



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der AB KG, ADR, vertreten durch Anzböck & Brait Rechtsanwälte GmbH, 3430 Tulln, Stiegeng. 8, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 6. Februar 2007 betreffend Gesellschaftsteuer zu ErfNr.xxx, StNrxxx entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Notariatsakt vom 23. April 2003 samt Nachtrag vom 30. April 2003 (im Folgenden: Übergabsvertrag) übergab Herr AB seinen Kommanditanteil an der AB KG (Handel und Werkstätte für landwirtschaftliche Maschinen) unentgeltlich an seinen Sohn Mag. AB. In Punkt "VIII. Verrechnungskonto" wurde ausgeführt, dass auf einem Verrechnungskonto der Kommanditgesellschaft eine offene Forderung gegenüber dem Übergeber in Höhe von EUR 226.000,00 bestehe. Diese Forderung werde seitens des Übergebers binnen zwei Monaten um einen Betrag von EUR 46.900,00 reduziert, sodass eine restliche Forderung der Gesellschaft gegenüber dem Kommanditisten von rund EUR 179.100,00 verbleibe. Der Übernehmer erklärte, diese Verbindlichkeit des Übergebers in seine alleinige Zahlungsverpflichtung zu übernehmen und insoweit den Übergeber im Innenverhältnis vollkommen schad- und klaglos zu halten.

Mit Notariatsakt vom 1. Juli 2003 (im Folgenden: Schenkungsvertrag) übergab Herr AB weiters mehrere Liegenschaften an seinen Sohn Mag. AB.

Außenprüfung

Zwecks Berechnung der Grunderwerbsteuer und der Schenkungssteuer für die obigen Rechtsvorgänge führte das Finanzamt eine Außenprüfung durch. In der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 19. September 2006 wurden ua. folgende Prüfungsfeststellungen getroffen:

"Das negative Verrechnungskonto des Übergebers resultiert aus noch nicht abgedeckten Verlusten. Die getätigten Entnahmen wurden durch Einlagen abgedeckt. Da der Kommanditist keine Nachschusspflicht für entstandene Verluste hat, kann das negative Verrechnungskonto nicht als Gegenleistung anerkannt werden.

Entwicklung der Entnahmen und Einlagen:

<i>Entnahmen</i>	<i>ATS</i>	<i>€</i>
<i>1997</i>	<i>8.422,85</i>	<i>612,11</i>
<i>1998</i>	<i>318.754,67</i>	<i>23.164,81</i>
<i>1999</i>	<i>378.323,00</i>	<i>27.493,80</i>
<i>2000</i>	<i>1.515.889,44</i>	<i>110.163,98</i>
<i>Summe der Entnahmen</i>		<i>161.434,70</i>
<i>Einlagen</i>		
<i>2001</i>		<i>- 14.171,21</i>
<i>2002</i>		<i>- 199.277,80</i>
<i>Summe Einlagen</i>		<i>- 213.449,01</i>

Das übernommene negative Verrechnungskonto besteht somit nur aus den offenen Verlustverrechnungen."

Verfahren vor dem Finanzamt betreffend Schenkungssteuer

Gegen den vom Finanzamt gegenüber Herrn Mag. AB erlassenen Schenkungssteuerbescheid wurde ua. eingewandt, dass das Finanzamt bei der Bewertung der Kommanditanteile, das negative Verrechnungskonto des Übergebers, resultierend aus noch nicht abgedeckten Verlusten, zu Unrecht nicht als Gegenleistung anerkannt habe. Im letzten Absatz des Punktes VIII. des Übergabsvertrages habe sich der Übernehmer ausdrücklich verpflichtet, die bestehende Verbindlichkeit des Übergebers auf dem Verrechnungskonto in der Höhe von € 179.100,00 in seinige alleinige Zahlungsverpflichtung zu übernehmen und insoweit den Übergeber im Innenverhältnis vollkommen schad- und klaglos zu halten. Der Übernehmer sei demzufolge mit Abtretung und Annahme der gegenständlichen Gesellschaftsanteile die ausdrückliche Verpflichtung zur Abdeckung des gegenständlichen Anteiles zu übernehmen eingegangen und habe somit eine Gegenleistung begründet.

