

Vorbemerkungen §§ 1 ff

Literatur: *Bähr*, Gesellschaften mit beschränkter Haftung (1892); *Goldschmidt*, Alte und neue Formen der Handelsgesellschaft, in Vermischte Schriften II (1901) 321; *Kalss/Burger/Eckert*, Die Entwicklung des österreichischen Aktienrechts (2003); *Klein*, Die neueren Entwicklungen in Verfassung und Recht der Aktiengesellschaft (1904); *Lehmann*, Altnordische und hanseatische Handelsgesellschaften, ZHR 62 (1908) 289; *Lutter*, Die Entwicklung der GmbH in Europa und in der Welt, in FS 100 Jahre GmbHG (1992) 49 ff; *Meyer*, Haftungsbeschränkung im Recht der Handelsgesellschaften (2000); *Schubert*, Das GmbHG von 1892 – „Eine Zierde unserer Reichsgesetzsammlung“. Das historische Geschehen um die GmbH von 1888–1902, in FS 100 Jahre GmbHG (1992) 1 ff; *Wiethölter*, Die GmbH in einem modernen Gesellschaftsrecht und der Referentenentwurf eines GmbH-Gesetzes, in Probleme der GmbH-Reform (1970) 11.

Übersicht

I. Historische Perspektiven	1–6
II. Die GmbH und der Gläubigerschutz	7, 8
III. Reformen.....	9–15
IV. GmbH-Recht und europäisches Gesellschaftsrecht.....	16–18
V. Internationales Gesellschaftsrecht.....	19–21
VI. Steuerliche Perspektiven	22–24

I. Historische Perspektiven

Die **einzelnen Gesellschaftsformen** hat die **Legislative überwiegend nicht erfunden**, sondern **vorgefunden**. Die offene Gesellschaft als solidarischer Zusammenschluss mehrerer Kaufleute unter einer Firma war im späten Mittelalter eine etablierte Gesellschaftsform.¹ Die *commenda* begegnet zunächst als auftrags- oder kommissionsähnliches Rechtsgeschäft.² Die rechtlichen Wirkungen beschränkten sich vorläufig auf das Innenverhältnis. Die Entwicklung zu einer Variante der offenen Handelsgesellschaft erfolgte erst viel später, nämlich im Zuge der Kodifikation.³ – Die Anfänge der modernen Aktiengesellschaft reichen in das 16. Jh zurück.⁴ Der hohe Kapitalbedarf, den die kolonialen Eroberungen verursachten, erforderte die Ausbildung eines neuen Organisations- und Finanzierungsmodells.

Ein anderes Bild zeigt hingegen der Blick auf die Entstehungsgeschichte der GmbH.⁵ Die **Wirtschaft** hat das **Anliegen**, das Spektrum der Gesellschaftsformen zu erweitern, **an den Gesetzgeber herangetragen**. Die Proponenten rückten den Aspekt der Risikobegrenzung in den Vordergrund. Die traditionellen Gesellschaftsformen würden dem Postulat einer eingeschränkten oder einschränkbaren Haftung nicht oder nur unzureichend Rechnung tragen. Das neue Modell (unternehmerische Betätigung *mit beschränkter Haftung*) sollte ökonomische Aktivitäten fördern.

1 *Lehmann*, ZHR 62 (1908) 289, 292 ff.

2 *Mayer*, Haftungsbeschränkung 47 ff.

3 Die – aus dem Blickwinkel des geltenden Rechts gesehen – naheliegende Annahme, dass die Kommanditgesellschaft eine „Variante der OHG“ sei (vgl. *Koppensteiner/Auer* in WK zum UGB § 161 Rz 1), ist historisch nicht zutreffend; dazu *Goldschmidt*, Vermischte Schriften II 327 f; *Schörghofer* in Kalss/Nowotny/Schauer, Gesellschaftsrecht, Rz 2/846.

4 *Klein*, Neuere Entwicklungen 5 f.

5 Dazu etwa *Harrer*, Haftungsprobleme 4 ff; *Schubert* in FS 100 Jahre GmbHG 1 ff.

auch die Absicht, gleich nach der Gründung einzelne Restriktionen aufzugeben – zB Aufnahme weiterer Gesellschafter –, keine unzulässige Umgehung darstellen, da daran meist Änderungen des Gesellschaftsvertrags geknüpft sind, die zumindest einer notariellen Beurkundung bedürfen.

III. Vereinfachte Gründung

A. Gründungsablauf im Überblick

Die Errichtung einer GmbH im Wege einer vereinfachten Gründung erfordert – ähnlich wie die herkömmliche Gesellschaftsgründung – verschiedene Schritte. Aus den Besonderheiten der vereinfachten Gründungsmöglichkeit ergibt sich eine – auf den ersten Blick etwas eigenartig anmutende – Reihenfolge der Gründungsschritte: **15**

- Eröffnung eines Kontos und Einzahlung der Stammeinlagen
- Identitätsfeststellung durch das Kreditinstitut
- Abgabe der Musterzeichnung
- Übermittlung von Unterlagen durch das Kreditinstitut an das Firmenbuch
- Abgabe der Errichtungserklärung und Anmeldung der Gesellschaft zur Eintragung
- Eintragung der Gesellschaft in das Firmenbuch

B. Gründungsaufgaben des Kreditinstituts

Keine Pflicht zur Mitwirkung: § 9a Abs 1 stellt zunächst klar, dass Kreditinstitute Dienstleistungen zur vereinfachten Gründung einer GmbH anbieten können, dazu aber nicht verpflichtet sind.²³ Ein Entgelt für die Involvierung bei der Gründung kann vereinbart werden.²⁴ **16**

