

Niedrigbesteuerung im Unternehmenssteuerrecht

Schriftenreihe zum Unternehmenssteuerrecht Band 4

Bearbeitet von
Claus Staringer, Josef Schuch, Michael Lang, Alexander Rust, Christoph Marchgraber

1. Auflage 2016 2016. Taschenbuch. 248 S. Paperback
ISBN 978 3 7073 3258 2
Format (B x L): 15,5 x 22,5 cm
Gewicht: 300 g

Recht > Europarecht , Internationales Recht, Recht des Auslands > Recht des Auslands > Ausländisches Recht: Österreich

Zu Inhaltsverzeichnis

schnell und portofrei erhältlich bei

The logo for beck-shop.de features the text "beck-shop.de" in a bold, red, sans-serif font. Above the "i" in "shop" are three red dots of increasing size. Below the main text, the words "DIE FACHBUCHHANDLUNG" are written in a smaller, red, sans-serif font.

beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

Die Online-Fachbuchhandlung beck-shop.de ist spezialisiert auf Fachbücher, insbesondere Recht, Steuern und Wirtschaft. Im Sortiment finden Sie alle Medien (Bücher, Zeitschriften, CDs, eBooks, etc.) aller Verlage. Ergänzt wird das Programm durch Services wie Neuerscheinungsdienst oder Zusammenstellungen von Büchern zu Sonderpreisen. Der Shop führt mehr als 8 Millionen Produkte.

I. Einleitung

Ausgangspunkt des von den Autoren am 8. Oktober 2015 in Graz im Rahmen der Praxisreihe WIS 2015 gehaltenen Vortrags war die OGH-Entscheidung 2 Ob 225/07p vom 29.5.2008.¹

Die Entscheidung ist prominent und hat in der Literatur ein enormes Echo gefunden; nicht nur Befürworter² finden sich in der Reihe der Kommentatoren.³

Der gegenständliche Beitrag nimmt die Entscheidung als Datum hin und beschäftigt sich mit daraus entstehenden Folgefragen für Nicht-Kapitalgesellschaften, dh Personengesellschaften, bei denen kein unbeschränkt haftender Gesellschafter eine natürliche Person ist (nachstehend kurz auch „verdeckte“ oder „unechte Kapitalgesellschaft“, „kapitalistische Personengesellschaft“ bzw „GmbH & Co KG im engeren Sinn“). Daneben werden einige aktuelle Tendenzen des Kapitalerhaltungsrechts beleuchtet; auch erfolgt ein kurzer Brückenschlag zum Insolvenzanfechtungsrecht.

Der OGH hat während Endredigierung dieses Beitrags neuerlich die Anwendung der Kapitalerhaltungsvorschriften der §§ 82 ff GmbHG in der GmbH & Co KG im engeren Sinn bejaht und die Entscheidung 2 Ob 225/07p bestätigt (OGH 23.2.2016, 6 Ob 171/15p). Diese Entscheidung konnte nur noch kurz berücksichtigt werden (vgl II.A.2. aE).

