

# Zuflusszeitpunkt bei aufschiebend bedingter Zuwendung einer Privatstiftung

ESTG §§ 27, 95,  
BAO §§ 201, 202

Eine aufschiebend bedingte Zuwendung einer Privatstiftung ist (für Zwecke der KEST) noch nicht im Zeitpunkt des Beschlusses des Stiftungsvorstandes, sondern erst im Zeitpunkt der Erfüllung der Bedingung zugeflossen.

BFG 30.6.2021,  
RV/5101057/2019

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird ersatzlos aufgehoben.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

### Verfahrensgang

1. Bei der Beschwerdeführerin (in der Folge kurz Bf) handelt es sich um eine Privatstiftung.

2. Im Zuge einer im Jahr 2018 durchgeführten **Außenprüfung** durch die Abgabenbehörde wurde zusammenfassend Folgendes festgestellt:

*Für die Zuwendung laut Umlaufbeschluss vom 04.02.2015 sei bisher die Kapitalertragsteuer nicht vollständig abgeführt worden. Die Differenz betreffe den Zuwendungsteilbetrag von 1.660.000,00 €, welcher zum 31.12.2016 als Verbindlichkeit \*\*\*Nachname\*\*\* \*\*\*Vorname1\*\*\* ausgewiesen sei. Laut Unternehmen würden die Voraussetzungen für die letzte Gewinnausschüttung noch immer nicht vorliegen, dieser Betrag sei noch nicht geflossen und stehe in den Büchern als Verbindlichkeit. Daher gebe es auch keine diesbezügliche Kest-Abfuhr und Erklärung.*

Nach Zitierung der einschlägigen Bestimmungen betreffend den Kapitalertragsteuerabzug kam der Prüfer zum Schluss, dass im vorliegenden Fall als Zeitpunkt des Zufließens der Tag nach der Beschlussfassung, somit der 05.02.2015 für sämtliche Zuwendungen gelte, da im Zuwendungsbeschluss kein Tag der Auszahlung bestimmt sei.

Es wurde daher die Haftung für die Kapitalertragsteuer gegenüber der abzugsverpflichteten Bf gemäß § 95 Abs. 1 EStG 1988 iVm § 224 BAO geltend gemacht, wobei begründend auf § 201 Abs. 2 Z 3 BAO verwiesen wurde, wonach die Festsetzung einer Selbstberechnungsabgabe erfolgen könne, wenn kein selbst berechneter Betrag bekannt gegeben werde oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme vorliegen würden. Zahlenmäßig wurde das Ergebnis folgendermaßen dargestellt (siehe Niederschrift und Tz 1 des Berichtes):

|   | <b>Feb. 15</b> |
|---|----------------|
| Zuwendung nach BP (Summe lt. Beschluss des Vorstandes der ***Bf1*** 2/2015) | 4.700.000      |
| KEST nach BP (gemäß § 27a Abs. 1 EStG: 25%)                                 | 1.175.000      |
| Bisher  | 760.000        |
| Nachforderung   | <b>415.000</b> |

3. In der Folge erließ das Finanzamt aufgrund der Feststellungen des Prüfers an die Bf einen **Haftungsbescheid vom 15.10.2018**, mit dem für den Zeitraum 2/2015 aufgrund des Zuflusses von Kapitalerträgen an Frau \*\*\*Nachname\*\*\* \*\*\*Vorname1\*\*\* in Höhe von 1.660.000 € Kapitalertragsteuer von insgesamt 1.175.000,00 € (Bemessungsgrundlage 4.700.000,00 €) und somit ein Mehrbetrag an Kapitalertragsteuer in Höhe von 415.000 € gegenüber bisher 760.000,00 € an selbst berechneter Kapitalertragsteuer festgesetzt wurde.

4. Mit Schriftsatz vom 13.12.2018 erhob die Bf durch ihre steuerliche Vertreterin innerhalb verlängerter Rechtsmittelfrist **Beschwerde** und begründete diese im Wesentlichen, wie folgt:

### Sachverhalt/Verfahrensablauf:

*Am 04.02.2015 habe der Vorstand der Stiftung beschlossen, Frau \*\*\*Vorname1\*\*\* \*\*\*Nachname\*\*\* zur Begünstigten der Stiftung zu ernennen und unter bestimmten Voraussetzungen einmalige Begünstigtenzuwendungen iHv EUR 4.700.000,00 zu tätigen. Dabei sei der Vorstand zur Einhaltung des im Umlaufbeschluss konkret vorgegebenen Auszahlungsmodus verpflichtet gewesen, dh an gewisse Bedingungen gebunden worden, ohne dabei einen kalendermäßig bestimmten Termin festzulegen. Durch die zeitlich unterschiedlichen Bedingungseintritte für die Zuwendungen habe die Bf vorerst nur einen Teil der insgesamt einzubehaltenden Kapitalertragsteuer abgeführt (Zuwendungen iHv insgesamt EUR 3.040.000,00, worauf KEST iHv EUR 760.000,00 einbehalten und abgeführt sei).*

Nach Auffassung der Betriebsprüfung sei im Zuwendungsbeschluss vom 04.02.2015 kein genauer Tag der Auszahlung bestimmt und habe daher der Tag nach der Beschlussfassung (somit der 05.02.2015) als Zeitpunkt des Zufließens für den Restbetrag iHv EUR 1.660.000,00 zu gelten. Laut Bf würden die festgelegten Bedingungen für die restliche Zuwendung noch immer nicht vorliegen und sei diese Zuwendung noch nicht geflossen. Der Betrag sei in den Büchern daher auch noch als Rückstellung mit ungewisser Zahlung in der Zukunft ausgewiesen. Die BP habe jedoch für die ausstehende Zuwendung iHv EUR 1.660.000,00 die 25%ige KEST iHv 415.000,00 € mittels Haftungsbescheid für den Zeitraum 02/2015 festgesetzt.

#### **Rechtliche**

#### **Begründung:**

Unter "bestimmt" im Sinne des § 95 Abs. 3 Z 1 EStG 1988 könne auch ein **bestimmbarer Tag** der Auszahlung subsumiert werden. Lege daher der Zuwendungsbeschluss den Tag der Auszahlung durch eine Bedingung fest, wodurch der betreffende Tag durch eine weitere Handlung spezifiziert werde, handle es sich um einen bestimmbaren Tag der Auszahlung. So könne etwa der Stiftungsvorstand eine Zuwendung für ein zukünftiges (zumindest bestimmbares) Datum beschließen, wodurch auch für Zwecke der KEST die Zuwendung erst an diesem bestimmbaren Datum zufließe (Verweis auf Marschner, Optimierung der Familienstiftung<sup>4</sup>, 2019, Rz 1339, und in Jakom, EStG, 2018, § 95 Rz 22). Der konkrete Wortlaut der im Punkt d) des Umlaufbeschlusses vom 04.02.2015 genannten strittigen Zuwendung laute: "d) Der Restbetrag (nach Abfuhr der Kapitalertragsteuer iHv 25% von EUR 4.700.000,00), sohin EUR 1.245.000,00 (in Worten: einmillionzweihundertfünfundvierzigtausend EUR) sind nach Erhalt der in a) und b) angeführten Bestätigungen auf ein von der Begünstigten bekanntzugebendes Konto zu überweisen." In den zitierten Punkten a) und b) wären die entsprechenden Bedingungen für die Zuwendung an die Begünstigte festgelegt (Zitat lit. a und b des Beschlusses).

