

Thomas Ecker / Philip Gruber / Thomas Röster*)

Grenzüberschreitende Erbschaftssteuerplanung im Verhältnis Deutschland – Österreich

CROSS-BORDER INHERITANCE TAX PLANNING AS BETWEEN AUSTRIA AND GERMANY

Thomas Ecker, Philip Gruber and Thomas Röster point out three ways of how a German natural person can bequeath a fortune to his/her descendants free of tax. Apart from the possibility of a transfer of residence to Austria, the authors present two alternatives that do not demand such a burdensome measure. All three tax planning options are based on the interdependency of the Austria-Germany Inheritance Tax DTC and the Austrian national inheritance tax provisions.

I. Einleitung

Dieser Aufsatz soll drei Möglichkeiten der grenzüberschreitenden Erbschaftssteuerplanung aufzeigen, durch die eine in Deutschland ansässige natürliche Person ihren Nachkommen Vermögen erbschaftssteuerneutral vererben kann. Während der zunächst beschriebene Ansatz einen Wohnsitzwechsel des Erblassers nach Österreich voraussetzt, sollen daneben zwei Planungsvarianten aufgezeigt werden, die einen solchen Wohnsitzwechsel entbehrlich machen.

II. Erbschaftssteuerplanung mit Wohnsitzwechsel¹⁾

1. Günstigere Bestimmungen im österreichischen Steuerrecht

Das österreichische Steuerrecht sieht für gewisse Kapitalerträge die sog. Endbesteuerung vor: Dabei wird mit Abzug der 25-prozentigen Kapitalertragsteuer die Einkommensteuer abgegolten. Zusätzlich ist bestimmtes endbesteuertes Kapitalvermögen nach § 15 Abs. 1 Z 17 1. TS öErbStG auch von der Erbschaftssteuer²⁾ (ErbSt) befreit.³⁾ Zu diesem zählen im Wesentlichen:⁴⁾

- Geldeinlagen bei inländischen Banken;
- in- oder ausländische Forderungswertpapiere (z. B. Anleihen), wenn sich die kuponanzahlende Stelle im Inland befindet.

Zudem sieht das österreichische Steuerrecht eine begünstigte Besteuerung nach Art einer Endbesteuerung in § 37 Abs. 8 öESTG für bestimmte ausländische Kapitalerträge vor. Auch diese sind von der ErbSt befreit, wenn es sich um Kapitalvermögen handelt, das mit dem in § 15 Abs. 1 Z 17 1. TS öErbStG angeführten endbesteuerten Kapitalvermögen vergleichbar ist.

Da dem deutschen Steuerrecht ein Steuerabzug vom Kapitalertrag mit Endbesteuerungswirkung fremd ist, kennt es auch keine dementsprechende ErbSt-Befreiung für (endbesteuertes) Kapitalvermögen. Somit können die österreichischen Bestimmungen für diesen Bereich als im Vergleich günstiger bezeichnet werden.

*) Thomas Ecker, Mag. Philip Gruber und Mag. Thomas Röster sind Mitarbeiter des Forschungsinstituts für Europäisches und Internationales Steuerrecht an der Wirtschaftsuniversität Wien. Die Autoren danken Univ.-Prof. Dr. Michael Lang für die kritische Diskussion dieses Manuskripts.

1) Vgl. auch Holthaus, IWB Nr. 21 vom 9. 11. 2005, Fach 5, Gruppe 2, Österreich, 649 ff.; vgl. auch Djanani/Brähler/Hartmann, Österreich als Zielland der deutschen Erbschaftssteuerplanung, SWI 2004, 555; Djanani/Brähler/Hartmann, Erbschaftssteuerplanung im Verhältnis Deutschland – Österreich, IWB Nr. 19 vom 13. 10. 2004, Fach 5, Gruppe 2, Österreich, 121 ff.; Rolfs, Steuerliche Aspekte einer Wohnsitzverlegung von Deutschland nach Österreich, IWB Nr. 21 – 23, Fach 5, Gruppe 2, Österreich, 405 ff.

