

KESt-Pflicht für Auszahlung des Pflichtteils durch eine Privatstiftung

Privatdozent MMag. Dr. Ernst Marschner LL.M.

Pflichtteils(ergänzungs)anspruch Drei Fälle vor dem BFG, eine VwGH-E

- ▶ **Fall 1:** Stifter errichtet Privatstiftung (1993) → nach dessen Tod fordern die Töchter gerichtlich ihren Pflichtteil ein → Vergleich (1996): Auszahlung eines Pauschalbetrages, Erhöhung/Ausweitung der monatlichen Zahlungen, Einräumung des Nutzungsrechts an einem Gebäude → letzteres durch FA als steuerpflichtige Zuwendung angesehen (BFG 6.6.2014, RV/6100579/2008 → VwGH 10.2.2016, Ra 2014/15/0021)
- ▶ Wesentliches Sachverhaltselement: Verkürzter Noterbe war nicht zugleich Begünstigter

Pflichtteils(ergänzungs)anspruch

Drei Fälle vor dem BFG, eine VwGH-E

- ▶ **Fall 2:** Klage der Ehefrau gegen die Privatstiftung auf Pflichtteilsergänzung (rund 3 Mio EUR; 2006), da der Ehemann die Erbmasse durch Errichtung der Privatstiftung unrechtmäßig vermindert habe → Einholung verschiedener Gutachten → gerichtlicher Vergleich über 1,9 Mio (2012) → nach Vorstand Minderung des gestifteten Vermögens, da Ehemann nicht darüber hätte verfügen können; nach FA steuerpflichtige Zuwendung (BFG 11.8.2014, RV/6100270/2013, formal gleich entschieden mit VwGH 10.3.2016, Ro 2014/15/0047)
- ▶ **Fall 3:** Tod des Stifters (2004) → Pflichtteilsklage des Sohnes → von OGH Zahlung von etwa 2,7 Mio zugesprochen → mit Vergleich Rechtsstreit beendet, wob Stiftung etwa 2,3 Mio ausbezahlt hat (BFG 30.4.2015, RV/5100195/2015 [nv], formal gleich entschieden mit VwGH 10.3.2016, Ro 2015/15/0028)

Pflichtteils(ergänzungs)anspruch

VwGH 10.2.2016, Ra 2014/15/0021

- ▶ Grundsätzliche inhaltliche Bestätigung des BFG, aber dennoch Aufhebung der Entscheidung
- ▶ Zuwendung der Privatstiftung als unentgeltliche (offene oder verdeckte) Vermögensübertragung der Privatstiftung → Bereicherung des Empfängers sowie subjektiver Bereicherungswille der Privatstiftung vorausgesetzt
- ▶ **Gesetzlicher Zwang** zur Auszahlung **schließt** den erforderlichen subjektiven **Bereicherungswillen aus**: *„Die in Abgeltung von gerichtlich durchsetzbaren Pflichtteilsergänzungsansprüchen erfolgende Einräumung von Nutzungsrechten an einem Gebäude stellt insoweit keine Zuwendung ... dar und unterliegt insoweit nicht der Kapitalertragsteuer, als sie in der gesetzlichen Verpflichtung der Privatstiftung zur Auszahlung der Pflichtteilsergänzungsansprüche wurzelt.“*

Pflichtteils(ergänzungs)anspruch

VwGH 10.2.2016, Ra 2014/15/0021

- ▶ KEST-Neutralität ist **der Höhe nach mit dem zivilrechtlichen Anspruch** (= gesetzliche Verpflichtung) **gedeckt** (Aufhebung der BFG-E, weil keine Feststellung zur Höhe des Pflichtteilsanspruchs erfolgt): *„Der Abschluss eines Vergleichs kann nicht die Möglichkeit bieten, unentgeltliche, aufgrund des Stiftungszwecks geleistete, steuerpflichtige Zuwendungen der Steuerpflicht zu entziehen, indem sie dem Titel einer vorgeblich bestehenden gesetzlichen Verpflichtung unterstellt werden. Dies wäre der Fall, wenn aufgrund des Vergleichs Vermögensübertragungen stattgefunden hätten, deren Summe den gesetzlich zustehenden Pflichtteilsergänzungsanspruch des jeweils Berechtigten übersteigt.“*
- ▶ KEST-Pflicht bei Überschreiten des gesetzlichen Anspruchs

