



Verteiler: B2, C, D

6. Februar 1995

GZ 10 5010/1-IV/10/95

An alle

Finanzlandesdirektionen

Finanzämter

Himmelpfortgasse 4-8
Postfach 2
A-1015 Wien
Telefax: +43 (0)1-5139861

Internet:
Post@bmf.gv.at
DVR: 0000078

Betr.: **Gewährung von Darlehen an Kapitalgesellschaften;
gesellschaftsteuerrechtliche Behandlung**

Der Verwaltungsgerichtshof hat in der Vergangenheit mehrfach zur Frage der gesellschaftsteuerrechtlichen Behandlung der Hingabe von Darlehen Stellung genommen. Im Interesse einer einheitlichen Vorgangsweise gibt das Bundesministerium für Finanzen nachstehend zusammenfassend seine Rechtsansicht über die gesellschaftsteuerrechtliche Behandlung von Darlehen an Kapitalgesellschaften bekannt. Über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten können daraus nicht abgeleitet werden.

1. Im Allgemeinen erfüllt die Gewährung eines Darlehens keinen Tatbestand des Gesellschaftsteuerrechtes, wenn nicht eine besondere Vertragsgestaltung eine andere Beurteilung erfordert (siehe nachstehende Punkte 2 bis 4). Gesellschaftsteuerrechtlich relevant ist aber jedenfalls der Verzicht des Gesellschafters auf Darlehenszinsen, sei es, dass das Darlehen von vornherein unverzinslich gewährt wird oder dass der Verzicht auf Zinsen eines grundsätzlich verzinslichen Darlehens erst später vereinbart wird (siehe nachstehende Punkte 5 und 6). Dabei ist zu beachten, dass ein Gesellschafterdarlehen, das sowohl beim Darlehensgeber als auch beim Darlehensnehmer ein Handelsgeschäft darstellt, gemäß § 353 HGB verzinslich ist, wenn nicht ausdrücklich Zinsenlosigkeit vereinbart ist (VwGH 24.06.1965, 2166/64).

2. Gewährt ein Gesellschafter für die Dauer seiner Beteiligung ein von vornherein unverzinsliches Darlehen und ergibt sich aus der Vertragsgestaltung, dass die Darlehensgewährung einer Einlagengewährung gleichkommt (zB Bedienung der "Darlehensschuld" im Liquidationsfall erst nach der Befriedigung aller anderen Gläubiger), so ist der Steuertatbestand des § 2 Z 4 lit. c KVG (vor dem 1. Jänner 1995: § 2 Z 3 lit. b KVG) erfüllt (VwGH 16.12.1993, 92/16/0065). Die Steuerschuld entsteht im Zeitpunkt der Darlehensgewährung. Gegenstand der freiwilligen Leistung ist das funktionell einer Gesellschaftseinlage gleichkommende Darlehenskapital selbst; Besteuerungsgrundlage ist demnach der Nennbetrag der hingebenen Darlehensvaluta. Eine Gebührenpflicht des Darlehens gemäß § 33 TP 8 GebG ist rücksichtlich des § 15 Abs. 3 leg. cit. ausgeschlossen.

3. Die Hingabe eines Darlehens, auf das die Voraussetzungen des Punktes 2 zwar nicht oder nur zum Teil zutreffen - also auch eines verzinslichen Darlehens - unterliegt der Gesellschaftsteuer dann, wenn sich aus der Vertragskonstruktion ergibt, dass die Hingabe neben einer Einlage (zB als stiller Gesellschafter) als unabdingbare Voraussetzung für den Erwerb der Gesellschaftsrechte erforderlich ist (VwGH 20.01.1992, 90/15/0074). Die Steuerschuld entsteht im Zeitpunkt der Darlehensgewährung; Besteuerungsgrundlage ist die hingebene Darlehensvaluta. Für ein derartiges Darlehen besteht rücksichtlich des § 15 Abs. 3 GebG keine Gebührenpflicht.