- 1 RWZ 2008/72, 260 (Wenger) = GesRZ 2008, 259 = GesRZ 2008,310 (Stingl) = GeS 2008,315 (Bauer) = ÖBA 2009/1522, 60 (Bollenberger) = JBl 2008,791 = ecolex 2008/343, 918 = RdW 2008/542, 581 = AnwBl 2008,431 = ZIK 2009/162, 99 = RZ 2009, 43 EÜ104 = SZ 2008/74 = HS 39.013 = HS 39.082 = HS 39.419 = HS 39.420.
- 2 Vgl als Befürworter etwa Karollus, Einlagenrückgewähr in der verdeckten Kapitalgesellschaft – 2 Ob 225/07p als Beispiel für eine gelungene Rechtsfortbildung, in Artmann/Rüffler/U. Torggler, Die GmbH & Co KG ieS nach OGH 2 Ob 225/07p – eine Kapitalgesellschaft? 31 ff; Harrer, Vermögensbindung bei der GmbH & Co KG, wbl 2009, 328 ff; ders, Die Personengesellschaft als Träger eines Unternehmens 444 ff; Grossmayer, Kapitalerhaltung bei der GmbH & Co KG, ecolex 2008, 1023 ff; Bauer, Entscheidungsbesprechung zu OGH 2 Ob 225/07p, GeS 2008, 315 ff.
- 3 Vgl als Kritiker etwa Koppensteiner, Haftung der Kommanditisten bei Zuwendungen aus dem Vermögen einer GmbH & Co KG (Nachlese zu OGH 2 Ob 225/07p), in Artmann/Rüffler/U. Torggler, GmbH & Co KG 14 ff; U. Torggler, Die GmbH & Co KG nach OGH 2 Ob 225/07p – eine neue Gesellschaftsform, in Artmann/Rüffler/U. Torggler, GmbH & Co KG 3 ff; Bergmann/Schörghofer, RÄG 2014: Keine Anwendung des kapitalgesellschaftsrechtlichen Kapitalerhaltungsregimes auf verdeckte Kapitalgesellschaften! GesRZ 2014, 340 ff; Kalss/Eckert/Schörghofer, Ein Sondergesellschaftsrecht für die GmbH & Co KG? GesRZ 2009, 65 ff; Schörghofer in Kalss/Nowotny/Schauer, öGesR Rz 2/940; Koppensteiner/Auer in Straube, WrK UGB⁴ § 161 Rz 21; Nowotny, Die GmbH & Co KG auf dem Weg zur Kapitalgesellschaft? RdW 2009/284, 326 ff; Stingl, Entscheidungsbesprechung zu OGH 2 Ob 225/07p, GesRZ 2008, 314 ff; Wenger, Analoge Anwendung des Verbots der Einlagenrückgewähr auf die GmbH & Co KG, RWZ 2008/72, 260. Vgl auch den vermittelnden Ansatz von Kalss, Kapitalschutzregelungen der GmbH & Co KG, in GS W.-D. Arnold 77 (93 ff: Ergänzung der personengesellschaftsrechtlichen Regelungen durch GmbH-rechtliche Wertungen).

II. 2 Ob 225/07p

A. Überblick – Kapitalerhaltung in der GmbH & Co KG

1. Allgemeines zur OGH-Entscheidung

Ausgangspunkt der Entscheidung 2 Ob 225/07p war die Klage des Masseverwalters einer insolventen GmbH & Co KG im engeren Sinn auf Rückzahlung von Kreditraten, welche von dieser GmbH & Co KG auf Giro- und Kreditkonten einer Kommanditistin geleistet wurden. Beklagt war jedoch nicht die Kommanditistin, sondern die kontoführende Bank (dazu noch unten II.D.). Der in Rede stehende Kredit wurde zur Finanzierung des Anteilserwerbs durch die Kommanditistin aufgenommen. Die GmbH & Co KG finanzierte daher ihren eigenen Anteilserwerb. Ein Sachverhalt, der bei einer GmbH oder AG – ohne Hinzutreten besonderer rechtfertigender Elemente oder überhaupt – nach nunmehr ständiger Rechtsprechung klar als Einlagenrückgewähr zu werten ist.⁴

Der OGH sprach nach einer umfassenden Auseinandersetzung mit der Literatur aus, dass das Kapitalerhaltungsregime des GmbHG – *in concreto* das Verbot der Einlagenrückgewähr gem § 82 Abs 1 und § 83 Abs 1 GmbHG – auch in der verdeckten Kapitalgesellschaft gilt.⁵ Der OGH fasste sein Ergebnis wie folgt zusammen:

„... kommt daher der erkennende Senat zum Ergebnis, dass das Verbot der Einlagenrückgewähr gemäß § 82 Abs 1 GmbHG auch auf den ‚Nur‘-Kommanditisten⁶ einer GmbH & Co KG analog anzuwenden ist.

