

Verstöße gegen Verbot der Einlagenrückgewähr

Einlagenrückgewähr beim fiktiven Cash Pooling
Verbotene Einlagenrückgewähr
Rückforderung, Verzinsung

Factsheet

Starke Kundenidentifizierung

WGG-Novelle 2019

Grober Überblick

Schiedsvereinbarung

Anwendbares Recht?

Memo

Aktienrechts-Änderungsgesetz 2019

Zivile Drohnen

Nach EU-Vollharmonisierung

Verstöße gegen DSGVO

Abmahnungen

Strommarkt re-designed

Neue Akteure – neue Normen?

Heilung von Verstößen gegen das Verbot der Einlagenrückgewähr

Der Beitrag untersucht die Frage, ob und gegebenenfalls wie ein bereits eingetretener Verstoß gegen das zwingende Verbot der Einlagenrückgewähr (§ 82 GmbHG und § 52 AktG) geheilt werden kann.

ALEXANDER SCHOPPER

A. Problemstellung

Literatur und Rsp zum Verbot der Einlagenrückgewähr haben in den letzten Jahren einen Umfang erreicht, der die Wahrung eines Überblicks nahezu unmöglich macht. Die Frage, ob und gegebenenfalls wie ein bereits eingetretener Verstoß gegen das Verbot der Einlagenrückgewähr „geheilt“ bzw. „saniert“ werden kann, ist hingegen bis dato, soweit ersichtlich, nicht eingehend erörtert worden.¹⁾

Gedanklicher Ausgangspunkt einer Untersuchung von Möglichkeiten einer Heilung muss ein bereits eingetretener Verstoß gegen das zwingende Verbot der Einlagenrückgewähr (§ 52 AktG; § 82 GmbHG) und das Eingreifen der damit verbundenen Rechtsfolgen sein. Diese Rechtsfolgen stellen sich im Überblick wie folgt dar: Rechtsgeschäfte, die gegen das zwingende Verbot der Einlagenrückgewähr verstoßen, sind *absolut nichtig*. Das ist für verbotene offene Ausschüttungen unstrittig und gilt nach der heute hA auch für verdeckte Ausschüttungen.²⁾ Die Nichtigkeit wirkt *ex tunc*.³⁾ Die Frage, ob bei einer verdeckten Ausschüttung *Gesamt- oder Teilnichtigkeit* vorliegt, ist gem hL primär nach dem Verbotszweck (wertmäßige Erhaltung des Gesellschaftsvermögens im Interesse von Gläubigern und Mitgesellschaftern) und – wenn sich aus diesem keine klaren Schlüsse für den Einzelfall ziehen lassen – subsidiär anhand des hypothetischen Parteiwillens zu beantworten.⁴⁾

Im Falle einer verbotenen Einlagenrückgewähr steht der Gesellschaft gegenüber dem Gesellschafter, der die unzulässige Zuwendung aus dem Gesellschaftsvermögen erhalten hat, ein Rückerstattungsanspruch zu. Diese Forderung der Gesellschaft ist in der Bilanz zu aktivieren.⁵⁾

Die gesetzliche Privilegierung eines *gutgläubigen Bezugs von Gewinnanteilen* (§ 56 Abs 3 AktG und § 83 Abs 1 Satz 1 GmbHG) ist keine Heilung oder Sanierung eines Verstoßes gegen das Verbot der Einlagenrückgewähr und daher nicht Gegenstand dieser Untersuchung. Liegen die Voraussetzungen eines gutgläubigen Dividendenbezugs vor, besteht auch keine Rückzahlungspflicht der Gesellschafter, sodass sich die Frage nach einer Heilung gar nicht stellt. Im Übrigen wird die gesetzliche Enthaltung beim gutgläubigen Dividendenbezug eng ausgelegt.⁶⁾ Relevant ist das Vorliegen eines guten Glaubens im Zeitpunkt der Zahlungsannahme.⁷⁾ Nur Gewinnanteile, die auf Grund eines Gewinnverwendungsbeschlusses in Form einer Dividende empfangen wurden, kommen

für einen gutgläubigen Erwerb in Betracht.⁸⁾ Bei verdeckten Ausschüttungen, die im Mittelpunkt der folgenden Überlegungen stehen, ist diese Voraussetzung von vornherein nicht erfüllt und eine Analogie wird abgelehnt.⁹⁾