Kontoeröffnung und Einzahlung: Wie bei einer herkömmlichen Gründung ist auch bei einer vereinfachten Gründung ein Konto erforderlich. Da in diesem Stadium jedenfalls noch keine Vorgesellschaft errichtet ist,²⁵ handelt es sich bei dem Konto zwangsweise um ein Konto des zukünftigen Gesellschafters oder des zukünftigen Geschäftsführers; nach § 9a Abs 6 muss das Konto neu eröffnet werden.²⁶ Auf dieses Konto sind die bar zu leistenden Stammeinlagen im Ausmaß von € 17.500 – sofern nicht die Gründungsprivilegierung nach § 10b in Anspruch genommen wird – einzuzahlen. **17**

Überprüfung der Identität: Anlässlich der Einzahlung der Bareinlagen hat das Kreditinstitut die Identität des einzigen Gesellschafters und Geschäftsführers zu überprüfen. Dies geschieht durch Vorlage und Kopie (siehe noch Rz 21) eines amtlichen Lichtbildausweises; für die Identifizierung ist grundsätzlich § 6 FM-GwG maßgeblich. Die Überprüfung der Identität ist selbst dann erforderlich, wenn der zukünftige Gesellschafter bereits Kunde des Kreditinstituts ist; generelle Erleichterungen dieser Identifizierungspflicht, die für finanzielle Transaktionen unter einem bestimmten Mindestausmaß bestehen, gelten im Rahmen einer vereinfachten GmbH-Gründung nicht.²⁷ **18**

Musterzeichnung: Abweichend von einem „herkömmlichen“ Gründungsverfahren ist die Musterzeichnung nicht vor dem Firmenbuch abzugeben oder dem Firmenbuchgesuch eine **19**

23 EB 1457 BlgNR 25. GP 16.; *Kerschbaumer-Gugu*, NZ 2017, 283.

24 *Schopper/Walch*, ÖBA 2018, 395.

25 EB 1457 BlgNR 25. GP 16.; *Kerschbaumer-Gugu*, NZ 2017, 283; *Vinazzler* in FAH, Rz 13.

26 Weiterführend *Schopper/Walch*, ÖBA 2018, 387 f.

27 EB 1457 BlgNR 25. GP 17.

der übernommenen Stammeinlage ident sein, muss es aber nicht.³⁴ Zur Festsetzung der Höhe bei mehrpersonalen Gesellschaften siehe sogleich Rz 13 ff.

Mindesthöhe: Die **Mindesthöhe der übernommenen Stammeinlage** wird durch die Inanspruchnahme der Gründungsprivilegierung nicht verändert; diese beträgt auch bei der gründungsprivilegierten GmbH mindestens € 70.³⁵ Davon zu trennen ist die Frage, ob es auch für die gründungsprivilegierte Stammeinlage selbst eine Mindesthöhe gibt. Dafür ist auf den Zweck der Mindesthöhe der Stammeinlage abzustellen: Mit der Mindesthöhe (der übernommenen Stammeinlage) von € 70 sollen Kleinstbeteiligungen an einer GmbH verhindert und nicht leistungsfähige Personen von einer Beteiligung an einer GmbH ausgeschlossen werden (siehe § 6 Rz 12). Die der Mindesthöhe der Stammeinlage (und Mindesteinzahlungspflicht) zugrunde liegenden Überlegungen verlangen keine Mindesthöhe für die gründungsprivilegierten Stammeinlagen: Sicherergestellt sein muss lediglich, dass die Mindestbeteiligung und die aus Anlass der Gründung entstehende Mindesteinzahlungspflicht nicht weniger als € 70 ausmacht; daher sind derartige Gestaltungen eher von theoretischer Bedeutung.³⁶

Mehr-Personen-Gesellschaft: Die Beteiligung mehrere Personen an einer gründungsprivilegierten GmbH wirft verschiedene – vom Gesetz nicht ausdrücklich beantwortete – Fragen auf: Kann die Höhe der gründungsprivilegierten Stammeinlagen der einzelnen Gesellschafter variieren? Müssen überhaupt alle Gesellschafter eine gründungsprivilegierte Stammeinlage übernehmen oder ist es möglich, dass nur einige Gesellschafter die Privilegierung in Anspruch nehmen, andere hingegen nicht?

Unterschiedliche Höhe der gründungsprivilegierten Stammeinlagen: Die übernommene Stammeinlage kann für die einzelnen Gesellschafter gem § 6 Abs 2 unterschiedlich hoch festgesetzt werden. Für die Höhe der gründungsprivilegierten Stammeinlage findet sich im Gesetz keine gegenteilige Anordnung, es kann mE auch nichts anderes gelten: Die gründungsprivilegierten Stammeinlagen können für die einzelnen Gesellschafter in unterschiedlicher Höhe festgesetzt werden.³⁷ Entscheidend ist letztendlich, dass die Summe aller gründungsprivilegierten Stammeinlagen zusammen wenigstens € 10.000 beträgt und dass die gründungsprivilegierte Stammeinlage nicht höher ausfällt als die „herkömmliche“ Stammeinlage.³⁸

Jeder Gesellschafter? Weder aus dem Wortlaut von § 10b Abs 2 S 1³⁹ noch aus dem Regelungszusammenhang ist die Pflicht abzuleiten, dass jeder Gesellschafter eine – auch noch so kleine – gründungsprivilegierte Stammeinlage übernehmen muss.⁴⁰ Eine solche würde auch – ohne sachliche Notwendigkeit – den Gestaltungsspielraum der Gesellschafter unnötig eingenen. Daher ist es möglich, dass von mehreren Gesellschaftern manche eine gründungsprivilegierte Stammeinlage übernehmen, andere hingegen nicht.⁴¹

34 Vgl auch *Bachner*, RdW 2014, 116; *Hartlieb/Saurer/Zollner*, Gründungsprivilegierte GmbH 23.

35 *Hartlieb/Saurer/Zollner*, Gründungsprivilegierte GmbH 23; *van Husen* in WK, Rz 67, 182.

