

# Führt auch der Widerruf einer Stiftung innerhalb der Zehnjahresfrist zur Nacherhebung der Schenkungssteuer gem. § 8 Abs. 3 lit b ErbStG? Welche Steuerklasse kommt zur Anwendung?

Die Privatstiftung ist eine juristische Person, die als solche nicht mit Stiftern oder (und) Begünstigten zu identifizieren ist und bei der ein persönliches Naheverhältnis nicht einmal dann entstehen kann, wenn Stifter und aus der Stiftung Begünstigte in einem familienrechtlichen Naheverhältnis zueinander stehen. Dem zu Folge sind daher Zuwendungen an eine Stiftung grundsätzlich immer Zuwendungen an Personen, die der Steuerklasse V zuzuordnen sind. Durch die Regelung des § 7 Abs 2 ErbStG hat der Gesetzgeber jedoch für „Familienstiftungen“ eine Möglichkeit geschaffen, dem Naheverhältnis der „beteiligten“ Personen Rechnung zu tragen, indem er den laut Stiftungsurkunde entferntest Berechtigten zum Geschenkgeber (oder Erblasser) in Bezug auf die Steuerklassenzuordnung als maßgeblich erachtet.

§ 1 Abs. 1 ErbStG 1955, § 3 Abs. 1 Z 7 ErbStG 1955, § 3 Abs. 1 Z 8 ErbStG 1955, § 7 Abs. 2 ErbStG 1955, § 8 Abs. 1 ErbStG 1955, § 8 Abs. 3 lit. b ErbStG 1955

UFS 21.07.2009, RV/3346-W/07

VfGH-Beschwerde zur Zl. B 1056/09 eingebracht. Behandlung der Beschwerde mit Beschluss vom 21.9.2009 abgelehnt und an den VwGH abgetreten. VwGH-Beschwerde zur Zl. 2009/16/0230 eingebracht.

## Entscheidungsgründe

Mit Stiftungserklärung vom 24. November 2000 (im Bemessungsakt des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien zu ErfNr. ) errichteten Herr KR Dipl.Vw. X und Frau Y die S Familien-Privatstiftung (kurz Stiftung). Die Stifter widmeten der Stiftung Beträge von insgesamt S 1.000.000,- (das entspricht € 72.672,83) und zwar

- Herr KR Dipl.Vw. X S 900.000,- (das entspricht € 65.405,55)

- Frau Y S 100.000,- (das entspricht € 7.267,28)

Nach § 19 (1) der Stiftungserklärung sind zu Lebzeiten aller Stifter ausschließlich die Stifter sowie die von den Stiftern ohne zeitliche Beschränkung oder auf bestimmte Zeit nominierten Personen Begünstigte der Stiftung. Die Nominierung erfolgt durch schriftliche Begünstigungserklärung der Stifter entsprechend der Regelung gem. § 1a Abs. (1) dieser Urkunde gegenüber dem Stiftungsvorstand. Die Höhe der jährlichen Zuwendungen von Stiftungsmitteln an die Begünstigten und weitere Regelungen betreffend die Begünstigten und die Zuwendungen an diese, ergeben sich aus der Stiftungszusatzurkunde oder aus den einzelnen Nominierungen.

(2) Nach dem Ableben der Stifterin Frau Y geht ihre Stellung als Stiftungsbegünstigte über an:

Herrn xx

Frau xy

und nach diesen entsprechend dem Parentelensystem unter Beachtung des Repräsentations- und des Anwachsungsprinzips nach den im Österreichischen Recht für die gesetzliche Erbfolge unter Ausschluß des Ehegattenerbrechts normierten Regeln auf die nächsten Verwandten über. ....

(3) Die Ehegatten oder Lebensgefährten der Begünstigten können durch schriftliche Begünstigungserklärung der Stifter gegenüber dem Stiftungsvorstand ebenfalls zu Stiftungsbegünstigten mit ziffernmäßig bestimmten Zuwendungen erklärt werden. Für Form und Gültigkeitsdauer solcher Begünstigungserklärungen gelten die Regeln gem. Abs. (1). ...."