Tatsächlich habe der Übernehmer, wie die nunmehr vorgelegten Urkunde ergeben, das negative Kapitalkonto zwischenzeitig ausgeglichen, indem ein Betrag in der Höhe von € 180.048,23 resultierend aus einer Lebensversicherung, am 29.9.2003 dem Konto des Mag. AB, Konto Nr.: 9050, gutgebucht und damit in weiterer Folge das negative Kapitalkonto ausgeglichen worden sei, wie sich dies in den Erläuterungen zur Bilanz des Jahres 2004 wiederfinde. Die tatsächlich mit der Übernahme der Geschäftsanteile übernommene Verbindlichkeit sei demzufolge zwischenzeitig bereits getilgt.

Das negative Kapitalkonto als Verbindlichkeit sei daher sehr wohl als Gegenleistung anzuerkennen. Für die übernommenen Gesellschaftsanteile sei daher ein negativer Verkehrswert zu ermitteln gewesen.

Als Bescheinigungsmittel wurden dem Finanzamt Kopien des Kontoauszuges zum Konto Nr.: 9050 sowie Auszug aus der Erläuterung zur Bilanz 2004 übermittelt.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung betreffend Schenkungssteuer begegnete das Finanzamt dem Begehren, das negative Verrechnungskonto als Gegenleistung anzuerkennen, mit dem Hinweis, dass auf Grund der handelsrechtlichen Vorschriften der Kommanditist keine Nachschusspflicht hinsichtlich entstandener Verluste habe. Der Kommanditist sei nicht verpflichtet, das negative Verrechnungskonto - entstanden aus Verlustzuweisungen - abzudecken. Sollte ein Kommanditist diesen Verlust abdecken, liege eine freiwillige Leistung des Kommanditisten vor. Auch dem Gesellschaftsvertrag sei keine vertraglich eingegangene Nachschusspflicht des Kommanditisten zu entnehmen.

Da der scheidende Kommanditist keiner Nachschuss- und Zahlungsverpflichtung unterliege, könne der übernehmende Kommanditist auch keine Nachschuss- und Zahlungsverpflichtung übernehmen. Auf Grund der handelsrechtlichen Vorschriften und der fehlenden Nachschussverpflichtung im Gesellschaftsvertrag könne der scheidende Kommanditist nie zur Zahlungsverpflichtung herangezogen werden. Es könne lediglich zum Verlust der Kommanditeinlage kommen. Demzufolge könne es auch im Innenverhältnis nie zur Inanspruchnahme des Kommanditisten kommen. Sämtliche Leistungen beruhten auf Freiwilligkeit und stellten keine verpflichtende Gegenleistung dar.

Das Finanzamt räumte ein, dass auch Leistungen an Dritte zur Gegenleistung zählen können. Dies dann, wenn sie auf Grund des Gesetzes oder auf Grund vertraglicher Verpflichtungen dem Veräußerer oblägen, aber auf Grund der Parteienabrede vom Erwerber übernommen werden müssten, sich also im Vermögen der Veräußerers auswirkten. Dies treffe jedoch auf die Übernahme des negativen Verrechnungskontos nicht zu, weil der Veräußerer nicht zum Ausgleich (Nachschuss) verpflichtet gewesen sei.

Verfahren vor dem Finanzamt betreffend Gesellschaftsteuer

Gesellschaftsteuerbescheid

Mit Gesellschaftsteuerbescheid vom 6. Februar 2007 setzte das Finanzamt gegenüber der AB KG für den Rechtsvorgang "Verlustabdeckung durch einen Kommanditisten vom 29. September 2003" Gesellschaftsteuer in Höhe von € 1.800,48 (1 % vom Wert der Leistung von € 180.048,23) fest. Zur Begründung führte das Finanzamt Folgendes aus:

"Die Verlustabdeckung durch einen Kommanditisten stellt eine freiwillige Leistung im Sinne des § 2 Zi 4 KVG dar.