36 *Hartlieb/Saurer/Zollner*, Gründungsprivilegierte GmbH 23 f.

37 *Bachner*, RdW 2014, 116; ebenso *Schörghofer/Krausler*, GesRZ 2014, 169.

38 So auch *Schörghofer/Krausler*, GesRZ 2014, 169.

39 „Im Gesellschaftsvertrag ist für jeden Gesellschafter auch die Höhe seiner gründungsprivilegierten Stammeinlage festzusetzen [...]“.

40 Weiterführend *Hartlieb/Saurer/Zollner*, Gründungsprivilegierte GmbH 21 f; aA *Walch*, *ecolex* 2014, 335.

41 *Hartlieb/Saurer/Zollner*, Gründungsprivilegierte GmbH 21; im Ergebnis wie hier *Bachner*, RdW 2014, 115 f; vgl auch *Schörghofer/Krausler*, GesRZ 2014, 169; aA *Walch*, *ecolex* 2014, 335; *U. Torggler* in *U. Torggler*, GmbHG, Rz 5.

I. Stammkapital	35.000
abzgl nicht eingeforderter ausstehender Stammeinlagen	-17.500
	<u>17.500</u>

B. GmbH „light“ nach dem AbgÄG 2014

Alle **zwischen 1.7.2013 und 28.2.2014 neu gegründeten GmbHs** (GmbH „light“) sind **17** hinsichtlich ihrer Mindest-KöSt von der **Sonderregelung des § 24 Abs 4 Z 3 KStG iVm § 26c Z 51 KStG** erfasst.⁴⁹ Diese sieht generell für alle **nach dem 30.6.2013 neu gegründeten GmbHs** eine **reduzierte Mindest-KöSt** für die ersten zehn Jahre des Bestehens vor.⁵⁰ Die Mindest-KöSt der GmbH „light“ beträgt demnach für die ersten fünf vollen Jahre ab Gründung **€ 500 pa (und zwar unabhängig vom Stammkapital; s dazu noch Abschnitt II.C.)**, für die **darauffolgenden fünf Jahre € 1.000 pa**. Ab dem elften Jahr des Bestehens beträgt die Mindest-KöSt dann auch für die zwischen 1.7.2013 und 28.2.2014 gegründete GmbH „light“ gem § 24 Abs 4 Z 1 KStG die „normale“ Höhe von 5 % des Mindeststammkapitals pa. Das Mindeststammkapital der zwischen dem 1.7.2013 und dem 28.2.2014 gegründeten GmbH „light“ ist gem § 127 Abs 16 idF AbgÄG 2014 spätestens **bis zum 1.3.2024** auf € 35.000 zu erhöhen (s § 10b Rz 47).⁵¹ Daher steigt die Mindest-KöSt für die GmbH „light“ im **elften Jahr** nach der Gründung jedenfalls auf **€ 1.750** (5 % von € 35.000) an.⁵²

GmbH Neugründung von 1.7.2013 bis 28.2.2014	Mindest-KöSt pro Quartal
in den Jahren 1 bis 5 nach Gründung	€ 125
in den Jahren 6 bis 10 nach Gründung	€ 250
ab dem 11. Jahr nach Gründung	€ 437,50

Darstellung des Stammkapitals der GmbH „light“

18

Das im Gesellschaftsvertrag festgelegte und im Firmenbuch eingetragene Stammkapital ist in der Bilanz der GmbH auszuweisen.⁵³ Davon sind die nicht eingeforderten Stammeinlagen offen abzusetzen.⁵⁴ Der danach verbleibende Betrag kann bei der GmbH „light“ ohne weitere Bezeichnung gezeigt werden.⁵⁵

Beispiel⁵⁶

Eine GmbH „light“ verfügt über ein im Zuge ihrer Errichtung zum 1.7.2013 gesellschaftsvertraglich festgelegtes Stammkapital von € 10.000. Die Hälfte des festgelegten Stammkapitals wurde als bare Stammeinlagen einbezahlt. Der verbleibende Betrag wurde zum Bilanzstichtag noch nicht eingefordert.

49 S ausführlich dazu Stanek, GES 2015, 240.

50 Roupec/Wiedermann in Gröhs/Kovar/Lang/Wilplinger, 18; Kanduth-Kristen/Gregori, taxlex 2014, 114; Moser, GeS 2014, 106.

51 Kanduth-Kristen/Gregori, taxlex 2014, 114.

52 Roupec/Wiedermann in Gröhs/Kovar/Lang/Wilplinger, 19; Moser, CFOaktuell 2014, 114 f; Moser, GeS 2014, 106; Schuschnigg, SWK 2014, 416; Kanduth-Kristen/Gregori, taxlex 2014, 115.

53 § 224 Abs 3 A.I. UGB.

54 § 229 Abs 1 UGB; Egger/Samer/Bertl, Der Jahresabschluss nach dem UGB¹⁶, 5.131.