Sei ein Geschäft unter einer aufschiebenden Bedingung geschlossen, so würden die Rechtswirkungen erst dann beginnen, wenn das ungewisse Ereignis eintrete (Verweis auf Koziol-Welser, Grundriss des bürgerlichen Rechts<sup>9</sup>, Band I, S. 158). Ebenso sei aus allgemeiner steuerlicher Betrachtungsweise für eine Besteuerung maßgeblich, inwieweit bereits ein Zufluss der Einkünfte erfolgt sei oder diese bereits wirtschaftlich zuzurechnen seien. Da die Begünstigte die Bedingungen für die Zuwendung des Restbetrages, nämlich die Bestätigungen der Punkte a) und b) an den Vorstand der Bf zu übermitteln, nicht erfüllt habe, käme es seitens der Bf auch nie zu der zitierten Zuwendungsauszahlung iHv 1.245.000,00 (Anmerkung: Nettobetrag nach Abzug der Kapitalertragsteuer). Folglich sei die Bf nach der **aktuellen Rechtsauffassung** davon ausgegangen, dass **aufgrund der aufschiebenden Bedingung für die Zuwendung keine Kapitalertragsteuer** abzuführen sei.

Diese aufschiebenden Bedingungen, die ja die Grundvoraussetzung für den Zufluss der strittigen Zuwendung darstellten, seien bis dato nicht eingetreten und könnten auch nicht mehr eintreten. Nach den aktuellen Grundbuchsauszügen befänden sich beide im Umlaufbeschluss zitierten Liegenschaften nicht mehr im Eigentum der Begünstigten. Sie habe diese Grundstücke nach dem Beschluss des Vorstandes in den Jahren 2015 und 2017 veräußert, ohne die Bf darüber zu informieren. Im Zuge der Recherche für die aktuelle Beschwerde sei aus den historischen Grundbuchsauszügen weiter ersichtlich, dass die in Punkt a) des Umlaufbeschlusses geforderten Belastungs- und Veräußerungsverbote nie einverleibt worden seien. Da es der Begünstigten aufgrund der nunmehrigen Eigentümersituation somit nicht mehr möglich sei, die im Umlaufbeschluss genannten Bestätigungen in Punkt a) und b) nachzureichen, handle es sich hierbei letztendlich um eine nachträgliche Unmöglichkeit der in Punkt d) genau festgelegten Bedingungen. Es erlösche daher nicht nur der Anspruch auf die Auszahlung der Zuwendung iHv EUR 1.245.000,00, sondern damit auch die Rechtsgrundlage für die Abfuhr der Kapitalertragsteuer iHv EUR 415.000,00. Die Begünstigtenstellung von Frau \*\*\*Nachname\*\*\* \*\*\*Vorname1\*\*\* sei seitens der beschwerdeführenden Stiftung ab dem 10.12.2018 gelöscht worden.

Es werde daher beantragt, den Haftungsbescheid aufzuheben und die Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 02/2015 wieder mit dem Zeitpunkt der Zuwendung bereits abgeführten Betrag iHv EUR 760.000,00 € festzusetzen. Der Zuwendungsbeschluss vom 04.02.2015 sowie die historischen Grundbuchsauszüge waren der Beschwerde beigelegt.

**5. Mit Beschwerdevereitscheidung vom 22.03.2019** wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab. Nach Wiedergabe des Sachverhaltes und Verweis auf die Ausführungen im BP-Bericht wurde ergänzend darauf hingewiesen, dass in der Saldenliste zum Bilanzstichtag 31.12.2016 der betroffene Zuwendungsteilbetrag am Konto "38005 Verb. \*\*\*Nachname\*\*\* \*\*\*Vorname1\*\*\* (inkl. KEST)" mit 1.660.000,00 € und daher als Verbindlichkeit ausgewiesen gewesen sei. Die Kontobezeichnung des Passivpostens, mit dem der Ausweis der Verpflichtung aus dem Zuwendungsbeschluss erfolge, sei nicht entscheidend. Bestimmbar bedeute laut Duden "sich bestimmen lassend". Da im Zeitpunkt über die Beschlussfassung für die Zuwendung unbekannt gewesen sei, ob und wann die Bedingungen erfüllt würden, lasse sich für die Zuwendung unter Auflage von Bedingungen der Auszahlungstag nicht bestimmen. Ein bestimmter Auszahlungstag könne damit im Beschluss nicht spezifiziert sein, weil sich ein solcher erst nach Erfüllung der Bedingungen in der Zukunft ergebe. Aufgrund der gesetzlichen Zuflussregelung gelte der Kapitalertrag an jenem Tag, der im Beschluss als Tag der Auszahlung bestimmt sei, als zugeflossen. Für die Anwendbarkeit dieser Rechtsfolge sei nach dem Gesetz eindeutig erforderlich, dass tatsächlich bereits im Beschluss der Tag der Auszahlung bestimmt sei. Wenn dies nicht der Fall sei, gelte der Tag nach der Beschlussfassung als Zeitpunkt des Zufließens. Die gesetzliche Zuflussbestimmung in § 95 Abs. 3 Z 1 EStG lasse keinen Spielraum für eine Verschiebung des Zuflusszeitpunktes, wenn im Beschluss kein konkreter Auszahlungstag bestimmt sei. Diese eindeutige Regelung habe als spezielle Zuflussregelung für Zuwendungen einer Privatstiftung Vorrang gegenüber allgemeinen Regeln und einer "allgemeinen Betrachtungsweise". Die speziellen Zuflussbestimmungen des § 95 Abs. 3 EStG 1988 gingen sowohl dem § 19 EStG als auch den Realisationsbestimmungen des BV-Vergleichs vor

(vgl. EStR 2000 Rz 7710). Für die zeitliche Zurechnung der Zuwendung unterlägen Zuwendungen in den außerbetrieblichen Bereich des Empfängers der Zuwendungsfiktion des § 95 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 und würden daher als an jenem Tag zugeflossen gelten, der im Zuwendungsbeschluss angegeben sei, bzw. sofern keine Angabe erfolgt sei, am Tag nach dem Beschluss (vgl. StfTR 2009 Rz 224; Anmerkung: jetzt § 95 Abs. 3 Z 1 EStG). Aufgrund von § 96 Abs. 1 Z 1a EStG habe der Abzugsverpflichtete die KEST binnen einer Woche nach Zufließen der Kapitalerträge abzuführen, und zwar auch dann, wenn der Gläubiger die Einforderung des Kapitalertrages (zum Beispiel die Einlösung der Gewinnanteilscheine) unterlasse. Laut Beschwerde sei es der Begünstigten aufgrund von zwischenzeitigen Veräußerungen von Grundstücken nicht mehr möglich, die Bestätigungen über erfüllte Bedingungen nachzureichen. Es handle sich um eine nachträgliche Unmöglichkeit der festgelegten Bedingungen. Die Begünstigtenstellung sei von der Privatstiftung ab dem 10.12.2018 gelöscht worden. Aufgrund des Zuflusses vom 05.02.2015 sei die Abzugsverpflichtung nach § 95 Abs. 3 EStG entstanden. Auch nach § 4 Abs. 2 lit. a Z 3 BAO entstehe der Abgabenanspruch für Steuerabzugsbeträge im Zeitpunkt des Zufließens der steuerabzugspflichtigen Einkünfte. Die KEST sei gemäß § 96 Abs. 1 Z 1a EStG 1988 binnen einer Woche, daher bis zum Fälligkeitstag 12.02.2015 abzuführen gewesen. Die späteren Vorgänge hätten nichts an der im Februar 2015 entstandenen Abzugs- und Abfuhrverpflichtung geändert. Irrelevant sei der formelle Status des Begünstigten.

