



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des M.P. , Adresse, vertreten durch Ernst & Young GmbH, Wirtschaftsprüfungskanzlei, 5020 Salzburg, Sterneckstraße 33, vom 27. März 2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Stadt vom 22. März 2012 betreffend Einkommensteuer 2010 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Mit Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Stadt vom 22.3.2012 wurde der Berufungswerber (Bw) zur Einkommensteuer für das Jahr 2010 veranlagt, wobei die in der Steuererklärung für die einmalige Verpfändung von Gesellschaftsanteilen zugunsten der PAG erhaltene und erklärte Avalprovision in Höhe von € 630.528,00 seitens der Behörde als steuerpflichtiges Einkommen behandelt wurde.

Dagegen erhob der Bw mit Schreiben vom 27.3.2012 fristgerecht Berufung. Gleichzeitig stellte der Bw den Antrag an die Abgabenbehörde II. Instanz eine mündliche Verhandlung anzuberaumen.

Der Bw führte in seiner Berufung aus:

„Der Berufungswerber war im Streitjahr 2010 einer der Gesellschafter der XGmbH., S. (in der Folge die "Familiengesellschafter" der „PH"). Zugleich waren die Familiengesellschafter bzw ihnen nahestehende Personen auch - in abweichendem Beteiligungsverhältnis - mittelbar am Stammkapital der YGmbH („PSE") beteiligt, die wiederum (zu den relevanten Zeitpunkten noch zu 100%) an der P.AG,S. („PAG ") beteiligt war.

Im Jahr 2010 war die wirtschaftliche Lage der PSE (und damit auch ihrer Tochtergesellschaft PAG) angespannt. Insbesondere waren PSE und PAG zur Aufrechterhaltung der notwendigen Liquidität auf die Bereitstellung von Fremdmitteln (Kreditlinien) angewiesen, deren Erlangung bzw Beibehaltung wegen der damals geringen eigenen Bonität bzw mangels verfügbarer eigener Sicherheiten nur noch unter Gestellung von Sicherheiten durch Dritte möglich war. Aus diesem Grund mussten sich die Familiengesellschafter im März 2009 dazu verpflichten, insgesamt 60% der Anteile an der XGmbH . wie folgt zugunsten von Kreditgebern der PAG zu verpfänden:

- 40% der jeweiligen Anteile der Familiengesellschafter an der PH zur Besicherung eines Kredites der VAG in Höhe von € 500.000.000,00;
- 20% der jeweiligen Anteile der Familiengesellschafter an der PH zur Besicherung eines Kredites der B.Bank in Höhe von € 750.000.000,00 (diese Verpfändung hat die an den verpfändeten Geschäftsanteilen bestehenden Fruchtgenussrechte und Unterbeteiligungen mit eingeschlossen);

Als Gegenleistung der PAG für die Bestellung dieser Sicherheiten wurde mit Schreiben vom 27. März 2009 eine den Familiengesellschaftern zustehende Avalprovision in Höhe von 2,5% p.a. des jeweils besicherten Betrages vereinbart. Vereinbarungsgemäß war diese Provision von der PAG im nach hinein jeweils am Ende eines Kalenderquartals sowie am Tag des Erlöschens der Sicherheit zu leisten.

Im Jahr 2010 wurden von den Familiengesellschaftern aus diesen Verpfändungen in Summe Avalprovisionen in Höhe von € 12.673.611,00 vereinnahmt. Auf den Berufungswerber Mag. M.P. entfielen dabei im Jahr 2010 Avalprovisionen in Höhe von € 630.528,00.

Der Berufungswerber hat diese Avalprovision in der Steuererklärung des Streitjahres zur Vermeidung von Rechtsnachteilen als "sonstige Einkünfte" offengelegt. Diese Offenlegung erfolgte unter Hinweis auf die - unten näher dargelegte - Rechtsauffassung des Berufungswerbers, wonach die Avalprovision richtigerweise nicht der Einkommensteuer unterliegt. In der nachfolgenden Veranlagung wurde die Avalprovision vom Finanzamt als steuerpflichtiges Einkommen behandelt“.

Zur Begründung der Berufung erklärte der Bw:

„Der Berufungswerber bestreitet in der vorliegenden Berufung die Steuerpflicht der als sonstige Einkünfte erklärten Avalprovision.

Avalprovisionen sind das Entgelt für die Bestellung von Sicherheiten (wie zB einem Pfand) für einen Dritten. Bei dieser Bestellung einer Sicherheit nimmt der Sicherungsgeber das Risiko des Vermögensverlusts in Kauf und verrechnet deshalb dem Schuldner, dessen Verbindlichkeit besichert wird, ein Entgelt (Heß in Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, Edition 4/09, Rn 5). Es handelt sich dabei um eine bloße Vermögensnutzung, da der Vermögenswert, aus dem die Nutzung erfließt (i.e. die verpfändete Sache) in seiner Substanz erhalten bleibt (vgl Weber-Grellet in Schmidt, EStG, 29.Auflage (2010), § 22 Rz 136).

Im vorliegenden Fall sind die Einkünfte aus der gegenständlichen Vermögensnutzung (i.e. der Verpfändung von Anteilen an der PH gegen Avalprovision) nicht steuerbar. Steuerbar sind nach dem EStG wirtschaftliche Vorteile, Zuflüsse etc. nämlich nur dann, wenn sie unter eine der in § 2 Abs 3 EStG erschöpfend aufgezählten Einkunftsarten fallen und damit vom Einkommensbegriff des § 2 Abs 2 EStG erfasst sind (statt aller Doralt/Ruppe, Steuerrecht, Band I, 9. Auflage, Rz 39). Dieser Grundsatz ist völlig unbestritten und ergibt sich klar aus dem Gesetz.

Die vorliegende Avalprovision unterliegt nun keiner der in § 2 Abs 3 EStG genannten Einkunftsarten:

- Es liegen keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb iSd § 23 EStG vor, weil weder Betriebsvermögen verpfändet wurde (die Anteile der Familiengesellschafter an der PH werden von diesen im steuerlichen Privatvermögen gehalten) noch die von den Familiengesellschaftern übernommene Verpflichtung zur Bestellung von Sicherheiten in sonstiger Weise betrieblich veranlasst war.
- Insbesondere begründet auch die Verpfändung der Anteile selbst keinen Gewerbebetrieb, dies schon deshalb, weil es an der hierfür gem. § 23 Z 1 EStG zwingend erforderlichen Nachhaltigkeit fehlt (zu diesem Kriterium vgl EStR 2000, Rz 5408). Die Verpfändung der Anteile ist vielmehr in einer einmaligen Ausnahmesituation (nämlich der Krise der PSE ) erfolgt. Für die Wiederholung einer solchen Verpfändung in der Zukunft (oder auch nur die Absicht hierzu) besteht nicht der geringste Anhaltspunkt. Ferner ist mit der Verpfändung auch keine eine - ebenfalls von § 23 Z 1 EStG für einen Gewerbebetrieb erforderliche - Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr erfolgt, weil dadurch nicht nach außen hin erkennbar am Wirtschaftsleben teilgenommen und insbesondere keine Leistung einem unbestimmten Personenkreis angeboten wurde (vgl hierzu EStR 2000, Rz 5415).