2) Nicht jedoch auch von der Schenkungssteuer.

3) Die Erbschaftssteuerbefreiung kommt dabei nur dann zur Anwendung, wenn Einkünfte aus Kapitalvermögen i. S. d. § 27 EStG vorliegen (siehe § 97 EStG i. d. F. BGBl. Nr. 12/1993).

4) Dorazil/Taucher, ErbStG⁴, § 15 Anm. 20.2; Fraberger, Der steueroptimale Tod (1997) 501, 649.

Cross-Border Inheritance Tax Planning

2. Anwendbarkeit des ErbSt-DBA Deutschland-Österreich

Um in den Genuss der günstigeren österreichischen Bestimmungen (siehe unter II.1.) in Form der unbeschränkten Steuerpflicht zu kommen, bedarf es der Begründung eines Wohnsitzes des Erblassers oder des Erben in Österreich. Da die deutsche ErbSt-Pflicht trotz eines Wohnsitzwechsels nach Österreich im Regelfall⁵⁾ aufrecht bleibt, hätten beide Staaten ein Besteuerungsrecht. Abhilfe⁶⁾ schafft in diesem Fall das ErbSt-DBA Deutschland-Österreich.⁷⁾

Das ErbSt-DBA ist persönlich anwendbar, auch wenn die Formulierung des Art. 1 Abs. 1⁸⁾ vermuten lässt, dass dieses Abkommen nur im Falle der tatsächlichen Doppelbesteuerung in beiden Vertragsstaaten zur Anwendung kommen würde. Dies würde bedeuten, dass im Falle der Zuweisung des Besteuerungsrechts durch das DBA an Österreich das DBA nicht zur Anwendung käme, wenn Österreich sein ihm zugewiesenes Besteuerungsrecht nicht nutzen würde, was bei befreitem endbesteuerungsfähigen Kapitalvermögen zutreffen würde.

Tatsächlich ist es aber so, dass Art. 1 Abs. 1 des ErbSt-DBA ähnlich einer Präambel bloß Auskunft über die Zielsetzungen der Vertragspartner gibt.⁹⁾ Der Wortlaut des Art. 1 Abs. 1 des DBA deutet somit keineswegs darauf hin, dass die doppelte Heranziehung zu Steuern tatbestandliche Voraussetzung für die Anwendung des Abkommens wäre.¹⁰⁾ So war auch unbestritten, dass z. B. die in Art. 15 des ehemaligen Einkommensteuer-DBA D-Ö für bestimmte Einkünfte vorgesehene Befreiung im Ansässigkeitsstaat auch dann zum Tragen kommen kann, wenn der Quellenstaat nach seinem originär innerstaatlichen Recht keine Steuer erhebt und somit ohne Abkommensanwendung gar keine Doppelbesteuerung vorliegen würde.¹¹⁾

Wenn man also richtigerweise davon ausgeht, dass das DBA auch Fälle umfasst, nach denen dann, wenn einer der beiden Staaten aufgrund nationalen Rechts keine Erbschaftsteuer erhebt, der andere Staat dennoch zur Freistellung verpflichtet ist,¹²⁾ ist das ErbSt-DBA D-Ö aufgrund des Wohnsitzes des Erblassers in einem Vertragsstaat persönlich anwendbar. Auch der sachliche Anwendungsbereich ist nach Art. 2 des DBA gegeben, da es sich um einen Fall der Erbschaftsteuer und den Erwerb von Todes wegen handelt.