**6. Mit Schriftsatz vom 25.04.2019** beantragte die Bf durch ihre steuerliche Vertretung die Vorlage ihrer Beschwerde zur Entscheidung an das Bundesfinanzgericht (**Vorlageantrag**), wobei sie ihren Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung durch den gesamten Senat wiederholte und die ersatzlose Aufhebung des angefochtenen Haftungsbescheides, in eventu dessen Abänderung und Festsetzung der KEST für 02/2015 in Höhe des bereits abgeführten Betrages von 760.000,00 € beantragte, sodass sich ein Mehrbetrag von 0,00 € ergebe. Ergänzend zu ihren Ausführungen laut Beschwerde, auf die sie verwies, führte sie Folgendes aus:

Die Finanzbehörde gehe in der Beschwerdevorentscheidung im Wesentlichen davon aus, dass aufgrund der Formulierung des Zuwendungsbeschlusses der Zeitpunkt des Zuflusses bereits am Tag nach der Beschlussfassung erfolgt sei und eine objektive aufschiebende Bedingung sowie nachfolgende Ereignisse, die Auswirkungen auf die Höhe der vermeintlichen Zuwendung hätten, nicht zu berücksichtigen seien.

In § 95 Abs. 3 Z 1 EStG werde nicht vorgeschrieben, dass ein konkretes Zuwendungsdatum im Beschluss festgelegt werden müsse, sondern dass ein Tag der Zuwendung bestimmt werde. Als Tag der Zuwendung sei der Tag festgelegt worden, an dem bestimmte Bedingungen eingetreten seien. Erst über die Durchführung der konkret geforderten Handlungen durch die Begünstigte wäre aus dem Beschluss der Anspruch auf eine Zuwendung entstanden und dementsprechend wäre als Zeitpunkt des Zuflusses der Zuwendung dieser objektiv bestimmbare Tag heranzuziehen, sodass auch die Verpflichtung zur Abfuhr von Kapitalertragsteuer erst zu diesem Zeitpunkt entstehen könne.

Die Intention des Gesetzgebers für die Formulierung des § 95 Abs. 3 Z 1 EStG in der aktuellen Fassung sei gewesen, dass der Zufluss bereits im Zeitpunkt der wirtschaftlichen Verfügungsmöglichkeit durch den Begünstigten anzunehmen sei und der Kapitalertragssteuerabzug nicht beliebig "verschoben" werden könne. Die Setzung von Bedingungen für eine Zuwendung, die einen objektiv bestimmbaren Tag der Zuwendung ergäben, führe aber zu einer Aufschiebung des Zuflusses und daher auch der Abzugsverpflichtung. Andernfalls würde die Auffassung des Finanzamtes zu Situationen führen, in denen zwar ein Zufluss aus steuerlicher Sicht bereits angenommen worden sei, aber tatsächlich durch das Ausbleiben des Bedingungseintritts niemals eine tatsächliche oder wirtschaftliche Verfügungsmacht beim Begünstigten eingetreten sei (Besteuerung von nicht vorhandenen Einkünften). Dies wäre auch im aktuellen Beschwerdefall gegeben. Fakt sei, dass die Bf aufgrund des unmöglichen Eintritts der Bedingungen die Zuwendung iHv EUR 1.660.000,00 an Frau \*\*\*Nachname\*\*\* \*\*\*Vorname1\*\*\* niemals leisten werde und ein Eintritt der Bedingungen für diese Zuwendung unmöglich geworden sei. Die im Betriebsprüfungszeitraum eingestellte Rückstellung der Bf für die - damals ausstehende - Zuwendung sei nach Bekanntwerden des Sachverhalts unverzüglich aufgelöst worden.

**7. Mit Vorlagebericht vom 22.07.2019** wurde die gegenständliche Beschwerde vom Finanzamt dem Bundesfinanzgericht mit dem Antrag auf Abweisung zur Entscheidung vorgelegt.

**8. Mit Faxschreiben vom 24.06.2021** zog die Bf ihre Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Senat und Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück.

## Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

### 1. Sachverhalt

Bei der Bf handelt es sich um eine Privatstiftung. Am 04.02.2015 entschied sich der Vorstand der Bf im Wege eines Umlaufbeschlusses, Frau \*\*\*Vorname1\*\*\* \*\*\*Nachname\*\*\* zur Begünstigten zu ernennen und unter bestimmten Voraussetzungen einmalige Begünstigungszuwendungen zu tätigen. Der Stiftungsvorstand verpflichtete sich, der Begünstigten Zuwendungen in folgender Weise zukommen zu lassen:

- Drei Teilbeträge in Höhe von 1.110.000,00 €, 550.000,00 € und 620.000,00 € - das sind brutto inklusive KEST insgesamt 3.040.000,00 € - sollten sofort ausgeschüttet werden. Den Teilbetrag von 1.110.000,00 € sollte die Begünstigte gemäß lit. a) des Beschlusses zur Lastenfreistellung zweier

Liegenschaften durch die Bank verwenden (Überweisung wahlweise an die Begünstigte und Vorlage der Lastenfreistellungsanzeige oder direkt an die Bank nach Vorlage der Bestätigung über die Lastenfreistellung durch Hinterlegung der Beträge). Weiters sollte die Begünstigte laut Punkt a) des Beschlusses ein Belastungs- und Veräußerungsverbot zugunsten der mj. \*\*\*Vorname2\*\*\* \*\*\*Nachname\*\*\* einverleiben lassen bzw. bezüglich einer Liegenschaft für den Fall der Veräußerung für diese ein Sperrdepot errichten. Die entsprechenden Einverleibungsbeschlüsse bezüglich beider Liegenschaften hatte die die Begünstigte dem Vorstand übermitteln. Den Teilbetrag von 550.000,00 € sollte die Begünstigte gemäß lit. b) unmittelbar an ihre Mutter zur Abdeckung von Familienverbindlichkeiten überweisen. Eine entsprechende Überweisungsbestätigung war ebenfalls dem Vorstand zu übermitteln.

Der Teilbetrag von 620.000,00 € wurde gemäß lit. c) ohne weitere Anweisungen durch den Vorstand an die Begünstigte ausgeschüttet.

- Einen Teilbetrag von 1.660.000,00 € (inkl. KEST) sollte die Begünstigte nur unter bestimmten Voraussetzungen erhalten. In diesem Zusammenhang wurde unter lit. d) des Beschlusses Folgendes festgehalten: *"Der Restbetrag (nach Abfuhr der Kapitalertragsteuer in Höhe von 25% von EUR 4.700.000,00 €), sohin EUR 1.245.000,00 (in Worten: einmillionzweihundertfünfundvierzigtausend EUR) sind nach Erhalt der in a) und b) angeführten Bestätigungen auf ein von der Begünstigten bekanntzugebendes Konto zu überweisen."*

Vom insgesamt Betrag der sofortigen Ausschüttungen laut lit. a) bis c) des Beschlusses iHv 3.040.000,00 € wurde mit KEST-Anmeldung vom 05.02.2015 Kapitalertragssteuer in Höhe von 760.000,00 € (= 25%) einbehalten und an das Finanzamt abgeführt (Buchung am Abgabekonto der Bf am 11.02.2015).

