AgEcon SEARCH
RESEARCH IN AGRICULTURAL & APPLIED ECONOMICS

The World's Largest Open Access Agricultural & Applied Economics Digital Library

This document is discoverable and free to researchers across the globe due to the work of AgEcon Search.

Help ensure our sustainability.

Give to AgEcon Search

AgEcon Search
http://ageconsearch.umn.edu
aesearch@umn.edu

*Papers downloaded from **AgEcon Search** may be used for non-commercial purposes and personal study only. No other use, including posting to another Internet site, is permitted without permission from the copyright owner (not AgEcon Search), or as allowed under the provisions of Fair Use, U.S. Copyright Act, Title 17 U.S.C.*

SCHRIFTEN DER GESELLSCHAFT FÜR WIRTSCHAFTS- UND SOZIALWISSENSCHAFTEN DES LANDBAUES E.V.

Peyerl, H., Bahrs, E.: Die Bewertung von land- und forstwirtschaftlichem Vermögen vor dem Hintergrund einer Erbschaftssteuerreform in Österreich und Deutschland. In: Glebe, T., Heißenhuber, A., Kirner, L., Pöchtrager, S., Salhofer, K.: Agrar- und Ernährungswirtschaft im Umbruch. Schriften der Gesellschaft für Wirtschafts- und Sozialwissenschaften des Landbaues e.V., Band 43, Münster-Hiltrup: Landwirtschaftsverlag (2008), S. 239-248.

Schriften der Gesellschaft für Wirtschafts- und Sozialwissenschaften des Landbaues e.V., Bd. 43, 2008: 239-248

DIE BEWERTUNG VON LAND- UND FORSTWIRTSCHAFTLICHEM VERMÖGEN VOR DEM HINTERGRUND EINER ERBSCHAFTSSTEUERREFORM IN ÖSTERREICH UND DEUTSCHLAND

Hermann Peyerl und Enno Bahrs[*]

Zusammenfassung

Sowohl in Österreich als auch in Deutschland wurde die Erbschaftssteuer aufgrund einer gleichheitswidrigen Liegenschaftsbewertung vom jeweiligen Verfassungsgericht aufgehoben. Die Bewertung hat grundsätzlich mit dem gemeinen Wert zu erfolgen, für Liegenschaften sowie für land- und forstwirtschaftliches Vermögen wird in Österreich bislang jedoch das Dreifache des Einheitswertes und in Deutschland der Grundbesitzwert bzw. der Betriebswert in Ansatz gebracht. Während der österreichische Verfassungsgerichtshof nur die pauschale Vervielfachung von historischen Einheitswerten als untauglich qualifiziert, fordert das deutsche Bundesverfassungsgericht eine generelle Bewertung mit dem gemeinen Wert. Dieser Beitrag geht deshalb der Frage nach adäquaten Wertansätzen aus betriebswirtschaftlicher Perspektive nach. Das vorgestellte Erklärungsmodell zeigt, dass die Bewertung von land- und forstwirtschaftlichem Vermögen auf Ertragswerten basieren sollte.

Keywords

Erbschaftssteuer, Ertragswert, Liegenschaftsbewertung, Verkehrswert

1 Einleitung und Problemstellung

Der Erbschafts- und Schenkungssteuer[1] unterliegen Erwerbe von Todes wegen, Schenkungen unter Lebenden und Zweckzuwendungen. Die Bewertung des zugewendeten Vermögens richtet sich dabei gemäß § 19 Abs 1 österreichisches Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz (öErbStG) grundsätzlich nach dem Ersten Teil des Bewertungsgesetzes (öBewG), welches den Gemeinen Wert bzw. bei Betriebsvermögen den Teilwert als Wertansatz vorsieht. Für land- und forstwirtschaftliches Vermögen sowie für inländisches Grundvermögen ist nach § 19 Abs 2 öErbStG ausnahmsweise das Dreifache des Einheitswertes maßgebend. Die Einheitswerte sind gemäß § 20 Abs 1 öBewG in Zeitabständen von jeweils neun Jahren durch eine Hauptfeststellung zu ermitteln. Allerdings wurde die letzte Hauptfeststellung bereits 1973 durchgeführt. Seither gab es bei Grundvermögen lediglich drei allgemeine prozentuale Erhöhungen (KÖGLBERGER, 1995: A29). Für das land- und forstwirtschaftliche Vermögen hat die letzte Hauptfeststellung 1988 stattgefunden (URBAN, 2006: 705).

In Österreich hat die Diskussion im vergangenen Jahr mit einer Individualbeschwerde[2] an den Verfassungsgerichtshof (VfGH) wegen Verletzung des Gleichheitssatzes eine neue Dimension erlangt. Die Beschwerdeführerin verzichtete gegen Gewährung einer Ausgleichszahlung auf ihren Pflichtteilsanspruch am land- und forstwirtschaftlichen Grundvermögen des Erblassers. Während das Grundstück mit dem dreifachen Einheitswert bewertet worden wäre, unterliegt die Ausgleichszahlung mit ihrem Nominalwert der Besteuerung. Im gegen-

[*] Dr. Hermann Peyerl, Univ.Prof. Dr. Enno Bahrs, Institut für Agrar- und Forstökonomie, Department für Wirtschafts- und Sozialwissenschaften der Universität für Bodenkultur Wien, Feistmantelstraße 4, A-1180 Wien, hermann.peyerl@boku.ac.at.