55 Vgl KFS/RL 27 Rz 9; Egger/Samer/Bertl, Der Jahresabschluss nach dem UGB¹⁶, 5.131.

56 KFS/RL 27 Rz 10.

denfalls die Zuweisung einer anderen Tätigkeit unzulässig, weil mangels einer Regelung im Anstellungsvertrag davon auszugehen ist, dass Inhalt des Anstellungsvertrags das Tätigwerden als Geschäftsführer war,²¹⁰ weshalb der vormalige Geschäftsführer im Fall einer „Degradierung“ vorzeitig aus wichtigem Grund aus dem Anstellungsverhältnis austreten kann.²¹¹

69 Bei **freien Dienstverträgen** kommt eine Zuweisung einer anderen Tätigkeit nur bei einer entsprechenden vertraglichen Grundlage in Betracht.²¹²

D. Umgründung und Umwandlung

70 Erlischt die GmbH als Ergebnis von Umgründungen, so **endet** damit ex lege auch die Organfunktion des Geschäftsführers, während seine **Anstellung aufrecht** bleibt und von der übernehmenden Gesellschaft zu übernehmen ist; sinngemäß Gleiches gilt bei einer Umwandlung.²¹³ Für die Frage, wie der Geschäftsführer nun zu verwenden ist, gilt das unter Rz 68 Gesagte; entscheidend ist in erster Linie der Anstellungsvertrag.

Anhang § 15

Sozialversicherungsrecht des Geschäftsführers

Literatur: Blume in Sonntag, ASVG⁸ (2017); Derntl in Sonntag, ASVG⁸ (2017); Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG (12. Lfg 2008); Etmayer, Die Rechtsstellung von „Unternehmensleitern“, ÖJZ 2011, 581; Gruber F., Handelsrechtlicher Geschäftsführer – „klassischer“ oder „freier“ Dienstnehmer, Dienstgeber INFO 3/2000, 22 (abrufbar unter www.noedis.at); Lubey, Der Entgeltbegriff des ASVG (2005); Mosler in Mosler/Müller/Pfeil, Der SV-Komm (Stand 1.3.2015); Naderhirn, Die Neuformulierung des Dienstnehmerbegriffes des ASVG durch das ASRÄG 1997 (2000); Neumann in Mosler/Müller/Pfeil, Der SV-Komm (Stand 1.3.2014/§ 2; 1.6.2017/§ 85a); Scheiber in Sonntag, GSVG⁶ (2017); Sedlacek, Die Verknüpfung des SV-rechtlichen Dienstnehmer-Begriffes mit dem des (lohn)steuerpflichtigen Dienstverhältnisses, ASoK 1998, 114; Sedlacek, Der nicht weisungsgebundene GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführer: Spielball gesetzlicher Fiktionen, ASoK 1998, 154; Sedlacek, Kommt die Einkünftefiktion des § 25 Abs 1 Z 1 lit b EStG 1988 nur für geschäftsführende Gesellschafter in Betracht? SWK 2016, 1126; Seidl in Geppert, Sozialversicherung in der Praxis (Stand 2010); Steiger, Der Geschäftsführer (GF) im Sozialversicherungsrecht, taxlex 2005, 413; Teschner, GSVG; Windisch-Graetz, Auswirkung von Restschuldbefreiungen für Sozialversicherungsbeiträge auf die Pension, ZIK 2011/7, 6; Zehetner in Sonntag, ASVG⁸ (2017).

Übersicht

I. Allgemeines.....	1
II. Pflichtversicherung	
A. ASVG	2–9
B. GSVG	10–13
C. Mehrfachversicherung.....	14
III. Zuständigkeit und Beitragssätze	15–18
IV. Leistungsrechtliche Aspekte	19–25

210 Mosler, wbl 2002, 49, 54 f.

211 Reich-Rohrwig, GmbH-Recht I Rz 2/629; Ratka in WK § 16 Rz 71.

212 Mosler, wbl 2002, 49, 58. Für das dt Recht Kothe-Heggemann/Dahlbender, Ist der GmbH-Geschäftsführer nach Abberufung weiterhin zur Arbeitsleistung verpflichtet? GmbHR 1996, 650.