Das Argument, der Gesetzgeber des HaRÄG (BGBl I 2005/120) habe im Wissen um das Thema GmbH & Co KG an der für den Kommanditisten geltenden Haftungsnorm des § 172 Abs 4 HGB substantiell nichts geändert (vgl § 172 Abs 3 UGB) und für die GmbH & Co KG keine Sonderregeln eingeführt (vgl *Wenger aaO*), weshalb eine mit Analogie zu schließende Gesetzeslücke zu verneinen sei, überzeugt demgegenüber nicht. Ein Blick in die Materialien zur Regierungsvorlage (1058 BlgNR 22. GP I, 14–16, 47) zeigt, dass der Gesetzgeber mit dem HaRÄG zwar auch eine ‚Anpassung des Personengesellschaftsrechts unter Bereinigung grundlegender Anwendungsfragen‘ beabsichtigte, Probleme der GmbH & Co KG aber mit keinem Wort erwähnt. Aus diesem Schweigen des Gesetzgebers zur GmbH & Co KG kann daher kein Argument gegen die Analogie abgeleitet werden.

§ 172 Abs 3 UGB verliert auch nicht seine Bedeutung: Die Bestimmung behält zum einen ihren vollen Anwendungsbereich für Kommanditgesellschaften, bei denen eine natürliche Person Komplementär ist. Zum anderen kann auch bei der GmbH & Co KG das Wiederaufleben der Haftung des Kommanditisten gegenüber den Gesellschafts-

4 Vgl OGH 15.12.2014, 6 Ob 14/14y (*Humanitas*); 17.7.2013, 3 Ob 50/13v; 20.3.2013, 6 Ob 48/12w sowie 24.11.2015, 1 Ob 28/15x (*Kneisz*); vgl schon OGH 25.6.1996, 4 Ob 2078/96h (*Fehringer*). Vgl auch das Finanzierungsverbot des § 66a AktG, welches auch in der GmbH analog gelten soll, vgl dazu etwa *U. Torggler/H. Torggler*, 15 Jahre „Fehringer“ – Zur Einlagenrückgewähr über und an Dritte, insb durch Sicherheiten, in FS Jud 723 (736 f); *Kalss* in *Doralt/Nowotny/Kalss*, AktG² § 66a Rz 3 mwN.

5 Vgl dazu auch *Kodek in Rummel/Lukas*, ABGB⁴ § 7 Rz 25.

6 Also einen Kommanditisten, der nicht auch an der Komplementär-GmbH beteiligt ist.

gläubigern neben den analog anzuwendenden Rückersatzanspruch gemäß § 83 Abs 1 GmbHG treten.

Aus der analogen Anwendung des § 82 Abs 1 GmbHG auf den ‚Nur‘-Kommanditisten einer GmbH & Co KG folgt weiter, dass für den Rückersatzanspruch gemäß § 83 Abs 1 GmbHG die Kommanditgesellschaft aktivlegitimiert ist. Dies entspricht auch der herrschenden Rechtsprechung und Lehre in Deutschland (BGHZ 110, 342 [358]; *Karsten Schmidt, Gesellschaftsrecht*⁴ [2002], 1656; *Gummert in Rieger/Weipert* [Hrsg], *Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts* [2004], § 54 Rz 12 f; *Altmeyen in Altmeyen/Roth, GmbHG*⁵ [2005], § 30 Rz 120 mwN; *Blaum in Westermann* [Hrsg], *Handbuch der Personengesellschaften* [2006], Rz I 3248; aA *Goerdeler/Müller in Hachenburg* [Hrsg], *GmbHG*⁶ [1992], § 30 Rz 90).