[1] Gesetzesverweise auf österreichisches (ö) oder deutsches Recht (d) werden jeweils durch entsprechende Kleinbuchstaben erkenntlich gemacht.

[2] VfGH 15. 3. 2006, B 3391/05.

ständlichen Fall beträgt das Verhältnis zwischen Einheitswert und Verkehrswert 1:1.674, worin nach Ansicht der Beschwerdeführerin eine Unsachlichkeit des Bewertungssystems festzustellen ist (SCHUCHTER, 2006: 326). In der Literatur wird diese immer größer werdende Diskrepanz zwischen Einheitswerten und Verkehrswerten von Grundstücken bereits seit längerem kritisiert (z.B. FELLNER, 2000: 479f). Der VfGH nahm die Beschwerde zum Anlass wesentliche Teile des Gesetzes zu prüfen[3] (POSTL, 2006: 410). Mit seiner Entscheidung[4] vom 07. 03. 2007 hat der VfGH den Grundtatbestand der Besteuerung von Todes wegen insbesondere aufgrund der unzulässigen pauschalen Vervielfältigung historischer Einheitswerte als gleichheitswidrig aufgehoben. Der Gerichtshof hat zugleich klargestellt, dass er gegen die Heranziehung von Ertragswerten für die Bewertung von land- und forstwirtschaftlichem Vermögen keine Bedenken hegt.

Eine auch beim deutschen Bundesverfassungsgericht (BVerfG) anhängige Prüfung[5] des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes führte zur Entscheidung, dass die Anwendung der in § 19 Abs 1 deutsches ErbStG einheitlich festgesetzten Steuersätze auf unterschiedlich bewertete Gruppen von Vermögensgegenständen gleichheitswidrig ist. Nachdem das gesetzliche Bewertungsziel am gemeinen Wert orientiert ist, muss sich die Bewertung nach Ansicht des BVerfG auch einheitlich an dieser Vorgabe orientieren. Erst in einem zweiten Schritt bleibt es dem Gesetzgeber bei ausreichenden Gemeinwohlgründen unbenommen, Verschonungsregelungen wie etwa Freibeträge einzuführen.

Dieser Beitrag stellt nicht die Frage der Verfassungsmäßigkeit[6] der erbschafts- und schenkungssteuerlichen Liegenschaftsbewertung in den Vordergrund, zumal diesbezüglich eine ohnehin weitgehend einhellige Meinung in der Literatur herrscht. Vielmehr werden mögliche Bewertungskonzepte für land- und forstwirtschaftliches Vermögen aufgezeigt und die Auswirkungen, die alternative Wertansätze aus betriebswirtschaftlicher Sicht mit sich bringen, diskutiert. Während der VfGH Ertragswerte für zulässig hält, verlangt das BVerfG die Bewertung zum gemeinen Wert. Es ist deshalb zunächst auf die Problematik von Verkehrswerten als Bemessungsgrundlage der Erbschaftssteuer für Liegenschaften im Lichte des Verfassungsrechts, aber auch hinsichtlich der Zielsetzungen des bäuerlichen Anerbenrechts einzugehen. Die Steuerwirkungen werden in der Folge an einem Fallbeispiel dargestellt und mögliche Lösungsansätze aufgezeigt.

2 Opportune Wertansätze zur erbschafts- und schenkungssteuerlichen Bewertung von land- und forstwirtschaftlichem Vermögen

Betriebswirtschaftliche und steuerliche Wertmaßstäbe sind immer auf eines von vier grundsätzlichen Kalkülen zurückführen: Anschaffungs- oder Herstellungskosten, Verkehrswerte, die im Rahmen von Vergleichswertverfahren ermittelt werden, durch Ertragswertverfahren bestimmte Ertragswerte und im Ersatzwertverfahren festgestellte Wiederbeschaffungswerte (KÖHNE, 2000: 10ff). Für erbschafts- und schenkungssteuerliche Zwecke ist der gemeine Wert, der dem Verkehrswert entspricht, maßgeblich. Nur Liegenschaften sowie land- und forstwirtschaftliches Vermögen werden ausnahmsweise mit einem Ertragswert bewertet. Nachdem das BVerfG[7] die erbschaftssteuerliche Einheitsbewertung bereits 1995 erstmalig für gleichheitswidrig erklärt hat, wurde auch in Österreich versucht, die Besteuerungsgleichheit ab 2001 durch Ansatz des dreifachen Einheitswertes sicherzustellen (URNIK, 2002: 198f). Dabei hat der österreichische Verwaltungsgerichtshof[8] (VwGH) bereits

[3] VfGH 12. 12. 2006, B 3391/05.
[4] VfGH 07. 03. 2007, G 54/06.
[5] BVerfG 7. 11. 2006, 1 BvL 10/02.
[6] Auch auf die gemeinschaftsrechtswidrige Bewertung von ausländischem Grundbesitz wird an dieser Stelle nicht eingegangen (vgl. dazu FELLNER, 2006a).
[7] BVerfG 22. 6. 1995, 2 BvR 552/91.
[8] VwGH 30. 5. 1994, 93/16/0093; vgl. dazu auch VfGH 15. 3. 2006, B 3391/05.