Für den Restbetrag von 1.660.000,00 € laut lit. d) wurde noch keine KEST einbehalten bzw. abgeführt. Zur Zuwendung dieses Betrages laut Punkt d) des Umlaufbeschlusses ist es nie gekommen, da eine Einverleibung der im Umlaufbeschluss vorgesehenen Belastungs- und Veräußerungsverbote nie erfolgt ist und die Bedingung der Vorlage der Bestätigungen (Einverleibungsbeschlüsse) nie erfüllt wurde. Vielmehr hat die Begünstigte die Grundstücke inzwischen verkauft, ohne die Bf zu informieren, und wird es ihr aufgrund der nunmehrigen Eigentümersituation nicht mehr möglich sein, die geforderten Bestätigungen nachzureichen. Zum 31.12.2016 wies die Bf einen Zuwendungsbetrag von 1.660.000,00 € noch als Verbindlichkeit aus und wurde dann in den Büchern als Rückstellung mit ungewisser Zahlung ausgewiesen. Die Begünstigtenstellung von \*\*\*Vorname1\*\*\* \*\*\*Nachname\*\*\* wurde ab 10.12.2018 von den Seiten der Bf gelöscht. Im Zuge einer 2018 durchgeführten Außenprüfung gelangte die Abgabenbehörde zur Auffassung, dass im Zuwendungsbeschluss vom 04.02.2015 kein genauer Tag der Auszahlung bestimmt sei und daher der Tag nach der Beschlussfassung, somit ebenfalls der 05.02.2015 als Zeitpunkt des Zufließens für diesen Restbetrag von 1.660.000,00 € gelte, weshalb auch hierfür KEST iHv 415.000,00 € (25%) zu entrichten gewesen wäre. Seitens der Abgabenbehörde wurde daher ein Haftungsbescheid für den Zeitraum 02/2015 erlassen, mit dem die Kapitalertragsteuer mit 1.175.000,00 €, also um einen um 415.000,00 € höheren Betrag als bisher (760.000,00€) festgesetzt wurde.

Dagegen war das Beschwerdebegehren gerichtet.

## 2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den vom Finanzamt mit dem Vorlagebericht elektronisch übermittelten Akten, darunter der Bericht über die Außenprüfung vom 15.10.2018, die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 06.09.2018, die Beschwerde vom 13.12.2018 samt Beilagen, die Beschwerdeverentscheidung vom 22.03.2019 sowie der Vorlageantrag vom 25.04.2019.

Die Stellung der Begünstigten und der Beschluss der Ausschüttung von insgesamt 4.700.000,00 € sind dem Umlaufbeschluss vom 04.02.2015, der von der Bf der Beschwerde beigelegt wurde, zu entnehmen und ist dies auch seitens der belangten Behörde unstrittig. Ebenso unstrittig ist die Formulierung bezüglich der Ausschüttung der Teilbeträge laut Umlaufbeschluss (lit. a bis d). Danach hatte der Vorstand der Bf über Vorschlag eines Vorstandsmitgliedes im Wege eines Umlaufbeschlusses (unterzeichnet von sämtlichen Vorstandsmitgliedern) gemäß Stiftungszusatzurkunde vom 02.02.2015 Frau \*\*\*Vorname1\*\*\* \*\*\*Nachname\*\*\* zur Begünstigten der beschwerdeführenden Stiftung zu bestimmen und eine einmalige Begünstigtenzuwendung in Höhe von EUR 4.700.000,00 zu tätigen. Dabei sollte der Vorstand folgenden Auszahlungsmodus einhalten: *"a) Sofortige Ausschüttung von EUR 1.110.000,00 (in Worten: einmillionehundertzehn- tausend EUR) wahlweise an die Begünstigte \*\*\*Vorname1\*\*\* \*\*\*Nachname\*\*\* bzw. direkt an die \*\*\*Bank\*\*\* registrierte Genossenschaft mit beschränkter Haftung (kurz: \*\*\*Bank\*\*\*). Die Begünstigte hat jedoch zuvor eine Bestätigung der \*\*\*Bank\*\*\* beizubringen, aus der hervorgeht, dass durch die Hinterlegung von EUR 750.000,00 (in Worten: siebenhundertfünzigtausend EUR) das Grundstück EZ \*\*\*\*xxx\*\*\*, \*\*\*\*xxxxx\*\*\* \*\*\*Ort1\*\*\* mit der Adresse \*\*\*Adr1\*\*\* sowie von EUR 360.000,00 (in Worten: dreihundertsechzigtausend EUR) das Haus (EZ \*\*\*\*yyyy\*\*\* in \*\*\*\*yyyyy\*\*\* \*\*\*Ort2\*\*\*) mit der Adresse \*\*\*Adr2\*\*\* von der \*\*\*Bank\*\*\* lastenfrei gestellt werden bzw. ist dem Vorstand die Lastenfreistellungsanzeige zu übermitteln. Gleichzeitig ist auf der Liegenschaft mit der Adresse \*\*\*StrAdr1\*\*\* in \*\*\*GmdAdr11\*\*\* ein Belastungs- und Veräußerungsverbot zugunsten \*\*\*Vorname2\*\*\* \*\*\*Nachname\*\*\*, geboren am \*\*\*\*zzz\*\*\*, einzuverleiben. Der Einverleibungsbeschluss ist ebenfalls dem Vorstand zu übermitteln. Betreffend der EUR 360.000,00 (in Worten: dreihundertsechzigtausend EUR) ist wahlweise auf der Liegenschaft \*\*\*Adr2\*\*\* ein*

Belastungs- und Veräußerungsverbot zugunsten **\*\*\*Vorname2\*\*\* \*\*\*Nachname\*\*\***, geboren am **\*\*\*zzz\*\*\***, einzuverleiben bzw. sofern die Liegenschaft veräußert wird, ein Sperrdepot bis zum vollendeten 18. Lebensjahr in Höhe des Veräußerungserlöses zu errichten und bestmöglich zu veranlagern. Ein etwaiger Einverleibungsbeschluss ist dem Vorstand zu übermitteln.

b) Sofortige Ausschüttung von weiteren EUR 550.000,00 (in Worten: fünfhundertfünfzigtausend EUR) an die Begünstigte, welche diesen Betrag unmittelbar an ihre Mutter Frau **\*\*\*Name\*\*\***, geboren am **\*\*\*zzz\*\*\***, zur Abdeckung von Familienverbindlichkeiten weiter überweist. Die Begünstigte hat dem Vorstand eine Überweisungsbestätigung zu übermitteln.

c) Sofortige Ausschüttung von weiteren EUR 620.000,00 (in Worten: sechshundertzwanzigtausend EUR).

d) Der Restbetrag (nach Abfuhr der Kapitalertragsteuer in Höhe von 25 % von EUR 4.700.000,00), sohin EUR 1.245.000,00 (in Worten: einmillionzweihundertfünfundvierzigtausend EUR) sind nach Erhalt der in a) und b) angeführten Bestätigungen auf ein von der Begünstigten bekanntzugebendes Konto zu überweisen."

Angezweifelt wird außerdem weder seitens der belangten Behörde noch des Bundesfinanzgerichtes, dass die strittige Ausschüttung laut lit. d) des Umlaufbeschlusses - wie von der Bf vorgebracht - bis dato nicht zur Auszahlung gelangte und wegen mittlerweile eingetretener Unmöglichkeit der Erfüllung der Bedingungen auch nicht mehr zur Auszahlung gelangen wird.