3. Rechtsfolgen

Handelt es sich beim Nachlass um erbschaftsteuerbefreites Kapitalvermögen,¹³⁾ das keiner deutschen Betriebsstätte oder sonstigen festen Einrichtung zuordenbar ist, weist Art. 5 Z 1 ErbSt-DBA D-Ö als Verteilungsnorm dem Wohnsitzstaat das ausschließliche Besteuerungsrecht zu. Hatte der Erblasser in beiden Vertragsstaaten einen Wohnsitz, dann teilt Art. 5 Z 2 ErbSt-DBA D-Ö nur dem Staat das Besteuerungsrecht zu, in dem sich auch der Mittelpunkt der Lebensinteressen befand. In diesem Sinne ist daher davon abzuraten, ei-

⁵⁾ Die einzige Ausnahme wäre, wenn der Erblasser (im Falle der deutschen Staatsangehörigkeit fünf Jahre vor seinem Ableben) und die Erben bei gleichzeitiger Verschiebung des gesamten Vermögens nach Österreich ihren Wohnsitz wechseln. In diesem Fall bestünde in Deutschland keine ErbSt-Pflicht mehr.

⁶⁾ Zu den weiteren Möglichkeiten der Vermeidung der Doppelbesteuerung im Rahmen der Erbschaftsteuer siehe *Fraberger*, Nationale und Internationale Unternehmensnachfolge (2001) 345.

⁷⁾ Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Erbschaftsteuern, BGBl. Nr. 220/1955.

⁸⁾ „Durch dieses Abkommen soll vermieden werden, dass Nachlassvermögen von Erblassern, die zur Zeit ihres Todes in einem der beiden oder in beiden Vertragsstaaten ihren Wohnsitz hatten, in beiden Staaten zur Erbschaftsteuer herangezogen wird.“

⁹⁾ Vgl. *Lang*, Ausländische Betriebsstättenverluste und DBA-Auslegung, SWI 2002, 86 (87), der eine fast gleichlautende Bestimmung im ehemaligen Einkommensteuer-DBA D-Ö behandelt.

¹⁰⁾ Vgl. *Lang*, SWI 2002, 86 (87); *Lang/Schuch*, Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland/Österreich (1997) Art. 15 Rz. 18.

¹¹⁾ Vgl. *Lang*, SWI 2002, 86 (87); *Loukotaj/Jirousek*, Leitfaden zum revidierten österreichisch-deutschen Doppelbesteuerungsabkommen (1994) Rz. 43; *Lang/Schuch*, Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland/Österreich, Art. 15 Rz. 18.

¹²⁾ Vgl. *Toiff*, Grenzüberschreitende Erbschaften im Verhältnis zwischen Österreich und Deutschland, SWI 2006, 242.

¹³⁾ I. S. d. § 15 Abs. 1 Z 17 1. TS öErbStG.

nen Wohnsitz in Deutschland aufrechtzuerhalten, da der Begriff „*Mittelpunkt der Lebensinteressen*“ sehr unbestimmt ist und die Finanzverwaltungen beider Vertragsstaaten dieses Kriterium einer strengen Prüfung unterziehen.

Wechselt ein in Deutschland ansässiger Erblasser seinen Wohnsitz und Mittelpunkt der Lebensinteressen nach Österreich und liegt in Österreich von der Erbschaftssteuer befreites Vermögen vor, kommt es zu keinem Anfall von Erbschaftssteuer – weder in Österreich (da steuerbefreit) noch in Deutschland (da kein Besteuerungsrecht laut DBA). Die Anwendbarkeit des DBA hat des Weiteren zur Folge, dass der Wohnsitz des Erben irrelevant wird. Das bedeutet, dass der Erbe seinen Wohnsitz in Deutschland beibehalten kann, wenn der Erblasser seinen Wohnsitz wechselt bzw. den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen nach Österreich verlegt. Außerdem entfällt die sonst nach deutschem Recht für deutsche Staatsangehörige vorgesehene Voraussetzung des Wohnsitzwechsels fünf Jahre vor dem Erbanfall.¹⁴⁾

In der Praxis stellt der erforderliche Wohnsitzwechsel oder die Verlegung des Mittelpunktes der Lebensinteressen oftmals ein beträchtliches Hindernis dar. Im Folgenden werden daher erbschaftssteuerliche Gestaltungsmöglichkeiten, die ohne Wohnsitzwechsel auskommen, beschrieben.