B. Begriffsbestimmung: „Heilung“ und „Sanierung“ einer verbotenen Einlagenrückgewähr

Im Zivilrecht wird die Heilung („Konvaleszenz“) eines Rechtsgeschäfts vorrangig bei der Sanierung von Formverstößen durch nachträgliche, tatsächliche Erfüllung des formunwirksamen Rechtsgeschäfts erörtert (§ 1432 ABGB). IZm der sachenrechtlich unwirksamen Verfügung eines Nichtberechtigten über eine Sache findet sich in § 366 ABGB Satz 2 eine ausdrückliche Erwähnung der Konvaleszenz im

Univ.-Prof. Dr. Alexander Schopper ist Vorstand des Instituts für Unternehmens- und Steuerrecht an der Universität Innsbruck.

- 1) Ebenso der zutreffende Befund von H. Foglar-Deinhardstein in *FAH*, GmbHG (2017) § 83 Rz 168. Hier zeigt sich übrigens ein bemerkenswerter Gegensatz zur Lehre von der verdeckten Sacheinlage. Die Diskussion rund um die Heilung einer verdeckten Sacheinlage ist fast so alt wie diese Rechtsfigur selbst; vgl dazu Schopper in *Straubel/Ratka/Rauter*, WK GmbHG (Stand 1. 11. 2015, rdb.at) § 63 Rz 191 ff; *Koppensteiner/Rüffler*, GmbHG³ (2007) § 6 Rz 20; *Reich-Rohrwig*, Grundsatzfragen der Kapitalerhaltung (2004) 37 FN 176; OLG Graz 15. 5. 2008, 4 R 60/08 p NZ 2008, G 62 = GBU 2008/10/01 = *ecolex* 2008/415.
- 2) Siehe zB OGH 13. 9. 2012, 6 Ob 110/12 p; 15. 12. 2014, 6 Ob 14/14 y; RIS-Justiz RS011703; *Artmann* in *Artmann/Karollus*, AktG⁶ (2018) § 52 Rz 72; *Saurer* in *Doralt/Nowotny/Kals*, AktG² (2012) § 52 Rz 118; *Koppensteiner/Rüffler*, GmbHG³ § 82 Rz 19; *Auer* in *Gruber/Harrer*, GmbHG² (2018) § 82 Rz 62, jeweils mwN auch zur Gegenansicht.
- 3) OGH 1. 9. 2010, 6 Ob 132/10 w; H. Foglar-Deinhardstein in *FAH*, GmbHG § 83 Rz 39.
- 4) *U. Torggler*, Rechtsfolgen verbotener Vermögensverlagerungen, in *Kals/U. Torggler*, Einlagenrückgewähr (2014) 89 (95 ff); *Dejaco*, Einlagenrückgewähr bei Bestandverträgen, NZ 2019, 81 (97); H. Foglar-Deinhardstein in *FAH*, GmbHG § 83 Rz 39 mwN; *Kals* in *Kals/Nowotny/Schauer*, Österreichisches Gesellschaftsrecht² (2017) Rz 3/1044; aA OGH 1. 9. 2010, 6 Ob 132/10 w (vorrangig hypothetischer Parteiwille) krit GesRZ 2011, 49 (*Rüffler*).
- 5) *Artmann* in *Artmann/Karollus*, AktG⁶ § 52 Rz 74.
- 6) *Koppensteiner/Rüffler*, GmbHG³ § 83 Rz 10; OGH 26. 4. 2016, 6 Ob 72/16 f.
- 7) *Bauer/Zehetner* in *Straubel/Ratka/Rauter*, WK GmbHG § 83 Rz 40 (Stand 1. 12. 2017, rdb.at).
- 8) OGH 26. 4. 2016, 6 Ob 72/16 f; *Reich-Rohrwig*, Grundsatzfragen der Kapitalerhaltung 172.
- 9) OGH 26. 4. 2016, 6 Ob 72/16 f; *Auer* in *Gruber/Harrer*, GmbHG² § 83 Rz 20.

ABGB (*exceptio rei venditae et traditae*): Eine unwirksame Verfügung wird demzufolge durch späteren Eigentumserwerb (des Unberechtigten) geheilt.

