuern in dieser Kategorie. Demnach ist es für eine Untersuchung welche Bevölkerungsschichten diese beiden Steuern hauptsächlich tragen, unabdingbar die Verteilung des Immobilienvermögens in Österreich zu analysieren. Bedauerlicher Weise liegen zur Verteilung dieser Werte keine Informationen vor. Es erscheint jedoch aufgrund der Knappheit von Grund und Boden plausibel, davon auszugehen, dass die Verteilung von Immobilienvermögen stark mit der Einkommensverteilung zusammenhängt. Im Folgenden wird daher die Einkommensverteilung betrachtet.

Die wichtigsten Informationsquellen über die Einkommensverteilung auf personeller Ebene bilden die Beitragsstatistiken des Hauptverbandes der österreichischen Sozialversicherungsträger und die Einkommenssteuerstatistik. Beide Quellen stellen die Verteilung abweichend voneinander dar. Der Grund dafür ist die jeweils erfassten Einkommen. In der Beitragsstatistik werden nur Einkommen ab der Geringfügigkeitsgrenze (€ 349 monatlich) und bis zur Höchstbeitragsgrundlage (€ 4.585 monatlich) berücksichtigt. Guger, Marterbauer (2004) kommen in ihrer Untersuchung der Einkommen zu dem Schluss, dass diese einerseits eine stark ungleiche Verteilung aufweisen und darüber hinaus diese Ungleichverteilung in den letzten 30 Jahren zugenommen hat. Für das Jahr 2002 errechneten sie auf Basis der Hauptverbandsdaten für das erste Einkommensquintil einen Anteil an den gesamten Lohneinkünften von 7,3% und für das fünfte Quintil einen Anteil von 39,5%. Auf Basis der Lohnsteuerstatistik errechneten sie für das Jahr 2002 für das erste Einkommensquintil einen Anteil von 2,4% und für das fünfte Quintil einen Anteil von 45,9%. Diese ungleiche Verteilung wird durch andere Untersuchungen ergänzt. So schließen Beer, Moslechner, Schürz, Wagner

(2006) auf Basis einer Microdatenerhebung auf eine stark ungleiche Verteilung des Geldvermögens der privaten Haushalte in Österreich.

In Zusammenhang mit der Besteuerung von immobilien Vermögen, lassen sich auf Basis dieser Daten keine empirisch besicherten Schlüsse ziehen. Wenn jedoch ein starker Zusammenhang zwischen dem Einkommen oder dem Geldvermögen und Immobilienbesitz angenommen wird, sowie darüber hinaus davon ausgegangen wird, dass die Verteilung von Immobilienvermögen nicht gleichmäßiger als die Einkommensverteilung ausgeprägt ist, dann kann aus obigen Daten und Erhebungen geschlossen werden, dass eine Besteuerung des Immobilienvermögens zum überwiegenden Teil von den oberen Einkommensschichten getragen wird.

Aktien und Wertpapiere

In einer Untersuchung der Österreichischen Nationalbank (OeNB), die in der Quartalspublikation "Geldpolitik und Wirtschaft 02/08" veröffentlicht wurde, analysieren die Autoren den Aktienbesitz in Österreich. In einer Umfrage der OeNB aus dem Jahr 2004 gaben 26% der Befragten an in risikoreiche Anlageformen zu investieren. Als risikoreiche Anlageformen wurden in dieser Erhebung Aktien, Anleihen und Investmentzertifikate definiert. Speziell die Klassifikation Anleihe als risikoreiche Anlage ist unscharf, da von Staatsanleihen sehr guter Bonität bis hin zu so genannten Junk Bonds, sehr schlechter Bonität ein sehr breites Angebot auf dem Markt existiert. Die Klassifikation von Anleihen als risikoreiche Anlageform führt somit eher zu einer Überschätzung der Risikofreudigkeit der Haushalte als zu einer Unterschätzung. Dies wird auch daran ersichtlich, dass nur 16% der Befragten tatsächlich Aktien besitzen. Als Grund nicht in Aktien zu investieren geben untere Einkommensschichten (Haushaltseinkommen unter 3000€) schlichtweg an sich diese Anlageform nicht leisten zu können. Einkommensschichten, die Aktien halten, halten darüber hinaus auch sichere Anlageformen wie Sparbücher, Bausparverträge und Lebensversicherungen. Um in risikoreichere Anlageformen investieren zu können benötigt es ein gewisses Geldvermögen, das auf unterschiedliche Anlageformen verteilt werden kann.

