

# Besicherung eines Kredites durch die Privatstiftung

EstG 1988 § 95

VwGH 30.3.2011,  
2005/13/0182

1. **Besichert eine Privatstiftung den Kredit einer Gesellschaft, die den Kindern des Stifters gehört, so liegt eine KEST-pflichtige (verdeckte) Nutzungszuwendung vor (daran ändert nichts, dass die Gesellschaft mit dem Bankkredit Aktien von der Privatstiftung gekauft hat).**
2. **Die Nutzungszuwendung ist in Höhe einer fremdüblichen Avalprovision (lt Bankbestätigung 1 %) zu bewerten.**
3. **Eine Primärberichtigung (Ansatz fiktiver Provisionserträge) ist dagegen bei der Privatstiftung (anders als bei Kapitalgesellschaften) nicht erforderlich, wie bereits der UFS selbst anerkannt hat.**

## Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 610,60 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Der Beschwerdefall steht in einem engen sachverhaltsmäßigen Zusammenhang mit den durch die hg. Erkenntnisse vom 29. September 2010, 2005/13/0079, und vom 20. Oktober 2010, 2005/13/0110, auf die insoweit verwiesen wird, erledigten Fällen. Beschwerdeführerin ist im vorliegenden Fall die Privatstiftung, der eine Veräußerung von Aktien mit der Begründung, es liege ein „Durchschleusen“ durch die Privatstiftung vor, in den mit den Vorerkenntnissen aufgehobenen Bescheiden nicht zugerechnet worden war. Erwerber der Aktien war eine Aktiengesellschaft, an deren Grundkapital zwei Nachkommen der Stifterin, der die Veräußerung zugerechnet wurde, je zur Hälfte beteiligt waren.

Mit dem im vorliegenden Fall angefochtenen Bescheid hatte die belangte Behörde über die Berufung der Beschwerdeführerin gegen drei Bescheide des Finanzamtes zu entscheiden, die zwei strittige Sachverhaltselemente betrafen. Im Bescheid betreffend die Körperschaftsteuer für das Jahr 1996 ging es um den Zeitpunkt des Zuflusses von Zinsen im Zusammenhang mit dem gestundeten Kaufpreis für die Aktien. Im Bescheid betreffend die Körperschaftsteuer für das Jahr 1997 und im Bescheid betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für die Jahre 1995 bis 1997 ging es um die Mitwirkung der Beschwerdeführerin bei der Besicherung des Kaufpreises. Die Beschwerdeführerin als Eigentümerin eines Wertpapierdepots bei der finanzierenden Bank hatte sich nach den Feststellungen im Betriebsprüfungsbericht im Jahr 1997 für den Fall der Nichteinhaltung der Kreditbedingungen verpflichtet, gegen Einräumung von Gesellschaftsrechten im Zuge einer Kapitalerhöhung die Befriedigung der Kreditgeberin aus dem Verkauf der Wertpapiere zu ermöglichen. Für die Übernahme dieser Verpflichtung hatte die Beschwerdeführerin keine Avalprovision berechnet, was das Finanzamt dazu veranlasste, einerseits im Körperschaftsteuerbescheid der Beschwerdeführerin deren Einkünfte um 2% des besicherten Betrages zu erhöhen und andererseits die Beschwerdeführerin zur Haftung für Kapitalertragsteuer in Bezug auf die Ersparnis der nicht berechneten Provision heranzuziehen. Deren geschätzte Höhe orientierte sich dabei an höheren Kreditzinsen, die nach Meinung des Finanzamtes ohne die Mitwirkung der Beschwerdeführerin zu zahlen gewesen wären.

Der gegen diese Bescheide gerichteten Berufung der Beschwerdeführerin gab die belangte Behörde in Bezug auf zwei der drei bei ihr bekämpften Bescheide Folge. Sie sprach aus, die Zinsen, deren Zufluss im Jahr 1995 (steuerbefreit) oder im Jahr 1996 (nicht mehr steuerbefreit) strittig gewesen sei, seien der Beschwerdeführerin überhaupt nicht zuzurechnen, weshalb der Berufung gegen den Bescheid über die Körperschaftsteuer für das Jahr 1996 Folge zu geben sei. Zur Körperschaftsteuer für das Jahr 1997 führte die belangte Behörde aus, im Falle einer Zuwendung wie der im vorliegenden Fall auch von der belangten Behörde angenommenen sei, im Gegensatz zur Ansicht des Finanzamtes, das Einkommen einer Privatstiftung nicht um entgehende Überschüsse zu erhöhen. Auch der Berufung gegen den Bescheid über die Körperschaftsteuer 1997 sei daher Folge zu geben.