Pflichtteils(ergänzungs)anspruch Reaktion in der Literatur

- ▶ Nach *Zorn*, RdW 2016/218, 284:
 - ▶ **Zuwendung** an Pflichtteilsberechtigten **aus Begünstigtenstellung** hat **im Zweifel Vorrang** → Pflichtteilsanspruch entsteht erst gar nicht, wenn den potentiellen Noterben eine hinreichend starke Stellung als Begünstigte der Privatstiftung eingeräumt ist
 - ▶ Vereinbarungen über eine Pflichtteilsergänzung **können** eine **verdeckte Zuwendung** enthalten
 - ▶ Klagsweise Durchsetzung des Anspruches muss möglich sein (vgl. Zwei-Jahresfrist in § 785 Abs 2 ABGB)
 - ▶ Keine Anspruchsdeckung im Nachlass (Nachweis der Erben)
 - ▶ Dem Stiftungsakt nachfolgende Schenkungen an andere
- ▶ Dazu krit *Fraberger*, ZFS 2016, 81
- ▶ *Urtz/Stanek*, PSR 2016, 77
- ▶ *Bergmann*, GES 2016, 249: Bei Stifterzuwendung nach 31.7.2008 Abstockung des Evidenzkontos für Substanzzuwendungen?

Pflichtteils(ergänzungs)anspruch

Rechtspolitische Problemlage

- ▶ Potentielle Pflichtteilsberechtigte erkennen nun, dass „man etwas steuerfrei aus der Privatstiftung holen kann“
- ▶ Privatstiftung im Jahr 1993: Niedrige Eingangssteuer (im Vergleich zur ErbSt) gegen KESt-Pflicht aller Zuwendungen
- ▶ Drei rechtspolitische Fallgruppen:
 - ▶ Tod des Stifters vor dem 1.8.2008: Familie hat (im Vergleich zur Erbschaftsteuer) von der niedrigen Eingangssteuer in die Stiftung profitiert → Einforderung des Pflichtteils nach dem 31.7.2008 erbschaftsteuerfrei
 - ▶ Stiftungsakt vor dem 1.8.2008, Tod nach dem 31.7.2008 → Stiftungsakt war möglicherweise motiviert von der Optimierung der Erbschaftsteuer, beim Tod wäre aber keine ErbSt angefallen
 - ▶ Stiftungsakt nach 31.7.2008 → keine Optimierung der Erbschaftsteuer

Ausblick: Neues Pflichtteilsrecht für Todestage ab 2017

- ▶ Durch ErbRÄG Veränderung des Pflichtteilsrechts für Todestage ab 2017 (auch bestehende Stiftungen betroffen)
- ▶ Anrechnung von Schenkungen vergrößert die Verlassenschaft:
- ▶ Vermögenswidmung an eine Privatstiftung □ weiterhin gilt, dass Pflichtteilsansprüche bei Vorbehalt des Widerrufs bzw umfassenden Änderungsrecht bestehen bleiben (OGH 5.6.07, 10 Ob 45/07a)
 - ▶ Vermögensopfer im Einzelfall bei Vorbehalt Fruchtgenussrecht oder Auswahl von Organmitgliedern nicht erbracht
- ▶ Zuwendung durch die Privatstiftung zu Lebzeiten des Verstorbenen
 - ▶ Soweit Vermögen des Verstorbenen und die Einräumung der Stellung als Begünstigter auf diesen zurückführbar
- ▶ Einräumung der Stellung als Begünstigter oder Letztbegünstigter einer Privatstiftung → Zuwendungen in Zukunft zu erwarten (Bewertung)
 - ▶ Aber keine Doppelberücksichtigung mit Zuwendungen an Privatstiftung (*Arnold, GesRZ 2015, 352*)

Diskussion

- ▶ Diese Rechtsprechung lässt einige „Pflichtteils“-Fälle erwarten
- ▶ Reichweite des kestopflichtigen Zuwendungsbegriffs
 - ▶ *Weiter Zuwendungsbegriff in Rz 213 StiftR 2009: „Zuwendungen sind unabhängig davon gegeben, aus welchen Gründen sie erfolgen, ob sie in offener oder verdeckter Form vorliegen, oder in der jeweiligen Satzung oder Stiftungserklärung Deckung finden oder nicht. Eine Zuwendung liegt daher auch dann vor, wenn von einer Privatstiftung, vergleichbaren ausländischen Stiftung und Vermögensmasse außerhalb des in ihrer jeweiligen Satzung bzw. in der Stiftungserklärung vorgegebenen Rahmens Vermögen (offen oder verdeckt) unentgeltlich auf einen nicht (letzt)begünstigten Dritten übertragen wird.“*
- ▶ Reichweite der Begünstigtenstellung, die den „kestopflichten Pflichtteilsanspruch“ bricht.

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!