- Es liegen auch keine Einkünfte aus Kapitalvermögen aus den verpfändeten Gesellschaftsanteilen an der PH nach § 27 Abs 1 Z 1 lit a EStG vor.

Als nach diesem Tatbestand steuerpflichtige "sonstige Bezüge" aus GmbH-Anteilen sind nämlich lediglich geldwerte Vorteile zu zählen, die aus dem GmbH-Anteil selbst erwachsen, somit causa societatis gewährt werden (wie zB verdeckte Gewinnausschüttungen; ausführlich hierzu auch Marschner in JAKOM, EStG, 3. Auflage (2010) § 27 Rz 46). Die Avalprovision erfließt hingegen gerade nicht causa societatis aus dem verpfändeten Anteil bzw der Gesellschafterstellung bei der Gesellschaft, deren Anteile verpfändet werden, sondern ist Gegenleistung für die Bestellung des Anteils als Pfand. Dies wird auch darin deutlich, dass die Avalprovision vom Schuldner der besicherten Verbindlichkeit an den Pfandbesteller ganz unabhängig davon bezahlt wird, ob die Pfandsache ein GmbH-Anteil ist oder anderes Vermögen. Da auch die Verpfändung von anderem Vermögen als Kapitalvermögen eine Avalprovision auslöst, ist das Kapitalvermögen (hier: der GmbH-Anteil) für die Avalprovision nicht kausal. Folgerichtig fallen Avalprovisionen auch dann nicht unter die Einkünfte aus Kapitalvermögen iSv § 27 EStG, wenn Gegenstand der Verpfändung ein GmbH-Anteil ist.

- Es liegen auch keine wiederkehrenden Bezüge iSv § 29 Z 1 EStG vor. Auch bei laufender zeitraumbezogener Abrechnung der Avalprovision (über mehrere Zahlungstermine hinweg) kämen solche Einkünfte iSv § 29 Z 1 EStG nämlich nur dann in Betracht, wenn die Einkünfte ein aleatorisches Element aufweisen würden, wenn diese somit von in der Zukunft liegenden Unsicherheitsfaktoren abhängig sind (vgl. VwGH 21.12.1999, 94/14/0174; EStR 2000, Rz 7003). Dies ist bei der gegenständlichen Avalprovision nicht der Fall, da ihr Anfall und ihre Höhe (fixer Prozentsatz der besicherten Verbindlichkeit) von vornherein feststehen und auch die Dauer des avalprovisionspflichtigen Zeitraums mit dem Erlöschen der Sicherheit fixiert ist.

- Auch sonst ist keine der übrigen Einkunftsarten iSv § 2 Abs 3 EStG einschlägig.

Sollte das Finanzamt die Avalprovision jedoch deshalb als steuerpflichtig behandelt haben, weil es dadurch den Tatbestand der Einkünfte aus "Leistungen" iSv § 29 Z 3 EStG als erfüllt angesehen hat, ist dem folgendes entgegen zu halten:

a) § 29 Z 3 EStG unterwirft - als Unterfall der in § 29 Z 1 - 4 EStG geregelten "sonstigen Einkünfte" - nach seinem Wortlaut Einkünfte aus "Leistungen" der Steuerpflicht, soweit sie weder zu anderen Einkunftsarten iSv § 2 Abs 3 Z 1 bis 6 EStG noch zu den Einkünften iSv § 29 Z 1, 2 oder 4 EStG gehören.

Der Begriff der Leistung wird in § 29 Z 3 EStG gesetzlich nicht definiert (lediglich beispielhaft werden dort gelegentliche Vermittlungen und die Vermietung beweglicher Gegenstände

angeführt). Nach Rechtsprechung und Verwaltungsauffassung soll dieser Begriff jene Bedeutung haben, "die der Sprachgebrauch des Wirtschaftslebens mit dem Worte Leistung verbindet", wobei sowohl aktive Tätigkeiten als auch Unterlassungen, Duldungen oder Verzichte "Leistungen" darstellen können (so zB 23.05.2000, 95/14/0029; 4.12.1953, 1336/51; EStR 2000 Rz 6607). Schon dieser Definitionsversuch deutet auf ein sehr weites Verständnis vom Tatbestand der "Leistung" in § 29 Z 3 EStG hin. Dies wird dadurch bestätigt, dass die traditionelle Auffassung in Verwaltungspraxis, Rechtsprechung und Schrifttum eine große und in sich äußerst vielfältige Zahl von Anwendungsfällen hervorgebracht hat, in denen die Steuerpflicht auf § 29 Z 3 EStG gegründet wurde (vgl für viele nur die Auflistung möglicher "Leistungen" bei Kanduth-Kristen in JAKOM, § 29 Rz 41: Verzicht auf die Ausübung eines Vorkaufsrechts, Einräumung eines Vorkaufsrechts, Verzicht auf Nachbarrechte, Unterlassung der Durchführung eines Projekts, Aufgabe eines Belastungs- und Veräußerungsverbot, Verzicht auf ein Optionsrecht, Vermittlungsprovision für Grundstücksverkäufe, Vermittlung eines Bauauftrags, Kredit- oder Versicherungsvermittlung, Vermittlung einer Wohnung, Zur-Verfügung-Stellung von Wissen und Informationen, Mitteilung einer Idee, Erfolgsbeteiligung für einen "wertvollen Tipp", Werbetätigkeit, Sammeln von Pfandflaschen und deren Rückgabe, Vermietung von beweglichen Gegenständen, wie PKW, Schiffen, oder Flugzeugen, Vermietung von Containern, Stillhalten bei Optionsgeschäften, Abtretung von Versicherungsansprüchen, Leihegebühr bei der Wertpapierleihe, Lösegeld aufgrund einer Erpressung, Schmiergelder, Entgelte für Amateursportler von Vereinen, Preise, Tätigkeit als Sachwalter für Angehörige).

Diese Vielfalt an Einzelfällen wird von Rechtsprechung und Verwaltungspraxis dadurch zusammengefasst, indem ganz allgemein als "Leistung" iSv § 29 Z 3 EStG letztlich jedes Verhalten angesehen wird, das darauf gerichtet ist, einem anderen einen wirtschaftlichen Vorteil zu verschaffen (zB VwGH 23.05.2000, 95/14/0029; 25.11.1986, 86/14/0072; 4.12.1953, 1336/51; EStR 2000 Rz 6607). Nach einer anderen häufig verwendeten Formulierung sollen "Leistungen" iSv § 29 Z 3 EStG immer dann vorliegen, wenn sie aus einem Verhältnis von Leistung und Gegenleistung entspringen, sohin ein Leistungsaustausch vorliegt (Doralt, EStG § 29 Rz 38; Kanduth-Kristen in JAKOM, § 29 Rz 40), wobei es auf die Angemessenheit oder Wertäquivalenz nicht ankommt (VwGH 02.09.2009, 2005/15/0160).