### 3. Rechtliche Beurteilung

#### 3.1. Streitpunkt:

**Unstrittig** war im gegenständlichen Fall, dass es sich bei der Bf um eine nicht unter § 5 Z 6 KStG 1988 fallende Privatstiftung handelt, deren Zuwendungen bei den Begünstigten grundsätzlich zu Einkünften aus Kapitalvermögen gemäß § 27 Abs. 5 Z 7 EStG 1988 führen.

Ebenso stand die sich daraus ergebende Kapitalertragsteuerverpflichtung gemäß § 93 EStG 1988 sowie die Einbehaltungsverpflichtung der Stiftung als Schuldnerin der Kapitalerträge im Zeitpunkt des Zuflusses außer Streit, wobei sich der Zuflusszeitpunkt aus der Bestimmung des § 95 Abs. 3 Z 1 EStG 1988 ergibt.

**Strittig** war im gegenständlichen Beschwerdeverfahren jedoch die Frage, ob bezüglich eines Teiles jenes Geldbetrages, der an die Begünstigte von der beschwerdeführenden Privatstiftung nur unter bestimmten Voraussetzungen zur Auszahlung gelangen sollte, der **Tag der Auszahlung** im Beschluss des Stiftungsvorstandes **gemäß § 95 Abs. 3 Z 1 EStG 1988** ausreichend **"bestimmt"** war.

Nach **Ansicht der belangten Behörde** war der Tag der Auszahlung der Zuwendung im entsprechenden Umlaufbeschluss vom 04.02.2015 nicht genannt und somit nicht ausreichend bestimmt, weshalb der Zufluss für Zwecke des Kapitalertragsteuerzwecke am Tag nach der Beschlussfassung anzunehmen sei. Nach **Ansicht der Bf** dagegen war der Tag der Auszahlung durch die Festlegung im Beschluss, dass die Zuwendung nach Erhalt der geforderten Bestätigungen und somit Erfüllung der Bedingungen auszuzahlen sei, ausreichend bestimmbar. Die Setzung von Bedingungen für eine Zuwendung, die einen objektiv bestimmbar Tag der Zuwendung ergäben, führe zu einer Aufschiebung des Zuflusses und der Abzugsverpflichtung.

#### 3.2. Rechtsgrundlagen:

##### 3.2.1. Zum Vorliegen von Einkünften aus Kapitalvermögen:

Gemäß § 27 Abs. 1 EStG 1988 **sind Einkünfte aus Kapitalvermögen** *ua Einkünfte aus der Überlassung von Kapital* (Abs. 2), soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 4 gehören. Nach § 27 Abs. 5 Z 7 EStG 1988 **gelten als Einkünfte aus der Überlassung von Kapital** im Sinne von Abs. 2 *ua auch Zuwendungen jeder Art von nicht unter § 5 Z 6 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 fallenden Privatstiftungen.*

##### 3.2.2. Zur Kapitalertragsteuer:

Gemäß § 93 Abs. 1 EStG 1988 **wird die Einkommensteuer bei inländischen Einkünften aus Kapitalvermögen durch Steuerabzug erhoben (Kapitalertragsteuer).**

§ 95 EStG 1988 in der für den beschwerdegegenständlichen Zeitraum geltenden Fassung lautet in den hier maßgeblichen Stellen folgendermaßen (Fettdruck durch Bundesfinanzgericht):

**"(1) Schuldner der Kapitalertragsteuer ist der Empfänger der Kapitalerträge. Der Abzugsverpflichtete (Abs. 2) haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer. ...**

**(2) Abzugsverpflichteter ist:**

**1. Bei Einkünften aus der Überlassung von Kapital, einschließlich tatsächlich ausgeschütteter Erträge und als ausgeschüttet geltender Erträge aus einem § 186 oder § 188 des Investmentfondsgesetzes 2011 oder einem § 40 oder § 42 des Immobilien-Investmentfondsgesetzes unterliegende Gebilde:**

**a) Der Schuldner der Kapitalerträge, wenn dieser Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat oder inländische Zweigstelle eines ausländischen Kreditinstituts ist und es sich um Einkünfte aus der Überlassung von Kapital gemäß § 27 Abs. 2 Z 1, § 27 Abs. 5 Z 7 oder Zinsen aus Geldeinlagen bei Kreditinstituten und aus sonstigen Forderungen gegenüber Kreditinstituten handelt.**

**b) die auszahlende Stelle in allen anderen Fällen. Auzahlende Stelle ist:**

...

**(3) Der Abzugsverpflichtete hat die Kapitalertragsteuer im Zeitpunkt des Zufließens der Kapitalerträge abzuziehen. Die Kapitaler-**

*träge gelten für Zwecke der Einbehaltung der Kapitalertragsteuer als zugeflossen: 1. Bei Kapitalerträgen, deren Ausschüttung von einer Körperschaft oder deren Zuwendung durch eine nicht unter § 5 Z 6 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 fallende Privatstiftung beschlossen wird, an jenem Tag, der im Beschluss als Tag der Auszahlung bestimmt ist. Wird im Beschluss kein Tag der Auszahlung bestimmt, gilt der Tag nach der Beschlussfassung als Zeitpunkt des Zufließens.*

2. Bei anderen Kapitalerträgen aus der Überlassung von Kapital  
- nach Maßgabe des § 19,  
3. Bei Kapitalerträgen gemäß § 27 Abs. 3 und 4  
- nach Maßgabe des § 19;  
...."

### 3.2.3. Zur bescheidmäßigen Festsetzung der Kapitalertragsteuer:

§ 201 BAO lautet:

"(1) Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann nach Maßgabe des Abs. 2 und muss nach Maßgabe des Abs. 3 auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

(2) Die Festsetzung kann erfolgen,  
1. von Amts wegen innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages,  
2. wenn der Antrag auf Festsetzung spätestens ein Jahr ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages eingebracht ist,  
3. wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden,

(Anm.: Z 4 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 20/2009)

5. wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 293b oder des § 295a die Voraussetzungen für eine Abänderung vorliegen würden.

(3) Die Festsetzung hat zu erfolgen,

1. Wenn der Antrag auf Festsetzung binnen einer Frist von einem Monat ab Bekanntgabe des selbst berechneten Betrages eingebracht ist.

(Anm.: Z 2 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 70/2013)

3. wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 295 die Voraussetzungen für eine Änderung vorliegen würden.

(4) Innerhalb derselben Abgabenart kann die Festsetzung mehrerer Abgaben desselben Kalenderjahres (Wirtschaftsjahres) in einem Bescheid zusammengefasst erfolgen."

Gem. § 202 Abs. 1 BAO gelten die §§ 201 und 201a BAO sinngemäß, wenn nach den Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe einem abgabenrechtlich Haftungspflichtigen obliegt. Hiebei sind Nachforderungen mittels Haftungsbescheides (§ 224 Abs. 1) geltend zu machen.