Gemäß § 1 (5) der Stiftungserklärung errichten die Stifter eine Stiftungszusatzurkunde.

Gemäß § 21 kann die Stiftung zu Lebzeiten der Stifter durch diese entsprechend der Regelung gem. § 1a Abs. (1) dieser Urkunde widerrufen werden, durch die Stifterin Y jedoch nur mit der Zustimmung des Stifters Herr KR Dipl.Vw. X . Nach seinem Tod kann sie alleine widerrufen. Im Falle des Widerrufs fällt das Stiftungsvermögen in jenem Verhältnis an die Stifter zurück, in dem es von ihnen gestiftet wurde; ist der Stifter Herr KR Dipl.Vw. X bereits verstorben, fällt sein Anteil der Stifterin Frau Y zu; ist diese bereits verstorben, fällt ihr Anteil jenen Verwandten zu, auf die gemäß § 19 (2) dieser Urkunde ihre Stiftungsbegünstigung übergegangen ist. Mit Stiftungszusatzurklärung vom selben Tag widmete der Stifter Herr KR Dipl.Vw. X der Stiftung weitere Vermögensgegenstände (im Bemessungsakt des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien zu ErfNr. und ErfNr+) und zwar Liegenschaften zum Stichtag 15.12.2000 und weiters Aktien und Wertpapiere im Wert von S 15,915.704,75 (das entspricht € 1,156.639,30) und ein Sparbuch mit einem Einlagenstand von S 11,000.000,- (das entspricht € 799.401,18) jeweils zum 31.12.2000.

Am 22. Dezember 2000 wurde die Stiftung im Firmenbuch eingetragen.

Mit Bescheiden jeweils vom 13. Februar 2002 setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien der Stiftung gegenüber (diese in der Folge Berufungswerberin, Bw. genannt) Schenkungssteuer fest (zu ErfNr. )

hinsichtlich der Zuwendung des Bargeldes in Höhe von S 900.000,- (das entspricht € 65.405,55) , der Wertpapiere im Wert von S 15,915.704,75 (das entspricht € 1,156.639,30) und des Sparbuches mit einem Einlagenstand von S 11,000.000,- (das entspricht € 799.401,18) durch den Stifter in Höhe von € 50.533,42

hinsichtlich der Zuwendung durch die Stifterin in Höhe von € 178,92

(zu ErfNr+ )

hinsichtlich der Widmung der Liegenschaften durch den Stifter in Höhe von € 2.980,68

wobei die Vorschriften jeweils gemäß § 8 Abs. 3 lit b ErbStG unter Anwendung des Steuersatzes von 2,5 % erfolgte.

Diese Bescheide erwuchsen in Rechtskraft.

In weiterer Folge wurde dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien mit Schreiben vom 30.5.2007 bekanntgegeben, dass die Stifterin mit Notariatsakt vom 16.11.2004 - nach dem Tod des Stifters am 10. 12. 2001 - den Widerruf der Privatstiftung erklärt hatte.

Aus dem - dem Finanzamt vorgelegten - ebenfalls am 16.11.2004 aufgenommenen Protokoll über die abgehaltene Sitzung des Stiftungsvorstandes geht hervor, dass die Stiftung auf Grund des zulässigen Widerrufs der Stifterin aufgelöst wird und die Stifterin als Letztbegünstigte gemäß § 21 der Stiftungsurkunde festgestellt wird.

Mit Bescheiden vom 10. August 2007

A) erstattete das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien die mit Bescheid vom 13. Februar 2002 festgesetzte Schenkungssteuer hinsichtlich der Vermögenszuwendung

1.) durch die Stifterin zur Gänze

2.) durch den Stifter insoweit, als diese zur Abgeltung von Pflichtteilsansprüchen herausgegeben werden mußte und

B) erhob hinsichtlich des restlichen vom Stifter gewidmeten Vermögens die Schenkungssteuer auf Grund der Bestimmung des § 8 Abs. 3 lit b ErbStG in Höhe von € 731.934,86 nach, wobei das Finanzamt einen Erwerbsvorgang in der Steuerklasse V unterstellte.