Auf dem Boden dieser weiten Sicht von § 29 Z 3 EStG wurden zB die einmalige entgeltliche Übernahme eines finanziellen Wagnisses zB in Form einer Ausfallhaftung von der Rechtsprechung als solche "Leistung" iSv § 29 Z 3 EStG angesehen (VwGH 03.07.2003, 98/15/0128; 04.12.1953, 1336/51; ebenso EStR 2000 Rz 6611 zur Bürgschaftsübernahme gegen Entgelt). Bei einer so weiten Sicht der Einkünfte aus "Leistungen" könnten auch Avalprovisionen für die Verpfändung von Privatvermögen nach § 29 Z 3 EStG steuerpflichtig sein.

b) Ein derart weites Verständnis des Begriffs der "Einkünfte aus Leistungen" iSv § 29 Z 3 EStG, das auch Avalprovisionen umfassen würde, ist jedoch vom Normgehalt dieser Vorschrift nicht gedeckt.

Richtigerweise kann der Tatbestand der Einkünfte aus "Leistungen" in § 29 Z 3 EStG nämlich - anders als von der oben (Punkt 4.3a) beschriebenen Auffassung vertreten - nur als Ergänzung der anderen im EStG vorgesehenen Besteuerungstatbestände betrachtet werden. Der Begriff der "Leistung" in § 29 Z 3 EStG kann daher nicht jedes Verhalten schlechthin umfassen, das darauf gerichtet ist, einen wirtschaftlichen Vorteil zu verschaffen. Die Erfassung unter § 29 Z 3 EStG ist vielmehr nur dann gerechtfertigt, wenn der Sachverhalt den unter die anderen Einkunftsarten des EStG fallenden Einkünften so ähnlich ist, dass deren Sinn und Zweck die Besteuerung verlangen (ebenso schon zum vergleichbaren deutschen Recht Knobbe-Keuk, Die Einkünfte aus sonstigen Leistungen, DB 1972, 1130 (1131) sowie ausführlich Lang, Leistungen nach § 29 Z 3 EStG, SWK 2010, S 419). Die Vorschrift zielt demnach nur auf jene Sachverhalte ab, die den anderen Einkunftsarten wirtschaftlich entsprechen, ohne mit ihnen formell überein zu stimmen (Risthaus in Hermann/Heuer/Raupach, EStG, § 22 Anm 390). Soll § 29 Z 3 EStG angewendet werden, muss folglich im Einzelfall der Nachweis erbracht werden, dass der Sachverhalt einem ausdrücklich von einer anderen Bestimmungsvorschrift erfassten Sachverhalt so ähnlich ist, dass Sinn und Zweck dieser anderen Vorschrift dessen Besteuerung verlangen (vgl Knobbe-Keuk, DB 1972, 1131). Eigentliche Besteuerungsgrundlage ist daher nicht § 29 Z 3 EStG selbst, sondern die Vorschriften über die anderen Einkunftsarten (dazu Lang, SWK 2010, S 424).

Die im vorliegenden Fall erfolgte einmalige Verpfändung von Privatvermögen steht den übrigen Steuertatbeständen des EStG (zB den Einkünften aus Gewerbebetrieb oder den Einkünften aus Kapitalvermögen) nun in der Sache aber gerade nicht gleich. So können schon mangels Nachhaltigkeit der bloß einmalig erfolgten Verpfändung keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb iSv § 23 EStG vorliegen (vgl dazu oben Punkt 4.2). Ebenso liegen auch keine außerbetrieblichen Einkünfte (insbesondere keine Einkünfte aus Kapitalvermögen iSv § 27 EStG, vgl dazu nochmals oben Punkt 4.2) vor. Auch eine wirtschaftliche Entsprechung zu den Tatbeständen des § 27 EStG ist nicht gegeben, da § 27 EStG keinen Steuertatbestand enthält, der auch nur in der Nähe der Avalprovision liegen würde. Die Verpfändung gegen Entgelt ist nämlich ausschließlich dem Vermögensbereich zuzuordnen. Die Bestellung einer Sicherheit gegen Entgelt stellt ein Vermögenswagnis dar, bei dem der Besteller unter Einsetzung seines Vermögens die Gefahr des Vermögensverlusts in Kauf nimmt. Der Verpflichtete erhält die Avalprovision daher nicht für eine Tätigkeit oder ein Unterlassen, sondern dafür, dass er sein Vermögen als Haftungsobjekt zur Verfügung stellt. Ein solches Haftungs wagnis bzw das Entgelt hierfür ist der Sphäre der Vermögenssubstanz zuzuordnen, wogegen die Tatbestände

des § 27 EStG (jedenfalls in der für das Streitjahr maßgebenden Fassung) die Sphäre der Fruchtziehung aus Kapitalvermögen umfassen. Dies zeigt deutlich, dass die Avalprovision den Kapitaleinkünften auch nicht wirtschaftlich vergleichbar ist (siehe dazu auch Knobbe-Keuk, DB 1972, 1133 als auch von Bonin, Vorgänge in der steuerfreien Vermögenssphäre als sonstige Leistungen, FR 1986, 11 (13)).

Dies ist für sich auch völlig unbestritten: So wurde erst jüngst zum Fall der einmaligen Übernahme einer Bürgschaft gegen Entgelt erneut festgehalten, dass dies auch bei weitester Interpretation nicht zu Einkünften aus Gewerbebetrieb oder anderen Einkünften außerhalb des § 29 Z 3 EStG führt, selbst wenn dieser Vorgang rechtspolitisch für genauso besteuernswürdig wie etwa die Tätigkeit eines Gewerbetreibenden gehalten werden würde (vgl. Atzmüller, SWK 2010, S 499). Auf das subjektive Empfinden des jeweiligen Rechtsanwenders, ob eine bestimmte Tätigkeit nun steuerpflichtig sein sollte, kommt es indes nicht an. Vielmehr muss sich aus der Interpretation des Gesetzes (hier am ehesten: § 23 EStG oder § 27 EStG) objektiv ableiten lassen, dass der Vorgang den formell von den Einkunftstatbeständen erfassten Sachverhalten tatsächlich wirtschaftlich entspricht (Lang, und nochmals: Einkünfte aus Leistungen nach § 29 Z 3 EStG, SWK 2010, S 553). Dies ist nun aber - wie dargelegt - bei der vorliegenden Avalprovision nicht der Fall.

c) Genau dieses Systemprinzip von § 29 Z 3 EStG (nämlich dass dieser Vorschrift Ergänzungsfunktion nur für solche Fälle zukommt, die den anderen Einkunftstatbeständen nach deren Sinn und Zweck so ähnlich sind, dass auch sie als steuerpflichtig zu erfassen sind) wird von der hM dann völlig richtig angewendet, wenn es um "Leistungen" geht, die in der Veräußerung von Wirtschaftsgütern bestehen.