### 3.3. Erwägungen:

**3.3.1.** Festzuhalten ist eingangs, dass, würde man den gegenständlichen Sachverhalt ausschließlich im Hinblick darauf würdigen, ob sich aus dem Beschluss ein ausreichend bestimmter Auszahlungstag im Sinne des § 95 Abs. 3 Z 1 EStG 1988 ergebe, tatsächlich gewichtige Argumente für die Ansicht der belangten Behörde sprechen, dass keine ausreichende Bestimmbarkeit gegeben sei. In diesem Zusammenhang ist vor allem auf die Aussagen des deutschen Bundesfinanzhofes in BFH 08.07.1998, I R 57/97, BStBl II 1998 S. 672, und BFH 20.12.2006, I R 13/06, BStBl II 2007, S. 616, zur gleichlautenden Bestimmung des § 44 Abs. 2 Satz 1 dEStG zum Zufluss bezüglich Kapitalertragsteuer zu verweisen, wonach weder die Anführung eines bestimmten Zeitraumes noch die Anführung, dass die Ausschüttung erst nach einem bestimmten Tag erfolgen solle, als ausreichend bestimmt anzusehen sind.

**3.3.2.** Nach Ansicht des erkennenden Gerichtes war jedoch bei Beurteilung des hier festgestellten Geschehensablaufes bereits im Vorfeld der Frage der Bestimmbarkeit des Auszahlungszeitpunktes zu klären, ob zum Zeitpunkt des angenommenen Zuflusses des streitgegenständlichen Betrages von 1.660.000,00 € am 05.02.2015 bereits eine "Zuwendung" vorgelegen hatte, die das Tatbestandselement des Vorliegens von Einkünften aus Kapitalvermögen, das nach § 93 Abs. 1 KStG 1988 überhaupt erst zum Kapitalertragsteuerabzug berechtigte, erfüllen konnte.

**3.3.3.** Aus dem Blickwinkel der im Abgabenrecht maßgeblichen wirtschaftlichen Betrachtungsweise stellte sich der gegenständliche Sachverhalt, wie folgt, dar:  
Der Stiftungsvorstand brachte in seinem Beschluss vom 04.02.2015 zum Ausdruck, der Begünstigten Zuwendungen (teilweise bedingt) in mehreren Tranchen zukommen lassen zu wollen. Die ersten beiden Zahlungen flossen zu dem Zweck, ihr die Durchführung der vom Vorstand geforderten Transaktionen zu ermöglichen. Bezüglich dieser Tranchen laut lit. a) bis b) des Beschlusses war eine "sofortige" Ausschüttung vorgesehen und sollte sie diese folgendermaßen verwenden: Die erste Tranche von 1.110.000,00 € (lit. a) sollte zur Lastenfreistellung der Grundstücke in \*\*\*Ort1\*\*\* (750.000,00 €) und \*\*\*Ort2\*\*\* (360.000,00 €) bei der Bank dienen und wurde diese gegen Nachweis der Lastenfreistellung sofort ausgeschüttet. Bezüglich der beiden betroffenen Grundstücke hatte die Begünstigte nach dem Willen des Vorstandes aber auch die Einverleibung eines Belastungs- und Veräußerungsverbotens bzw. bezüglich \*\*\*Ort2\*\*\* die Einrichtung eines Sperrdepots für einen allfälligen

Veräußerungserlös zugunsten der mj. \*\*\*Vorname2\*\*\* \*\*\*\*Nachname\*\*\* zu veranlassen, wobei die **Einverleibungsbeschlüsse** von ihr dann dem Vorstand zu übermitteln waren. Die **zweite Tranche von 550.000,00 € laut lit. b)** sollte an die Begünstigte ebenfalls **sofort** ausgeschüttet werden, um dann von ihr an ihre Mutter zwecks Abdeckung von Familienverbindlichkeiten weitergeleitet zu werden. Eine entsprechende **Überweisungsbestätigung** war ebenfalls dem Vorstand zu übermitteln. Auch die **dritte Tranche von 620.000,00 € laut lit. c)** wurde **sofort** an die Begünstigte ausgeschüttet, wobei diesbezüglich kein Verwendungszweck vorgeschrieben war. Ein **abweichender Beschluss** wurde jedoch bezüglich der **letzten und vierten Tranche laut lit. d)** getroffen: Diese sollte der Begünstigten nicht sofort, sondern erst **nur unter der Voraussetzung** zukommen, wenn sie durch **Vorlage der genannten Belege** nachgewiesen hatte, dass sie die mit den ersten beiden Tranchen zugewendeten Geldmittel tatsächlich bestimmungsgemäß, also nach dem Willen des Stiftungsvorstandes verwendet hatte.

**3.3.4.** Wenn auch nach der Formulierung des Beschlusses im Zusammenhang mit der vom Vorstand gewollten Ausschüttung der einzelnen Teilbeträge auf die Einhaltung des Auszahlungsmodus Bezug genommen wurde, so war dennoch in objektiver Betrachtungsweise der Argumentation der Bf darin zu folgen, dass mit der Formulierung in lit. d) des Beschlusses nichts Anderes gemeint sein konnte, als dass die Zuwendung des Restbetrages von 1.660.000,00 € (= 1.245.000,00 € nach KEST) **nur unter der Bedingung** erfolgen sollte, dass die Bestätigungen gemäß lit. a) und b) übermittelt wurden. Aus rechtlicher Sicht war die "Zuwendung" dieses Restbetrages somit von der Erfüllung dieser Bedingungen (Vorlage der Urkunden) abhängig und damit **aufschiebend bedingt**. Wie sich letztlich herausgestellt hat, wurden diese Bedingungen tatsächlich nie erfüllt und können wegen zwischenzeitig eingetreten-er Unmöglichkeit auch nicht mehr erfüllt werden, sodass dieser letzte Teilbetrag nie zur Auszahlung gelangt ist bzw. gelangen wird.

**3.3.5.** Gemäß § 696 ABGB *ist eine Bedingung ein ungewisses Ereignis, von dem ein Recht abhängig gemacht wird. Die Bedingung ist bejahend oder verneinend, je nachdem, ob sie sich auf den Eintritt oder Nichteintritt des Ereignisses bezieht. Sie ist aufschiebend, wenn das zuge dachte Recht erst nach ihrer Erfüllung wirksam wird, und auflösend, wenn das zuge dachte Recht bei ihrem Eintritt verloren geht.*

Nach der zitierten Bestimmung handelt es sich bei einer Bedingung, die einem Geschäft oder einer Willenserklärung beigelegt wird, um ein (künftiges, ungewisses) Ereignis, von dem nach dem Parteiwillen eine Rechtsfolge abhängig gemacht wird bzw. hängt durch diese von den Parteien hinzugefügte Beschränkung der Eintritt oder die Aufhebung einer Rechtswirkung von einem ungewissen Umstand ab (VwGH 27.08.1998, 96/13/0165). Die Bedingung kann sich auf Verpflichtungs- und Verfügungsgeschäfte beziehen (*Rummel/Lukas*, ABGB<sup>4</sup>, § 696 Rz 1 und 5). Da sie grundsätzlich annahmbedürftig sind (siehe hierzu zB *Marschner*, Optimierung der Familienstiftung<sup>3</sup>, S. 345, Rz 1265), sind Zuwendungen einer Privatstiftung wie die Schenkung grundsätzlich als zweiseitiges Rechtsgeschäft mit einseitiger Verpflichtung zu betrachten, wobei die Verpflichtung in Form des Beschlusses des Vorstandes nur bei der zuwendenden Stiftung vorliegt. Eine **aufschiebende Bedingung** bewirkt, dass die mit der Erfüllung der Bedingung verbundene Rechtswirkung erst bei Eintritt des Ereignisses eintritt. Die Willenserklärung bzw. das Rechtsgeschäft ist nach ständiger Rechtsprechung und herrschender Ansicht **bis zum Eintritt der Bedingung schwebend unwirksam** (siehe zB OGH 3.5.1994, 1 Ob 602/93; *Rummel/Lukas*, ABGB<sup>4</sup>, § 696 Rz 7; www.Haufe.de). Der Schwebezustand endet mit dem Eintritt der Bedingung oder ihrem Ausfall, wenn also der Eintritt der positiven Bedingung unmöglich geworden ist (*Rummel/Lukas*, ABGB<sup>4</sup>, § 696 Rz 8). Bei der **aufschiebenden Bedingung** treten die Wirkungen des Rechtsgeschäftes mit der Erfüllung des ungewissen Ereignisses ein, bei Ausfall der Bedingung aber überhaupt nicht (*Spruzina* in *Kletečka/Schauer*, ABGB-ON<sup>1,02</sup> § 696 Rz 12; UFS 05.11.2012, RV/2495-W/06). Ist ein Geschäft unter einer aufschiebenden Bedingung geschlossen, so beginnen die **Rechtswirkungen erst dann, wenn das ungewisse Ereignis eintritt** (VwGH 27.08.1998, 96/13/0165).