Gegen die Nacherhebung der Steuer wurde Berufung erhoben und ausgeführt, dass hier nicht das Verhältnis des Stifters zur Stiftung sondern - komme es wie im gegenständlichen Fall zu Wertverschiebungen im Zuge der Abwicklung eines Widerrufs - das Verwandtschaftsverhältnis des Stifters zur(m) Letztbegünstigten maßgeblich sei.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 20.9.2007 wies das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien die Berufung als unbegründet ab.

Mit Schriftsatz vom 31.10.2007 stellte die Bw. einen Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde II. Instanz und führte ergänzend zum ursprünglichen Berufungsvorbringen noch weiter aus, dass ihrer Ansicht nach der Nacherhebungstatbestand des § 8 Abs. 3 lit. b ErbStG Zuwendungen an Letztbegünstigte im Fall des Widerrufs einer Privatstiftung nicht umfasse.

Der Vorlageantrag wurde in weiterer Folge mit Schriftsatz vom 31.1.2008 ergänzt. Hierin wird im wesentlichen ausgeführt, dass sich der Gesetzeswortlaut zur Anwendung der Steuerklasse beim Nachversteuerungstatbestand verschweige und die Wortinterpretation beide Möglichkeiten (also sowohl die Anwendung der Steuerklasse, entsprechend dem Verwandtschaftsverhältnis zwischen Stifter und Begünstigtem, als auch die Anwendung der Steuerklasse, entsprechend dem Verhältnis zwischen Stifter und Stiftung) offen lasse, weshalb der Norminhalt des § 8 Abs. 3 lit b 2. Satz ErbStG unter Einsatz weiterer Interpretationsmethoden erschlossen werden müsse. Die Bw. kommt letztlich zu dem Ergebnis, dass sowohl die systematische als auch verfassungskonforme Interpretation des § 8 Abs. 3 lit b ErbStG die Anwendung der Steuerklasse I gebiete.

Der unabhängigen Finanzsenat hat Einsicht genommen in den Körperschaftssteuerakt der Stiftung (StNr beim Finanzamt Wien 1/23).

Aus diesem geht hervor, dass die Übertragung des Restvermögens der Stiftung mit 31. Mai 2007 erfolgte.

Die Auflösung der Stiftung war am 25. November 2004 im Firmenbuch eingetragen worden.

Am 14. Juli 2009 wurde eine mündliche Verhandlung vor dem unabhängigen Finanzsenat abgehalten.

#### **Über die Berufung wurde erwogen:**

##### **I. Gesetzliche Grundlagen**

Gemäß § 1 Abs. 1 Z. 2 ErbStG unterliegen der Steuer nach diesem Bundesgesetz Schenkungen unter Lebenden.

Als Schenkung im Sinne des Gesetzes gilt gemäß § 3 Abs. 1

Z. 7 der Übergang von Vermögen auf Grund eines Stiftungsgeschäftes unter Lebenden; und Z. 8 was bei Aufhebung einer Stiftung erworben wird.

§ 7 Abs. 1 ErbStG normiert fünf Steuerklassen, die nach den persönlichen Verhältnissen der Beteiligten zueinander unterschieden werden.

Abs. 2 leg.cit. legt fest, dass im Falle des § 3 Abs. 1 Z. 8 als Geschenkgeber der zuletzt Berechtigte gilt;

in den Fällen des § 2 Abs. 2 Z. 1 und § 3 Abs. 1 Z. 7 ist der Besteuerung das Verwandtschaftsverhältnis des nach der Stiftungsurkunde entferntest Berechtigten zu dem Erblasser oder Geschenkgeber zugrunde zu legen, sofern die Stiftung wesentlich im Interesse einer Familie oder bestimmter Familien gemacht ist.

§ 8 Abs. 1 ErbStG normiert die Besteuerung von Vermögensübergängen nach dem angegebenen progressiven Tarif.