So stellt die Veräußerung eines Wirtschaftsgutes des Privatvermögens selbst dann unzweifelhaft keine "Leistung" iSv § 29 Z 3 EStG dar, wenn die Veräußerung im konkreten Fall nicht nach den §§ 30 oder 31 EStG steuerpflichtig sein sollte (zB weil die Veräußerung außerhalb der Spekulationsfrist erfolgt) (so VwGH 03.07.2003, 99/15/0003; Doralt, EStG § 29 Rz 37; vgl. Kanduth-Kristen in JAKOM, § 29 Rz 41), und zwar ungeachtet des Umstands, dass die Veräußerung den oben beschriebenen "weiten" Begriff der "Leistung" erfüllen würde. Auch die veräußerungsweise Übertragung eines Wirtschaftsgutes wäre nämlich ohne Zweifel ein "Verhalten, das darauf gerichtet ist, einem anderen einen wirtschaftlichen Vorteil zu verschaffen". Dennoch wird bei Veräußerungsvorgängen von der hM in diesem Verhalten keine nach § 29 Z 3 EStG steuerpflichtige "Leistung" gesehen.

Diese hM zur Unanwendbarkeit von § 29 Z 3 EStG auf Veräußerungsgewinne ist absolut überzeugend: Die in den §§ 30 und 31 EStG ganz bewusst getroffene Abgrenzung der steuerpflichtigen Veräußerungsvorgänge in der Privatsphäre wäre nämlich völlig sinnlos, wenn

alle dort nicht erfassten Veräußerungsvorgänge erst recht als "Leistungen" unter § 29 Z 3 EStG fielen. Wenn somit Veräußerungsgegenstände aufgrund ihrer eigenständigen Regelung (in den §§ 30 und 31 EStG) nicht unter § 29 Z 3 EStG fallen, muss dies aber auch in gleicher Weise für die unter andere Einkunftsarten fallenden Sachverhalte gelten (so auch Lang, SWK 2010, S 419). Für eine Privilegierung von Veräußerungsgewinnen (durch Immunitisierung vor § 29 Z 3 EStG) gegenüber anderen Einkünften wäre keinerlei Begründung ersichtlich. Daher dürften auch die in den übrigen Einkunftstatbeständen enthaltenen Abgrenzungen nicht dadurch bedeutungslos gemacht werden, dass § 29 Z 3 EStG jene Fälle, die nach diesen Abgrenzungen eben nicht steuerpflichtig sein sollen, erst recht wieder in die Steuerpflicht ziehen würde.

Wird zB eine Tätigkeit für Zwecke des § 23 EStG (Einkünfte aus Gewerbebetrieb) nicht nachhaltig ausgeübt, dann kann diese (Einmal-)Tätigkeit folgerichtig auch nicht im "Umweg" des § 29 Z 3 EStG steuerpflichtig gemacht werden, weil die (Einmal-)Tätigkeit eine "Leistung" im Sinne dieser Bestimmung darstellen soll. Andernfalls hätte sich der Gesetzgeber die präzise Umschreibung der meisten Einkunftsarten (etwa die im Detail erfolgte Definition der Einkünfte aus Gewerbebetrieb in § 23 Z 1 EStG) zur Gänze sparen können (Lang, SWK 2010, S 422). Es kann nun aber nicht ernsthaft unterstellt werden, dass praktisch das gesamte Regelwerk zur Umschreibung der sachlichen Steuerpflicht in den §§ 21 ff EStG auf diese Weise überflüssig wäre. Soll dieses Regelwerk seinen Sinn behalten, darf § 29 Z 3 EStG in Wahrheit eben keinen im Ergebnis beliebigen Auffangtatbestand darstellen.

d) Diese Auffassung wird auch durch die für Einkünfte nach § 29 Z 3 EStG verankerte Freigrenze von € 220 pro Jahr (§ 29 Z 3 zweiter Satz EStG) weiter gestützt. Die Zielsetzung dieser Freigrenze liegt nämlich darin, dass Steuerpflichtige und Abgabenbehörden im Bagatellbereich ausdrücklich davon entbunden sein sollen, die bei der Anwendung von § 29 Z 3 EStG notwendige Frage, ob die im konkreten Fall erbrachten Leistungen den vom EStG erfassten Einkunftsquellen so ähnlich sind, dass die Erfassung auch dieser Einkünfte nach dem Sinn und Zweck der für sie maßgebenden Steuervorschriften geboten ist, tatsächlich beantworten zu müssen. Nur wenn die Einkünfte die Bagatelle-Freigrenze überschreiten, müssen sich Abgabenbehörden und Steuerpflichtige dieser oft schwierigen Frage stellen (vgl Lang, SWK 2010 S 423).

Dieser Vereinfachungsgedanke gibt der Freigrenze überhaupt erst eine sie tragende Rechtfertigung, denn ansonsten - wenn § 29 Z 3 EStG ein "eigener", von den übrigen Einkunftstatbeständen völlig losgelöster Steuertatbestand wäre - wäre nicht zu erklären, warum gerade die Einkünfte aus Leistungen (nicht aber die übrigen Einkunftsarten) bis zur Höhe der Freigrenze von der Besteuerung verschont werden (vgl Lang, SWK 2010, S 423).



e) Das hier vertretene Verständnis von § 29 Z 3 EStG entspricht auch der Absicht des historischen Gesetzgebers:

Die Erläuterungen zum Gesetzesentwurf der (deutschen) Vorläuferbestimmung des § 29 Z 3 EStG (§ 41 dEStG idF EStG 1925) belegen, dass mit dem Übergang zum dEStG 1925 der nach dem dEStG 1920 noch zur Uferlosigkeit neigende Einkommensbegriff (der noch sämtliche einmalige Einnahmen erfasst hatte) eingegrenzt werden sollte (vgl RT-Drucksache, Nr 795 vom 27.4.1925, 24 f). Ab dem dEStG 1925 sollten nämlich "sonstige Leistungsgewinne" iSv § 6 Abs 1 Nr 8 dEStG 1925 nur noch nach Maßgabe der §§ 41 f dEStG 1925 steuerbar sein. Im Wortlaut der Bestimmung waren zwar weiterhin sonstige Einkünfte aus Leistungen einmaliger Art erfasst, für die auch einige Beispiele angeführt waren (nämlich der Verdienst eines Industriellen aus gelegentlicher schriftstellerischer Tätigkeit oder der Verdienst aus gelegentlichen Vermittlungen oder aus der Vermietung beweglicher Gegenstände). Nach klarem damaligem Verständnis sollte damit aber gerade keine Generalklausel der Steuerpflicht einmaliger Leistungen geschaffen bzw weitergeführt werden. So hielt schon Enno Becker, einer der führenden Steuerrechtler jener Zeit, zum Rechtsübergang auf das dEStG 1925 ausdrücklich fest:

*Die Unterart der Einkünfte aus sonstigen Leistungen (hat) nur ein beschränktes Anwendungsgebiet. Sie ist nur ein Lückenbüßer für einzelne ganz bestimmte Fälle, für die die aufgeführten Beispiele und die durch die Rechtsprechung anerkannten Fälle einen Anhalt bieten. Die ist keineswegs eine Generalklausel oder allgemeiner Topf, in den man alles das, was gelegentlich, wenn es zufällig einmal vorkommt und vielleicht aus allgemeinen verschwommenen Empfindungen heraus zur Besteuerung geeignet erscheinen könnte, bequem handhabbar unterbringen könnte.* (Enno Becker, StuW 1936, 532; vgl auch Lang, SWK 2010, S 420).