213 Ratka in WK § 16 Rz 72.

B. Gesellschaftsvertragliche Anforderungen

- 7 Für die Kapitalvertreter kann der **Gesellschaftsvertrag** zusätzliche Anforderungen festlegen, etwa betreffend Ausbildung, Alter oder Wohnsitz.¹⁶ Das Erfordernis einer bestimmten Staatsbürgerschaft ist hingegen als Verstoß gegen das europarechtliche Verbot der Diskriminierung nach der Staatsangehörigkeit, das nach der Rsp des EuGH¹⁷ auch zwischen Privatpersonen gilt, unzulässig.¹⁸ Strittig ist, ob der Gesellschaftsvertrag die Zugehörigkeit zu einer bestimmten Familie verlangen darf.¹⁹ Diese Frage ist aufgrund der Vertragsfreiheit grundsätzlich zu bejahen. Ihre Grenze findet die Gestaltungsfreiheit dort, wo die gesellschaftsvertraglichen Anforderungen den in Frage kommenden Personenkreis so weit einschränken, dass eine freie Auswahl geeigneter Personen praktisch nicht mehr möglich ist.²⁰ Dies könnte im Einzelfall etwa bei der Bedingung der Familienzugehörigkeit eintreffen. Zudem ist zu beachten, dass das Gleichbehandlungsgebot in gewissen Konstellationen auch im Privatrecht zu berücksichtigen ist.²¹ Vor dem Hintergrund des § 30 idF des GFMA-G²² unzulässig wäre daher eine Bestimmung im Gesellschaftsvertrag, die Angehörige eines bestimmten Geschlechts von der Übernahme eines Aufsichtsratsmandats ausschließt.²³ Ferner kann der Gesellschaftsvertrag im Hinblick auf mögliche Interessenkollisionen Personen ausschließen, die in einem Wettbewerbsverhältnis zur GmbH oder als Kunde bzw Lieferant mit ihr in einer Geschäftsbeziehung stehen.²⁴
- 8 Die im Gesellschaftsvertrag vorgesehenen zusätzlichen Anforderungen gelten im Zweifel auch für die von bestimmten Gesellschaftern gemäß § 30c entsandten Mitglieder. Zudem kann der Gesellschaftsvertrag die zusätzlichen Anforderungen auf einzelne Mandate beschränken oder **unterschiedliche Voraussetzungen** festlegen, um die fachlichen Schwerpunkte der einzelnen Aufsichtsratsmitglieder zu streuen und damit die Kompetenz des Gremiums insgesamt zu erweitern.²⁵
- 9 Zum Teil wird verlangt, dass die zusätzlichen Anforderungen geeignet sein müssen, dem Unternehmenszweck zu dienen.²⁶ Dem ist jedoch nicht zu folgen, denn eine solche **Einschränkung der Vertragsfreiheit** bedürfte einer Rechtfertigung.²⁷ Der Gesetzeszweck verlangt im Interesse einer wirksamen Kontrolle eine ausreichende Wahlfreiheit zwischen geeigneten Personen. Es liegt jedoch im subjektiven Ermessen der Gesellschafter, anhand welcher Auswahlkriterien sie die Eignung beurteilen wollen, solange insgesamt das Funktionieren des

16 Reich-Rohrwig, GmbH-Recht I Rz 4/81; Wunsch, Rz 4; Straube/Rauter in WK, Rz 21; Strasser in Jabornegg/Strasser, AktG § 86 Rz 15; Temmel, Aufsichtsrat 22; Fida/Hofmann, GesRZ 2005, 273; strenger Koppensteiner/Rüffler, Rz 4; weitergehend M. Strasser, Treuepflicht 18 ff, der in engen Grenzen auch zusätzliche Anforderungen für die Arbeitnehmervertreter für zulässig erachtet.

17 EuGH Rs C-281/98, *Angonese*, Slg 2000, I-4139; dazu allgemein E. Wagner, ÖJZ 2007, 634.

18 Für den konkreten Fall ablehnend Koppensteiner/Rüffler, Rz 4.

19 Dafür Wunsch, Rz 4; Reich-Rohrwig, GmbH-Recht I Rz 4/81; Kalss in Doralt/Nowotny/Kalss, AktG § 86 Rz 60; Kalss/Probst, Familienunternehmen, Rz 13/123; R. Winkler in FAH, Rz 10; dagegen Strasser in Jabornegg/Strasser, AktG § 86 Rz 15; M. Strasser, Treuepflicht 19 FN 64; offenlassend Straube/Rauter in WK, Rz 22.

20 Reich-Rohrwig, GmbH-Recht I Rz 4/81; Wunsch, Rz 4; Koppensteiner/Rüffler, Rz 4; Straube/Rauter in WK, Rz 22.

21 Berka, GES 2017, 347.

22 BGBl I 2017/104.

23 Vgl Kalss/Dauner-Lieb, GesRZ 2016, 249 (254 ff).

24 Reich-Rohrwig, GmbH-Recht I Rz 4/81; vgl auch OGH 25.6.2003, 9 Ob 64/03g, SZ 2003/74.

25 Straube/Rauter in WK, Rz 23.

26 Koppensteiner/Rüffler, Rz 4 unter Berufung auf Mertens/Cahn in KK-AktG Vor § 76 Rz 16.

27 Ablehnend auch Reich-Rohrwig, GmbH-Recht I Rz 4/81 FN 46.

dauer ist ein Begriff, der an die Bilanz anknüpft bzw aus der Bilanz abzuleiten ist. Es liegt daher nahe, dass der Geschäftsführer den **Wirtschaftstreuhänder**, der die Aufstellung des Jahresabschlusses vorbereitet, namens der Gesellschaft **beauftragt**, auch zu der **Eigenmittelquote** und der **fiktiven Schuldentilgungsdauer Stellung zu nehmen**. Nach der hier vertretenen Auffassung muss diese Prüfung nicht im Jahresrhythmus wiederholt werden, wenn und soweit sich die Verhältnisse nicht „wesentlich und nachhaltig“ verschlechtert haben⁷⁴. Betreffend den ersten Jahresabschluss, der vor dem Hintergrund der neuen Rechtslage aufgestellt wird, erscheint indes ein erweiterter Prüfungsauftrag alternativenlos; der Geschäftsführer kann im Allgemeinen nicht auf Grund eigener Sachkunde beurteilen, ob der neue Tatbestand erfüllt ist.

Die Frage, ob § 36 Abs 2 aF die **Qualität eines Schutzgesetzes** aufweist, ist überwiegend verneint worden⁷⁵. Eine Diskussion betreffend den neuen Tatbestand konnte sich noch nicht entfalten. Immerhin ist zu bedenken, dass die Regelung den *Haftungsbedingungen* des URG entnommen wurde⁷⁶. Das URG begrenzt allerdings die Höhe der Haftung⁷⁷. Aus systematischer Perspektive bleibt festzuhalten, dass auch der neue Tatbestand lediglich das *Interesse der Gesellschaft* konkretisiert. Das spricht dafür, diese Norm nicht als Schutzgesetz zu deuten.