Gemäß § 8 Abs. 3 lit b ErbStG (in der maßgeblichen Fassung) beträgt die Steuer ohne Rücksicht auf die Höhe der Zuwendungen 2,5 vH: von Zuwendungen an Privatstiftungen durch den Stifter selbst. Werden jedoch zugewendetes Vermögen oder an dessen Stelle getretene Vermögenswerte innerhalb von zehn Jahren, ausgenommen zurück an den Stifter oder zur satzungsgemäßen Erfüllung von angemessenen Unterhaltsleistungen, unentgeltlich veräußert, so ist die Differenz auf die Steuer nach Abs. 1 nachzuerheben.

##### **II. Allgemein**

Im gegenständlichen Fall erfolgte die Besteuerung des, der Stiftung von den Stiftern gewidmeten Vermögens mit dem fixen Steuersatz von 2,5%.

Unter diesen Umständen ordnet § 8 Abs. 3 lit b 2. Satz ErbStG die Nacherhebung der Steuer (abgesehen von den ausdrücklichen, hier nicht weiter interessierenden Ausnahme) für den Fall der unentgeltlichen Veräußerung des gewidmeten Vermögens innerhalb von 10 Jahren an. Leg.cit. bezieht sich dabei auf den ursprünglichen Widmungsvorgang (§ 3 Abs. 1 Z. 7 ErbStG).

Das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien sah im gegenständlichen Fall den Nacherhebungstatbestand dadurch erfüllt, dass das der Stiftung durch den verstorbenen Stifter gewidmete Vermögen in Folge des berechtigten Widerrufs durch die verbliebene Stifterin, dieser innerhalb von 10 Jahren als Letztbegünstigte zugefallen ist.

Zu klären ist nun, ob eine Nacherhebung auch im Fall des Widerrufs einer Privatstiftung zu erfolgen hat und gegebenenfalls welcher Steuerklasse dieser Vorgang zuzuordnen ist.

### III. Zur Nacherhebung

Dass § 8 Abs. 3 lit b ErbStG - abweichend von Abs. 1 leg.cit., in dem die Besteuerung von Vermögensübergängen nach den angegebenen progressiven Tarif angeordnet ist - die Besteuerung mit einem **begünstigten** Steuersatz normiert, ist unbestritten. Diese Begünstigung steht jedoch erst dann endgültig zu, wenn - abgesehen von den ausdrücklich im Gesetz angeführten Ausnahmen - das der Stiftung gewidmete Vermögen - oder an dessen Stelle getretenes Vermögen - auch mindestens 10 Jahre in der Stiftung gebunden bleibt. Wird dieses Vermögen durch unentgeltliche Veräußerung vorzeitig aus der Stiftung herausgelöst, so treten jene steuerlichen Wirkungen ein, als hätte diese begünstigende Vorschrift nicht existiert.

Der Gesetzgeber bedient sich mit dem Ausdruck der "unentgeltlichen Veräußerung" eines Begriffs, der eine sehr weite Definition zulässt. Eine unentgeltliche Veräußerung nach dieser Bestimmung liegt jedenfalls immer dann vor, wenn für die Übertragung von Vermögensgegenständen kein Entgelt zu leisten ist.

Der Sinn der zehnjährigen Behaltefrist beim Nacherhebungstatbestand liegt - so wie die Bw selbst in ihrem ergänzenden Schriftsatz (vom 31.1.2008) zur Vorlage der Berufung ausführt - darin, dass das von der Stiftung steuerbegünstigt erworbene Vermögen (zum Steuersatz von 2,5%) nicht gleich (schenkungs-) steuerfrei an einen Begünstigten weiter übertragen wird.

Auch dient der weitere Verweis der Bw. auf die gesetzgeberischen Intentionen der Verhinderung von Missbräuchen der Klärung dieser Frage.

So führt sie zur so genannte Geliebtenstiftung aus:

"Schenkungen an ‚Geliebte‘ (oder Lebensgefährten) fallen nach den allgemeinen Bestimmungen des ErbStG in die Steuerklasse V, [ Durch die Zwischenschaltung einer Stiftung könnte { . . . } die Steuerbelastung für die Schenkung nahezu halbiert werden.'