Damit wird offensichtlich, dass die Einkünfte aus "Leistungen" von Anfang an keine Generalklausel darstellen sollten. Der von der traditionellen Auffassung (vgl Punkt 4.3a) dennoch vertretene weite Anwendungsbereich der Vorschrift, der sie im Ergebnis de facto zu genau einer solchen Generalklausel macht, ist daher verfehlt. Vielmehr ist richtigerweise für Zwecke von § 29 Z 3 EStG - wie oben dargelegt (vgl Punkt 4.3b) - die Frage zu stellen, ob der konkret vorliegende Sachverhalt tatsächlich mit den übrigen Steuertatbeständen des EStG wirtschaftlich so vergleichbar ist, dass auch dieser Sachverhalt der Steuerpflicht zu unterwerfen ist. Dies ist - wie dargelegt - für die vorliegende Avalprovision jedoch nicht der Fall, sodass sie als nicht steuerbar zu belassen ist.

Die Berufung wurde ohne Erlassen einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

---

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

Strittig ist die Einkommensteuerpflicht der vom Berufungswerber (Bw) als sonstige Einkünfte erklärten Avalprovision.

Zunächst ist festzuhalten, dass der Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem Referenten des Unabhängigen Finanzsenates mit Schreiben vom 7.8.2012 durch den Bw zurückgezogen wurde.

Folgender Sachverhalt wird festgestellt und der Entscheidung zugrunde gelegt:

Der Berufungswerber war Gesellschafter der XGmbH., S. , (in der Folge die Familiengesellschafter der „PH ) und in gleicher Form – mit abweichendem Beteiligungsverhältnis - mittelbar als Gesellschafter am Stammkapital der YGmbH („PSE ") beteiligt, die wiederum zu 100% an der P.AG,S., (PAG ) beteiligt war.

Aufgrund der angespannten wirtschaftlichen Lage der PSE und deren Tochtergesellschaft PAG waren diese zur Aufrechterhaltung der notwendigen Liquidität auf die Bereitstellung von Fremdmitteln (Kreditlinien) angewiesen, deren Erlangung bzw. Beibehaltung wegen der geringen eigenen Bonität bzw. mangels verfügbarer eigener Sicherheiten nur noch unter Gestellung von Sicherheiten durch Dritte möglich war.

Der Bw als auch weitere Gesellschafter der XGmbH., S. , verpflichteten sich im Jahr 2009 insgesamt 60% der Anteile an der PH zugunsten der Kreditgeber der P.AG,S. , wie folgt zu verpfänden:

40% der verpfändeten Anteile dienten der Besicherung eines Kredites der VAG in Höhe von EUR 500.000.000,00 sowie

20% der verpfändeten Anteile dienten der Besicherung eines Kredites der B.Bank in Höhe von EUR 750.000.000,- (bestehende Fruchtgenussrechte und Unterbeteiligungen miteingeschlossen).

Als Gegenleistung der PAG für die Bestellung der Sicherheiten wurde eine Avalprovision in Höhe von 2,5% p.a. des jeweils besicherten Betrages vereinbart. Die Provision war im Nachhinein jeweils am Ende des Kalenderquartals sowie am Tag des Erlöschens der Sicherheit zu entrichten. Vom Bw wurden 2010 EUR 630.528,00 vereinnahmt.

Außer Streit steht, dass die Höhe der Avalprovision sowie die vertragliche Gestaltung und Abwicklung den Grundsätzen der Angehörigenjudikatur entspricht.

Rechtsgrundlagen:

Avalprovisionen sind das Entgelt für die Bestellung von Sicherheiten für einen Dritten. Das Vermögen, an dem ein Pfand bestellt wird, bleibt dabei in seiner Substanz unversehrt.

Fraglich ist nun, ob die fremdüblich vereinnahmte Avalprovision der Einkommensteuer unterliegt und falls ja, unter welche Einkunftsart sie einzuordnen ist.

§ 2 Abs. 3 EStG 1988 enthält eine taxative Aufzählung der der Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte.

Gemäß § 2 Abs. 3 EStG 1988 unterliegen der Einkommensteuer

Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft

Einkünfte aus selbständiger Arbeit

Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit

Einkünfte aus Kapitalvermögen

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

sonstige Einkünfte im Sinne des § 29

Die ersten vier (Haupt)Einkunftsarten (Land- und Forstwirtschaft, selbständige Arbeit, Gewerbebetrieb und nichtselbständige Arbeit) gehen den anderen Einkunftsarten vor.

Subsidiär können eine der drei Nebeneinkunftsarten (Kapitalvermögen, Vermietung und Verpachtung und sonstige Einkünfte im Sinne des § 29 EStG 1988) zur Anwendung kommen, wobei die einzelnen Einkünfte nach den §§ 27 bis 29 EStG 1988 jeweils der nachfolgenden Vorschrift vorgehen. Die Einkünfte aus Leistungen nach § 29 Z 3 EStG 1988 sind zuletzt gegenüber sämtlichen Einkunftsarten nachrangig (vgl. Jakom/Laudacher, EStG, 2011 § 2 Rz 105).

Zu den sonstigen Einkünften im Sinne des § 29 zählen

- Wiederkehrende Bezüge, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 3 Abs.3 Z 1 bis 6 gehören,
- Einkünfte aus Veräußerungsgeschäften im Sinne der §§ 30 und 31,
- Einkünfte aus Leistungen und
- Funktionsgebühren der Funktionäre von öffentlich-rechtlichen Körperschaften

Das EStG selbst gibt für den Begriff „Leistung“ keine Definition, sondern liefert lediglich zwei Beispiele, nämlich die gelegentliche Vermietung und die Vermietung beweglicher Gegenstände.

Einkünfte aus Leistungen können nur Einkünfte sein, die nicht schon zu den Einkunftsarten gehören und nicht zu den Einkünften im Sinne des § 29 Z 1 EStG 1988 zu zählen sind.

Alle Vermögensvermehrungen, die nicht unter eine dieser einzelnen Einkunftsarten subsumiert werden können, unterliegen nicht der Einkommensteuerpflicht.

Für die Beurteilung der Steuerpflicht der erhaltenen Vergütung für die Bestellung von Sicherheiten zugunsten Dritter ist deshalb – grundsätzlich in Übereinstimmung mit dem Berufungsvorbringen - festzuhalten:

a) Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23 EStG 1988)

Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind Einkünfte aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als selbständige Arbeit anzusehen ist.