Laut Kontoauszug wurden seitens Herrn Mag. AB am 30.9.2003 Euro 180.048,23 zur Abdeckung des negativen Verrechnungskontos an die KG geleistet und seinem Verrechnungskonto gutgebucht. Das negative Verrechnungskonto resultiert ausschließlich aus Verlustverrechnungen.

Da ein Kommanditist aufgrund von handelsrechtlichen Bestimmungen nicht zur Verlustabdeckung verpflichtet ist erfolgte die Leistung freiwillig.

Auch dem Gesellschaftsvertrag ist keine Nachschussverpflichtung zu entnehmen."

Berufung Gesellschaftsteuer

In der von der AB KG gegen den Gesellschaftsteuerbescheid eingebrachten Berufung wurde zum Einen eingewandt, dass die Erhebungen der Erstbehörde mangelhaft seien, als die gegenständliche Verlustabdeckung bzw. die Abdeckung des negativen Verrechnungskontos der KG sehr wohl auf einer vertraglichen Grundlage, nämlich dem Übergangsvertrag vom 23.4.2003 beruhe.

Gemäß diesem Vertrag, mit dem der damalige Kommanditist AB, geb. 03.10.1944, die von ihm gehaltenen Anteile an der AB KG an Herrn mag. AB, geb. 08.10.1971, übergeben habe, wurde das zu diesem Zeitpunkt bestehende negative Verrechnungskonto mit einem Betrag in der Höhe von € 179.100,00 festgehalten und gleichzeitig die Verpflichtung des Übernehmers vereinbart, diese Verbindlichkeit des Übergebers gegenüber der Gesellschaft in seiner Zahlungsverpflichtung zu übernehmen. Bei mängelfreier Durchführung des Verfahrens hätte die Erstbehörde demzufolge sehr wohl erkennen können und auch erkennen müssen, dass die Erbringung der gegenständlichen Einlage auf einer vertraglichen Verpflichtung beruht habe.

Es könne dementsprechend auch nicht von einer freiwilligen Leistung ausgegangen werden, nur weil der Gesellschaftsvertrag über keine Nachschussverpflichtung verfüge.

In rechtlicher Hinsicht habe nämlich die Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages insoweit in den Hintergrund zu rücken, zumal die erwähnte Bestimmung des Punktes VIII des bezeichneten Übergabsvertrages nicht zuletzt auch einen Vertrag zugunsten Dritter darstellt,

mit dem gewährleistet werde, dass die Forderung der Gesellschaft durch einen Dritten, nämlich durch den neuen Gesellschafter (Kommanditisten) bedient werde.

Es könne demzufolge nicht mehr von der Freiwilligkeit der Leistung ausgegangen werden, nur weil der Gesellschaftsvertrag über keinerlei Nachschussverpflichtungen verfüge.

Richtigerweise ergebe sich die Verpflichtung zur Nachschussleistung bzw. zur Abdeckung des negativen Verrechnungskontos bereits eindeutig aus dem erwähnten Übergabsvertrag. Bei mängelfreier Durchführung des Verfahrens hätte die Erstbehörde demzufolge auf den gegenständlichen Übergasvertrag Bezug nehmen und rechtlich daraus schließen müssen, dass der Bezahlung dieser Schuld auch eine entsprechende Verpflichtung zu Grund gelegen sei. In diesem Fall hätte demzufolge auch die Vorschreibung einer Gesellschaftsteuer ersatzlos entfallen müssen:

Berufungsvorentscheidung Gesellschaftsteuer

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung hielt das Finanzamt dem Folgendes entgegen:

"Die Willensbildung zum Erbringen der freiwilligen Leistung erfolgte durch den Altgesellschafter Herrn AB, geb. 1944. Erfolgt die tatsächliche Ausführung der Leistung erst nach Ausscheiden des Gesellschafters hindert dies die Entstehung der Steuerschuld nicht. Dazu wird auf die Judikatur des VwGH verwiesen (VwGH vom 30.3.200 99/16/0135, vom 24.1.2001 99/16/0065)."