Abbildung 14: Verteilung der Anlageform

Durchschnittliche Anteile der Anlageprodukte am Bruttogeldvermögen

	Girokonto	Sparen ohne Bausparen	Bausparen	Gesamte bisher geleistete Prämienzahlungen für Lebensversicherungen	Investmentzertifikate	Anleihen	Aktien	Unternehmensbeteiligungen	Durchschnittliches Nettogeldvermögen (NGV)
	in %								in EUR
1. Dezil NGV	36,3	31,0	14,0	16,7	1,1	0,0	0,8	0,1	-8.031
5. Dezil NGV	8,2	49,4	19,9	18,4	1,1	1,0	2,0	0,1	18.317
10. Dezil NGV	1,3	46,4	5,9	13,1	7,1	9,3	10,9	5,8	287.003

Abbildung 14 (entnommen aus Geldpolitik und Wirtschaft Q02/08, Seite 95) zeigt, dass mit steigendem Nettogeldvermögen die Partizipation an risikoreichen Anleihen und besonders Aktien, steigt. Die Verteilung des Nettogeldvermögens ist, nicht überraschend, sehr stark auf die oberen Vermögensdezile konzentriert. So weist das 10. Vermögensdezil einen Nettogeldvermögensmittelwert von € 294.652 auf, während das 8. bereits nur mehr einen Nettogeldvermögensmittelwert von € 86.037

aufweist und das 2. einen von lediglich € 1.252⁴¹. Zu Anfang weisen die Autoren in einem Literaturüberblick auf zahlreiche weitere Studien hin, die zu ähnlichen Ergebnissen kommen.⁴²Es scheint daher plausibel, dass die obersten Einkommensschichten am stärksten in Aktien veranlagen. Darüber hinaus korrespondiert die Bereitschaft in Aktien zu investieren mit dem Bildungsniveau. Die Gruppe mit dem höchsten Bildungsabschluss investiert am stärksten in Aktien. Die Befragung der OeNB ergab, dass AkademikerInnen oder FH AbsolventInnen zu 47% in risikoreiche Anlageformen investieren, im Gegensatz zu lediglich 8% der Befragten, die nur über einen Pflichtschulabschluss verfügten.

Gewinne aus Aktiengeschäften sind nach aktueller österreichischer Steuergesetzeslage einkommenssteuerpflichtig, wenn zwischen dem Ankauf und dem Verkauf eine Frist von weniger als einem Jahr verstrichen ist. Gewinne die nach dieser Frist lukriert werden bleiben gänzlich steuerfrei. Aus dieser rechtlichen Situation und aus der Verteilung von AktieninhaberInnen lässt sich einerseits ablesen, dass die Besteuerung von Gewinnen aus Aktien beziehungsweise Wertpapiervermögen nur sehr eingeschränkt erfolgt und andererseits eine eher kleine Gesellschaftsschicht von derartigen Anlageprodukten profitiert. Eine stärkere Besteuerung durch eine Abgeltungssteuer, wie sie in Deutschland ab 2009 praktiziert wird oder wie sich auch kurz in Österreich in Diskussion war, wäre demnach eine geeignete Möglichkeit Vermögenserträge treffsicher zu besteuern ohne, dass breite Bevölkerungsschichten diese zusätzliche Steuerlast tragen müssten.

vermögensbezogene Steuern vor dem Hintergrund der funktionellen Einkommensentwicklung