1994 festgestellt, dass eine lineare Vervielfachung des Einheitswertes nicht geeignet ist, um Verkehrswerte zu approximieren (FELLNER, 2006b: 376).

2.1 Rechtliche Grenzen der Erbschafts- und Schenkungsbesteuerung

Die Diskussion über die erbschaftssteuerliche Vermögensbewertung muss an der grundsätzlichen Frage anknüpfen, ob Verkehrswerte oder Ertragswerte, deren Höhe jeweils von einer Vielzahl an unterschiedlichen Erwartungshaltungen beeinflusst wird, den „richtigen" Wertansatz darstellen. Dabei sind jedenfalls die verfassungsrechtlichen Grenzen, aber auch Zielsetzungen des einfachen Gesetzgebers zu beachten.

In der österreichischen Literatur wird überwiegend die Auffassung vertreten, dass kein genereller Zwang zur Bewertung von Liegenschaften mit ihrem Verkehrswert besteht. Gefordert ist aber eine realitätsgerechte Wiedergabe der Wertrelationen zwischen den einzelnen Vermögensarten (FRABERGER, 2006: 750f). Ist bei einem Ansatz von Verkehrswerten für alle Vermögensarten eine gleichmäßige Besteuerung nicht sichergestellt, so können nach Ansicht des BVerfG differenzierte Steuersätze festgesetzt bzw. objekt- oder subjektbezogene Freibeträge vorgesehen werden.

Nachdem das Erbrecht Ausfluss des Eigentumsrechts ist, muss nach der bisherigen Rechtssprechung des BVerfG[9] der erbschaftssteuerliche Zugriff soweit beschränkt sein, dass dem Steuerpflichtigen der überwiegende Teil des Nachlasses zugute kommt. Es müssten bei einer Grundstücksbewertung zu Verkehrswerten daher Steuerfreibeträge eingeführt werden, die zumindest ein durchschnittliches Einfamilienhaus als „persönliches Gebrauchsvermögen" steuerfrei stellen. Ebenso ist bei der Festlegung des Tarifes auf die Nähe des Verwandtschaftsverhältnisses Bedacht zu nehmen. Überhöhte Besteuerungen, die einer „materiellen Enteignung" gleichkämen, sind zu vermeiden. (FRABERGER, 2006: 751ff).

Im Rahmen der Erbschafts- und Schenkungsbesteuerung von land- und forstwirtschaftlichem Vermögen sind zudem einfachgesetzliche Intentionen in die Überlegungen mit einzubeziehen. Die Erbfolge in land- und forstwirtschaftlichen Erbhöfen wird durch das österreichische Anerbengesetz[10] (öAnerbG) 1958 geregelt. Ziel des Gesetzgebers ist die Verhinderung der Zersplitterung und die Erhaltung existenzfähiger landwirtschaftlicher Betriebe (HAIMBÖCK, 2001: 155). Die weichenden Erben sind durch den sogenannten Übernahmspreis, der von zwei bäuerlichen Sachverständigen bestimmt wird, abzufinden. Dieser Übernahmspreis ist gemäß § 11 Abs 1 öAnerbG so festzusetzen, dass der Anerbe „wohl-bestehen-kann".

Höchstgerichtliche Entscheidungen[11] weisen auf die Ermittlung des Übernahmspreises als Ertragswert hin. In der Literatur wird daher der Barwert des Reinertrages als adäquate Ausgangsbasis angesehen (HAIMBÖCK, 2002: 69; MAYR, 2000: 107ff; MOSER und GRUBER, 2001: 160). Die Berechnung des Übernahmspreises auf Basis eines Ertragswertes ist kein ausreichendes Argument für die Bemessung der Erbschaftssteuer auf Grundlage von Ertrags- bzw. Einheitswerten. Wenn allerdings das „wohl-bestehen-können" eines Betriebes durch die Erbschaftssteuerbelastung gefährdet ist, oder zur Deckung der Steuerlast die Versilberung des Vermögens erforderlich wäre, kann die Ausgestaltung des Rechtsnormengefüges als inkonsistent beurteilt werden.

In Deutschland soll aktiv bewirtschaftetes land- und forstwirtschaftliches Vermögen durch ein Gesetz zur Erleichterung der Unternehmensnachfolge künftig steuerfrei gestellt werden (siehe dazu Kapitel 4.5). Somit wäre die Forderung nach dem „wohl-bestehen-können" aus erbschafts- und schenkungssteuerlicher Sicht erfüllt. Die Problematik ist damit aber nicht vollständig gelöst, da etwa Bodeneigentümer, die ihre Flächen verpachten, nicht von dieser

[9] BVerfG 22. 6. 1995, 2 BvR 552/91.
[10] Höfeordnung bzw. Landguterbrecht des BGB für Deutschland.
[11] RS U OGH zu 1 Ob 55/72 vom 5. 4. 1972; RS U OGH zu 5 Ob 649/80 vom 16. 12. 1980.

Regelung profitieren. Dies könnte in Zukunft zu fiskalisch und agrarpolitisch nicht gewollten Ausweichreaktionen führen.