Vorlageantrag Gesellschaftsteuer

Ohne in der Sache Neues vorzubringen, stellte der Bw. mit Eingabe vom 7. März 2007 den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat betreffend Schenkungssteuer

Mit Berufungsentscheidung vom 10.09.2008, RV/0520-W/07 wies der Unabhängige Finanzsenat die Berufung in der Schenkungssteuerangelegenheit als unbegründet ab. Darin wurde vom Unabhängigen Finanzsenat zur Frage der Gegenleistung ua. Folgendes ausgeführt:

"Gemäß [§ 167 Abs. 3 HGB](#) nimmt der Kommanditist an dem Verlust nur bis zum Betrag seines Kapitalanteils und seiner noch rückständigen Einlage teil.

Die zitierte Norm bestimmt nach hM, dass der Kommanditist bei der Auseinandersetzung aus Anlass seines Ausscheidens am Gesamtverlust höchstens mit der bedungenen Einlage teilnimmt (Schilling, in GroßK3, § 167 Anm 14), also nie mehr als seine Pflichteinlage verlieren kann. Verlustanteile werden also vom Kapitalkonto des Kommanditisten ohne Rücksicht darauf abgeschrieben, ob sein Kapitalkonto dadurch negativ wird. Ein solcher Negativstand bringt die Verpflichtung zur Auffüllung durch Folgegewinne gemäß [§ 169 Abs. 1 HGB](#) bei aufrechter Gesellschafterstellung zum Ausdruck. Ein Kommanditist, der seine Einlage voll geleistet und - entsprechend [§ 169 Abs. 1 und 2 Halbsatz 2 HGB](#) - Gewinne zum Ausgleich früherer Verluste

verwendet hat, ist bei seinem Ausscheiden nicht verpflichtet, etwas nachzuschießen; er muss nur hinnehmen, dass ihm sein Kapitalanteil durch Verlustzuweisungen verloren geht. Der negative Kapitalanteil erhält demnach zufolge § 167 Abs. 3 leg.cit. beim Ausscheiden des Kommanditisten nicht den Charakter einer Verbindlichkeit gegen die Gesellschaft (Torggler-Kucsko, in Straube, HGB, § 167 Rz.6).

Der o.a. Betrag in der Höhe von € 179.100,00 ist nach den (vom Bw. unwidersprochen gebliebenen) Feststellungen des Finanzamtes auf Verlustzuweisungen zurückzuführen. Der daraus resultierende negative Kapitalsaldo stellt jedoch nach den obigen Feststellungen keine Verbindlichkeit des Übergebers an die Kommanditgesellschaft dar. Wenn seitens des scheidenden Kommanditisten (Übergeber) aber keine Verbindlichkeit bestand, konnte der Bw. als Übernehmer eine solche auch nicht übernehmen. Der Bw. hat also mit seiner Erklärung laut Punkt VIII des Übergabsvertrages im Ergebnis keine Zahlungsverpflichtung übernommen. Der Bw. war daher nicht zur Zahlung eines entsprechenden Betrages verpflichtet, um den Übergeber im Innenverhältnis vollkommen schad- und klaglos zu halten.

Nach § 20 Abs. 5 ErbStG begründet aber nur die rechtliche Verpflichtung zur Leistung einer Schuld oder Last, die nach Maßgabe ihres rechtlichen Gehalts auf den Erwerber übergeht und diesen verpflichtet, die Schuld aus dem erworbenen Vermögen abzudecken, eine Abzugspost. Der durch die Buchung eines Betrages in der Höhe von € 180.048,23 vorgenommene Ausgleich des negativen Kapitalkontos, zudem der Bw. weder nach dem Gesetz noch nach dem Übergabsvertrag verpflichtet war, konnte daher entgegen dem Begehren des Bw. nicht als Gegenleistung anerkannt werden."