Die Verteilung der Einkommen ist im Zusammenhang mit der Besteuerung von Vermögensgegenständen nicht nur auf personeller Ebene von Bedeutung, sondern auch auf funktioneller. Als funktionelle Einkommensverteilung wird die Verteilung der Einkommen nach verschiedenen Einkommensarten für die gesamte Volkswirtschaft bezeichnet. Im Zuge der volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung kann das Bruttoinlandsprodukt auf drei verschiedene Arten (Entstehungs-, Verwendungs-, und Verteilungsrechnung) ermittelt werden. Die Verteilungsrechnung ermittelt das BIP als Summe aller bezogenen Einkünfte. Durch die Vereinfachung Einkünfte in die zwei Gruppen Lohn- und Gewinn- beziehungsweise Besitzeinkünfte zu unterteilen, kann das BIP als Summe dieser beiden Teile dargestellt werden. Der Anteil der Lohneinkommen am gesamten Volkseinkommen wird dementsprechend als Lohnquote bezeichnet. Im Zusammenhang mit der Besteuerung ist die Lohnquote ein interessanter Indikator, weil die wichtigsten Steuern anhand der Einkunftsart die sie belasten unterschieden werden. Vermögensbezogene Steuern zielen fast ausschließlich (bis auf Veräußerungsgewinne im Rahmen der Einkommenssteuer) auf Besitz- oder Gewinneinkommen ab. Sinkt nun über einen längeren Zeitraum die Lohnquote und sinkt gleichzeitig das Aufkommen aus vermögensbezogenen Steuern weil diese abgeschafft werden, bedeutet dies eine Verschiebung der Steuerlast hin zu Menschen mit unselbstständiger Beschäftigung und Lohneinkünften. In Österreich finanziert sich beispielsweise das Sozialversicherungssystem primär durch die Sozialversicherungsbeiträge der ArbeiterInnen und Angestellten. Diese Beiträge werden jeweils zur Hälfte von dem/der DienstgeberIn und von dem/der DienstnehmerIn geleistet. Die Höhe wird jedoch auf Basis des Bruttolohnes

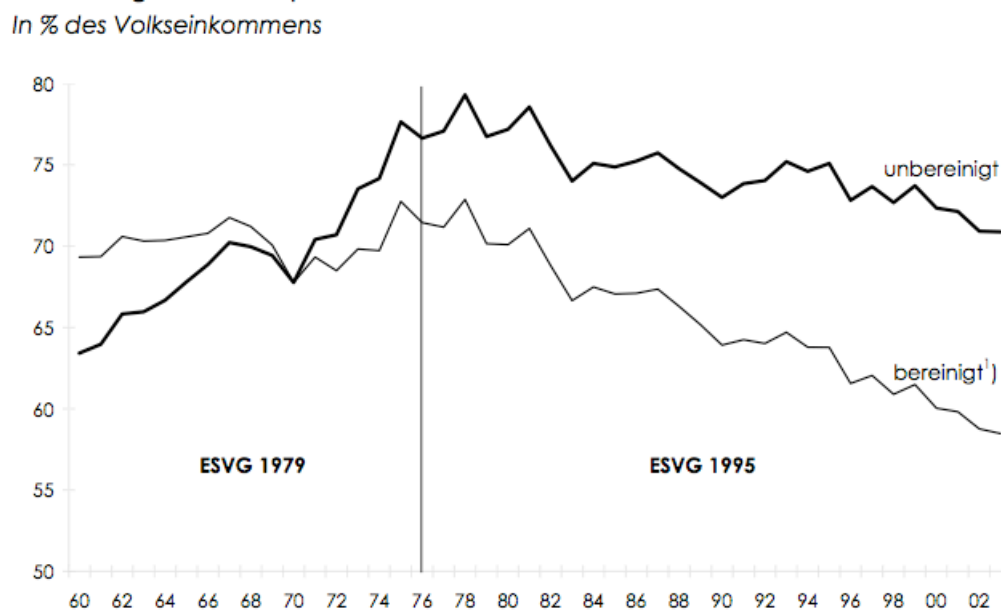
⁴¹vgl. Beer, Mooslechner, Schürz, Wagner, 2006

⁴²vgl. Fessler, Schürz, 2008

berechnet, der Lohn ist die ausschlaggebende Größe. Eine sinkende Lohnquote führt nun dazu, dass die Beiträge zur Sozialversicherung von einem immer kleineren Teil des Bruttoinlandsprodukts (Volkseinkommens) berechnet und getragen werden.