Den Maßstab für einen Vergleich von Ertragswerten (Einheitswerten) und Verkehrswerten als Grundlage der Erbschafts- und Schenkungssteuer von land- und forstwirtschaftlich genutzten Liegenschaften bilden entsprechend den bisherigen Ausführungen sowohl die angeführten verfassungsrechtlichen Schranken, als auch die Zielsetzungen des Anerbenrechts. Um die Auswirkungen verschiedener Bewertungskonzepte zu quantifizieren, sind adäquate Kenngrößen festzulegen. Das „wohl-bestehen-können" eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes kann aus betriebswirtschaftlicher Perspektive an den unternehmerischen Hauptzielen „Rentabilität" und „Liquidität" überprüft werden. (REISCH und KNECHT, 1995: 311ff; WÖHE und DÖRING, 2002: 47 und 102). Auf die Liquidität wird in der Folge nicht weiter eingegangen, da diese nicht nur durch betriebliche Entscheidungen beeinflusst wird, sondern auch von den Entnahmen und Einlagen des landwirtschaftlichen Haushaltes maßgeblich abhängt. Bei einzelbetrieblicher Betrachtung ist der Zahlungsfähigkeit jedoch besonderes Augenmerk in Bezug auf die Stabilität eines Unternehmens zu schenken.

2.2 Rentabilitätswirkung der Erbschafts- und Schenkungssteuer

Den Ausgangspunkt für die Betrachtung der Wirkungen unterschiedlicher erbschafts- und schenkungssteuerlicher Wertansätze hinsichtlich der Stabilität eines Betriebes könnte der Gewinn abzüglich der Unternehmerentlohnung sein. Dem würde die Annuität der Erbschaftssteuerbelastung gegenübergestellt werden. Dieser Ansatz kann durch die Verwendung der Eigenkapitalrentabilität erweitert werden, deren Vorteil darin besteht, dass ein Bezug zwischen Gewinn und Eigenkapitaleinsatz eines Betriebes hergestellt wird.[12] Die Eigenkapitalrentabilität als Maß für die Verzinsung des Kapitaleinsatzes ergibt sich aus dem Verhältnis des um den Unternehmerlohn verringerten Gewinnes zum eingesetzten Eigenkapital (1):

$$(1) \qquad R_{EK} = \frac{(E_t - A_t - L_t)}{EK} \cdot 100$$

Es ist naheliegend, dass die als Annuität über den prognostizierten Zeitraum zwischen zwei Hofübergaben in Abzug gebrachte Erbschafts- und Schenkungssteuer die Eigenkapitalrentabilität eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes verringert (2). Die Kapitalverzinsung darf jedoch nicht in einem Ausmaß abnehmen, das die angeführten rechtlichen Grenzen der Besteuerung überschreitet.

$$(2) \qquad \frac{(E_t - A_t - L_t) - \left(ErbSt \cdot \frac{q^n \cdot (q-1)}{q^n - 1} \right)}{EK} \cdot 100 < \frac{(E_t - A_t - L_t)}{EK} \cdot 100$$

Von einem „wohl-bestehen-können" des Betriebes ist insbesondere dann nicht mehr auszugehen, wenn eine vorherige positive Eigenkapitalrentabilität nach Erbschafts- und Schenkungssteuer (3) negativ ist:

$$(3) \qquad \frac{(E_t - A_t - L_t) - \left(ErbSt \cdot \frac{q^n \cdot (q-1)}{q^n - 1} \right)}{EK} \cdot 100 < 0$$

[12] An der methodischen Vorgehensweise könnte kritisiert werden, dass sich die Eigenkapitalrentabilität steigern lässt, wenn sich der Quotient von Gewinn zu Eigenkapitaleinsatz durch Veräußerung und anschließende Pacht von Flächen verändert. Dazu ist jedoch zu konstatieren, dass diese Strategie in der Praxis die Zersplitterung eines Betriebes begünstigen und so keinen langfristigen Stabilitätsbeitrag zur Erhaltung eines landwirtschaftlichen Betriebes leisten würde.

A_t = Aufwendungen einer Periode
EK = durchschnittlich eingesetztes Eigenkapital
ErbSt = Erbschafts- und Schenkungssteuer
E_t = Erträge einer Periode
L_t = kalkulatorischer Unternehmerlohn
n = Zeitraum zwischen zwei Hofübergaben in Jahren
p = Kalkulationszinssatz in %
q = $\left(1+\frac{p}{100}\right)$
R_{EK} = Eigenkapitalrentabilität
t = Abrechnungsperiode

Anzumerken ist, dass Rentabilitätsberechnungen in der einzelbetrieblichen Betrachtung nicht auf Basis dieses Erklärungsmodells, sondern vielmehr mittels geeigneter dynamischer Methoden erfolgen sollten (PEYERL und BREUER, 2006).

3 Betrachtung der Steuerwirkungen an einem Fallbeispiel

Das vorgestellte Konzept zur Bewertung der Steuerwirkungen wird nachstehend an einem österreichischen Marktfruchtbetrieb dargestellt (Tabelle 1). Der Betrieb bewirtschaftet 215 ha Eigenfläche am Rande eines Ballungszentrums (Betrieb A). Als Variante wird das gleiche Unternehmen in einen peripheren ländlichen Raum situiert (Betrieb B). Zwar ist die Aussagekraft dieses einzelnen Beispiels beschränkt und eine Betrachtung anderer Betriebsformen könnte zu abweichenden Ergebnissen führen. Die grundsätzliche Problematik verschiedener Wertansätze wird jedoch bereits an diesem Einzelfall deutlich.