Da der Begünstigten vor Bedingungseintritt bezüglich des streitgegenständlichen Zuwendungsbetrages tatsächlich noch keinerlei Herrschafts- oder Verfügungsgewalt zugekommen war bzw. zukommen sollte, war gegenständlich auch ein Übergang wirtschaftlichen Eigentums nach ertragsteuerlichen Grundsätzen vor Bedingungseintritt auszuschließen.

**3.3.6. Auf den gegenständlichen Fall** umgelegt bedeuten obige Ausführungen, dass der Beschluss bzw. die Willenserklärung des Stiftungsvorstandes als Verpflichtungsgeschäft bezüglich jener Zuwendung, die nur im Falle des Vorliegens der erforderlichen Bestätigungen, erfolgen sollte, bis zum Eintritt der Bedingungen (= Vorlage der Bestätigungen) **schwebend unwirksam** war und noch keine Rechtswirksamkeit entfalten konnte. Dessen **Rechtswirkungen sollten erst mit dem Eintritt des ungewissen Ereignisses beginnen**.

Das hatte in erster Linie zur Folge, dass der Beschluss des Stiftungsvorstandes vom 04.02.2015 **noch keine Zuwendung** auslösen konnte, was nach dem Willen des entscheidenden Gremiums bis zum Eintritt der Bedingungen tatsächlich auch gar nicht der Fall sein sollte.

**3.3.7. Zuwendungen einer Privatstiftung** sind unentgeltliche Vermögensübertragungen an Begünstigte oder Letztbegünstigte. Sie können in offener oder in verdeckter Form erfolgen und als Geld- bzw. Sachleistungen oder als Nutzungszuwendungen gewährt werden. Sie setzen eine Bereicherung des Empfängers der Zuwendung und einen subjektiven Bereicherungswillen der Privatstiftung, der durch ihre Organe gebildet wird, voraus (VwGH 10.02.2016, Ra 2014/15/0021, unter Verweis auf *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerrecht<sup>2</sup> II/520, und *Fraberger/Haslinger*, ZfS 2008).

**3.3.8.** Der für die Willensbildung der Bf zuständige Stiftungsvorstand brachte im vorliegenden Beschluss klar zum Ausdruck, dass zum Zeitpunkt der Beschlussfassung **noch kein unmittelbarer Bereicherungswille** seinerseits vorlag; dieser war vielmehr vom Eintritt bestimmter Bedingungen, dh der Übermittlung der Bestätigungen laut lit. a) und b) abhängig. Weiters war bis zum Eintritt der Bedingungen auch **nicht von einer** nach der obigen Definition der Zuwendung notwendigen **Bereicherung der Begünstigten** auszugehen, da der Beschluss als Verpflichtungsgeschäft für die Vermögensübertragung schwebend unwirksam war und noch keinen Anspruch auf Auszahlung dieses Restbetrages vermittelte, solange die Bedingung nicht eingetreten war und die Begünstigte damit auch die Annahme der Zuwendung bekundete. Von einer Ausführung der Zuwendung vor Eintritt der aufschiebenden Bedingungen konnte sohin nicht ausgegangen werden (in diesem Sinne auch VwGH 25.11.1971, 1957/71, und VwGH 20.02.2003, 2002/16/0107, zur Zuwendung bei aufschiebend bedingten Schenkungen).

Da die auf die unentgeltliche Vermögensübertragung gerichtete Willenserklärung der zuwendenden Bf noch nicht wirksam war, lag im Ergebnis noch keine Zuwendung und in weiterer Folge kein Kapitalertrag vor, der zu Einkünften aus Kapitalvermögen im Sinne des § 27 Abs. 5 Z 7 EStG 1988 führen hätte können, vor.

**3.3.9.** § 95 Abs. 3 Z 1 EStG 1988 bezieht sich auf den Zufluss und die Einbehaltung der Steuer von "Kapitalerträgen", die durch die **Willensbildung des zuständigen Organs** einer Körperschaft oder des Stiftungsvorstandes einer Privatstiftung einer Ausschüttung bzw. Zuwendung zugeführt werden, wodurch dem Begünstigten bereits ein **Anspruch auf Auszahlung** erwächst. Ebenso wie bei Gewinnausschüttungen aus Kapitalgesellschaften entsteht der Forderungsanspruch auch bei Zuwendungen in der Regel durch Beschlussfassung des zuständigen Gremiums und ist dieser Zeitpunkt entscheidend für die zeitliche Zuordnung (*Widhalm in Lechner/Staringer/Tumpel, Kapitalertragsteuer, 2003, S. 97*). Der Gesetzgeber wollte durch diese Bestimmung eine möglichst frühzeitige Steuererhebung durch den Steuerabzug sicherstellen und fixierte hiefür einen bestimmten Zeitpunkt (BFH 08.07.1998, I R 57/97, BStBl II 1998, 672, unter Verweis auf *Trzaskalik in Kirchhof/Söhn, § 11 Rdnr. B 119*). Grundvoraussetzung für die Anwendung der Bestimmung des § 95 Abs. 3 Z 1 EStG 1988 ist allerdings, dass überhaupt Kapitalerträge in Form einer beschlossenen Zuwendung vorliegen, dh dass durch den Beschluss ein unbedingter Forderungsanspruch auf Zuwendungen vermittelt wird und nur noch der **Tag der "Auszahlung"** festzumachen ist. Wird dieser vom Vorstand nicht im Beschluss bestimmt, wird als Zuflusszeitpunkt von Gesetzes wegen der dem Beschluss unmittelbar folgende Tag definiert. Wie aus § 95 Abs. 3 Z 1 EStG 1988 abzuleiten ist, geht diese Bestimmung davon aus, dass die Zuwendung schon wirksam (den Anspruch auslösend) beschlossen und lediglich deren Auszahlung noch nicht vollzogen wurde. Der Gesetzgeber legt die Festlegung des Zeitpunktes des Zufließens der Zuwendung in die Hände des Stiftungsvorstandes, wenn er diesem primär durch die Nennung des Tages der Auszahlung auch die Bestimmung des Zeitpunktes des Zufließens überlässt. Die Festlegung des auf die Beschlussfassung folgenden Tages bildet den Auffangtatbestand für den Fall, dass kein Auszahlungstag festgelegt wurde, und entspricht diese Fiktion wohl durchaus auch den tatsächlichen Gegebenheiten. Es kann nämlich davon ausgegangen werden, dass dann, wenn bezüglich der Auszahlung kein besonderer Zeitpunkt vereinbart wird, dem Beschluss der Zuwendung durch den Stiftungsvorstand unmittelbar die Auszahlung folgen wird. Davon, dass diese Annahme auch bei Beschluss einer Zuwendung, der diese an die Erfüllung einer Bedingung, dh ein ungewisses Ereignis in der Zukunft knüpft, gerechtfertigt wäre, kann jedoch in der Regel nicht ausgegangen werden. In teleologischer Interpretation kann die Gesetzesbestimmung des § 95 Abs. 3 Z 1 EStG 1988 nach dem Willen des Gesetzgebers daher nur so gelesen werden, dass sich die Fiktion des Zufließens am Tag nach der Beschlussfassung nur auf den Tag nach der **rechtswirksamen** (dh den Anspruch auf Zuwendung zufolge des Eintritts der Bedingung auslösenden) **Beschlussfassung** bezieht. Dem Gesetzgeber kann nämlich nicht unterstellt werden, dass diese Sonderregelung eine Einkommensbesteuerung von nicht vorliegenden Kapitalerträgen normieren soll (*Lang in SWK 10/2001, S 323; Mühllehner in ÖStZ 18/2001, 210f*), zumal sich daran gemäß § 4 Abs. 2 lit. a Z 3 BAO die Entstehung des Abgabenanspruchs knüpft und auch dessen Tatbestand zur Voraussetzung hat, dass überhaupt steuerabzugspflichtige Einkünfte vorliegen.