Aussetzung des Berufungsverfahrens Gesellschaftsteuer

Mit Bescheid vom 20. Oktober 2009 setzte der Unabhängige Finanzsenat das Berufungsverfahren betreffend Gesellschaftsteuer gemäß [§ 281 BAO](#) bis zur Beendigung des beim Verwaltungsgerichtshof zur GZ 2008/16/0149 anhängigen Verfahrens aus, da der Ausgang dieses Verfahrens betreffend Schenkungssteuer von wesentlicher Bedeutung für die Entscheidung betreffend Gesellschaftsteuer sei. Dies deshalb, weil in beiden Verfahren die handelsrechtliche Beurteilung des Punktes VIII. des Übergabsvertrages vom 23. April 2003 zwischen Herrn AB, geb. 1944 und Herrn Mag. AB, geb. 1971 von entscheidender Bedeutung ist.

Fortsetzung des Berufungsverfahrens Gesellschaftsteuer

Nach Beendigung des Verfahrens durch den Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 29.9.2011, 2008/16/0149 wird das Berufungsverfahren betreffend Gesellschaftsteuer nunmehr von Amts wegen fortgesetzt.

Über die Berufung betreffend Gesellschaftsteuer wurde erwogen:

Gemäß [§ 2 Z. 2 KVG](#) unterliegen der Gesellschaftsteuer Leistungen, die von einer inländischen Kapitalgesellschaft aufgrund einer im Gesellschaftsverhältnis begründeten Verpflichtung bewirkt werden (Beispiele: weitere Einzahlungen, Nachschüsse). Der Leistung eines

Gesellschafter steht es gleich, wenn die Gesellschaft mit eigenen Mitteln die Verpflichtung des Gesellschafters abdeckt.

Weiters unterliegen nach der Bestimmung des [§ 2 Z. 4 KVG](#) ua. folgende freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft, wenn die Leistung geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen, der Gesellschaftsteuer:

- a) Zuschüsse,
- b) Verzicht auf Forderungen,
- c) Überlassung von Gegenständen an die Gesellschaft zu einer den Wert nicht erreichenden Gegenleistung,
- d) Übernahme von Gegenständen der Gesellschaft zu einer den Wert übersteigenden Gegenleistung.

Bei Leistungen iSd [§ 2 Z. 2 bis 4 KVG](#) wird gemäß [§ 7 Z. 2 KVG](#) die Steuer vom Wert der Leistung berechnet.

Gemäß [§ 4 Abs. 2 Z 1 KVG](#) gelten als Kapitalgesellschaften im Sinne des KVG auch Kommanditgesellschaften, zu deren persönlich haftenden Gesellschaftern eine Kapitalgesellschaft gehört.

Komplementärin der AB KG ist die AB GmbH, weshalb es sich bei der AB KG um eine Kapitalgesellschaften im Sinne des KVG handelt.

Gemäß [§ 9 Abs. 1 KVG](#) ist Steuerschuldner die Kapitalgesellschaft.

Unstrittig ist, dass der Kommanditist Mag. AB am 29. September 2003 eine Einlage in Höhe von € 180.048,23 an die AB KG leistete. Der Betrag von € 180.048,23 wurde dem vom Übergeber übernommenen negativen Verrechnungskonto resultierend aus noch nicht abgedeckten Verlusten gutgeschrieben. Der Gesellschaftsvertrag der AB KG sah keine Nachschusspflicht des Kommanditisten vor und bestand somit keine gesellschaftsvertragliche Verpflichtung – weder des Übergebers noch der Herrn Mag. AB - über seine Pflichteinlage hinaus am Verlust der Gesellschaft teilzunehmen.