Weiters führt die Bw. aus: "Auch nach Lang ist Zweck des § 8 Abs. 3 lit b zweiter Satz ErbStG die Verhinderung von Gestaltungen, die darauf hinauslaufen, Zuwendungen an Dritte durch 'Zwischenschaltung' einer Privatstiftung steuerminimierend durchzuführen. ...."

Auch Arnold kommt (in Arnold/Stangl/Tanzer, Privatstiftungssteuerrecht, II/606, letzter Absatz) zu dem Schluss: "Hat die Privatstiftung nur einen Stifter (bzw hat nur ein Stifter Vermögenszuwendungen an die Privatstiftung verfügt) und fällt das Vermögen der (aufgelösten) Privatstiftung an diesen einen Stifter zurück, hat eine Nacherhebung zu unterbleiben (§ 8 Abs. 3 lit. b zweiter Satz ErbStG; siehe bereits Rz 11/463). Kommt es bei Stiftermehrheit bei der Abwicklung innerhalb der Zehn-Jahres-Frist des § 8 Abs. 3 lit b zweiter Satz ErbStG zu Wertverschiebungen zwischen den Stiftern, ist eine anteilige Nacherhebung durchzuführen ....."

Für die Auslegung, dass es auch im Fall eines Widerrufs zur Nacherhebung der Steuer kommt, spricht auch der Gesetzestext selbst. Der Wortlaut des § 8 Abs. 3 lit b 2. Satz macht deutlich, dass unentgeltliche Veräußerungen von der Stiftung zugewendetem Vermögen nur dann nicht nach dem Normaltarif nachzuersteuern sind, wenn dieses Vermögen (innerhalb der Zehnjahresfrist) an den Stifter zurück übertragen wird, von dem es auch eingebracht wurde.

Dass im Berufungsfall die Übertragung an die Letztbegünstigte zum einen unentgeltlich und zum anderen nicht zur satzungsgemäßen Erfüllung von angemessenen Unterhaltsleistungen erfolgte, ist unbestritten.

Es lässt sich im gegenständlichen Fall nichts anderes erkennen, als dass genau jener Sachverhalt vorliegt, für den der Gesetzgeber die Nacherhebung der Steuer vorgesehen hat, denn durch den Widerruf ist genau der Fall eingetreten, den der Gesetzgeber verhindern wollte - nämlich dass das gestiftete Vermögen innerhalb der Bindungsfrist steuerschonend an einen Dritten übertragen wird.

Die beiden Stifter haben im November 2000 die Stiftung errichtet. Diese wurde im Jahr 2004 von der Stifterin widerrufen und mit 31. Mai 2007 war auch die Übertragung des Restvermögens erfolgt. Im Zuge dessen kam es zu einer erheblichen Vermögensverschiebung zugunsten der Stifterin. Diese Bereicherung erfolgte ohne Gegenleistung seitens der Stifterin.

Damit steht fest, dass die Nacherhebung der Steuer dem Grunde nach zu Recht erfolgte.

### IV. Zur Steuerklasse

§ 8 Abs. 3 lit b ErbStG ordnet weiters an, dass in Fällen der Nacherhebung die Differenz auf die Steuer nach § 8 Abs. 1 ErbStG nachzuerheben ist. Gegenstand der Nacherhebung ist weiterhin die Zuwendung des Stifters an die Privatstiftung (Tatbestand des § 3 Abs. 1 Z.7 ErbStG). Der Gesetzgeber normiert keinen eigenen Besteuerungstatbestand, sondern es wird vielmehr die Begünstigung (begünstigter Steuersatz) verwirkt, insoweit Vermögen vorzeitig (vor Ablauf der 10 Jahresfrist) unentgeltlich (abgesehen von den bereits erwähnten Ausnahmen) veräußert wird.

Entgegen der Auffassung der Bw. im Schriftsatz vom 31. 1. 2008 verschweigt sich der Gesetzgeber aber keineswegs über die Zuordnung der Steuerklasse für den Fall, dass Umstände vorliegen, die zu einer Nacherhebung der Steuer nach § 8 Abs. 1 ErbStG führen.