Tabelle 1. Betriebsdaten und Vermögensbewertung

	Einheit	Betrieb A	Betrieb B
Bewirtschaftete Ackerfläche[1)]	ha	215	215
davon Bauerwartungsland	ha	0,8	0,8
durchschnittlicher Verkehrswert der Ackerflächen	€/m²	3,4	2,1
durchschnittlicher Verkehrswert des Bauerwartungslandes	€/m²	135,0	30,0
Verkehrswert der Grundstücke gesamt	€	8.362.800	4.738.200
Verkehrswert des übrigen Betriebsvermögens	€	410.000	410.000
Verkehrswert des Gesamtbetriebes (EK)	€	8.772.800	5.148.200
Einheitswert des Gesamtbetriebes	€	262.000	301.000

[1)] 100% Eigenfläche, Finanzierung ausschließlich mit Eigenkapital

Quelle: Eigene Erhebung

Der wesentliche Unterschied zwischen den beiden Betrieben liegt in den höheren Verkehrswerten nahe dem Ballungszentrum, während das Betriebsergebnis und der Einheitswert annähernd gleich sind bzw. im Betrieb B aufgrund besserer Bodenbonitäten sogar höher liegt (Tabelle 2). Der geringere Unternehmerlohn im Betrieb B kann beispielsweise aufgrund geringerer Opportunitätskosten der nicht entlohnten Arbeitskräfte im ländlichen Raum resultieren.

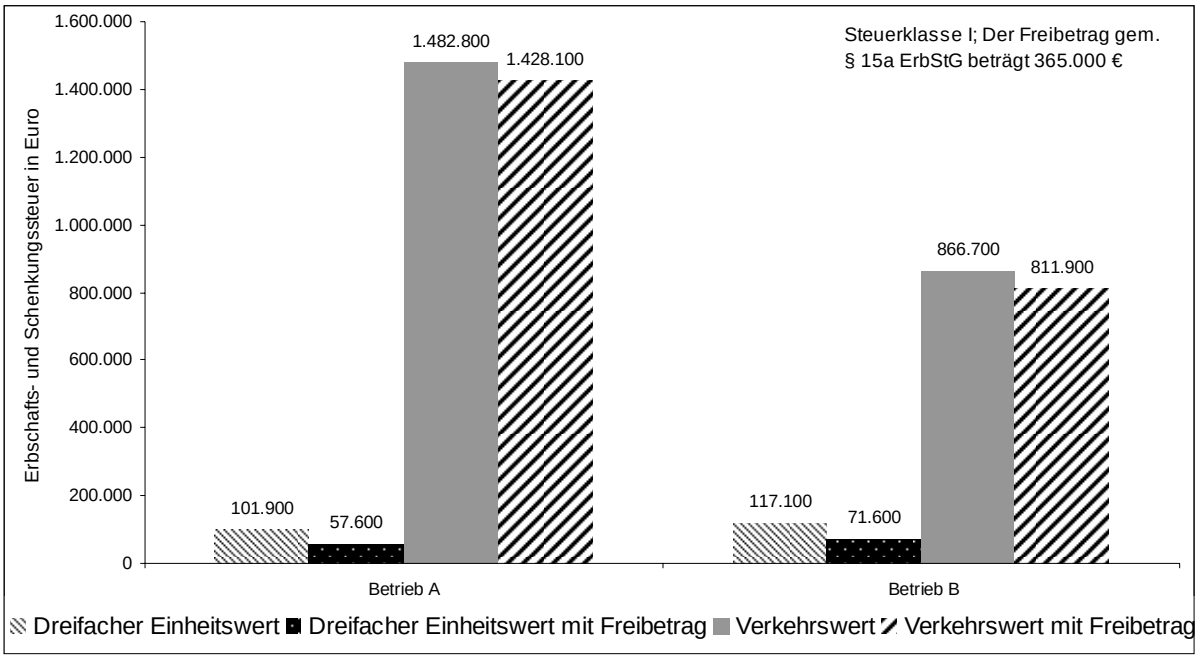
Tabelle 2. Betriebsergebnis und Vermögensrente

	Einheit	Betrieb A	Betrieb B
Erträge aus Land- und Forstwirtschaft (E_t)	€/Jahr	309.000	324.000
Aufwendungen (A_t)	€/Jahr	-238.000	-245.000
Betriebsergebnis	**€/Jahr**	**71.000**	**79.000**
Unternehmerlohn (L_t)	€/Jahr	-24.000	-21.000
Vermögensrente	**€/Jahr**	**47.000**	**58.000**

Quelle: Eigene Berechnung

Die Berechnung der Erbschafts- und Schenkungssteuer bei einer Bewertung sowohl auf Basis von Einheitswerten als auch auf Grundlage von Verkehrswerten zeigt erhebliche Differenzen (Abbildung 1).

Abbildung 1. Bisherige österreichische Erbschafts- und Schenkungssteuer bei unterschiedlichen Wertansätzen[13]



Quelle: Eigene Abbildung

In den Ergebnissen spiegeln sich die gänzlich unterschiedlichen Einflussfaktoren auf die beiden Wertansätze wider. Bei der für österreichische und westdeutsche Verhältnisse überdurchschnittlich gewählten Betriebsgröße kommt insbesondere die bisherige Progression der Erbschafts- und Schenkungssteuer zum Tragen. Auch der für bestimmte Unternehmensübertragungen in Österreich bislang vorgesehene Freibetrag kann die Steuerbelastung bei einer Bewertung zu Verkehrswerten nicht maßgeblich reduzieren. Wird die Erbschafts- und Schenkungssteuer aus Abbildung 1 als Aufwand in Form einer Annuität für die Ermittlung der Eigenkapitalrentabilität berücksichtigt, ergeben sich die Werte gemäß Tabelle 3.