Zu der im Übergabsvertrag unter Punkt VIII. zwischen Herrn Mag. AB und Herrn AB getroffenen Vereinbarung führte der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis VwGH 29.9.2011, 2008/16/019 ua. Folgendes aus:

"Zur Frage, ob das negative Verrechnungskonto bei der Ermittlung des Wertes des Kommanditanteils Berücksichtigung hätte finden müssen, ist darauf hinzuweisen, dass der im Kapitalkonto ausgewiesene sogenannte Kapitalanteil der Gesellschafter einer Personenhandelsgesellschaft kein selbständiges Recht darstellt. Dem Kapitalkontostand

kommt vielmehr nur die beschränkte Funktion zu, die Berechnung des Vorzugsgewinns und des Auseinandersetzungsguthabens zu ermöglichen.

Der Kommanditist haftet, soweit er eine Einlage bei der Gesellschaft hält, überhaupt nicht, denn die im Gesellschaftsvermögen vorhandene Einlage ersetzt seine Haftung. Der Erbe eines Kommanditisten haftet nicht persönlich, wenn der ererbte Kommanditanteil im Zeitpunkt des Erbanfalls im Wert unter der Haftsumme liegt, soweit nicht die Einlage rückständig ist (vgl. zu all dem das hg. Erkenntnis vom 23. Februar 2006, Zl. 2005/16/0245, mwN). Dasselbe muss auch für denjenigen gelten, der den Gesellschaftsanteil im Schenkungswege übernommen hat.

Für den Beschwerdefall bedeutet dies, dass der Beschwerdeführer nach handelsrechtlichen Bestimmungen nicht zum Ausgleich des negativen Kapitalkontos verpflichtet war.

Dies gesteht der Beschwerdeführer in seiner Beschwerde auch zu. Allerdings macht er - wie auch schon in seiner Berufung - geltend, sich im Übergabsvertrag verpflichtet zu haben, das negative Verrechnungskonto des Übergebers in Höhe von EUR 179.100,-- auszugleichen. Diese vertragliche Verpflichtung wäre nach § 20 Abs. 5 ErbStG bei der Ermittlung der Schenkungssteuer zu berücksichtigen gewesen.

Dieses Vorbringen zeigt keine Rechtswidrigkeit auf, weil nach dem in den Verwaltungsakten einliegenden Übergabsvertrag der Beschwerdeführer lediglich erklärt hat, die Verbindlichkeit des Übergebers (welche unstrittig aus dem negativen Verrechnungskonto resultiert) "in seine alleinige Zahlungsverpflichtung zu übernehmen und insoweit den Übergeber im Innenverhältnis vollkommen schad- und klaglos zu halten". Damit hat der Beschwerdeführer aber keine Übernahme einer konkreten Zahlungsverpflichtung behauptet. Dass der Übergeber als Kommanditist mit Wirkung für das (gesellschaftsrechtliche) Innenverhältnis vereinbart gehabt hätte, dass er über seine Einlage hinaus am Verlust der Gesellschaft teilzunehmen habe (vgl. beispielsweise das Urteil des OGH vom 7. Juni 1990, Zl. 70b559/90), oder dass sich das negative Kapitalkonto auf andere Ursachen als auf Verlustzuweisungen zurückführen lasse, hat der Beschwerdeführer nicht vorgebracht. Der belangten Behörde kann daher nicht entgegengetreten werden, wenn sie den Umstand, dass der Kommanditanteil mit einem negativen Kapitalkonto verbunden war, nicht berücksichtigt hat und zwar unabhängig davon, ob der Beschwerdeführer dieses in der Folge ausgeglichen hat."

Für die gesellschaftsteuerliche Beurteilung der Zahlung des Herrn Mag. AB als "freiwillige Leistung" iSd [§ 2 Z 4 KVG](#) ist entscheidend, dass weder Herr Mag. AB noch Herr AB auf Grund des Gesetzes oder auf Grund des Gesellschaftsvertrages zu einer Leistung an die AB KG verpflichtet waren.

Nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist die Frage der Freiwilligkeit einer Leistung allein danach zu beurteilen, ob die Leistung auf gesetzlichem oder gesellschaftsvertraglichem Zwang beruht oder auf einem anderen Rechtsgrund (siehe dazu ua. VwGH 14.12.1994, [94/16/0121](#), 0122 und die dort zitierte Vorjudikatur).