Bei der Verwendung der Lohnquote als ökonomischer Indikator, insbesondere über einen längeren Zeitraum, müssen einige wichtige Faktoren berücksichtigt werden. Die Einführung des neuen europäischen Systems der volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung (ESVG95) sowie ökonomische Veränderungen beeinträchtigen die Vergleichbarkeit der Daten. So beeinflusst das Verhältnis von unselbstständig Erwerbstätigen zu selbstständig Erwerbstätigen die Lohnquote als wichtiger Faktor mit. Dieses Verhältnis hat sich jedoch seit den 50er Jahren gewandelt, die Anzahl selbstständig beschäftigter ist stark zurückgegangen ("kleine" HandwerkerInnen, landwirtschaftliche Betriebe etc.) und die Anzahl unselbstständiger stark gestiegen. Diese Veränderungen beeinflussen klarerweise die Entwicklung der Lohnquote. Um dennoch über einen längeren Zeitraum Aussagen über die funktionelle Einkommensverteilung treffen zu können, die nicht von Strukturänderungen verzerrt sind, wird eine bereinigte Lohnquote berechnet. Im Zuge des Verfahrens werden Änderungen in der Beschäftigungsstruktur aus der Lohnquote "herausgerechnet".

Abbildung 15: Lohnquote in Österreich



Q: Statistik Austria, WIFO. – 1) Lohnquote bereinigt um die Verschiebungen des Anteils der unselbständig Beschäftigten an den Erwerbstätigen gegenüber dem Basisjahr 1970.

Quelle: Guger, Marterbauer 2004

Die Lohnquote ist seit Mitte der fünfziger Jahre bis Ende der siebziger Jahre von ca. 63% auf knapp 80% gestiegen. Seither ist sie auf gut 70% gesunken. Der aktuelle Trend zeigt dem entsprechend nach unten. Das Aufkommen der vermögensbezogenen Steuern ist zwischen 1975 und 2005 in der OECD von 1,7% auf 1,9% des BIP angestiegen. In Österreich und Deutschland sind im besagten Zeitraum jedoch die vermögensbezogenen Steuern sowohl am BIP als auch am Aufkommen gesunken. Dies führt angesichts einer sinkenden Lohnquote im selben Zeitraum zu einer Verschie-

bung der Belastung hin zu den Lohneinkünften. Die bereinigte Lohnquote zeigt einen ähnlichen, verschärften Trend (siehe Abbildung 15; entnommen aus Guger/Marterbauer; Die langfristige Entwicklung der Einkommensverteilung in Österreich; Seite 4). Diese Tendenz lässt darauf schließen, dass ein kleiner werdender Teil des Volkseinkommens die primäre Finanzstütze des Staates bildet. Eine Ausweitung der Besteuerung von Besitz- und Gewinneinkünften, quasi dem anderen Teil der Lohnquote, erscheint vor der aktuellen Entwicklung der strukturellen Einkommensverteilung sinnvoll um einerseits einen gewissen sozialen Ausgleich zu erreichen und andererseits zukünftig die Ausgaben für einen hochqualitativen Sozialstaat finanzieren zu können.