Das Ergebnis ist wie folgt zusammenzufassen:

Ist bei einer Kommanditgesellschaft kein unbeschränkt haftender Gesellschafter eine natürliche Person, so sind die Vorschriften über das Verbot der Einlagenrückgewähr gemäß § 82 Abs 1 und § 83 Abs 1 GmbHG auf die Kommanditgesellschaft im Verhältnis zu ihren Kommanditisten analog anzuwenden. Der Rückersatzanspruch gemäß § 83 Abs 1 GmbHG steht dabei der Kommanditgesellschaft zu. ...“

Dies bedeutet in Schlagworten:

- Für die verdeckte Kapitalgesellschaft gilt das Verbot der Einlagenrückgewähr gem §§ 82 f GmbHG analog.
- „Schutzobjekt“ ist die Kommanditgesellschaft selbst und nicht die Komplementärin als Kapitalgesellschaft, folglich steht der Rückerstattungsanspruch der KG selbst zu (vgl noch unten II.A.2.).
- Der Umfang des Kapitalschutzes richtet sich nach den kapitalgesellschaftsrechtlichen Regelungen bzw der dazu bereits vorliegenden umfassenden Judikatur (vgl noch unten II.E.).
- Der Kapitalschutz gilt in Bezug auf Leistungen an den Kommanditisten unabhängig davon, ob dieser an der Komplementärin beteiligt ist oder nicht – dh auch Leistungen an den „Nur-Kommanditisten“ sind erfasst (vgl noch unten zur Frage der Einbeziehung von Komplementären II.C.).
- § 172 Abs 3 UGB, der bei Einlagenrückzahlung an den Kommanditisten bzw Gewinnentnahme durch den Kommanditisten, obwohl frühere Verlustzuweisungen noch nicht durch spätere Gewinne ausgeglichen wurden, das Wiederaufleben der Haftung des Kommanditisten vorsieht,⁷ bleibt daneben anwendbar.

⁷ Zum Wiederaufleben der Haftung kommt es nach der hM nur im Umfang der Haftsumme, auch wenn der entnommene Betrag darüber hinausgeht, doch entsteht spätestens bei Ausscheiden im Wege der Abschichtung ein Rückgewähranspruch der Gesellschaft, wenn die Auszahlung ohne Rechtstitel erfolgt ist, vgl *Nowotny*, RdW 2009/284, 326 (327) sowie *Harrer*, wbl 2009, 328 (332); vgl etwa auch *H. Torggler in Straube, UGB*⁴ § 168 Rz 10 aE iVm *Koppensteiner/Auer in Straube, UGB*⁴ § 172 Rz 5. Für eine auch darüber hinausgehende Haftung des Kommanditisten, dh in Höhe des entnommenen Betrags, aber *Kalls* in *GS W.-D. Arnold* 77 (96); *U. Torggler in Artmann/Rüffler/U. Torggler, GmbH & Co KG* 3 (5) mit umfangreichen Nachweisen zur abweichenden hM sowie *Koppensteiner in Artmann/Rüffler/U. Torggler, GmbH & Co KG* 13 (26 f).

2. Kurzdarstellung Entwicklung in Rechtsprechung und Literatur

Die Entscheidung 2 Ob 225/07p ist ein Novum für verdeckte Kapitalgesellschaften, das sich aber in der Rechtsprechung und Literatur vor angekündigt hat.⁸ In der Entscheidung 8 Ob 2124/96b⁹ sprach der OGH *obiter*, aber doch immerhin, schon Folgendes aus:¹⁰

„Diese unterschiedliche Behandlung von Kapitalgesellschaften und anderen Vollkaufleuten ist darin begründet, daß bei Kapitalgesellschaften das streng vom Privatvermögen der Gesellschafter getrennte (...) Kapital der Gesellschaft das einzige Haftungssubstrat bildet (...). Da dies auch auf die GmbH & Co KG zutrifft, ist ihre Gleichstellung mit den Kapitalgesellschaften gerechtfertigt. ...