Eine nachhaltige Betätigung ist dann gegeben, wenn mehrere aufeinander folgende gleichartige Handlungen unter Ausnutzung derselben Gelegenheit und derselben dauernden Verhältnisse ausgeführt werden, eine einmalige Tätigkeit mit Wiederholungsabsicht unternommen wird oder wenn aus den Umständen auf die Wiederholung oder Fortsetzung einer einmaligen Tätigkeit geschlossen werden kann. Ergibt sich aus den Umständen, dass eine einmalige Tätigkeit vorliegt, es dem Steuerpflichtigen aber an der Wiederholungsabsicht mangelt, wird keine Nachhaltigkeit begründet. Nachhaltigkeit kann aber auch dann vorliegen, wenn eine Tätigkeit über einen längeren Zeitraum hindurch auch nur gegenüber einem Auftraggeber ausgeübt wird und keine Wiederholungsabsicht besteht. Schafft der Steuerpflichtige aufgrund eines Vertragsabschlusses einen Dauerzustand um fortlaufend Einnahmen zu erzielen, liegt Nachhaltigkeit vor (vgl. Doralt/Kauba in Doralt, EStG10, § 23 Rz 43 ff mit weiteren Nachweisen).

Keine gewerbliche Tätigkeit ist bei einer Duldungshandlung - einem rein passiven Verhalten - gegeben, wenn diese in keinem Zusammenhang mit einer betrieblichen Tätigkeit steht. In diesem Fall könnten Einkünfte aus Leistungen nach § 29 vorliegen (vgl. Doralt/Kauba in Doralt, EStG10, § 23 Rz 14 mit weiteren Nachweisen).

Das Merkmal „Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr“ liegt vor, wenn ein Steuerpflichtiger nach außen hin erkennbar am allgemeinen Wirtschaftsleben teilnimmt, seine Tätigkeit einem unbestimmten Teilnehmerkreis anbietet und die Bereitschaft zeigt, mit jedermann in Geschäftsverkehr zu treten. Dies setzt voraus, dass ein Steuerpflichtiger seine Leistung am Markt anbietet; dabei ist es gleichgültig ob er mehrere oder nur einen

Auftraggeber hat. Ist jedoch eine Tätigkeit ihrer Natur nach so beschaffen, dass sie nur Geschäfte mit einem einzigen Partner möglich macht, ist keine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr gegeben. (vgl. VwGH 3.6.1992, 91/13/0035, Doralt/Kauba in Doralt, EStG10, § 23 Rz 73 ff).

Die Verpfändung der Anteile war in einer einmaligen Ausnahmesituation erfolgt, weil sich die P.AG,S., in einer wirtschaftlichen Notlage befand.

Für die Wiederholung einer solchen Verpfändung in der Zukunft bestand kein Anhaltspunkt. Es bestand kein länger anhaltendes Geschäftsverhältnis zwischen ihr und dem Bw. Ferner ist mit der Verpfändung auch keine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr erfolgt, weil dadurch nicht nach außen hin erkennbar am Wirtschaftsleben teilgenommen und auch keine Leistung einem unbestimmten Personenkreis angeboten wurde. Der Bw bot mit der Übernahme des Kreditrisikos seine Leistung/Tätigkeit nicht der Allgemeinheit am Markt an. Es mangelt dem vorliegenden Sachverhalt damit an den Merkmalen der Nachhaltigkeit sowie der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr (Die Gesellschaftsanteile wurden in den streitgegenständlichen beiden Jahren nicht im Betriebsvermögen, sondern im Privatvermögen des Bw gehalten).

#### b) Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 27 EStG 1988)

Zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gehören alle Entgelte und Vorteile, die als Entgelt für die Überlassung der Nutzung eines Geldkapitals vereinnahmt werden (vgl. Doralt/Kirchmayr in Doralt, EStG8, § 27 Rz 1, Büsser/Hofstätter in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer46, § 27 Rz 5).

Dieser Einkunftsart werden grundsätzlich nur Erträge aus Kapitalanlagen, die im Privatvermögen stehen, zugeordnet. Die Veräußerung einer Einkunftsquelle selbst, fällt nicht darunter (vgl. VwGH 25.11.1986, 84/14/0072).

Gem. § 27 Abs. 1 Z 1 lit a EStG 1988 idgF gehören dazu auch Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien oder Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung. Unter dem Begriff „sonstige Bezüge“ aus GmbH-Anteilen sind dabei nur geldwerte Vorteile zu zählen, die aus den GmbH-Anteilen selbst erwachsen.

Erträge für die Verpfändung der Einkunftsquelle, welche nicht aus dem GmbH-Anteil selbst erwachsen, zählen nicht zu den Einkünften aus Kapitalvermögen.

#### c) Sonstige Einkünfte (§ 29 EStG 1988)

Dem Bw kann insoweit zugestimmt werden, als ein wiederkehrender Bezug im Sinne von Z 1 hier nicht vorliegt: Wenn dem Bw für die Übernahme des Kreditrisikos über mehrere Zahlungstermine hinweg auch ein vermögenswerter Vorteil zukommt, so fehlt der

Avalprovision der aleatorischen bzw. zufälligen Charakter. Sie hängt nicht von in der Zukunft liegenden Unsicherheitsfaktoren ab (VwGH 21.12.1999, 94/14/0174), ihr Anfall und ihre Höhe (fixer Prozentsatz der besicherten Verbindlichkeit) steht vielmehr von vornherein fest, auch die Dauer des avalprovisionspflichtigen Zeitraumes ist mit dem Erlöschen der Sicherheit festgelegt. Die Dauer der Provision hängt nicht vom Eintritt eines ungewissen Ereignisses ab.

Der VwGH hat sich mit dem im Gesetz nicht näher umschriebenen Begriff der Leistung in zahlreichen Erkenntnissen (zB VwGH 20.10.2010, 2007/13/0059) beschäftigt und dem Begriff der „Leistung“ die Bedeutung zugesprochen, die der Sprachgebrauch des Wirtschaftslebens damit verbindet: Jedes Verhalten, das darauf gerichtet ist, einem anderen einen wirtschaftlichen Vorteil zu verschaffen, ist als Leistung zu bezeichnen. Leistungen im Sinne des „ 29 Z 3 EStG 1988 können in einem positiven Tun, in einem Dulden, in einem Unterlassen oder in einem Verzicht bestehen (1336/51; Doralt, EStG8, § 29 Rz 35, Jakom/Kanduth-Kristen, EStG, 2011, § 29 Rz 39). Leistungen im Sinne des § 29 Z 3 EStG 1988 sind dadurch charakterisiert, dass sie in einem Verhältnis aus Leistung und Gegenleistung entspringen. Angemessenheit ist nicht erforderlich, genauso wenig wie rechtliche Erlaubtheit.

Es darf nun in der Folge für die weiteren Ausführungen auf die jüngst ergangenen Entscheidungen des Unabhängigen Finanzsenates vom 21.6.2012, RV/0156-S/12 bzw. RV/0551-S/11, in denen sich die Abgabenbehörde II. Instanz genau mit der Frage nach der Steuerpflicht von Avalprovisionen im Zusammenhang mit der Verpfändung von GmbH Anteilen (Gesellschaftsanteilen) beschäftigte, verwiesen werden:

...„Da das Einkommensteuergesetz Substanzgewinne im Privatvermögensbereich nur ausnahmsweise besteuert (§§ 30 und 31 EStG 1988) darf das Wort Leistung –wie vom Berufungswerber richtig eingewendet- nicht im weitesten Sinn verstanden werden. Leistungen im Sinne des § 29 Z 3 EStG 1988 sind deshalb von der nicht steuerbaren privaten Vermögenssphäre abzugrenzen.