2. Der Mehrheitsgesellschafter in der Unternehmenskrise

Der Gesetzgeber hat bislang davon abgesehen, Pflichten des GmbH-Gesellschafter in der Krise des Unternehmens zu normieren. Die Haftungsgefahren, die namentlich im Anschluss an die Eumig-Entscheidungen des OGH⁷⁸ erörtert wurden, ergeben sich nicht aus dem Gesellschafterstatus, sondern aus den (faktischen) Geschäftsführungsaktivitäten, die der (Allein-)Gesellschafter entfaltet hatte. Bloße Untätigkeit war hingegen unschädlich. Auch § 36 Abs 2 belegt und illustriert diese Haltung des Gesetzgebers: Der **Geschäftsführer ist verpflichtet, die Gesellschafter sind privilegiert**⁷⁹. Der Geschäftsführer hat die Gesellschafter zu unterrichten. Den Gesellschaftern bleibt es überlassen, ob sie diese Informationen zur Kenntnis nehmen. Die Gesellschafter befinden darüber, ob sie eine Entscheidung treffen wollen. Die sicherste Strategie bestand traditionell darin, keine Entscheidung zu treffen und dem Geschäftsführer seine Verantwortung gegenüber Gesellschaftern und Gläubigern in Erinnerung zu rufen⁸⁰.

Das GesRÄG 2013 modifiziert die Rechtslage zu Ungunsten des Mehrheitsgesellschafter. Die Verantwortlichkeit des Geschäftsführers ändert sich nicht. Der Wegfall des (einzigen) Geschäftsführers begründet jedoch die **insolvenzrechtliche Verantwortlichkeit des Mehrheitsgesellschafter**⁸¹. Die Annahme erscheint naheliegend, dass die Neuregelung den Status

74 § 1 Abs 3 URG.

75 S oben Rz 27.

76 Überschrift des 4. Abschnitts des URG.

77 § 22 Abs 1 URG.

78 Näher dazu § 61 Rz 68 mit FN 240.

79 Vgl etwa *Koppensteiner*, wbl 1988, 1, 5 (zu § 36 Abs 2): Die Gesellschafter sind „ganz eindeutig nicht verpflichtet, irgendetwas zu tun“.

80 Die schwierige Lage, in der sich der Geschäftsführer befindet, hat namentlich *Honsell* beleuchtet; vgl GesRZ 1984, 134 ff, 207 ff (der Geschäftsführer befindet sich gleichsam zwischen „Skylia und Charybdis“).

81 § 69 Abs 3a IO (idF GesRÄG 2013) lautet wie folgt: „Hat eine inländische oder ausländische Kapitalgesellschaft keine organschaftlichen Vertreter, so trifft die Verpflichtung nach Abs 2 den Gesellschafter, der mit einem Anteil von mehr als der Hälfte am Stammkapital beteiligt ist. Abs 3 letzter Satz gilt sinngemäß“. S dazu auch § 61 Rz 49 ff und *Artmann* in *Artmann/Rüffler/U. Torggler*, *Gesellschafterpflichten in der Krise* 45, 53 ff.

verwaltung zu erheben. Gegebenenfalls könnte eine punktuelle, also nur diesen Fall erfassende Änderung der Satzung erwogen werden¹⁴⁵.

IV. Satzungsänderung

A. Allgemeines

- 45** Eine Änderung der Satzung iS des § 49 sind die Änderungen **echter Satzungsbestandteile** (etwa: Änderung der Firma, des Sitzes, des Stammkapitals). Satzungsänderung ist auch die Aufnahme neuer, das dispositive GmbH-Recht ergänzender Bestimmungen (etwa: die Beschlussfassung der Gesellschafter erfolgt durch eine Mehrheit von drei Viertel; die Rechte nach § 48 können Gesellschafter ausüben, deren Stammeinlagen den zwanzigsten Teil des Stammkapitals erreichen).
- 46** Die Änderung **unechter Satzungsbestandteile** kann nach hM mit einfacher Mehrheit beschlossen werden, sofern sich Auswirkungen auf die Rechtslage nicht ergeben¹⁴⁶. Ob dies auch dann gilt, wenn unechte Satzungsbestandteile Regelungscharakter aufweisen¹⁴⁷, ist unsicher. Im Zweifel muss von der gesetzlichen Qualifikation ausgegangen werden.
- 46a** Die Frage, ob ein Gesellschafter aus einer GmbH (wegen eines wichtigen Grundes) auch dann **ausgeschlossen** werden kann, wenn entsprechende Satzungsregelungen fehlen, ist nicht abschließend geklärt. Das Thema findet namentlich im Anschluss an die GesBR-Reform verstärkt Beachtung¹⁴⁸. Der Beschluss betreffend die Erhebung einer Ausschlussklage ist nicht als Satzungsänderung zu qualifizieren¹⁴⁹.
- 46b** Die Änderung des Gesellschaftsvertrages ist eine Maßnahme, die **ausschließlich die Gesellschafter** wahrnehmen können¹⁵⁰. Diese Kompetenz der Gesellschafter kann durch Satzungsbestimmung nicht auf Dritte übertragen oder an die Zustimmung Dritter gebunden werden¹⁵¹. – Bedingte Satzungsänderungen werden aus Gründen der Rechtssicherheit allgemein für nicht zulässig erachtet¹⁵².
- 46c** Die Bestimmungen über Satzungsänderungen gelten auch für das **Liquidationsstadium**¹⁵³. Zu nennen sind etwa Änderungen der Firma oder die Verlegung des Sitzes¹⁵⁴. Auch nach Eröffnung eines Insolvenzverfahrens behält die Gesellschafterversammlung die Kompetenz für

145 Diese Vorgehensweise erscheint ratsam, sofern die Finanzverwaltung den Standpunkt einnehmen sollte, eine Gewinnverteilung nur nach Maßgabe der in der Satzung enthaltenen Vorgaben zu akzeptieren.

