

Thomas Ecker / Philip Gruber / Thomas Röster*)

Auswirkungen der Kündigung des ErbSt-DBA Deutschland – Österreich

CONSEQUENCES OF THE TERMINATION OF THE INHERITANCE TAX TREATY BETWEEN GERMANY AND AUSTRIA

As reaction to the abolishment of the Austrian inheritance tax, the German government decided to give notice of termination with respect to the inheritance tax treaty concluded between Austria and Germany, as of December 31st, 2007. Thomas *Ecker*, Philip *Gruber*, and Thomas *Röster* point out reasons for this severe action and analyze its consequences. In the future, Germany will have the right to levy inheritance tax on property situated in Austria and on assets attributable to an Austrian permanent establishment if the bequeather or heir is a resident according to the German Inheritance Tax Act.

I. Ausgangslage

In seinem Erkenntnis vom 7. 3. 2007¹⁾ hat der VfGH den Grundtatbestand des § 1 Abs. 1 ErbStG aufgehoben. Begründet hat er dies damit, dass die Erbschaftsbesteuerung von Grundbesitz nach dem ErbStG 1955 zu unsachlichen und gleichheitswidrigen Ergebnissen führt. Ausschlaggebend dafür war vor allem die notorische Unterbewertung von Grundvermögen in Relation zu anderen Vermögenswerten. Der VfGH bekannte sich in seinem Erkenntnis jedoch grundsätzlich zur Besteuerung des Erwerbs von Todes wegen und setzte dem Gesetzgeber deshalb eine Frist bis zum 31. 7. 2008, das ErbStG in verfassungskonformer Weise zu reparieren. Die österreichische Bundesregierung hat sich allerdings dafür entschieden, die vom VfGH eingeräumte Frist verstreichen zu lassen, was zu einem Wegfall der Erbschaftssteuer ab 1. 8. 2008 führen wird.²⁾ Da es bereits bisher – trotz Bestehens des ErbSt-DBA D – Ö – unter der steueroptimierenden Ausnutzung von Schlupflöchern zu ErbSt-Ausfällen auf deutscher Seite kam³⁾ und die deutsche Bundesregierung einer erhöhten Steuerflucht nach Österreich entgegentreten wollte, entschied sich die deutsche Bundesregierung zur Kündigung. Die Kündigung erfolgte mit Note vom 25. 9. 2007,⁴⁾ womit das ErbSt-DBA D – Ö gem. Art. 12 Abs. 2 ErbSt-DBA D – Ö⁵⁾ mit 31. 12. 2007 außer Kraft tritt. Für die Periode zwischen Außerkrafttreten des DBA und Entfall der Erbschafts- und Schenkungssteuer wird derzeit über eine Verlängerung des DBA bis 31. 7. 2008 verhandelt.⁶⁾ Sollte es zu keiner Verlängerung oder anderen Vereinbarung kommen, wäre aus österreichischer Sicht die Anwendbarkeit des § 48 BAO zur

*) MMag. Thomas *Ecker* ist wissenschaftlicher Mitarbeiter des Instituts für Österreichisches und Internationales Steuerrecht an der Wirtschaftsuniversität Wien. MMag. Philip *Gruber* ist wissenschaftlicher Mitarbeiter des Forschungsinstituts für Europäisches und Internationales Steuerrecht an der Wirtschaftsuniversität Wien. MMag. Dr. Thomas *Röster* ist Mitarbeiter einer großen international tätigen Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei in Wien.

¹⁾ VfGH 7.3.2007, G 54/06.

²⁾ Vgl. z. B. *Schneider/Urtz*, Nach VfGH-Entscheidung: Überlegungen für eine Reform der Erbschaftssteuer, GeS 2007, 117 (117); *Novacek*, Sanierung der Erbschaftssteuer und Wiedereinführung der Vermögensteuer? FJ 2007, 216 (216).

³⁾ Vgl. *Ecker/Gruber/Röster*, Grenzüberschreitende Erbschaftssteuerplanung im Verhältnis Deutschland – Österreich, SWI 2007, 77.

⁴⁾ BGBl III Nr. 116/2007.