Daraus folgt aber, dass Veräußerungen von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens bzw. die einem Veräußerungsvorgang gleichzuhaltende Vermögensumschichtung im privaten Bereich, in denen das Entgelt für den endgültigen Verlust eines Vermögensgegenstandes in seiner Substanz geleistet wird, nach der Gesetzessystematik und dem Willen des Gesetzgebers nicht als Leistungen im Sinne des § 29 Z 3 EStG 1988 angesehen werden können. Wird die Veräußerung von Privatvermögen weder durch die §§ 30 und 31 EStG 1988 noch durch § 29 Z 1 EStG 1988 erfasst, fällt sie auch nicht unter § 29 Z 3 EStG 1988.

Ob eine Zahlung als Entschädigung für die Aufgabe eines Vermögenswertes im Bereich der Umschichtung (Veräußerung) gewährt wird, ist für den Einzelfall nach der Art des Wirtschaftsgutes und dem wirtschaftlichen Gehalt der zugrunde liegenden Vereinbarungen zu entscheiden. Maßgeblich ist, ob das Entgelt aus der Sicht des Leistenden für den endgültigen Verlust eines Wirtschaftsgutes in seiner Substanz (keine Leistung im Sinne des § 29 Z 3 EStG 1988) oder für die Gebrauchsüberlassung, den Verzicht auf eine Nutzungsmöglichkeit oder deren Beschränkung bei gleichzeitiger Substanzerhaltung (Leistung im Sinne des § 29 Z 3 EStG 1988) geleistet wird (vgl. UFS 9.2.2011, RV/0479-F/10; Doralt, EStG8, § 29 Rz 35 ff; Jakom/Kanduth-Kristen EStG, 2012, § 29 Rz 39 ff; Hofstätter - Reichel, Die Einkommensteuer - Kommentar, § 29 Rz 6.1 mit vielen weiteren Nachweisen).

Bereits der Erhalt eines einmaligen Entgelts kann zu Einkünften aus Leistungen führen, eine nachhaltige Betätigung muss nicht vorliegen (Doralt, EStG8, § 29 Rz 38).

§ 29 Z 3 EStG 1988 erfasst damit – wie auch in der Berufung vorgebracht – Einnahmen, die formell mit keiner Einkunftsart übereinstimmen, aber den anderen Einkunftsarten wirtschaftlich entsprechen (vgl. etwa Jakom/Kanduth-Kristen, EStG, 2012, § 29 Rz 39, Atzmüller, SWK 13/2010, S 500). Strittig ist hier vor allem, ob eine solche Entsprechung tatsächlich vorliegt.

Charakterisiert ist eine Leistung im Sinne von § 29 Z 3 EStG 1988 durch einen Leistungsaustausch. Eine Leistung wird um der Gegenleistung Willen erbracht, das heißt eine Zahlung muss als echte wirtschaftliche Leistung ausgelöst werden. Es muss somit ein kausaler Zusammenhang zwischen der Leistung und Gegenleistung bestehen (vgl. VwGH 25.11.1986, 86/14/0072, Doralt, EStG8, § 29 Rz 36, mit weiteren Nachweisen, Jakom/Kanduth-Kristen, EStG 2011, § 29 Rz 40).

Zu beurteilen dabei, ob ein Entgelt aus Sicht des Leistenden aufgrund einer Gebrauchsüberlassung, den Verzicht auf eine Nutzungsmöglichkeit, deren Beschränkung bei gleichzeitiger Substanzerhaltung geleistet wird oder ein endgültiger Verlust eines Vermögensgegenstandes vorliegt. Nur im letzten Fall ist keine Leistung im Sinne des § 29 Z 3 EStG 1988 gegeben. Verzichtet ein Steuerpflichtiger auf Rechte, die Ausfluss aus einer Eigentümerposition sind, oder werden solche Rechte übertragen, bleibt aber das Vermögen in der Substanz ungeschmälert, liegt eine Leistung nach § 29 Z 3 EStG 1988 vor (vgl. Doralt, EStG8, § 29 Rz 37/1, Jakom/Kanduth-Kristen, EStG, 2012, § 29 Rz 41, VwGH 28.1.1997, 96/14/0012, VwGH 25.6.2008, 2008/15/0132, UFS 19.6.2007, RV/0080-F/04).

Die Befugnis eines GmbH-Gesellschafters zur vertragsmäßigen Verpfändung seiner Geschäftsanteile ist in § 76 Abs. 3 GmbHG geregelt. Das hat zur Folge, dass sich der

Gläubiger durch Verwertung des Anteils nach Maßgabe von § 447 ABGB befriedigen kann. Das Pfandrecht erstreckt sich auf die Liquidationsquote nicht aber auf den Dividendenanspruch (Dividenden- und Barabfindungsanspruch sind aber gesondert verpfändbar). Obwohl der Gesellschafter eine Stimmrechtsvollmacht erteilen kann, verbleiben die mit dem Anteil verknüpften Verwaltungsrechte immer bei ihm. Die Verpfändung steht der Veräußerung des Anteils nicht entgegen, das Pfandrecht bleibt aber auch gegenüber dem gutgläubigen Erwerber bestehen.

Die Verpfändung umfasst damit keine Besitz-, Eigentums- und anderen Herrschafts- bzw. Verwaltungsrechte aus dem Gesellschaftsanteil. Der Pfandgläubiger erhält weder Teilnahme-, Stimm-, Einsichts- oder Minderheitsrechte noch ein Partizipationsrecht an einer Wertschwankung des Gesellschaftsanteils selbst (vgl. Koppensteiner/Rüffler, GmbH-Gesetz<sup>3</sup>, § 76 Rz 29 ff, Rauter in Straube, GmbHG § 76 Rz 266).

Im konkreten Fall ging der Bw ein finanzielles Wagnis ein, verpfändete seine Gesellschaftsanteile und erhielt dafür ein Entgelt. Der Kapitalstamm selbst, also die Anteile an der XGmbH ., S., blieb bei der gegenständlichen Bereitstellung der GmbH-Anteile in der wirtschaftlichen Verfügungsmacht des Anteilsinhabers. Das schließt die Anwendbarkeit der §§ 30 und 31 EStG 1988 aus.

Wie bereits oben dargestellt kann die einmalige Verpfändung von Privatvermögen gegen Entgelt nicht den Einkünften aus Gewerbebetrieb nach § 23 EStG 1988 zugeordnet werden. Der Grund dafür liegt aber nicht darin, dass diese Aktivität diesem Tatbestand nicht wirtschaftlich vergleichbar ist, sondern ausschließlich an deren eingeschränktem Umfang. Der Bw stellte diese Leistung nämlich nur „intern“ zur Verfügung und bot sie nicht „laufend“ am „offenen Markt“ an. Die Leistung wurde aber ohne Zweifel marktkonform und so erbracht, wie dies auch zwischen Fremden üblich wäre.