146 *Zöllner* in Baumbach/Hueck, GmbHG § 53 Rz 24 f; vgl auch *Koppensteiner/Rüffler* § 49 Rz 4; anders etwa *Zimmermann* in Rowedder/Schmidt-Leithoff, GmbHG § 53 Rz 15.

147 In diesem Sinn wohl *Ulmer/Casper* in Ulmer/Habersack/Löbbe, GmbHG § 53 Rz 31.

148 *Reich-Rohrwig*, Ausschluss von GmbH-Gesellschaftern aus wichtigem Grund nach der GesBR-Reform, in FS *Koppensteiner* (2016) 235; s auch *Napokoj* in FAH § 66 Rz 26.

149 *Ulmer/Casper* in Ulmer/Habersack/Löbbe, GmbHG § 53 Rz 30.

150 Mitwirkungs- oder Zustimmungsrechte Dritter können durch Satzungsbestimmung nicht begründet werden (*Ulmer/Casper* in Ulmer/Habersack/Löbbe § 53 Rz 25). – Eine Verpflichtung der GmbH, die Satzung – in einer bestimmten – näher konkretisierten Weise – zu ändern, ist unter bestimmten Voraussetzungen möglich, s unten Rz 89a ff.

151 *Ulmer/Casper* in Ulmer/Habersack/Löbbe, GmbHG § 53 Rz 25; s dazu noch unten Rz 89a ff und *Koppensteiner*, JBl 2017, 764.

152 *Zöllner* in Baumbach/Hueck/GmbHG § 53 Rz 64; *Ulmer/Casper* in Ulmer/Habersack/Löbbe, GmbHG § 53 Rz 27.

153 *Diregger* in U. Torggler, GmbHG § 49 Rz 4.

154 *Ulmer/Casper* in Ulmer/Habersack/Löbbe, GmbHG § 53 Rz 33.

eine steuerneutrale Einlage vor (s zu den Einlagen Rz 108 ff).¹³⁵ Das gilt auch bei einer vA zwischen Schwestergesellschaften.¹³⁶

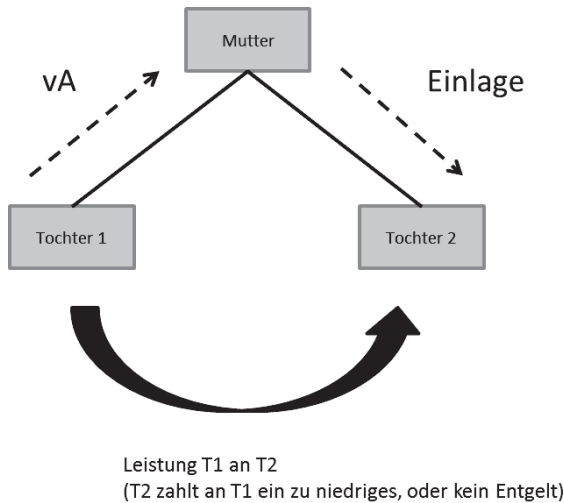


Abb 3. vA zwischen Schwestergesellschaften – Zurechnung der vA

81 Abb 3 – vA zwischen Schwestergesellschaften und Zurechnung der vA: Fortsetzung von Abb 2 in Rz 75 – Zurechnung der vA bei Schwestergesellschaften: Obwohl der Vorteil von Tochter 1 an Tochter 2 zugewendet wird, ist die vA steuerlich der Mutter zuzurechnen (da letztlich nur diese die vA veranlassen kann; außerdem ist eine steuerliche Erfassung auf Empfängerebene nur beim unmittelbaren Gesellschafter möglich). Die vA wird daher bei der Mutter besteuert (aufgrund der nationalen Schachtelbeteiligung sind die von Tochter 1 an die Mutter zugewendeten vA genauso wie eine offene Gewinnausschüttung gem § 10 Abs 1 KStG bei der Mutter steuerfrei; s Rz 251 ff). Die Weiterleitung des Vorteils von der Mutter an Tochter 2 stellt bei Letzterer eine steuerneutrale Einlage dar (zur Besteuerung von Einlagen s Rz 108 ff).

d) Subjektive Absicht der Vorteilsgewährung

82 Nach ganz hM und Rsp¹³⁷ ist die subjektive Voraussetzung für eine vA eine ausdrücklich auf eine solche Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung (Wissen [= zumindest Akzeptanz] und Wollen [= Tun, Dulden oder Unterlassen] der durch ihre Organe vertretenen Kapitalgesellschaft). Diese Absicht kann sich auch schlüssig aus den Umständen des

135 Vgl zB VwGH 21.2.2013, 2009/13/0257 betreffend eine Vorteilszuwendung einer GmbH, die zu 100 % im Eigentum einer Privatstiftung stand, an den Begünstigten dieser Privatstiftung: Der VwGH rechnete die vA der Stiftung als Empfängerin zu und nahm in weiterer Folge ein verdeckte Zuwendung der Stiftung an den Begünstigten an.