⁵⁾ Nach Art. 12 Abs. 2 leg. cit. ist das ErbSt-DBA D – Ö 1954 so lange in Geltung, als es nicht von einem der Vertragsstaaten gekündigt wird. Wird mindestens drei Monate vor Ablauf eines Kalenderjahres gekündigt, so verliert das Abkommen mit dem 1. Jänner des nächstfolgenden, andernfalls mit dem 1. Jänner des zweitfolgenden Jahres seine Wirksamkeit.

⁶⁾ Zum Zeitpunkt des Verfassens des Beitrags lagen unseres Wissens noch keine Verhandlungsergebnisse vor.

Termination of the Inheritance Tax Treaty Germany – Austria

Vermeidung von Doppelbesteuerung (zumindest) für in Österreich ansässige Steuerpflichtige denkbar.

II. Aufkündigungsgründe für die BRD

Das ErbSt-DBA D – Ö kennt vorrangig drei Verteilungsnormen.⁷⁾ Art. 3 weist das Besteuerungsrecht für unbewegliches Vermögen, welches in einem der Vertragsstaaten liegt, ausschließlich dem Belegenheitsstaat zu (sog. Belegenheitsprinzip).⁸⁾ Blicke das Abkommen nach Auslaufen der österreichischen Erbschaftssteuer uneingeschränkt in Kraft, würde in Österreich gelegenes unbewegliches Vermögen steuerfrei vererbt werden können, selbst wenn der Erblasser bzw. Erbe zum Zeitpunkt des Erbanfalls in Deutschland seinen Wohnsitz hätte.

Art. 4 ErbSt-DBA D – Ö erfasst Nachlassvermögen, das in einem der beiden Vertragsstaaten dem Betrieb eines gewerblichen Unternehmens dient. Dabei wird das Besteuerungsrecht jenem Staat zugewiesen, in dem die Betriebsstätte liegt, der das Vermögen zugeordnet wird.⁹⁾ Dies hätte – bei Aufrechterhaltung des ErbSt-DBA – zur Konsequenz, dass Betriebsvermögen, welches einer österreichischen Betriebsstätte dient, nach dem 31. 7. 2008 steuerfrei vererbt werden könnte, da in diesem Fall Art. 4 leg. cit. Österreich das Besteuerungsrecht zuweisen würde.¹⁰⁾ Dies würde sogar für den Fall zutreffen, dass ein deutscher Erblasser seinem deutschen Erben ein solches österreichisches Betriebsstättenvermögen vererbt. Wäre bspw. eine in Deutschland ansässige natürliche Person an einer österreichischen Personengesellschaft (mit einer in Österreich gelegenen Betriebsstätte) beteiligt, so würde das Besteuerungsrecht am Übergang dieses Personengesellschaftsanteils im Erbweg auf in Deutschland ansässige Erben gem. Art 4 i. V. m. Z 7 SP des ErbSt-DBA D – Ö Österreich zustehen und somit keine ErbSt anfallen.¹¹⁾

Schließlich fungiert Art. 5 leg. cit. als Auffangtatbestand und weist für Nachlassvermögen,¹²⁾ das nicht unter den Anwendungsbereich des Art. 3 oder 4 fällt, dem Wohnsitzstaat des Erblassers das alleinige Besteuerungsrecht zu. Im Fall eines Wohnsitzes in beiden Vertragsstaaten ordnet Art. 5 leg. cit. weiters an, dass der Mittelpunkt der Lebensinteressen als entscheidendes Kriterium für die Erfassung der Einkünfte dient. Nach Auslaufen der österreichischen Erbschaftssteuer würde Art. 5 ErbSt-DBA D – Ö zum Ergebnis führen, dass das gesamte bewegliche Privatvermögen eines Erblassers,¹³⁾ der sowohl in Deutschland als auch in Österreich einen Wohnsitz hat, den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen aber in Österreich unterhält, steuerfrei wäre, selbst wenn dieses Vermögen in Deutschland gelegen ist.¹⁴⁾ Würde bspw. ein deutscher Staatsangehöriger, der seinen Wohnsitz gem. § 2 Abs. 1 Nr. 1 lit. b dErbStG innerhalb der letzten fünf Jahre¹⁵⁾ vor dem

⁷⁾ Auf die „Sonderverteilungsnorm“ (vgl. *Züger in Debatin/Wassermeyer*, Doppelbesteuerung, Vor Art. 1 E Österreich, Rz. 10) des Schlussprotokolls Nr. 9 Satz 2 sowie auf Art. 6 ErbSt-DBA D – Ö, welcher den Schuldenabzug regelt, soll nicht näher eingegangen werden.