III. Erbschaftssteuerplanung ohne Wohnsitzwechsel

1. Anteil an einer Personengesellschaft

Ein optimales erbschaftssteuerliches Ergebnis¹⁵⁾ (ohne Wohnsitzwechsel) lässt sich in dem Fall erzielen, dass der deutsche Erblasser Mitunternehmer einer österreichischen Personengesellschaft ist und Österreich unter Anwendung des ErbSt-DBA D-Ö beim erbfallsbedingten Übergang dieses Personengesellschaftsanteils das Besteuerungsrecht zugeteilt bekommt. Von entscheidender Bedeutung ist dabei, ob die Verteilungsnorm des Art. 4 leg. cit. herangezogen werden kann. Art. 4 ErbSt-DBA D-Ö erfasst bewegliches Vermögen eines Unternehmens, das Teil des Nachlasses einer Person ist, wobei dieses Vermögen zu einer Betriebsstätte im anderen Staat gehören muss, damit dem anderen Staat das Besteuerungsrecht zugewiesen wird.¹⁶⁾ Auf der anderen Seite erfasst Art. 5 alle jene Vermögenswerte, die weder unbewegliches Vermögen (Art. 3) noch Betriebsvermögen eines gewerblichen Unternehmens darstellen, und teilt das Besteuerungsrecht dem Ansässigkeitsstaat zu.¹⁷⁾ Daraus ergibt sich folgende Überlegung: Wird eine Personengesellschaft in jenem Staat, in dem sie ansässig ist, wie eine juristische Person behandelt, so würde nicht das bewegliche Betriebsvermögen der Personengesellschaft zum Vermögen des Nachlasses zählen, sondern der Personengesellschaftsanteil selbst. Es wäre in diesem Fall (typischerweise) Art. 5 ErbSt-DBA D-Ö anwendbar. Betrachtet man die Personengesellschaft nach dem Recht des Ansässigkeitsstaates hingegen nicht als eigenes Steuersubjekt (Transparenzprinzip), so wäre das bewegliche Betriebsvermögen der Personengesellschaft unmittelbar Teil des Nachlasses, was zur Anwendung des Art. 4 ErbSt-DBA D-Ö führen würde.¹⁸⁾ Um einen möglichen Qualifikationskonflikt in diesem Zusammenhang zu vermeiden, haben die Abkommensrechtsetzer die Z 7 des Schlussprotokolls (SP) zu Art. 4 des ErbSt-DBAD-Ö eingefügt, womit lediglich verbindlich festgelegt werden sollte, dass die steuerliche Behandlung von Personengesellschaften abkommensrechtlich dem Transparenzprinzip folgt.¹⁹⁾ Ist daher eine in Deutschland ansässige natürliche

¹⁴⁾ Ein etwaiger Wohnsitzwechsel muss in der BRD mindestens fünf Jahre vor dem Tod des Erblassers bereits vollzogen sein (vgl. § 2 Abs. 1 Nr. 1 lit. b dErbStG), um nicht zusätzlich zur österreichischen die deutsche Erbschaftssteuerpflicht auszulösen; vgl. z. B. *Meincke*, ErbStG¹⁴, § 2 Rz. 6.

¹⁵⁾ Die folgenden Ausführungen gelten auch für Schenkungen.

¹⁶⁾ *Aigner*, Qualifikationskonflikte beim Übergang von Anteilen an Personengesellschaften im ErbSt-Musterabkommen, in *Lang* (Hrsg.), Erbschaftssteuern und Doppelbesteuerungsabkommen, 103 (110).

¹⁷⁾ *Zehetner* in *Wassermeyer/Lang/Schuch* (Hrsg.), Doppelbesteuerung, E Art. 5 Rz. 8.

¹⁸⁾ *Aigner* in *Lang*, Erbschaftssteuern und Doppelbesteuerungsabkommen, 118.

¹⁹⁾ *Taucher*, Anteile an Kapital- und Personengesellschaften im nationalen und internationalen Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht, SWI 2003, 408 (417) m. w. N.; vgl. außerdem EAS des BMF, GZ K 1/31-IV/4/99, vom 9. 3. 2000.