§ 8 Abs. 1 ErbStG enthält den grundsätzlich auf den einzelnen Erwerb anzuwendenden Steuersatz, der sich einerseits nach der Einreihung in die entsprechende Steuerklasse und andererseits nach der Höhe des Erwerbes richtet.

§ 7 Abs. 1 ErbStG legt fünf Steuerklassen fest, in denen das persönliche Verhältnis des Geschenkgebers (Erblassers) zum Erwerber maßgeblich ist. Bei der Einreihung in die abgabenrechtlich bevorzugten Steuerklassen (Steuerklasse I - IV) ist nach der Judikatur des

Verwaltungsgerichtshofes ein nach bürgerlichem Recht bestehendes Abstammungs-, Verwandtschafts- oder familienrechtliches Naheverhältnis zwischen Schenkendem und Beschenktem maßgebend (vgl. VwGH vom 30. Juni 1988, 87/16/0038 und vom 3. Oktober 1996, 96/16/0136). In die Steuerklasse V fallen dann alle anderen Erwerber. Nun kann aber ein derartiges persönliches Naheverhältnis, das eine Zuordnung in eine der Steuerklassen zwischen I - IV nach sich zieht, nur zwischen natürlichen Personen bestehen.

Eine Privatstiftung im Sinn dieses Privatstiftungsgesetzes ist ein Rechtsträger, dem vom Stifter ein Vermögen gewidmet ist, um durch dessen Nutzung, Verwaltung und Verwertung der Erfüllung eines erlaubten, vom Stifter bestimmten Zwecks zu dienen; sie genießt Rechtspersönlichkeit und muß ihren Sitz im Inland haben (§ 1 Abs. 1 PSG).

Die Privatstiftung ist eine juristische Person, die als solche nicht mit Stiftern oder (und) Begünstigten zu identifizieren ist und bei der ein persönliches Naheverhältnis nicht einmal dann entstehen kann, wenn Stifter und aus der Stiftung Begünstigte in einem familienrechtlichen Naheverhältnis zueinander stehen. Dem zu Folge sind daher Zuwendungen an eine Stiftung grundsätzlich immer Zuwendungen an Personen, die der Steuerklasse V zuzuordnen sind.

Durch die Regelung des § 7 Abs. 2 ErbstG hat der Gesetzgeber jedoch für "Familienstiftungen" eine Möglichkeit geschaffen, dem Naheverhältnis der "beteiligten" Personen Rechnung zu tragen, indem er den laut Stiftungsurkunde entferntesten Berechtigten zum Geschenkgeber (oder Erblasser) in Bezug auf die Steuerklassenzuordnung als maßgeblich erachtet.

Dass im gegenständlichen Fall eine "Familienstiftung" vorliegt, steht außer Streit. Die Bestimmungen des § 7 Abs. 2 sind im gegenständlichen Fall zur Anwendung zu bringen.

Nun ist gemäß § 5 PSG Begünstigter der in der Stiftungserklärung als solcher Bezeichnete. Ist der Begünstigte in der Stiftungserklärung nicht bezeichnet, so ist Begünstigter, wer von der vom Stifter dazu berufenen Stelle (§ 9 Abs. 1 Z 3), sonst vom Stiftungsvorstand als solcher festgestellt worden ist.

Bei Errichtung einer Stiftung sind die Stifter völlig frei in ihrer Disposition in Bezug auf die Nennung der Begünstigten. Haben sich die Stifter auch bei Stiftungen, die wesentlich im Interesse einer Familie gemacht wurden, dennoch entschieden, Personen, die in keinem familienrechtlichen Naheverhältnis stehen zu begünstigen, so sind diese nach dem klaren Wortlaut des Gesetzes für die Zuordnung in die Steuerklasse maßgebend.

Für eine Interpretation darüber hinaus, wie der Vertreter der Bw. dies in der Berufungsverhandlung begehrt, die in einem Fall wie dem gegenständlichen dazu führen soll, den Letztbegünstigten als maßgeblich zu erachten, findet sich kein Raum.