⁸⁾ *Züger in Wassermeyer/Lang/Schuch*, Doppelbesteuerung, Art. 3 E Österreich, Rz. 1.

⁹⁾ *Zehetner in Wassermeyer/Lang/Schuch*, Doppelbesteuerung, Art. 4 E Österreich, Rz. 18.

¹⁰⁾ Zu den genauen Anwendungsvoraussetzungen des Art. 4 ErbSt DBA D – Ö siehe *Ecker/Gruber/Röster*, SWI 2007, 77 (78).

¹¹⁾ *Ecker/Gruber/Röster*, SWI 2007, 78.

¹²⁾ Der Begriff „Nachlassvermögen“ impliziert, dass nur Vermögensübergänge von Todes wegen erfasst werden. Schenkungen unter Lebenden sind damit explizit nicht erfasst; vgl. *Zehetner in Wassermeyer/Lang/Schuch*, Doppelbesteuerung, Art. 5 E Österreich, Rz. 2.

¹³⁾ *Zehetner in Debatin/Wassermeyer*, Doppelbesteuerung, Art. 5 E Österreich, Rz. 8.

¹⁴⁾ Siehe zur ErbSt-Planung mit Wohnsitzwechsel auch *Ecker/Gruber/Röster*, SWI 2007, 77; vgl. weiters auch *Holthaus*, IWB Nr. 21 vom 9. 11. 2005, Fach 5, Gruppe 2, Österreich, 649 ff.; *Djanani/Brähler/Hartmann*, Österreich als Zielland der deutschen Erbschaftssteuerplanung, SWI 2004, 555; *dies.*, 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.

¹⁵⁾ Zur erweiterten unbeschränkten Steuerpflicht vgl. unter Punkt III.1.

Kündigung des ErbSt-DBA Deutschland – Österreich

Erbanfall von Deutschland nach Österreich verlegt hat, seinen 5%igen Anteil an einer deutschen GmbH vererben, hätte Österreich nach Art. 5 ErbSt-DBA D – Ö das Besteuerungsrecht, welches jedoch aufgrund des Auslaufens der Erbschaftsbesteuerung ins Leere laufen würde.

Vor diesem Hintergrund ist die Aufkündigung des ErbSt-DBA durch die Bundesrepublik Deutschland grundsätzlich nachvollziehbar.¹⁶⁾ Für grenzüberschreitende Erbfälle hat dies in einigen Fällen beträchtliche Konsequenzen.

III. Auswirkungen der Kündigung

1. Allgemeines

Nach der Kündigung des ErbSt-DBA D – Ö richtet sich die zwischenstaatliche Erbschaftsbesteuerung allein nach den entsprechenden innerstaatlichen ErbSt-Bestimmungen. Da die Aufhebung der österreichischen ErbSt durch den VfGH per 1. 8. 2008 wirksam wird, ist ab diesem Zeitpunkt für grenzüberschreitende Erbfälle im Verhältnis Deutschland – Österreich nur noch das deutsche ErbStG von Relevanz.¹⁷⁾ Die deutsche Erbschaftssteuerpflicht knüpft in § 2 dErbStG an die Inländereigenschaft des Erblassers oder Erben an, wobei als Inländer gem. § 2 Abs. 1 Nr. 1 lit. a dErbStG natürliche Personen gelten, die in Deutschland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben.¹⁸⁾ Darüber hinaus gelten als Inländer auch Personen, die zwar in Deutschland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthaltsort haben, der Bundesrepublik aber durch die deutsche Staatsangehörigkeit und dadurch verbunden sind, dass sie sich erst seit relativ kurzer Zeit – nämlich seit weniger als fünf Jahren – dauernd im Ausland aufhalten (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 lit. b dErbStG).¹⁹⁾