Als freiwillig (iSd [§ 2 Z 3 und 4 KVG](#)) sind vor allem Leistungen anzusehen, die auf Verträgen beruhen, denen nicht der Charakter eines Gesellschaftsvertrages zukommt. Voraussetzung für die Steuerpflicht ist, dass der Vertrag freiwillig abgeschlossen wird. Zur Steuerpflicht führt jede Zuwendung eines Vermögensteiles durch einen Gesellschafter, die ohne gesetzlichen

oder gesellschaftsvertraglichen Zwang erbracht wird und die zur Erfüllung des Gesellschaftszweckes verwendet wird (vgl. VwGH 25.3.1993, [92/16/0146](#)).

Die Freiwilligkeit einer Kapitalzuführung wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass die Kapitalzuführung in Erfüllung eines Vertrages erfolgte; allerdings ist Voraussetzung, dass der zu erfüllende Vertrag freiwillig abgeschlossen wurde (vgl. VwGH 17.2.1994, [92/16/0089](#) unter Hinweis auf Egly-Klenk, Gesellschaftsteuer-Kommentar⁴, 144, mit Bezugnahme auf Leistungen zwischen Schwestergesellschaften).

Die im Übergabsvertrag unter Punkt VIII getroffene Vereinbarung wurde von Herrn Mag. AB freiwillig übernommen und spricht dies dafür, von einer freiwilligen Leistung iSd [KVG](#) des Herrn Mag. AB an die KG auszugehen. Aber selbst wenn man im Vertragspunkt VIII einen Vertrag zu Gunsten Dritter erblickt, würde dies nichts an der Gesellschaftsteuerpflicht ändern. Im Verhältnis zur KG ist es irrelevant, ob die Willensbildung zur Leistung noch vom Übergeber oder bereits vom Übernehmer gefasst wurde. Sowohl Leistungen eines ausscheidenden Gesellschafters, als auch Leistungen eines neu eintretenden Gesellschafters, die im Hinblick auf die Gesellschafterstellung erbracht werden, unterliegen der Gesellschaftsteuer (vgl. dazu VwGH 30.3.2000, [99/16/0135](#), VwGH 27.4.2000, [2000/16/0114](#) sowie VwGH 21.10.2010, [2008/16/0090](#)).

Nach ständiger Judikatur (vgl. z.B. VwGH 22.10.1990, [90/15/0027](#) und die dort zitierte Vorjudikatur), ist eine Gesellschaft mbH & Co KG als Kapitalgesellschaft zu werten und können bei ihr alle Tatbestände des [§ 2 KVG](#) erfüllt sein. Insbesondere dann, wenn ein Kommanditist freiwillige Leistungen zur Abdeckung von Verlusten erbringt, liegt eine Leistung vor, die objektiv geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen, wenn diese Leistung ohne Gegenleistung zum Zwecke der Sanierung der Gesellschaft gegeben wird (vgl. dazu auch VwGH 27.4.1987, [85/15/0192](#)). Die Bezeichnung des Kontos, auf dem die geleistete Einlage verbucht wird (z.B. als sogenanntes "Verrechnungskonto") ist in diesem Zusammenhang unmaßgeblich, weil es allein darauf ankommt, ob die in Rede stehende Leistung zu einer wirtschaftlichen Stärkung der Gesellschaft führt oder nicht (vgl. dazu insbesondere das bereits oben zitierte Erkenntnis 90/15/0027).

Der Nachweis einer tatsächlichen Werterhöhung ist nicht erforderlich; eine Werterhöhung liegt insbesondere dann vor, wenn ein Gesellschafter Leistungen zur Abdeckung von Verlusten erbringt. Überhaupt wird bei Geldleistungen die Eignung, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen, im Regelfall zu bejahen sein, soweit ihnen als Sonderleistung nicht eine Gegenleistung gegenübersteht (vgl. ua. VwGH 19.4.1995, [93/16/0044](#) mit weiteren Hinweisen).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 22. Februar 2012