[13] Steuersätze: Betrieb A1: 11 %; Betrieb A2: 10 %, Betrieb A3: 15 %, Betrieb A4: 15 %; Betrieb B1: 11 %, Betrieb B2: 10 %, Betrieb B3: 15 %, Betrieb B4: 15 %; Die Steuersätze sind jeweils um 2 % Grundsteueräquivalent für zugewendete Grundstücke zu erhöhen. Aufgrund diverser kleinerer, nicht gesondert angeführter Freibeträge können die Berechnungsergebnisse nur näherungsweise nachvollzogen werden.

Tabelle 3. Annuität der Erbschafts- und Schenkungssteuer in zwei Beispielbetrieben

Bewertungsbasis[1)]	Einheit	Betrieb A		Betrieb B	
		ohne Freibetrag	mit Freibetrag	ohne Freibetrag	mit Freibetrag
Dreifacher Einheitswert	€/Jahr	6.600	3.700	7.600	4.700
Verkehrswert	€/Jahr	96.500	92.900	56.400	52.800

[1)] ausgehend von den Werten in Abbildung 1, Verteilungszeitraum 30 Jahre, angenommener Zinssatz 5 %

Quelle: Eigene Berechnung

Das eingesetzte Eigenkapital wird in Betrieb A unter Außerachtlassung der Erbschafts- und Schenkungssteuer mit etwa 0,5 % verzinst (Tabelle 4). Die Rentabilität liegt damit in einem Intervall, das auch die Testbetriebsberichterstattung für landwirtschaftliche Betriebe widerspiegelt (LBG, 2006: 91). Durch die derzeit erhobene Steuer auf Basis des dreifachen Einheitswertes verringert sich die Eigenkapitalrentabilität um etwa 0,1 Prozentpunkte. Bei einer Bewertung zu Verkehrswerten wäre die Rentabilität des österreichischen Betriebs hingegen negativ. Im Betrieb B ist die Situation aufgrund der geringeren Verkehrswerte weniger ausgeprägt, aber auch hier kommt es zu einer bedeutenden Verringerung der Rentabilität. Es ist somit in beiden Fällen davon auszugehen, dass ein „wohl-bestehen-können" des Betriebes trotz der überdurchschnittlichen Betriebsgröße ohne teilweise Liquidation von Betriebsvermögen nicht mehr sichergestellt wäre.

Tabelle 4. Auswirkungen der Erbschafts- und Schenkungssteuer auf die Rentabilität

Berechnungsbasis[1)]	Eigenkapitalrentabilität	
	Betrieb A	Betrieb B
vor öErbSt	0,54 %	1,13 %
Dreifacher Einheitswert (EW)	0,46 %	0,98 %
Dreifacher EW mit Freibetrag	0,49 %	1,04 %
Verkehrswert	-0,56 %	0,03 %
Verkehrswert mit Freibetrag	-0,52 %	0,10 %

[1)] mit Legendensymbolen beschriftete Werte der Tabellen 1 und 2 sowie die Annuitäten aus Tabelle 3

Quelle: Eigene Berechnung

4 Mögliche Lösungsansätze für den Gesetzgeber

4.1 Liegenschaftsbewertung zu Verkehrswerten

Wie die bisherigen Ausführungen zeigen, würde eine erbschaftssteuerliche Liegenschaftsbewertung zu Verkehrswerten ohne gleichzeitige Steuerfreistellung für land- und forstwirtschaftliche Betriebe eine zum Teil betriebsbedrohliche Rentabilitätsverringerung darstellen. Die Problematik ist darin begründet, dass ein Wert zugrunde gelegt würde, der in der Regel nicht realisiert wird. Auch der VfGH[14] erkennt die Sonderstellung des Liegenschaftsvermögens aufgrund seiner wirtschaftlichen Funktion und der schweren Verwertbarkeit an. Dabei hebt der VfGH insbesondere die funktionellen Unterschiede innerhalb des Grundbesitzes hervor (land- und forstwirtschaftliche Betriebe, Einfamilienhäuser etc.), die eine einheitliche Bewertung mit dem Verkehrswert unsachlich erscheinen lassen.

Die Einflussgrößen auf die Entwicklung von Ertrags- und Verkehrswerten sind höchst unterschiedlich. Daher werden auch abgestufte Verkehrswerte den Ertragswerten regelmäßig nicht entsprechen. Während in den Ertragswert prognostizierte Nettorückflüsse und der

[14] VfGH 12. 12. 2006, B 3391/05.

Kalkulationszinssatz eingehen, sind Verkehrswerte von einer Vielzahl an Erwartungshaltungen und spekulativen Überlegungen beeinflusst (WYTRZENS, 1994: 187).