Daraus ergibt sich, dass für grenzüberschreitende Erbfälle im Verhältnis Deutschland – Österreich zunächst zu klären sein wird, ob und seit wann ein Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt in Deutschland i. S. d. dErbStG vorliegt. Auskunft darüber geben die §§ 8 (Wohnsitz) und 9 (Gewöhnlicher Aufenthalt) der deutschen Abgabenordnung (AO). Einen Wohnsitz hat jemand demnach dort, wo er eine Wohnung unter Umständen innehat, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH sind unter einer Wohnung alle Räumlichkeiten zu verstehen, die objektiv zum dauerhaften Wohnen geeignet sind.²⁰⁾ Zwar kann nach dieser Definition auch eine bescheidene Bleibe zum Wohnen geeignet sein, doch müssen gewisse Mindestvoraussetzungen (z. B. feste Abgrenzung zur Umwelt, Mindestgröße, Mindestausstattung) erfüllt sein, damit von einer Räumlichkeit gesprochen werden kann, die zum dauerhaften Wohnen tatsächlich geeignet ist. Die Wohnung muss außerdem so eingerichtet sein, dass sie dem Steuerpflichtigen zur jederzeitigen Nutzung zur Verfügung steht. Sind diese Voraussetzungen erfüllt, kann selbst ein möbliertes Zimmer oder ein an-

¹⁶⁾ Vgl. *Jirousek*, Deutschland bereitet Kündigung des Erbschaftssteuer-DBA mit Österreich vor, ÖStZ 2007, 416; *Starlinger*, Ein Danaer-Geschenk für Erbfälle mit Deutschland-Bezug, Die Presse vom 3. 9. 2007.

¹⁷⁾ Siehe dazu auch *Geuenich*, Kündigung des ErbSt-DBA mit Österreich, IWB Nr. 22, Fach 5, Gruppe 2, Österreich, 717.

¹⁸⁾ Der Vollständigkeit halber sei an dieser Stelle erwähnt, dass als Inländer i. S. d. dErbStG auch Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, deren Geschäftsleitung oder Sitz sich in Deutschland befindet (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 lit. d), sowie Auslandsbeamte (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 lit. c) gelten.

¹⁹⁾ Zu dieser erweiterten unbeschränkten Steuerpflicht bspw. *Widinski*, Auswirkungen der Kündigung des Erbschaftssteuerabkommens zwischen Österreich und Deutschland, ÖStZ 2007, 550; siehe auch *Högl* in *Gürsching/Stenger*, BewG ErbStG, § 2 ErbStG Anm. 77 ff.: § 2 Abs. 1 Nr. 1 lit. b soll verhindern, dass die deutsche Erbschaftssteuer durch lediglich vorübergehende Wohnsitzverlagerung (bspw. kurz vor dem Tod des im Sterben liegenden Erblassers) ins Ausland umgangen werden kann. Unerheblich ist, bei welchem Beteiligten (Erblasser oder Erwerber) der Tatbestand der erweiterten unbeschränkten Steuerpflicht erfüllt ist.

²⁰⁾ Vgl. bspw. BFH 23. 11. 1988, II R 139/87, BStBl II 1989, 182; 24. 4. 1994, III R 22/92, BStBl II 1994, 887.

Termination of the Inheritance Tax Treaty Germany – Austria

gemietetes Hotelzimmer zum Wohnsitz werden.²¹⁾ Aufgrund des objektiven Begriffsverständnisses steht auch ein etwaiger Hauptwohnsitz im Ausland der Annahme eines (weiteren) deutschen Wohnsitzes nicht entgegen. Die Rechtsprechung geht bei der Bejahung eines solchen Zweit- oder Nebenwohnsitzes wiederum relativ weit: So könnte eine Österreicherin, die seit Jahrzehnten in Österreich lebt, aber in Deutschland eine Wohnung besitzt (oder gemietet hat), die sie mit gewisser Regelmäßigkeit aufsucht, ohne Weiteres als Inländerin i. S. d. dErbStG zu behandeln sein.²²⁾

Den gewöhnlichen Aufenthalt hat jemand dort, wo er sich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, dass er an diesem Ort oder in diesem Land nicht nur vorübergehend verweilt (*Ex-ante-Betrachtung*). Kommt es zu einem zeitlich zusammenhängenden Aufenthalt von mehr als sechs Monaten (*Ex-post-Betrachtung*), so tritt jedenfalls unbeschränkte ErbSt-Pflicht ein (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 lit. a dErbStG i. V. m. § 9 AO). Da eine Person aufgrund dieser Definition immer nur einen einzigen gewöhnlichen Aufenthalt haben kann, wird mit der Begründung eines neuen gewöhnlichen Aufenthalts immer der bisherige aufgegeben.²³⁾