Cross-Border Inheritance Tax Planning

Person an einer österreichischen Personengesellschaft beteiligt und besteht in Österreich eine Betriebsstätte, so wird das Besteuerungsrecht am Übergang dieses Personengesellschaftsanteils im Erbgang auf in Deutschland ansässige Erben gem. Art. 4 i. V. m. Z 7 SP des ErbSt-DBA D-Ö Österreich zugewiesen, und es ist in einem nächsten Schritt zu fragen, in welcher Weise Österreich dieses Besteuerungsrecht ausübt.

Nach langjähriger österreichischer Verwaltungspraxis²⁰⁾ wird bei betriebsführenden (d. h. nicht rein vermögensverwaltenden) Personengesellschaften für erbschaftssteuerliche Belange nicht das im Einkommensteuerrecht geltende Transparenzprinzip bzw. die im Bereich der Einkommensbesteuerung entwickelte Bilanzbündeltheorie angewendet.²¹⁾ Wie *Taucher* zutreffend feststellt, bildet „nach österreichischem Verständnis [...] somit der Personengesellschaftsanteil (selbst) den Erwerbsgegenstand im Sinne des Erbschaftssteuergesetzes“.²²⁾ Es liegt deshalb weder inländisches Betriebs- noch Grundvermögen i. S. d. § 6 Abs. 1 Z 2 öErbStG vor. Aber auch von „Rechten, deren Übertragung an eine Eintragung in inländische Bücher geknüpft ist“ (§ 6 Abs. 1 Z 2), kann diesbezüglich nicht gesprochen werden, weil die Übertragung von Personengesellschaftsanteilen von der Eintragung in das Firmenbuch unabhängig ist, d. h. die Eintragung ins Firmenbuch bloß deklarativen Charakter hat.²³⁾ Anteile an betrieblich tätigen Personengesellschaften bilden somit keinen Steuergegenstand der beschränkten Erbschaftssteuerpflicht²⁴⁾ nach § 6 Abs. 1 Z 2 öErbStG. Der erbfallsbedingte Übergang von Anteilen an betrieblich tätigen Personengesellschaften wird somit in Österreich erbschaftssteuerrechtlich nicht erfasst. Ist daher eine in Deutschland ansässige natürliche Person an einer österreichischen Personengesellschaft beteiligt, dann unterliegt ein Übergang dieses Personengesellschaftsanteils im Erbgang auf in Deutschland ansässige Erben nicht der österreichischen Erbschaftsbesteuerung, obwohl das Besteuerungsrecht daran Österreich zugewiesen ist.²⁵⁾ Dieser Umstand lässt jedoch kein deutsches Besteuerungsrecht aufleben, da das ErbSt-DBA D-Ö keine „Subject-to-tax-Klausel“ enthält, die die Steuerfreistellungsverpflichtung in Deutschland unter den Vorbehalt einer tatsächlichen Besteuerung in Österreich stellen würde.²⁶⁾

2. Anteil an einer Kapitalgesellschaft im Betriebsvermögen

Eine weitere Möglichkeit der Erbschaftssteuerplanung, die einen Wohnsitzwechsel des Erblassers entbehrlich macht, basiert auf der Übertragung von Kapitalgesellschaftsanteilen, die im Betriebsvermögen einer österreichischen Betriebsstätte gehalten werden.

Um unter Art. 4 subsumiert werden zu können, müssen Kapitalanteile abkommensrechtlich dem Betriebsvermögen zuordenbar sein.²⁷⁾ Im Abkommen wird der Begriff des Betriebsver-

²⁰⁾ Z. B. BMF vom 12. 3. 1992, EAS 098; BMF vom 4. 1. 1999, EAS 1393; zuletzt BMF vom 22. 9. 2006, EAS 2763.