**3.3.10. Im gegenständlichen Fall** lag mangels eines rechtswirksamen, den Anspruch auf Vermögensübertragung unbedingt auslösenden Beschlusses vor Eintritt der Bedingungen **noch kein Kapitalertrag im Sinne einer Zuwendung** vor, der zufließen hätte können. Die Buchung bzw. Kontobezeichnung bei der Stiftung ist - wie auch von der belangten Behörde in ihrer Beschwerdeentscheidung richtig dargelegt - nicht entscheidend bzw. kann ihr keine bindende Wirkung zukommen.

Das bedeutet, dass schon allein aufgrund des Umstandes, dass vor Bedingungseintritt noch keine Zuwendung bzw. kein steuerabzugspflichtiger Kapitalertrag vorlag, der **Tatbestand des § 95 Abs. 3 Z 1 EStG 1988 nicht erfüllt** war und die dortige Rechtsfolge des Zuflusses nicht ausgelöst werden konnte. Es konnte daher dahingestellt bleiben, inwieweit im gegenständlichen Fall der Tag der Auszahlung der Zuwendung ausreichend bestimmt war. Eine datumsmäßig bestimmbare Angabe war im Übrigen aber im gegenständlichen Fall, wie dies bedingten Rechtsgeschäften in der Regel auch eigen ist, gar nicht möglich. Die Wirksamkeit des Beschlusses war nämlich von Bedingungen abhängig, bei denen ungewiss war, ob sie überhaupt und, wenn ja, wann sie eintreten würden. Wie sich letztlich herausstellte, war die Erfüllung der Bedingungen tatsächlich unmöglich geworden. Der Schwebezustand wurde mittlerweile beendet und erlangte der Beschluss als Verpflichtungsgeschäft bezüglich der Zuwendung des strittigen Teilbetrages niemals Rechtswirksamkeit. Demzufolge fand auch das zugehörige Verfügungsgeschäft in Form der Auszahlung bzw. Überweisung des streitgegenständlichen Geldbetrages nie statt. Das bedeutet, dass es auch nie zu einem Zufluss aufgrund eines wirksamen Beschlusses des Stiftungsvorstandes gekommen ist. Anzumerken bleibt, dass dann, wenn die Zuwendung trotz unwirksamer Beschlussfassung dennoch geflossen wäre, die allgemeinen

Regeln des § 19 EStG 1988 (tatsächliche Erlangung der Verfügungsgewalt) zur Anwendung gekommen wären (siehe hierzu *Quantschnigg/Schuch*, ESt-Handbuch, § 95 Tz 6).

### 3.3.11. Ergebnis:

Da sich im gegenständlichen Fall zufolge obiger Ausführungen im angeführten Zeitraum Februar 2015 bezüglich des streitgegenständlichen Betrages eine Kapitalertragsteuerpflicht weder gemäß § 95 Abs. 3 Z 1 EStG 1988 noch wegen tatsächlicher Auszahlung gemäß § 19 EStG 1988 ergeben hatte, erwies sich die von der Bf vorgenommene Selbstberechnung der Kapitalertragsteuer, die auf den im Februar 2015 sofort ausgezahlten Zuwendungen basierte, als richtig.

**3.3.12.** Der angefochtene Haftungsbescheid bezog sich in seiner Begründung auf den Tatbestand des § 201 Abs. 2 Z 3 BAO, wonach eine Festsetzung erfolgen kann, wenn kein selbst berechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen. Dieser Tatbestand war gegenständlich einerseits nicht erfüllt, da ein selbst berechneter Betrag von der Bf bekanntgegeben worden war. Andererseits bildete aufgrund obiger Erwägungen auch die sinngemäße Anwendung des § 303 BAO keine geeignete Grundlage für die bescheidmäßige Festsetzung der Kapitalertragsteuer. Voraussetzung für die Festsetzung auf Basis des Neuerungsstatbestandes aus dem Titel der Wiederaufnahme ist nämlich, dass im Verfahren nicht geltend gemachte Tatsachen, die der Abgabenbehörde im Zeitpunkt der Bekanntgabe der Selbstberechnung noch nicht bekannt waren, oder Beweismittel neu hervorkommen und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte (*Ritz*, BAO<sup>6</sup>, § 201 Rz 37). Wie dargelegt, konnte die unter einer aufschiebenden Bedingung erfolgte Zuwendung des strittigen Betrages im Februar 2015 noch keine Kapitalertragsteuerpflicht auslösen. Die für diesen Zeitraum von der Bf selbst berechnete Kapitalertragsteuer erwies sich als richtig und konnte die im Zuge der Außenprüfung festgestellte neue Tatsache, dass für den aufschiebend bedingt beschlossenen Zuwendungsbetrag keine Kapitalertragsteuer bekanntgegeben wurde, somit keine Festsetzung mit einem anderen (höheren) Betrag auslösen.

Der von der belangten Behörde herangezogene Tatbestand des § 201 Abs. 2 Z 3 BAO iVm § 202 Abs. 1 BAO bildete sohin keine geeignete Rechtsgrundlage für die Erlassung des angefochtenen Haftungsbescheides. Dem Beschwerdebegehren war daher stattzugeben und der angefochtene Bescheid ersatzlos aufzuheben, da sich die von der Bf durchgeführte Selbstberechnung der Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 02/2015 als richtig erwiesen hat und kein Grund für die Erlassung eines Festsetzungsbescheides vorlag.

### 4. Zum Abspruch über die Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird (Art. 133 Abs. 4 B-VG).

Das Erkenntnis ist bei Beurteilung der im gegenständlichen Verfahren wesentlichen Fragen, wann eine Zuwendung vorliegt und wann die Rechtswirkungen eines Geschäftes, das unter einer aufschiebenden Bedingung eintreten, nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abgewichen (siehe VwGH 10.02.2016, Ra 2014/15/0021; VwGH 27.08.1998, 96/13/0195). Es war somit nicht von der Lösung einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung abhängig.