2. Rechtsfolgen der Kündigung

Befindet sich unbewegliches Vermögen in Österreich, fällt durch die Kündigung des ErbSt-DBA D – Ö der Abkommenschutz des Art. 3 leg. cit. weg. Gemäß § 2 Abs. 1 dErbStG entsteht die unbeschränkte Steuerpflicht in Deutschland, wenn Erbe oder Erblasser Inländer sind. Liegt unbeschränkte Steuerpflicht vor, wird das gesamte Vermögen in Deutschland besteuert, selbst wenn es sich in Österreich befindet.²⁴⁾ Erbt z. B. eine in Deutschland ansässige Person ein in Österreich belegenes Grundstück von einem in Österreich ansässigen Erblasser, führt dies zur Erbschaftssteuerpflicht in Deutschland.²⁵⁾ Es kommt damit zur Besteuerung eines in Österreich belegenen Grundstückes durch Deutschland, welche bisher durch die Anwendung des ErbSt-DBA D – Ö vermieden wurde.

Ähnlich verhält es sich bei Vermögen einer Betriebsstätte, die in Österreich belegen ist: Ist der Erbe und/oder Erblasser in Deutschland unbeschränkt erbschaftssteuerpflichtig, unterliegt – nach dem Wegfall des Art. 4 ErbSt-DBA D – Ö – auch das Vermögen einer österreichischen Betriebsstätte in Deutschland der Erbschaftsbesteuerung.

Auch bei sonstigem Vermögen i. S. d. Art. 5 leg. cit. (insbesondere Kapitalvermögen) ist nach der Kündigung des ErbSt-DBA D – Ö gegebenenfalls deutsche Erbschaftssteuer zu entrichten, sobald der Erbe oder Erblasser eine in Deutschland unbeschränkt erbschaftssteuerpflichtige Person ist; unabhängig davon, ob das Vermögen in Deutschland oder in Österreich belegen ist. Dies gilt selbst dann, wenn der Mittelpunkt der Lebensinteressen der in Deutschland unbeschränkt erbschaftssteuerpflichtigen Person i. S. d. aufgekündigten ErbSt-DBA D – Ö in Österreich liegen würde.

Noch gravierender scheinen jene (durchaus praxisnahen²⁶⁾) Fälle, in denen ein ausschließlich in Österreich lebender Erblasser, der mindestens 10 % am Grundkapital einer Kapitalgesellschaft mit Sitz oder Geschäftsleitung in Deutschland hält, einen Anteil an dieser Beteiligung an einen in Österreich wohnhaften Steuerpflichtigen vererbt. Diese Fälle unterliegen nämlich gemäß § 2 Abs. 1 Nr. 3 dErbStG i. V. m. § 121 dBewG der beschränk-

²¹⁾ Zum (weiten) Begriffsverständnis im Detail Birk in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, FGO, § 8 AO Rz. 16 ff.

²²⁾ In Anlehnung an FG München, UVR 1993, 148 (Meinke, ErbStG¹⁴, § 2 Anm. 6).

²³⁾ Ausführlich zum Begriff des gewöhnlichen Aufenthalts Birk in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, FGO, § 9 AO Rz. 13 ff.

²⁴⁾ Vgl. Meinke, ErbStG¹⁴, § 2 Anm. 8.

²⁵⁾ Gleiches gilt für den Fall, dass der Erblasser in Deutschland ansässig ist.

²⁶⁾ Z. B. österreichische Familienunternehmen, die auch in Deutschland aktiv sind.

Kündigung des ErbSt-DBA Deutschland – Österreich

ten Erbschaftssteuerpflicht in Deutschland.²⁷⁾ Bis zum Wegfall des Art. 5 ErbSt-DBA D – Ö ist der österreichische Erblasser insofern noch geschützt, als das Besteuerungsrecht²⁸⁾ nur jenem Staat zusteht, in dem der Erblasser seinen Wohnsitz bzw. bei Wohnsitzen in beiden Vertragsstaaten seinen Mittelpunkt der Lebensinteressen hat. Durch die Kündigung des ErbSt-DBA D – Ö fällt das Besteuerungsrecht bei Beteiligungen an Kapitalgesellschaften (ab 10 %) jedoch nicht mehr Österreich als Wohnsitzstaat des Erblassers, sondern Deutschland als Sitzstaat der Kapitalgesellschaft zu.