In Bezug auf die Kapitalertragsteuer gab die belangte Behörde der Berufung nur hinsichtlich der Höhe statt. Das Finanzamt hatte angenommen, der Zinssatz für den gewährten Bankkredit sei auf Grund der Mitwirkung der Beschwerdeführerin an dem Geschäft um geschätzte zwei Prozent niedriger festgesetzt worden. Im Berufungsverfahren hatte die Beschwerdeführerin eine gegenteilige Erklärung der Bank vorgelegt. Die belangte Behörde führte aus, es sei nicht auf die Erlangung günstigerer Kreditkonditionen abzustellen. Der zugewendete Vorteil liege in der Ersparnis einer Avalprovision, die nach den Gepflogenheiten im Bankgeschäft üblicherweise nur 1% betrage. Dementsprechend reduzierte die belangte Behörde die Bemessung der Zuwendung und der darauf bezogenen Kapitalertragsteuer auf die Hälfte.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde, über die der Verwaltungsgerichtshof nach Vorlage der Akten und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde erwogen hat:

Die Beschwerdeführerin bekämpft den angefochtenen Bescheid zur Gänze und widmet einen Großteil der Beschwerdeausführungen den Gründen, aus denen der Verkauf der Aktien ihrer Ansicht nach ihr und nicht der Stifterin zuzurechnen gewesen wäre. Dass die Beschwerdeführerin durch die Stattgebung ihrer Berufung gegen den die Körperschaftsteuer 1996 betreffenden Bescheid in ihren Rechten verletzt wurde, wird damit aber nicht dargetan.

Nichts anderes gilt auch für die Stattgebung der gegen den Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 1997 gerichteten Berufung, wobei die belangte Behörde hier nicht nur im Ergebnis, sondern auch in der Argumentation dem Standpunkt der Beschwerdeführerin gefolgt ist.

Die verbleibende Entscheidung über die Kapitalertragsteuer im Zusammenhang mit der Mitwirkung an der Finanzierung des Aktienkaufs bekämpft die Beschwerdeführerin vor allem mit Argumenten, die einerseits wieder die Frage der Zurechnung des Verkaufs an die Beschwerdeführerin oder die Stifterin betreffen, worum es in diesem Zusammenhang aber nicht geht, und sich andererseits auf Literatur stützen, in der die Anwendbarkeit der für verdeckte Ausschüttungen bei Kapitalgesellschaften entwickelten Grundsätze auf Privatstiftungen in Frage gestellt wird. Die Beschwerdeführerin übersieht dabei, dass ihr die belangte Behörde in diesem Punkt ohnehin gefolgt ist, indem sie der gegen den Bescheid über die Körperschaftsteuer für das Jahr 1997 gerichteten Berufung unter ausdrücklichem Hinweis darauf, dass im gegenständlichen Fall nicht die Steuerpflicht einer Kapitalgesellschaft, sondern die einer Privatstiftung zu beurteilen sei, stattgegeben hat. Der verbleibende Streitpunkt betrifft - im Gegensatz zu den Literaturmeinungen, auf die sich die Beschwerdeführerin stützt - ausschließlich die Beurteilung aus der Sicht der Zuwendungsempfänger, für deren Kapitalertragsteuer die Beschwerdeführerin haftet. In Bezug auf die demnach maßgeblichen Gesichtspunkte enthält das Beschwerdevorbringen nichts, was die Entscheidung der belangten Behörde als rechtswidrig erscheinen ließe. Dass Nutzungszuwendungen der verfahrensgegenständlichen Art (Ersparnis einer Avalprovision) durch die Mitwirkung an der Besicherung eines Kreditgeschäftes zu den Zuwendungen „jeder Art“ im Sinne der §§ 27 Abs. 1 Z 7 und 93 Abs. 2 Z 1 lit. d EStG 1988 gehören, hat die belangte Behörde ohne Rechtsirrtum bejaht (vgl. in diesem Zusammenhang etwa *Jakom/Marschner* EStG 2010, § 15 Rz 66 bis 71; *Marschner*, Optimierung der Familienstiftung (2006) 245), und die Beschwerde zeigt auch nicht auf, dass die belangte Behörde bei der Annahme des Betrages, den die Inanspruchnahme eines Dritten für eine derartige Mitwirkung gekostet hätte, einer Fehleinschätzung unterlegen wäre. Kann der belangten Behörde in diesem Punkt nicht entgegengetreten werden, so kommt es aber nicht darauf an, dass "kein Risiko für die Beschwerdeführerin" bestanden habe, der Kredit bislang ordnungsgemäß bedient worden sei und sich der Wert der Gesellschaftsanteile der beiden Nachkommen der Stifterin, wie die Beschwerde meint, durch die Zuwendung nicht erhöht habe. Dass die Zuwendung an die beiden Nachkommen der Stifterin als Begünstigte erfolgte, die für das verfahrensgegenständliche Geschäft wenige Tage zuvor eine Aktiengesellschaft gegründet hatten, wird im Hinblick auf diesen zeitlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang und das Fehlen andersartiger Erklärungsmöglichkeiten für das Verhalten der Vertreter der Beschwerdeführerin mit dem Hinweis auf die Stellung der Aktiengesellschaft als Kreditnehmerin ebenfalls nicht in Frage gestellt.

Die Beschwerde war daher auch hinsichtlich der Haftung für Kapitalertragsteuer und somit insgesamt gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Von der beantragten Verhandlung konnte gemäß § 39 Abs. 2 Z 6 VwGG abgesehen werden.

Der Ausspruch über den Aufwandsersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandsersatzverordnung 2008.

Wien, am 30. März 2011