Wohl deshalb entschied das österreichische Höchstgericht bereits mehrfach, dass die Übernahme eines finanziellen Wagnisses für einen Dritten gegen Entgelt eine Leistung im Sinne des § 29 Z 3 EStG 1988 ist, worunter auch die Übernahme einer Ausfallhaftung für einen Geschäftsfreund in dessen geschäftlichem Interesse fällt (vgl. VwGH 3.7.2003, 98/15/0128; 4.12.1953, 1336/51; Jakom/Kanduth-Kristen, EStG, 2012, § 29 Rz 42, Doralt, EStG8, § 29 Rz 41).

Auch wenn es richtig ist, dass die Beurteilung von Bürgschaftsprovisionen – vor allem in Deutschland – nicht unumstritten ist (vgl. die Nachweise in Risthaus in Hermann/Heuer/Raupach, EStG, § 22 Anm. 386), deckt sich die österreichische Rechtsprechung doch mit der deutschen Judikatur, deren Heranziehung in Bereichen mit



vergleichbarer Rechtslage zulässig und zweckmäßig ist (vgl. VwGH 12.11.1990, 90/15/0014). Wie von Lang aufgezeigt (Lang, SWK 16/2010, S 553 ff), wird in Deutschland seit 1965 judiziert, dass Bürgschaftsprovisionen bei Nichtgewerbetreibenden sonstige Einkünfte darstellen. Das ist unabhängig davon, ob es sich um laufende oder um einmalige Zahlungen handelt (vgl. etwa BFH 22.1.1965, VI 243/62). Damit widersprach der BFH damals dem RFH und ging von dieser Beurteilung seitdem nicht mehr ab. Das deutsche Höchstgericht begründete dies damit, der Begriff Leistung habe sich gewandelt und umfasse jedes Tun, Unterlassen und Dulden, das Gegenstand eines entgeltlichen Vertrages sein kann. Die Übernahme eines finanziellen Wagnisses gegen Entgelt sei eine solche Leistung.

Der Unabhängige Finanzsenat kann sich deshalb der zuletzt in der österreichischen Literatur geäußerten und vom Bw vorgetragenen Kritik an der Auslegung des § 29 Z 3 EStG 1988 (vgl. Lang, SWK 10/2010, 417 ff und SWK 16/2010, S 553 ff) jedenfalls im Hinblick auf den hier zu beurteilenden Sachverhalt nicht anschließen. Die Beurteilung des hier gegenständlichen Sachverhalts hat auf dem Boden der eindeutigen höchstgerichtlichen Rechtsprechung zu erfolgen:

Die GmbH-Anteile wurden nicht veräußert oder endgültig verwertet, sondern dienen nur – zeitlich begrenzt – der Sicherstellung zweier Darlehen. Für die Übernahme des Ausfallrisikos erhielt der Bw ein Entgelt, gegen dessen Fremdüblichkeit weder die Akten noch die Vorbringen der beiden Verfahrensparteien sprechen.

Die konkrete entgeltliche Verpfändung der Gesellschaftsanteile hebt sich von den Einkünften aus Gewerbebetrieb nur deshalb ab, weil sie einmalig, offenbar ohne Wiederholungsabsicht und ohne Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr erfolgte. Sie folgte aber eindeutig einem klaren, wirtschaftlichen Kalkül unter fremdüblichen Bedingungen. Die Avalprovision wurde – von beiden Verfahrensparteien unbestritten – unter Abwägung des Risikos angemessen vereinbart und ausbezahlt.

Zumindest hier ist deshalb der von Lang unter Hinweis auf Knobbe-Keuk herangezogene Vergleich mit einem umgekehrten (nicht steuerbaren) Lotteriespiel nicht zutreffend (vgl. Lang, SWK 16/2010, S 553 mit weiteren Nachweisen sowie Risthaus in Hermann/Heuer/Raupach, EStG, § 22 Anm. 430). Spiel-, Sport-, Wett- und Lotteriegewinne werden nämlich deshalb grundsätzlich nicht besteuert, weil es am Verhältnis Leistung zu Gegenleistung fehlt (Doralt, EStG8, § 29 Tz 41), was im konkreten Fall keinesfalls zutrifft. Im Berufungsfall sind das Risiko bzw. die Chance des Bw klar mit dem entsprechenden Entgelt verknüpft. Das Geschäft entspricht solchen, wie sie nach der Aktenlage und der übereinstimmender Auffassung der beiden Verfahrensparteien üblicherweise auch geschäftsmäßig von Banken oder anderen Sicherungsgebern übernommen werden (Bankgarantie etc.). Der Unterschied liegt nur darin,

dass diese anderen Anbieter nachhaltig und mit Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr agieren.

Wäre ein Missverhältnis zwischen Entgelt und Risiko bzw. Chance vorgelegen, hätte ein Fremder ein solches Geschäft im Rahmen seines Geschäftsbetriebs wohl überhaupt nicht übernommen. Damit läge ein fremdunübliches Geschäft vor, das im Sinne der Angehörigenjudikatur überhaupt nicht anzuerkennen wäre. Der Zufluss der Avalprovision wäre in diesem Fall aber auch nicht „nicht steuerbar“, sondern eine verdeckte Ausschüttung und unter § 27 EStG 1988 zu subsumieren. Darauf deutet aber nach der Aktenlage und übereinstimmender Einschätzung der beiden Verfahrensparteien nichts hin.

Die im Geschäftsleben üblichen Sicherungsgeschäfte unterscheiden sich von der hier zu beurteilenden entgeltlichen Verpfändung im Grunde nur hinsichtlich der Nachhaltigkeit und der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr, entsprechen ihm ansonsten – wie von Lang (mit weiteren Nachweisen) gefordert - wirtschaftlich. Gerade das ist ein überzeugendes Argument, die Avalprovision 2010 zu sonstigen Einkünften im Sinne des § 29 Z 3 EStG 1988 zu zählen, womit die daraus resultierenden Einkünfte der Einkommensteuer zu unterziehen sind. Gegenteiliges vermag der Unabhängige Finanzsenat auch aus der Freigrenze für diese Einkünfte, die im Übrigen hier ohne Bedeutung ist, nicht abzuleiten.

Um Missverständnissen vorzubeugen darf ergänzend angemerkt werden, dass mit einer tatsächlichen Verwertung der Anteile verbundene Vermögensabflüsse konsequenterweise Werbungskosten darstellen würden (vgl. Risthaus in Hermann/Heuer/Raupach, EStG, § 22 Anm. 386). Dabei wäre aber zu berücksichtigen, dass damit allenfalls Regressansprüche verbunden sein könnten und allfällige (Total)Verluste gem. § 29 Z 3 letzter Satz EStG 1988 nicht ausgleichsfähig wäre. Solche Abflüsse stehen im Streitjahr nicht zur Diskussion. Bei einer (Zwangs)Verwertung allenfalls aufgedeckte stille Reserven aus den privat gehaltenen Gesellschaftsanteilen wären beim Bw nur im Rahmen der §§ 30 bzw. 31 EStG 1988 einkommensteuerbar“.

Die Berufung betreffend Steuerpflicht der Avalprovision erweist sich nach den obigen Ausführungen insgesamt als unbegründet und wird daher abgewiesen. Der Erstbescheid bleibt damit unverändert.

Salzburg, am 21. August 2012