Schließlich könnte man noch überlegen, Österreich nach Wegfall des ErbSt-DBA D – Ö und nach Auslaufen der österreichischen ErbSt als Niedrigsteuerland i. S. d. dAStG zu qualifizieren. § 4 dAStG normiert nämlich, dass es zu einer erweiterten beschränkten ErbSt-Pflicht kommt, wenn ein Deutscher seinen Wohnsitz und dauernden Aufenthalt (innerhalb bestimmter Fristen) in ein Land verlegt hat, in welchem weniger als 30 % der deutschen ErbSt erhoben werden.²⁹⁾ Allerdings kommt diese Bestimmung nur dann zum Tragen, wenn beim Erblasser zur Zeit der Entstehung der Steuerschuld § 2 Abs. 1 Satz 1 dAStG, der auf eine niedrige Einkommensbesteuerung abstellt, anzuwenden ist. So galt bspw. Italien, das die ErbSt mit Wirkung zum 25. 10. 2001 abgeschafft und mit 1. 1. 2007 wieder eingeführt hat, in diesem Zeitraum einkommensteuerlich nicht als Niedrigsteuerland, sodass eine erweiterte beschränkte ErbSt-Pflicht im maßgeblichen Zeitraum bei Wegzug nach Italien entfallen ist (anders z. B. bei Wegzug nach Monaco, weil dieses als einkommensteuerliches Niedrigsteuerland einzustufen ist).³⁰⁾

IV. Zusammenfassung

Aus Anlass der Abschaffung der österreichischen Erbschaftssteuer entschloss sich die deutsche Bundesregierung zur Kündigung des ErbSt-DBA D – Ö per 31. 12. 2007.³¹⁾ Dies erscheint vor dem Hintergrund des ohnehin von deutscher Seite ungeliebten ErbSt-DBA mit Österreich und weiterer drohender Steuerausfälle verständlich.

In Zukunft hat Deutschland ein Erbschaftsbesteuerungsrecht auch an in Österreich belegtem Vermögen und an Vermögen, das einer österreichischen Betriebsstätte zuzurechnen ist, wenn zumindest ein Beteiligter (Erbe und/oder Erblasser) als Inländer i. S. d. dErbStG anzusehen ist. Was Beteiligungen (ab 10 %) an Kapitalgesellschaften mit Sitz oder Geschäftsleitung in Deutschland betrifft, wird es darüber hinaus selbst dann zu einem Anfall deutscher Erbschaftssteuer kommen, wenn sich sowohl Erblasser als auch Erbe ausschließlich in Österreich aufhalten und daher nicht als Inländer i. S. d. dErbStG zu qualifizieren sind.

Durch die rechtzeitige Kündigung des ErbSt-DBA D – Ö hat die deutsche Bundesregierung der zu erwartenden Flucht zahlreicher deutscher Erbschaftssteuerpflichtiger nach Österreich einen wirksamen Riegel vorgeschoben. Auf österreichischer Seite führt die Kündigung des ErbSt-DBA D – Ö – trotz Abschaffung der inländischen Erbschaftssteuer – für Erbfälle mit Deutschlandbezug oftmals nicht zur Steuerfreiheit. Wie gezeigt werden konnte, führt die Kündigung des ErbSt-DBA D – Ö als Reaktion auf die Abschaffung der österreichischen Erbschaftssteuer sogar zu möglicherweise nicht beabsichtigten Härtefällen.

²⁷⁾ Siehe dazu Högl in Gürsching/Stenger, BewG ErbStG, § ErbStG 2 Anm. 87 ff.; Widinski, ÖStZ 2007, 550 (551 f.).

²⁸⁾ Und zwar unabhängig von der Beteiligungshöhe.

²⁹⁾ Meincke, ErbStG¹⁴, § 2 Anm. 12 f.

³⁰⁾ Högl in Gürsching/Stenger, BewG ErbStG, § 2 ErbStG Anm. 110 ff.; vgl auch Geuenich, IWB Nr. 22, Fach 5, Gruppe 2, Österreich, 717 (721).

³¹⁾ Zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung während des Zeitraums vom 1. 1. 2008 bis 31. 7. 2008 besteht jedoch die beiderseitige Absicht, durch ein gesondertes Abkommen die vorübergehende Weitergeltung des gekündigten DBA bis Ende Juli 2008 sicherzustellen.