Ableitungen für die Vermögensbesteuerung in Österreich

Der Blick über die Grenzen lässt in Österreich drei große Problemfelder erkennen:

1. zum einen das im internationalen Vergleich sehr niedrige Aufkommen der bestehenden vermögensbezogenen Steuern. Der OECD Vergleich zeigt ganz klar, dass Österreich zu den Schlusslichter bei der Besteuerung von Vermögen zählt.
2. zum anderen der Trend, dass das Aufkommen der bestehenden Steuern sinkt, da mehrere vermögensbezogene Steuern in Österreich in der (jüngsten) Vergangenheit abgeschafft wurden. Die Abschaffung der Erbschafts- und Schenkungssteuer ist in den verwendeten Zahlen der OECD noch nicht enthalten, doch kann von einem weiteren Sinken des Aufkommens ausgegangen werden.
3. zum dritten die mangelnde Fähigkeit der bestehenden vermögensbezogenen Steuern die Vermögen nur annähernd auf ihrem tatsächlich Wert basierend zu erfassen. Die beiden wichtigsten vermögensbezogenen Steuern in Österreich, die Grundsteuer und die Grunderwerbssteuer, werden mit Hilfe der veralteten Einheitswerte erhoben und bilden die tatsächlichen Werte nicht genügend ab.

Dem Problem der ungenügenden Werterfassung, kann mit einer Reform des Bewertungsgesetzes begegnet werden. Als Vorbilder könnte der in Deutschland eingeschlagene Weg dienen, die Grundstücksbewertung basierend auf den lokal gesammelten Verkaufspreisen durchzuführen. Diese Methode erscheint prinzipiell sinnvoller als die aktuelle Einheitsbewertung, jedoch ist es denkbar, dass erst nach einigen Jahren genügend Preise gesammelt wurden um eine Bewertung sinnvoll und möglichst nahe am Verkehrswert durchzuführen zu können. Auch eine regelmäßig stattfindende Bewertung des gesamten Grundvermögens, wie sie eigentlich im Bewertungsgesetz vorgesehen wäre, würde eine sinnvolle Lösung für das Bewertungsproblem darstellen. Die entstehenden Kosten wären jedoch wahrscheinlich ungleich höher. In beiden Fällen würde jedoch das Aufkommen der vermögensbezogenen Steuern, insbesondere auf Immobilien, massiv ansteigen.

Eine Möglichkeit um das Sinken des Aufkommens zu stoppen wäre die Einbeziehung von Wertpapieren als Bemessungsgrundlage in eine Quellensteuer, beispielsweise in die Kapitalertragssteuer, bei gleichzeitiger Aufhebung (oder zumindest Ausweitung) der Spekulationsfrist. Deutschland ändert sein Einkommenssteuergesetz mit dem Jahr 2009 auf ein ähnliches Modell. Der Vorteil einer

Quellensteuer liegt in der Verpflichtung der Kreditinstitute die Steuer einzubehalten und abzuliefern. Eine Integration von Veräußerungsgewinnen in die Progression der Einkommenssteuer wäre höchstwahrscheinlich politisch schwer durchzusetzen, jedoch die sinnvollere Lösung.

Die Wiedereinführung einer Erbschafts- und Schenkungssteuer würde dem Leistungsprinzip entsprechend die Steuergerechtigkeit erhöhen und das Aufkommen der vermögensbezogenen Steuern in Österreich stabilisieren. Wie bei den Vermögenssteuern auf Immobilien, spielt auch bei der Erbschaftssteuer die Bewertung eine wichtige Rolle. Entsprechend dem Urteil des Verfassungsgerichtshofes soll die Ungleichbehandlung von Vermögen zwar aufgehoben werden, jedoch indem Immobilien nahe am Verkehrswert bewertet werden. Die bereits erwähnten Methoden der Grundstücksbewertung basierend auf gesammelten Verkaufspreisen oder periodisch regelmäßig durchgeführter Hauptfeststellungen, wären demnach nicht nur für die Grundsteuern anzuwenden. In der Vergangenheit hat sich gezeigt, dass im öffentlichen Diskurs um die Wiedereinführung einer Erbschaftssteuer es wahrscheinlich zielführender ist vordergründig politisch für eine derartige Steuer zu argumentieren, als mit den Zahlen welche Bevölkerungsschicht sie trägt. Politisch meint in diesem Zusammenhang die Tatsache, dass eine Erbschaft einen Vermögenszugang darstellt, der ohne eigene Leistung erfolgte, jedoch die ökonomischen Chancen (je nach Höhe) massiv beeinflusst. Mit dem Ziel gesellschaftlicher Chancengleichheit vor Augen ist eine Erbschaftssteuer ein sinnvolles Instrument. Die USA verfolgen mit den hohen Steuersätzen von fast 50% ein derartiges Ziel, dieses wird jedoch durch die hohen Freibeträge teilweise unterwandert.