4.2 Anwendung von Steuerfreibeträgen bzw. Herabsetzung des Tarifs

Ein möglicher Lösungsvorschlag könnte im Ansatz von Verkehrswerten gekoppelt mit sachlich gerechtfertigten Freibeträgen oder einem niedrigeren Steuertarif bestehen. Zu bedenken gilt es in diesem Fall jedoch, dass damit möglicherweise zwar die Verletzung des Gleichheitssatzes behoben werden kann, das Bewertungsproblem insbesondere bei Einführung von Freibeträgen allerdings nur bis zu einer höheren Steuerbemessungsgrundlage hinausgeschoben wird. Warum das „wohl-bestehen-können" nur für kleine Betriebe bis zum Erreichen der Freibetragsgrenze gesichert sein sollte, bliebe damit fragwürdig und könnte zugleich neue verfassungsrechtliche Bedenken auslösen.

4.3 Betriebswirtschaftliche Ertragswerte

Aufgrund des jüngsten Urteils des BVerfG zur deutschen Erbschafts- und Schenkungssteuer kann nicht ausgeschlossen werden, dass eine Beibehaltung des Ertragswertverfahrens für land- und forstwirtschaftliches Vermögen problematisch sein könnte, wenn gleichzeitig einheitliche Bewertungsverfahren für alle Wirtschaftsgüter gefordert werden. Dennoch ist zu konstatieren, dass der Ertragswert für land- und forstwirtschaftliches Vermögen der alleinige sinnvolle Wertansatz ist. Das vorgestellte Modell deutet dies bereits an. Bei der Bewertung zu Ertragswerten könnte es allerdings gleichzeitig erforderlich sein, die Abzugsfähigkeit von Verbindlichkeiten zu überdenken, um ungewollte steuerliche Gestaltungsmaßnahmen in Grenzen zu halten. Darüber hinaus wären auch angepasste Freibetragsmodalitäten erforderlich.

Schließlich ist auch in Hinkunft die Administrierbarkeit eines Ertragswertverfahrens zu gewährleisten. In Österreich gibt es Vorschläge bei der Bewertung zukünftig auf Mietenspiegel (Pachtpreissammlungen?) zurückzugreifen (FRABERGER et al., 2006: 707f). Allerdings ist davon auszugehen, dass die verfügbare Datenbasis derzeit unvollständig ist.

4.4 Adaptierung und Neufeststellung der Einheitswerte

Sollten auch zukünftig Ertragswerte die Basis der Liegenschaftsbesteuerung bilden, so könnte eine Novellierung der Einheitswerte bzw. des Ermittlungsverfahrens einen zielführenden Ansatz darstellen. Zu berücksichtigen ist dabei, dass Einheitswerte nicht nur die Basis für die Erbschafts- und Schenkungssteuer bilden, sondern für eine Reihe an Steuern und Abgaben, wie etwa die Grundsteuer, die Grunderwerbsteuer, die Buchführungsverpflichtung sowie die Pauschalierung von Land- und Forstwirten, maßgeblich sind (FELLNER, 2006b: 377f).

4.5 Abschaffung oder Freistellung von der Erbschaftssteuer

Die Erbschafts- und Schenkungssteuer trug 2005 mit einem Betrag von rund 140 Mio. Euro nur 0,2 % zum österreichischen Gesamtsteueraufkommen bei (STATISTIK AUSTRIA, 2006). Es wird daher argumentiert, dass der Verwaltungsaufwand für ein komplexer ausgestaltetes Bewertungssystem nicht in Relation zum Steueraufkommen steht (FRABERGER, 2006: 753). Insoweit wäre die Erbschafts- und Schenkungssteuer aus fiskalischer Sicht möglicherweise entbehrlich. Aufgrund der aktuellen politischen Diskussion ist davon auszugehen, dass die Erbschaftssteuer in Österreich ausläuft. Für die mittlerweile ebenfalls als verfassungswidrig aufgehobene[15] Schenkungssteuer sind Substitutionsregelungen im Einkommensteuerrecht zu erwarten, um möglichen Missbrauch bei der Einkommensteuer zu verhindern.

[15] VfGH 15. 06. 2007, G 23/07.

Für Deutschland ist auf den bereits erwähnten Entwurf eines Gesetzes zur Erleichterung der Unternehmensnachfolge hinzuweisen, das eine Stundung der Erbschafts- und Schenkungssteuer auf begünstigtes Vermögen für 10 Jahre vorsieht. Begünstigt ist land- und forstwirtschaftliches Vermögen, das weder verpachtet noch in anderer Form zur Nutzung an Dritte überlassen wird. Für jedes Jahr der Unternehmensfortführung wird 1/10 der geschuldeten Steuer erlassen. Die Bewertung des Vermögens erfolgt mit dem Verkehrswert, wobei eine Steuerfreigrenze von 100.000 € besteht. Dass die Regelung nach derzeitigem Stand nur für selbst bewirtschaftetes land- und forstwirtschaftliches Vermögen gilt und damit verpachtetes land- und forstwirtschaftliches Vermögen nicht berücksichtigt wird, wirft aber Fragen bezüglich der Steuergerechtigkeit sowie angemessener Abgrenzungsregelungen auf.