Nach den Grundsätzen der Interpretation hat jede Gesetzesauslegung mit der Wortinterpretation zu beginnen (s. Koziol/Welser, Grundriss des bürgerlichen Rechts I, 8. Auflage, Wien 1987, S 20 ff.). Demnach ist mit der Erforschung des Wortsinnes zu beginnen. Es ist zu fragen, welche Bedeutung einem Ausdruck nach dem allgemeinen Sprachgebrauch oder nach dem Sprachgebrauch des Gesetzgebers zukommt. Der äußerste mögliche Wortsinn steckt die Grenze jeglicher Auslegung ab und darf auch nicht mit den weiteren, anerkannten Interpretationsmethoden wie systematischer, historischer Interpretation sowie teleologischer Interpretation überschritten werden.

Damit aber ist auch schon insofern das Schicksal der Berufung entschieden. Die gesetzliche Formulierung ist derart klar, dass für eine vom Wortsinn abweichende Interpretation kein Platz bleibt.

Der Ausdruck "ist der Besteuerung das Verwandtschaftsverhältnis des nach der Stiftungsurkunde entferntesten Berechtigten zu dem Erblasser oder Geschenkgeber zugrunde zu legen ..." bedeutet, dass eben nicht das Verhältnis zum Letztbegünstigten maßgeblich ist. Die vom Bw. geforderte dahingehende Interpretation wäre contra legem.

Bei der Feststellung, wer der "nach Stiftungsurkunde entfernteste Berechtigte" ist, ist nämlich darauf abzustellen, wer nach der Stiftungserklärung Vermögenswerte erhalten kann (Arnold in Arnold/Stangl/Tanzer, Privatstiftungssteuerrecht, II/59), wohingegen Letztbegünstigter derjenige ist, dem nach Abwicklung der Stiftung das verbliebene Vermögen zukommen soll.

Soweit der Vertreter der Bw. in der mündlichen Verhandlung einwendet, dass insbesondere auch die verfassungskonforme Interpretation die Anwendung der Steuerklasse I gebiete, so ist dem entgegenzuhalten, dass auch eine verfassungskonforme Auslegung einer gesetzlichen Bestimmung nur dann in Betracht kommt, wenn der Wortlaut der anzuwendenden gesetzlichen Bestimmung mehrere Deutungen zulässt. Aufgrund des eindeutigen Wortlautes Maßgeblichkeit des "nach der Stiftungsurkunde entferntesten Berechtigten" kommt eine Auslegung, die dazu führt den Letztbegünstigten als maßgeblich zu erachten nicht in Betracht.

Soweit in der mündlichen Verhandlung sowohl seitens der Bw. als auch seitens des Finanzamtes zur Stützung der jeweiligen Argumentation auch auf Passagen in Richtlinien Bezug genommen wurde, ist darauf hinzuweisen, dass auch der Verwaltungsgerichtshof kein Vertrauen in die Richtigkeit von Richtlinien oder Erlässen des Bundesministeriums für Finanzen als allgemeine Verwaltungsanweisungen schützt (VwGH vom 22.05.2002, 99/15/0119).

Der Kreis der Begünstigten ist im gegenständlichen Fall in der Stiftungsurkunde sehr weit gefasst. Es können neben de(m)n Stifter(n) jederzeit weitere Personen ohne zeitliche Beschränkung oder auf bestimmte Zeit nominiert werden, weiters können auch Ehepartner oder Lebensgefährten - wobei schon die Lebensgefährten der Steuerklasse V zuzurechnen sind - begünstigt werden und nach der Stiftungszusatzurkunde sind auch noch Begünstigungen verschiedener Vereine vorgesehen.

Im Berufungsfall ist somit der laut Stiftungsurkunde entfernteste Berechtigte jedenfalls der Steuerklasse V zuzuordnen, weshalb das Finanzamt bei Nacherhebung der Schenkungssteuer richtiger Weise einen Erwerbsvorgang in der Steuerklasse V unterstellt hat.

Aus all diesen Gründen konnte dem Berufungsbegehren insgesamt nicht gefolgt werden und es war die Berufung abzuweisen.

Wien, am 21. Juli 2009