Literaturverzeichnis

- [1] Beer, Christian/Moslechner, Peter/Schürz, Martin/Wagner, Karin: Das Geldvermögen privater Haushalte in Österreich. Eine Analyse auf Basis von Mikrodaten. In: Geldpolitik und Wirtschaft, 2/06, S. 101-119.
- [2] Berghuber, Bernd/ Picek, Oliver/Schratzenstaller, Margit: Perspektiven der Erbschafts- und Schenkungssteuer in Österreich, Wien, Österreichisches Institut für Wirtschaftsforschung, 2007.
- [3] Doralt, Werner/Ruppe, Hans G.: Steuerrecht. Band I, Wien, Manz, ⁸2003.
- [4] Doralt, Werner/Ruppe, Hans G.: Steuerrecht. Band II, Wien, Manz, ⁴2001.
- [5] Department of the Treasury: Publication 950. Introduction to Estate and Gift Taxes. Washington, 2008
- [6] Department of the Treasury: Instructions for Form 709. Washington, 2007
- [7] Department of the Treasury: Form 706. Washington, 2007
- [8] Department of the Treasury: Instructions for Form 706. Washington, 2007
- [9] Department of the Treasury: Publication 17, Washington, 2007
- [10] Fessler, Pirmin/Schürz, Martin: Aktienbesitz in Österreich. In: Geldpolitik und Wirtschaft, 2/08, S. 89-107.
- [11] Goldberg, Karl: Vermögensbesteuerung. Ein internationaler Vergleich, Wien, Österreichische Gesellschaft für Politikberatung und Politikentwicklung, 2007.
- [12] Guger, Alois/Marterbauer Markus: Die langfristige Entwicklung der Einkommensverteilung in Österreich, Wien, Österreichisches Institut für Wirtschaftsforschung, 2004.
- [13] Hahn, Franz R./Magerl Christa: Sektorale Vermögensrechnung für Österreich, Wien, Österreichisches Institut für Wirtschaftsforschung, 2006.
- [14] Joint Committee on Taxation: Technical Explanation of H.R. 5638. The Permanent Estate Tax Relief Act of 2006 as introduced in the House on June 19 2006, Washington, 2006.
- [15] Joint Committee on Taxation: Overview of the Federal Tax System as in Effect for 2008 (JCX-32-08), Washington, 2008.

- [16] Mennel, Annemarie [*Hrsg.*]: Steuern in Europa, Amerika und Asien. Herne, Loseblatt, NWB Verlag, 2008.
- [17] Nowotny, Ewald: Der öffentliche Sektor. Berlin, Springer-Verlag, ⁴1999.
- [18] OECD: Revenue Statistics 1965 - 2006, 2007.
- [19] Reding, Kurt/Müller, Walter: Einführung in die Allgemeine Steuerlehre. München, Vahlen Verlag, 1999.
- [20] Statistics Sweden: Public Finances in Sweden, 2008.
- [21] Stiglitz, Joseph E./Schönfelder, Bruno: Finanzwissenschaft. München/Wien, Oldenbourg Verlag, 2000.
- [22] Swedish Tax Agency: Taxes in Sweden 2007. An English summary of Tax Statistical Yearbook of Sweden, 2007.
- [23] Tipke, Klaus/Lang, Joachim: Steuerrecht, Köln, Dr. Otto Schmidt Verlag, ¹⁹2008.
- [24] von Campenhausen, Otto: Steuerrecht im Überblick. Stuttgart, Schäffer-Poeschel Verlag, 2008.