²¹⁾ Es sei an dieser Stelle darauf hingewiesen, dass die österreichische Verwaltungspraxis damit im Gegensatz zur Vorgangsweise auf deutscher Seite steht, da dort bei erbfallsbedingten Übergängen von Anteilen ausländischer Personengesellschaften ein aliquoter Vermögensübergang inländischer Betriebsstätten besteuert wird und somit ein Durchgriff auf die Gesellschafter der ausländischen Personengesellschaft erfolgt; BMF vom 23. 4. 2003, EAS 2272, m. w. N.

²²⁾ *Taucher*, SWI 2003, 408 (412).

²³⁾ *Taucher*, SWI 2003, 408 (412).

²⁴⁾ Voraussetzung ist allerdings, dass der Erblasser und der Erbe weder österreichische Staatsbürger sind noch ihren jeweiligen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich haben. In diesem Fall wäre der gesamte Erbanfall, also auch Anteile an Personengesellschaften, nach § 6 Abs. 1 Z 1 ErbStG in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig.

²⁵⁾ Der Vollständigkeit halber sei an dieser Stelle darauf hingewiesen, dass sich dieses Ergebnis auch dadurch erzielen lässt, dass ein in Deutschland ansässiger Mitunternehmer einer deutschen Personengesellschaft, die eine Betriebsstätte in Österreich unterhält, seinen Personengesellschaftsanteil auf einen deutschen Erben überträgt, nämlich hinsichtlich des österreichischen Betriebsstättenvermögens. Siehe dazu etwa BMF vom 23. 4. 2003, EAS 2272.

²⁶⁾ So jedenfalls die Auffassung des österreichischen BMF (BMF vom 22. 9. 2006, EAS 2763).

²⁷⁾ Wie schon erwähnt, ordnet die Z 7 zu Art. 4 des ErbSt-DBA D-Ö, wenn auch etwas unklar formuliert, lediglich die Anwendung des Transparenzprinzips beim erbfallsbedingten Übergang von Personengesellschaftsanteilen an und will nicht verhindern, dass Kapitalanteile unter Art. 4 fallen können.

mögens nicht eigens definiert und ist daher mittels Interpretation zu gewinnen. Diese hat primär autonom zu erfolgen.²⁸⁾ „Mangels gegenteiliger Anhaltspunkte muss aber davon ausgegangen werden, dass die Abkommensrechtsetzer an die gleichlautenden Begriffe des originär innerstaatlichen Rechts der beiden Vertragsstaaten anknüpfen wollten.“²⁹⁾

Für eine Erfassung von Kapitalanteilen im Betriebsvermögen durch Art. 4 spricht auch Art. 6 Nr. 4 OECD-Musterkommentar-Erbschaftssteuer, der besagt, dass Forderungen, Wertpapiere und andere unkörperliche Vermögenswerte, die tatsächlich einer Betriebsstätte dienen, unter bewegliches Betriebsvermögen fallen.³⁰⁾ Neben betriebsnotwendigem Vermögen kann dabei auch gewillkürtes Betriebsvermögen i. S. d. Art. 4 sein.³¹⁾ Ein Kapitalanteil zählt dann zum Betriebsvermögen i. S. d. Art. 4, wenn er aus einkommensteuerlicher Sicht als notwendiges oder gewillkürtes Betriebsvermögen zu behandeln ist,³²⁾ was nach h. A. in beiden Vertragsstaaten möglich ist.³³⁾

Werden die Kapitalanteile im Betriebsvermögen des Erblassers i. S. d. Art. 4, der Österreich das Besteuerungsrecht zuteilt, gehalten, ist auch nach nationalem österreichischen Erbschaftssteuerrecht davon auszugehen, dass beschränkte Steuerpflicht gem. § 6 Abs. 1 Z 2 öErbStG vorliegt. In weiterer Folge kommt die Befreiungsbestimmung des § 15 Abs. 1 Z 17 3. TS öErbStG zur Anwendung,³⁴⁾ wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass der Erblasser im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld unter 1 % des gesamten Nennkapitals der Gesellschaft beteiligt ist.³⁵⁾ Vererbt demnach eine in Deutschland ansässige natürliche Person Kapitalanteile, die 1 % des Nennkapitals nicht übersteigen und im Betriebsvermögen einer österreichischen Betriebsstätte gehalten werden, an einen deutschen Erben, so ist für diesen Vermögensübergang keine Erbschaftssteuer zu entrichten.