In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, daß Lehre und deutsche Rechtsprechung noch weiter gegangen sind und auch den an der Komplementär-GmbH nicht beteiligten „Nur-Kommanditisten“ bezüglich der strengen, dem Gläubigerschutz dienenden Kapitalerhaltungsvorschriften (insbesondere §§ 74, 82 und 83 GmbHG entsprechend den §§ 30 und 31 dGmbHG) den Gesellschaftern der Komplementär-GmbH gleichgestellt haben. So vertreten die Lehre (...) und die deutsche Rechtsprechung (...) die Auffassung, daß das Ausschüttungsverbot in der GmbH & Co KG auch für den an der GmbH nicht beteiligten Kommanditisten gilt ...“

Auch in der Literatur war die gegenständliche Fragestellung bereits vor der Entscheidung 2 Ob 225/07p hinreichend bekannt.¹¹ Als „Wegbereiter“ für die in 2 Ob 225/07p vertretenen Ansätze – dh insbesondere Kapitalschutz direkt in der KG und Rückersatzanspruch der KG – gelten Beiträge von *Karollus*¹² und *Reich-Rohrwig*¹³.

8 *Stingl*, GesRZ 2008, 314 (315); *Nowotny*, RdW 2009/284, 326 (326).

9 Diese Entscheidung vom 24.7.1996 behandelte an sich ein anderes Thema, nämlich die Frage der Geltendmachung von Schadenersatzansprüchen ua aus der Prospekthaftung durch atypisch stille Gesellschafter/Kommanditisten gegenüber der (insolventen) Komplementär-GmbH. Vor dem Hintergrund der OGH-Entscheidung 7 Ob 77/10i vom 30.3.2011 und dieser folgender Entscheidungen (vgl. RIS Justiz RS 0126930: „Die aktienrechtlichen Verbote der Einlagenrückgewähr [§ 52 AktG] und des Erwerbs eigener Aktien [§ 65 AktG] und das Gebot der Gleichbehandlung aller Aktionäre [§ 47a AktG] stehen Prospekthaftungsansprüchen nach § 11 KMG nicht entgegen; ebenso wenig die Lehre vom fehlerhaften Verband.“) sowie des Vorabentscheidungsersuchens des HG Wien und der dazu ergangenen EuGH-Entscheidung vom 19.12.2013, C-174/12, *ecolx* 2014/45 sind uE die diesbezüglichen Aussagen aus der Entscheidung vom 24.7.1996 überholt. An der grundsätzlichen Erstreckung der Kapitalerhaltungsregeln auf die verdeckte Kapitalgesellschaft ändert das nichts, nur, dass ihnen eben auch in der Publikumspersonengesellschaft Prospekthaftungsansprüche und andere kapitalmarktrechtliche Informationshaftungsansprüche vorgehen. Vgl. dazu näher *Rüffler*, Haftung für Kapitalmarktinformationen nach OGH 7 Ob 77/10i, in *Kalss/U. Torggler*, Kapitalmarkthaftung und Gesellschaftsrecht (2013) 1, 14 f.

10 Vgl. dazu sowie zu anderen wegbereitenden Entscheidungen des OGH *Karollus* in *Artmann/Rüffler/U. Torggler*, GmbH & Co KG 31 (37 ff); *Kalss/Eckert/Schörghofer*, GesRZ 2009, 65 (67 f); vgl. auch *Nowotny*, RdW 2009/284, 326 (326). Vgl. zu OGH 21.12.1995, 2 Ob 594/95 (betreffend Liquidation der GmbH & Co KG) als wesentlichem Wegbereiter bei III.C.

11 Vgl. bloß die in der Entscheidung ausführlich wiedergegebenen Literaturstimmen.

12 *Karollus*, Verstärkter Kapitalschutz bei der GmbH und Co KG, *ecolx* 1996, 860; *ders*, Gedanken zum Kapitalschutz bei der GmbH & Co. KG in *FS Kropff* (1997) 670 zum dt Recht.

13 *Reich-Rohrwig*, Grundsatzfragen der Kapitalerhaltung 403 ff.

