

Verbot der Einlagenrückgewähr im Zusammenhang mit der Einbringung von Unternehmen in die GmbH

17.05.2008

Im Zusammenhang mit der Einbringung von Unternehmen in eine GmbH unter gleichzeitiger Setzung von Maßnahmen nach § 16 Abs 5 UmgrStG stellen sich regelmäßig Fragen in Richtung eines allfälligen Verstoßes gegen das Verbot der Einlagenrückgewähr des § 82 GmbHG. Im Folgenden finden Sie dazu einige Überlegungen bezüglich der Handhabung der diesbezüglichen materiellen Prüfungspflicht des Firmenbuchrichters.

Unter dem Blickwinkel einer allfälligen Einlagenrückgewähr stellt sich die Frage, ob die in der Einbringungsbilanz enthaltenen - eine Verbindlichkeit der übernehmenden Kapitalgesellschaft gegenüber ihrem Gesellschafter begründenden (Hügel in Hügel/Mühlehner/Hirschler, Umgründungssteuergesetz § 16 Rz 130) - Entnahmen durch den Wert des übernommenen Vermögens gedeckt sind. Das Verbot der so genannten Einlagenrückgewähr umfasst das gesamte Vermögen der Kapitalgesellschaft und hindert grundsätzlich jede vermögensmindernde Leistung der Gesellschaft an ihre Gesellschafter zu Lasten des eigenen Vermögens. Ausgenommen ist - neben gesetzlichen Ausnahmen und drittüblichen Austauschgeschäften - nur die Ausschüttung von ordnungsgemäß festgestellten und zur Verteilung freigegebenen Bilanzgewinnen. Unzulässig ist daher jeder unmittelbare oder mittelbare Vermögenstransfer von der Kapitalgesellschaft zum Gesellschafter in Vertragsform oder auf andere Weise, der den Gesellschafter zu Lasten des Vermögens der Kapitalgesellschaft bevorteilt und der nicht Gewinnverteilung ist (Koppensteiner/Rüffler, GmbHG³ § 82 Rz 15; Reich-Rohrwig, Verbotene Einlagenrückgewähr bei Kapitalgesellschaften, eolex 2003, 152; 6 Ob 81/02h mwN). Ob der Vermögenstransfer als offene Barzahlung erfolgt oder den Gesellschafter verdeckt begünstigt ist, ist dabei ohne Bedeutung. § 16 Abs 5 UmgrStG ermöglicht eine auf den Einbringungsstichtag rückbezogene Veränderung des Einbringungsvermögens. Dies kann durch die Rückbeziehung von Einlagen und Entnahmen, die im Zeitraum zwischen Einbringungsstichtag und Abschluss des Einbringungsvertrages getätigt werden, bewirkt werden (Z 1). Aus Anlass der Einbringung darf aber auch - rückwirkend auf den Einbringungsstichtag - eine Verbindlichkeit der übernehmenden Körperschaft gegenüber dem einbringenden

Gesellschafter begründet werden (Z 2 sog. "unbare Entnahmen"). Entnahmen im Sinn des § 16 Abs 5 Z 1 UmgrStG mindern das Einbringungskapital, unbare Entnahmen im Sinn der Z 2 dieser Bestimmung bewirken eine nach der Einbringung zu erfüllende Verbindlichkeit der übernehmenden Körperschaft gegenüber dem einbringenden Gesellschafter. Sie bewirken eine zusätzliche Verschuldung des auf die übernehmende Körperschaft übertragenen Vermögens und vermindern damit seinen Verkehrswert (s dazu im Einzelnen 6 Ob 81/02h = GesRZ 2003, 163 = RdW 2003/323 [Ch. Novotny] = ecolex 2003, 685 [Konwitschka]; W. Doralt, Steuermisbrauch bei Umgründungen, RdW 2001/773 [761]; Hügel/Mühlehner/Hirschler, Umgründungssteuergesetz § 16 Rz 130; Wundsam/Zöchling/Huber/Khun, Umgründungssteuergesetz³ § 16 Rz 74, 82 und 96; Rabel in Helbich/Wiesner/Bruckner, Handbuch der Umgründungen § 16 Rz 32 und 67; Schwarzinger/Wiesner, Umgründungssteuerleitfaden Band IV, Umgründungsrechtssammlung [URS] 926). Der OGH hat bereits in der Entscheidung 6 Ob 81/02h ausgesprochen, dass das Einstellen einer unbaren Entnahme nach § 16 Abs 5 Z 2 UmgrStG dann zu einer unzulässigen Einlagenrückgewähr führt, wenn die gegenüber der Gesellschaft geltend gemachte Forderung das Stammkapital und die Bareinlage des Gesellschafters übersteigt und es an einem entsprechenden (positiven) Verkehrswert des einzubringenden Unternehmens fehlt. Diese Auffassung wurde auch im Schrifttum gebilligt (Ch. Novotny aaO RdW 2003, 232; Reich-Rohrwig/Gröss aaO, ecolex 2003, 680, 682 f).

Wenn zu befürchten steht, dass die unbaren Entnahmen jeweils größer sein könnten als der Verkehrswert des eingebrachten Unternehmens, wäre die Einbringung als verbotene Einlagenrückgewähr zu qualifizieren, weil es - wirtschaftlich gesehen - zu einem Abfluss der Mittel von der Gesellschaft zum Gesellschafter käme (Konwitschka aaO, ecolex 2003, 685 [688] zu 6 Ob 81/02h). Eine verbotene Einlagenrückgewähr könnte aber auch darin bestehen, dass der Verkehrswert der in die GmbH eingebrachten Unternehmen zum Zeitpunkt des Abschlusses des Einbringungsvertrages (siehe Rabel in Helbich/Wiesner/Bruckner, Handbuch der Umgründungen § 12 Rz 178) unter Berücksichtigung der aufgrund der unbaren Entnahmen bestehenden Verbindlichkeiten der Gesellschaft das Stammkapital nicht deckt. Zweifel an der Bewertung der Sacheinlagen lösen die materielle Prüfpflicht des

Firmenbuchgerichtes aus (Koppensteiner/Rüffler GmbHG³ § 11 Rz 10 mwN; RdW 1998, 72).

Es ist daher regelmäßig der Verkehrswert des in die GmbH eingebrachten Unternehmens unter Berücksichtigung der in den Bilanzen aufscheinenden Entnahmen nach § 16 Abs 5 UmgrStG zu prüfen. Sollte die Gegenleistung der Gesellschaft (gewährte Stammeinlage) höher sein als die unter Berücksichtigung der Entnahmen zu bestimmenden Verkehrswerte des eingebrachten Unternehmens oder führen die baren und unbaren Entnahmen sogar zu einer wertmäßigen Überschuldung des eingebrachten Unternehmens (Fehlen eines positiven Verkehrswertes), fände eine gegen § 82 GmbHG verstoßende Einlagenrückgewähr statt. Die Einbringungsverträge wären gemäß § 82 Abs 2 GmbHG iVm § 879 Abs 1 ABGB nichtig (Koppensteiner/Rüffler GmbHG³ § 82 Rz 19; Reich-Rohrwig/Gröss aaO). Sind hingegen die Entnahmen nicht höher als der Verkehrswert des eingebrachten Unternehmens und entspricht der Wert des eingebrachten Vermögens unter Berücksichtigung der Entnahmeverbindlichkeiten den dafür gewährten Stammeinlagen, kann eine Eintragung der Einbringung des Unternehmens in die GmbH mangels Vorliegens einer Einlagenrückgewähr vorgenommen werden.

Dr. Klaus Jennewein
www.iusmaps.at