136 ZB *Mayr* in Doralt/Ruppe, Steuerrecht I¹ Rz 990; *Kirchmayr* in A/K § 8 Rz 258; *dies* in Leitner, Handbuch verdeckte Gewinnausschüttung² 161 (jeweils mwN der Rsp); VwGH 19.9.2007, 2006/13/0194.

137 ZB VwGH 23.10.1997, 96/15/0180, 96/15/0204; VwGH 31.3.2000, 95/15/0056, 95/15/0065; VwGH 31.5.2005, 2000/15/0059; VwGH 14.12.2005, 2002/13/0022; VwGH 23.2.2010, 2005/15/0148; VwGH 26.6.2014, 2011/15/0076; VwGH 11.2.2016, 2012/13/0061; VwGH 26.4.2017, Ra 2015/13/0049; VwGH 1.6.2017, Ra 2016/15/0059.

Raab/Renner in Q/R/S/S/V § 8 Rz 158 ff; *Kirchmayr* in Achatz, § 8 Rz 308 ff; KStR 2013 Rz 607.

III. Ausländische Umwandlungen	9
IV. Grenzüberschreitende Umwandlungen	10, 11
V. Steuerrechtliche Anwendungsvoraussetzungen	12, 13
A. Betriebserfordernis.....	14–17
B. Steuerverstrickungserfordernis	18–22

I. Allgemeines

Viele Arten des Rechtsformwechsels führen nach den allgemeinen Grundsätzen des Steuerrechts zu einer Gewinnrealisierung. Auch die Umwandlung einer Kapitalgesellschaft führt nach diesen Prinzipien sowohl bei der umzuwandelnden Kapitalgesellschaft als auch bei ihren Gesellschaftern zur Liquidationsbesteuerung. Das allgemeine Steuerrecht kommt dann zur Anwendung, wenn das Umgründungssteuergesetz (UmgrStG)¹ **nicht** anzuwenden ist².

A. Umgründungssteuergesetz

Das Umgründungssteuergesetz ist **zwingend anzuwenden**, wenn die Anwendungsvoraussetzungen gegeben sind. Dh, es besteht kein Wahlrecht für eine Umgründung mit oder ohne Anwendung des Umgründungssteuergesetzes. Es ist in seinem ersten Hauptstück in sechs Artikel gegliedert, wobei **Artikel II**, das sind die §§ 7–11 UmgrStG, sich der **Umwandlung** widmet. Bedeutender Auslegungsbehelf für die Verwaltungspraxis und die beratenden Berufe sind die Umgründungssteuerrichtlinien 2002 (UmgrStR)³. Diese Zusammenfassung des geltenden Umgründungssteuerrechts ist seit der Veranlagung 2003 relevant⁴.

B. Umgründungsarten

1. Formwechselnde Umgründungen

Eine Art⁵ des Rechtsformwechsels ist die (bloß) formwechselnde Umgründung („Umwandlung“⁶) die dadurch gekennzeichnet ist, dass die umgewandelte Gesellschaft ihre Identität behält und nur die Rechtsform wechselt⁷. Es kommt zu keiner Vermögensübertragung auf einen anderen Rechtsnachfolger, nach allgemeinem Steuerrecht ergeben sich damit keine ertrags- oder verkehrssteuerrechtlichen Konsequenzen. Rein formwechselnde Umgründungen werden daher vom Umgründungssteuergesetz nicht erfasst⁸.

2. Übertragende Umgründungen/Umwandlungen iSd UmwG

Eine **übertragende Umgründung** ist demgegenüber dadurch gekennzeichnet, dass Vermögen im Wege der Einzel-/oder Gesamtrechtsnachfolge übertragen wird. Die **Umwandlung**⁹

1 Umgründungssteuergesetz, BGBl 1991/699 idF BGBl I 2018/62.

2 *Walter*, Umgründungssteuerrecht, Tz 189. Zur Liquidationsbesteuerung Anh § 61 Rz 180–185.

3 Erlass des BM für Finanzen vom 17. März 2003, AÖF 2003/129 idF BMF-AV Nr 40/2017 (UmgrStR); *Wiesner*, Die Umgründungssteuerrichtlinien 2002 – Überblick Teil 1, RWZ 2003, 129 ff.

4 Um dem Praktiker das Auffinden weiterführender Ausführungen in den Umgründungssteuerrichtlinien zu erleichtern, wird im Folgenden weitgehend deren Grobgliederung verwendet.

5 Zu den Umgründungsarten vgl Anh § 101: Übersicht UmgrSt-Recht Rz 1 ff.

6 Für *Kalss* in *Kalss/Nowotny/Schauer*, Gesellschaftsrecht, Rz 3/1217 ist das die Umwandlung ieS, für *U. Torggler*, Gesellschaftsrecht AT und Personengesellschaften, Rz 467 eine Umwandlung iwS; vgl zur Begriffsvielfalt Anh § 101: Übersicht UmgrSt-Recht Rz 1 ff.

7 *Kalss*, Verschmelzung – Spaltung – Umwandlung, Vor § 1 UmwG Rz 3 (mwN).

8 UmgrStR, Rz 407; *Stefaner* in *Kofler*, UmgrStG § 7 Rz 2.

9 Umwandlung iwS: *Kalss* in *Kalss/Nowotny/Schauer*, Gesellschaftsrecht, Rz 3/1218.