Der deutschen Literatur und Rechtsprechung des BGH folgend¹⁴ wurde aber auch anderes vertreten: Namentlich, dass der Kapitalschutz nicht in der GmbH & Co KG selbst, sondern in der (ohnedies dem Schutzkonzept der §§ 82 ff GmbHG unterliegenden) GmbH anzusiedeln sei. Demnach wären Leistungen an Kommanditisten¹⁵ dann verboten, wenn die Komplementär-GmbH an der KG beteiligt ist, dh nicht bloße Arbeitsgesellschafterin ist, und die KG-Beteiligung bilanziell wertzuoberichtigten ist, oder zu passivierende Haftungsrisiken nicht mit einem aktivierungsfähigen Regressanspruch gegen die KG ausgeglichen werden können; dh der Kapitalschutz setzt nach dieser Ansicht an einer Beeinträchtigung des Vermögens direkt der GmbH an.¹⁶

Der OGH hat nunmehr in seiner Entscheidung 6 Ob 171/15p neuerlich die Anwendung der Kapitalerhaltungsvorschriften der §§ 82 ff GmbHG in der GmbH & Co KG im engeren Sinn bejaht und die Entscheidung 2 Ob 225/07p bestätigt. UE geht diese aktuelle – hier aufgrund Veröffentlichung während Endredigierung dieses Beitrags nicht mehr im Detail darstellbare – Entscheidung über 2 Ob 225/07p hinaus, zumal der OGH neben der Einbeziehung von Leistungen an „Nur-Kommanditisten“ ausdrücklich auch Leistungen an Gesellschafter der Komplementär-GmbH (nämlich auch, wenn diese nicht auch Kommanditisten der GmbH & Co KG sind) der Kapitalerhaltung unterstellt. Die Frage der Einbeziehung von Leistungen an die Komplementär-Gesellschaft in das System der Kapitalerhaltung bleibt aber weiterhin offen (vgl dazu II.C.), war hier aber auch nicht entscheidungsgegenständlich (im Sachverhalt wurde ein Darlehen von der GmbH & Co KG an die Gesellschafterin der Komplementär-GmbH ausgereicht, die Darlehensnehmerin war kurz darauf insolvent).

3. Wegbereitende gesetzgeberische Aktivitäten

Auch der Gesetzgeber hat in den vergangenen Jahr(zehnt)en immer wieder zu erkennen gegeben, dass er aus Gläubigerschutzerwägungen die verdeckte Kapitalgesellschaft einer Kapitalgesellschaft gleich behandelt wissen will.

Zu nennen sind hier die Regelungen des § 67 Abs 1 IO (Konkursantragspflicht); des § 189 Abs 1 UGB (Rechnungslegungspflicht; siehe dazu noch unten III.A.2.);

14 Vgl dazu die Darstellung bei *Reich-Rohrwig*, Kapitalerhaltung 402 f, der aber diesen Ansatz nicht billigt. Umstritten ist unter diesen Vertretern, ob der Kommanditist auch an der GmbH beteiligt sein muss, um diesem Gläubigerschutzsystem unterworfen zu sein: Nach *Koppensteiner/Rüffler* (GmbHG³ § 82 Rz 20) greift der Kapitalschutz nur bei an der GmbH beteiligten Kommanditisten, nicht aber bei „Nur“-Kommanditisten; vgl dazu auch *Koppensteiner in Artmann/Rüffler/U. Torggler*, GmbH & Co KG 13 (22); aA *Dellinger*, Rechtsfähige Personengesellschaften in der Liquidation 68, 71; *Szep*, Umgründungen iZm Personengesellschaften im Lichte jüngster OGH-Rsp zur Kapitalerhaltung, *ecolex* 2001, 804 (808); sowie die dt Lehre und Rsp (vgl BGH 19.2.1990, BGHZ 110, 342, 355 ff). Vgl zur Thematik etwa auch *Karollus* in FS Kropff 670 (673); *ders*, *ecolex* 1996, 860 (862).

16 *Koppensteiner/Rüffler*, GmbHG³ § 82 Rz 20; *Szep*, *ecolex* 2001, 804 (808); vgl aktuell (nach OGH 2 Ob 225/07p) auch *Koppensteiner in Artmann/Rüffler/U. Torggler*, GmbH & Co KG 13 ff.