4. Wird bei einem Darlehen anstelle einer festen Verzinsung eine Gewinnbeteiligung für die Überlassung des Kapitals gewährt (partiarisches Darlehen), so ist der Tatbestand des § 2 Z 1 in Verbindung mit § 5 Abs. 1 Z 3 KVG (vor dem 1. Jänner 1995: § 6 Abs. 1 Z 3 KVG) erfüllt. Ist für die Hingabe eines Darlehensbetrages neben einer variablen, an den Gewinn des Unternehmens geknüpften Leistung auch eine feste Verzinsung vereinbart, so ist für die Einordnung als partiarisches Darlehen maßgebend, ob die Vereinbarung einer festen Verzinsung oder die Gewinnbeteiligung als Hauptsache anzusehen ist; letzteres ist nicht der Fall, wenn der Darlehensgeber bei Abschluss des Vertrages nicht ernstlich mit einer überwiegend am Gewinn orientierten Leistung für die Darlehenshingabe rechnen kann (VwGH 24.03.1994, 92/16/0189). Besteuerungsgrundlage für partiarische Darlehen ist der Nennbetrag der hingebenen Darlehensvaluta; eine Gebührenpflicht besteht gemäß § 15 Abs. 3 GebG nicht.

5. Gewährt ein Gesellschafter der Gesellschaft ein von vornherein unverzinsliches Darlehen und unterliegt die Darlehensvaluta nicht selbst der Gesellschaftsteuerpflicht (Punkt 2 bis 4), so ist in dem Umstand der Unverzinslichkeit der Tatbestand der freiwilligen Leistung gemäß

§ 2 Z 4 lit. c KVG (vor dem 1. Jänner 1995: § 2 Z 3 lit. b KVG) erfüllt (VwGH 18.11.1993, 93/16/0104). Die Steuerschuld entsteht im Zeitpunkt der Darlehensgewährung. Gegenstand der freiwilligen Leistung ist die zinsenlose Nutzung des Kapitals und damit der ersparte Zins im Zeitpunkt der Darlehensgewährung (VwGH 16.12.1993, 92/16/0065). Die Leistung des Gesellschafters ist aber mit keinem höheren Wert anzusetzen, als mit dem Wert der Zinsen, die der Gesellschafter bei anderweitiger Kapitalanlage zu sonst gleichen Konditionen hätte erhalten können (BFH 31.01.1979, BStBl II 1979, 382), wobei davon ausgegangen werden kann, dass dieser Zinssatz in der Regel nicht niedriger als 5,5% sein wird.

Der nach dem so ermittelten Zinssatz errechnete Jahreswert ist nach den Bestimmungen des Bewertungsgesetzes (§ 15 BewG 1955; Abschnitt 7 VStRL 1989, AÖF Nr. 257/1989) nach Maßgabe der Dauer des Zinsenverzichtes zu kapitalisieren (VwGH 16.12.1993, 92/16/0065). Dabei kann aufgrund der möglichen Fallgestaltungen die Annahme einer immerwährenden Dauer der Nutzung im Sinne des § 15 Abs. 2 BewG 1955 ausgeschlossen werden, weil neben der durch die Person des Darlehensgebers gegebenen Unbestimmtheit auch eine auf Dauer des Bestehens der - nicht auf bestimmte Zeit errichteten - Gesellschaft gewährte Unverzinslichkeit als "unbestimmte Dauer" zu qualifizieren ist.

Die Darlehensgewährung selbst (Kapitalzuzählung) unterliegt der Gebührenpflicht gemäß § 33 TP 8 GebG.

6. Verzichtet der Gesellschafter während der Laufzeit eines aufgrund einer Vereinbarung oder aufgrund des Gesetzes verzinslichen Darlehens auf die Zinsen, so wird dadurch regelmäßig der Tatbestand des § 2 Z 4 lit. b KVG (vor dem 1. Jänner 1995: § 2 Z 3 lit. b KVG) erfüllt (VwGH 27.04.1987, 85/15/0323); dabei kommt es nicht darauf an, ob der Verzicht endgültig, unbefristet oder unbedingt erfolgt, sondern nur darauf, ob der Verzicht geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen (VwGH aaO).

Drei Fälle sind zu unterscheiden:

- a) Der Verzicht bezieht sich nur auf Zinsansprüche aus bereits abgelaufenen Zinsperioden,
- b) der Verzicht bezieht sich nur auf Zinsansprüche für künftige Zinsperioden,
- c) der Verzicht bezieht sich auf vergangene und künftige Zinsperioden.

Die Gesellschaftsteuerschuld entsteht in allen Fällen im Zeitpunkt des Zinsverzichtes. Steuermaßstab ist der Wert der gesetzlich bzw vertraglich geschuldeten Zinsen im Zeitpunkt

des Verzichtes, demnach im Fall der lit. a die für den Verzichtszeitraum bereits tatsächlich bestehende Zinsforderung, im Fall der lit. b die nach dem BewG 1955 entsprechend der Dauer des Verzichtes zu kapitalisierenden Zinsen und im Fall der lit. c die Summe dieser Werte.