IV. Ergebnis

Neben der Möglichkeit des Wohnsitzwechsels bei gleichzeitiger Verlegung des Mittelpunktes der Lebensinteressen nach Österreich ergeben sich noch weitere Möglichkeiten der Erbschaftssteuerplanung für in Deutschland ansässige Personen. So unterliegt der erbfallsbedingte Übergang eines Anteils an einer in Österreich gelegenen betriebsführenden Personengesellschaft nicht der Besteuerung nach öErbStG, da die österreichische Verwaltungspraxis die Transparenzmethode diesfalls nicht anwendet. Eine weitere Möglichkeit stellt die Zuordnung von Kapitalanteilen zu einer österreichischen Betriebsstätte dar, weil das ErbSt-DBA D-Ö Österreich das Besteuerungsrecht zuweist und die Befreiungsbestimmung des § 15 Abs. 1 Z 17 3. TS öErbStG zur Anwendung kommt.

Durch das Zusammenspiel des ErbSt-DBA D-Ö und der österreichischen ErbSt-Bestimmungen ergeben sich somit für in Deutschland ansässige Personen äußerst attraktive Gestaltungsmöglichkeiten für die ErbSt-Planung. Damit bietet sich Österreich als Alternative zu Steueroasen an, da mit Letzteren in der Regel keine ErbSt-DBA ausgehandelt sind.

²⁸⁾ Zehetner in *Wassermeyer/Lang/Schuch* (Hrsg.), Doppelbesteuerung, E Art. 4 Rz. 18; Lang, Einführung in das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen² (2002) Rz. 91 ff.

²⁹⁾ Zehetner in *Wassermeyer/Lang/Schuch* (Hrsg.), Doppelbesteuerung, E Art. 4 Rz. 18.

³⁰⁾ Dies hat allerdings nur Indizwirkung; vgl. Lang, Wer hat das Sagen im Steuerrecht? ÖStZ 2006, 203.

³¹⁾ Vgl. Heinrich, Die Verteilung der Besteuerungsrechte im ErbSt-MA, in Lang (Hrsg.), Erbschaftssteuern und Doppelbesteuerungsabkommen (2002) 75 (95 f.), zu Art. 6 OECD ErbSt-MA.

³²⁾ BMF vom 4. 1. 1999, EAS 1393; a. A. offenbar Dorazill/Taucher, ErbStG⁴, § 6 Anm. 4.5, die in Hinblick auf die österreichische Rechtslage auf den Begriff des § 57 öBewG abstellen. Für Deutschland vgl. Jülicher in *Wassermeyer/Lang/Schuch* (Hrsg.), Doppelbesteuerung, Art. 6 ErbSt-MA Rz. 8, sowie Heinicke in Schmidt, EStG²⁴, § 4 Rz. 106; Plückerbaum in Kirchhoff/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 4 Rn. B 90 ff.

³³⁾ Vgl. Bertl/Hirschler, Gewillkürtes Betriebsvermögen – Ansatzvoraussetzungen, RWZ 1998, 42 (43); Doralt, EStG⁷, § 4 Tz. 43 (52); Heinicke in Schmidt, EStG²⁴, § 4 Rz. 151; Plückerbaum in Kirchhoff/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 4 Rn. B 118 ff.

³⁴⁾ Siehe dazu ausführlich Fraberger, Der steueroptimale Tod, 649.

³⁵⁾ Für die Inanspruchnahme besteht kein Unterschied, ob diese Anteile zu einem Betriebsvermögen gehören oder nicht (ErlRV 358 21. GP, 19). Zu beachten ist jedoch, dass diese Befreiungsbestimmung nicht auf Schenkungen anwendbar ist.