5 Schlussfolgerungen

Viele Gründe sprechen dafür, auch zukünftig Ertragswerte als Bemessungsgrundlage des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens für die Erbschaft- und Schenkungsteuer heranzuziehen. Die derzeitige Anwendung des aus betriebswirtschaftlicher Sicht vorzüglichen Wertansatzes für land- und forstwirtschaftliches Vermögen mit einer gleichzeitig unterschiedlichen Bewertung des übrigen Vermögens führt jedoch zu einer Verfassungswidrigkeit des Bewertungssystems, wenn dem BVerfG gefolgt wird.

Der österreichische Verfassungsgerichtshof und das deutsche Bundesverfassungsgericht sind zu unterschiedlichen Auffassungen über eine den Anforderungen des Gleichheitssatzes gerecht werdende Ausgestaltung des Bewertungssystems gelangt. Der VfGH gesteht den unterschiedlichen Vermögensarten zur Erreichung einer gleichmäßigen Besteuerung auch unterschiedliche Bewertungsansätze zu. Das BVerfG verlangt hingegen die Anwendung gleicher Bewertungsansätze für sämtliche Vermögensarten und gestattet erst im zweiten Schritt sachlich gerechtfertigte Begünstigungen. Bei entsprechender Gestaltung können beide Wege theoretisch zu identischer Steuerbelastung führen. Wird aber nach einer betriebswirtschaftlich nachvollziehbaren Argumentation verlangt, so ist dem österreichischen VfGH zu folgen.

Literatur

FELLNER, K.-W. (2000): Die Erbschaftssteuer im Jahre 2000 – ein Torso. Erhebung der Erbschaftssteuer widerspricht dem Postulat der Steuergerechtigkeit. SWK – Steuer- und Wirtschaftskartei: 465-482.

FELLNER, K.-W. (2006a): Bewertung von Grundbesitz gemeinschaftswidrig? SWK – Steuer- und Wirtschaftskartei: 775-778.

FELLNER, K.-W. (2006b): Neue Entwicklungen im Bewertungs- sowie Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht. taxlex: 375-378.

FRABERGER, F. (2006): Einheitswerte ade?! ErbStG – quo vadis? SWK – Steuer- und Wirtschaftskartei: 746-754.

FRABERGER, F., E. BURGSTALLER und K. HASLINGER (2006): Die Zukunft der Erbschafts- und Schenkungssteuer. Rechtspolitisches, Verfassungsrechtliches, Gemeinschaftsrechtliches. taxlex: 707-719.

HAIMBÖCK, H. (2001): Zur Frage der Bestimmung der Erbhofeigenschaften eines landwirtschaftlichen Betriebes. Der Sachverständige: 155-160.

HAIMBÖCK, H. (2002): Zur Ermittlung des Übernahmspreises laut Anerbengesetz. Der Sachverständige: 67-70.

KÖGLBERGER, W. (1995): Zur Einheitsbewertung des Grundbesitzes. SWK – Steuer- und Wirtschaftskartei: A29-A31.

KÖHNE, M. (2000): Landwirtschaftliche Taxationslehre. 3., neubearb. Aufl., Paul Parey, Berlin.

LBG (2006): Buchführungsergebnisse 2005. Bericht an das Bundesministerium für Land- und Forstwirtschaft, Umwelt und Wasserwirtschaft. Selbstverlag, Wien.

MAYR, J. (2000): Unternehmensbewertung in der Landwirtschaft. Der Sachverständige: 107-110.

MOSER, W. und H. GRUBER (2001): Der Übernahmswert im Anerbenrecht. Der Sachverständige: 160-163.

PEYERL, H. und G. BREUER (2006): Strategiebewertung auf Basis von Rentabilitätskennzahlen in der landwirtschaftlichen Unternehmensplanung. Berichte über Landwirtschaft. In Druck.

POSTL, B. (2006): Einheitsbewertung am Prüfstand des VfGH. taxlex: 410-412.

REISCH, E. und G. KNECHT (1995): Betriebslehre. 7., völlig neubearb. Aufl. Ulmer, Stuttgart.

SCHUCHTER, Y. (2006): VfGH: Verfassungsrechtliche Bedenken gegen Einheitswerte als Bemessungsgrundlage für die Erbschafts- und Schenkungssteuer. GeS – Zeitschrift für Gesellschaftsrecht: 326-329.

SCHWERDTLE, J.-G. (2001): Betriebsgesellschaften in der Landwirtschaft. Betriebsgesellschaften in der Landwirtschaft – Chancen und Grenzen im Strukturwandel. Schriftenreihe der Rentenbank. Band 15: 7-53.

STATISTIK AUSTRIA (2006): Steuern und Sozialbeiträge in Österreich. In: http://www.statistik.at/fachbereich_02/einnahmensteuer_tab1.shtml.

URBAN, C. (2006): Auswirkungen des Gesetzesprüfungsverfahrens auf die land- und forstwirtschaftliche Einheitsbewertung. SWK – Steuer- und Wirtschaftskartei: 705-707.

URNIK, S. (2002): Die Neukonzeption der österreichischen Erbschaftssteuer. Ein Vorschlag für den Gesetzgeber. LexisNexis, Wien.

WÖHE, G. und U. DÖRING (2002): Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre. 21. neubearbeitete Auflage, Vahlen, München.

WYTRZENS, H.-K. (1994): Landwirtschaftlich genutzter Boden. In: BREUER, G. et al. (Hrsg.): Agrarvermarktung in Österreich. 2., vollst. überarb. und erw. Aufl., Service Fachverlag, Wien.