Mit dem hier untersuchten Problemfeld enger verwandt ist die „Heilung einer verdeckten Sacheinlage“. Unter diesem Titel wird die Frage diskutiert, ob und gegebenenfalls durch welche Maßnahmen eine in der Vergangenheit eingetretene verdeckte Sacheinlage (dh Leistung einer Sacheinlage ohne Einhaltung der dafür zwingend vorgesehenen Sacheinlagevorschriften) nachträglich in dem Sinne „geheilt“ werden kann, dass die damit verbundenen strengen Rechtsfolgen mit Wirkung ex nunc entfallen.

In diesem Sinne soll der Begriff der Heilung auch hier verstanden werden: Ein Verstoß gegen das Verbot der Einlagenrückgewähr ist ein Transfer von Gesellschaftsvermögen in die Sphäre des Gesellschafters ohne Einhaltung der dafür zwingend vorgesehenen Vorschriften.¹⁰⁾ „Geheilt“ ist ein Verstoß gegen das Verbot der Einlagenrückgewähr, wenn nachträglich *außergerichtliche Maßnahmen zur Sanierung* des Verstoßes gesetzt wurden, die dazu führen, dass die mit dem Verstoß verbundenen Rechtsfolgen entfallen.

C. Heilung durch nachträglichen Wegfall einer Tatbestandsvoraussetzung?

1. Quod ab initio non valet non potest tractu temporis convalescere

Die Tatbestandsvoraussetzungen einer verbotenen Einlagenrückgewähr sind i) ein verbotener Vermögenstransfer ii) aus dem Vermögen einer Kapitalgesellschaft iii) an einen Gesellschafter oder an einen ihm gleichzuhaltenden Dritten. Diese Tatbestandsvoraussetzungen müssen kumulativ im Zeitpunkt der unzulässigen Vermögensauskehr bei offenen Verstößen bzw im Zeitpunkt des Abschlusses des inäquivalenten Rechtsgeschäfts bei verdeckten Verstößen vorliegen. Hier ist in einem ersten Schritt zu untersuchen, ob ein Verstoß gegen das Verbot der Einlagenrückgewähr geheilt werden kann, wenn eine oder mehrere dieser Tatbestandsvoraussetzungen nachträglich wegfallen.

Gegen eine solche Heilung spricht zunächst ganz allgemein die aus den Digesten überlieferte Parömie „*quod ab initio vitiosum est non potest tractu temporis convalescere*“.¹¹⁾ Ein nichtiges Rechtsgeschäft wird nicht dadurch gültig, dass die Gründe für die Nichtigkeit später wegfallen.¹²⁾ Davon werden aber im allgemeinen Privatrecht auch Ausnahmen gemacht. Diese Ausnahmen setzen idR die tatsächliche Erbringung der (unwirksam) vereinbarten Leistungen voraus.¹³⁾

Auch im vorliegenden Zusammenhang sollte eine Heilung eines gegen das Verbot der Einlagenrückgewähr verstoßenden und daher nichtigen Rechtsgeschäfts nicht von vornherein ausgeschlossen werden. Vielmehr ist anhand des Normzwecks des Verbots der Einlagenrückgewähr zu prüfen, ob ein nachträglicher Wegfall einer Tatbestandsvoraussetzung zu einer Heilung führen kann. Hinzu kommen bei dieser

Prüfung die Aspekte des Umgehungsschutzes und der Rechtssicherheit.¹⁴⁾

2. Nachträglicher Wegfall der Gesellschafterstellung des Leistungsempfängers

Soweit ersichtlich ist unbestritten, dass sich an den Rechtsfolgen des Verbots der Einlagenrückgewähr auch dann nichts ändert, wenn der Gesellschafter, an den ein verbotener Vermögenstransfer erfolgt ist, in weiterer Folge aus der Gesellschaft ausscheidet.¹⁵⁾ Das ist bei einer *offenen Einlagenrückgewähr* und bei einem verdeckten Verstoß auf Grund eines *inäquivalenten Zielschuldverhältnisses* unmittelbar einleuchtend: Eine unzulässige Entnahme, die keine Gewinnausschüttung an den Gesellschafter ist (offene Einlagenrückgewähr), ist von diesem auch dann samt Zinsen zurückzuerstatten, wenn er unmittelbar nach der Entnahme im Wege der Veräußerung seines Geschäftsanteils aus der Gesellschaft ausgeschieden ist. Gleiches gilt, wenn der Aktionär sein Grundstück zu einem überhöhten Preis an die AG veräußert hat und unmittelbar danach seine Aktien veräußert (verdeckte Einlagenrückgewähr in Form eines Zielschuldverhältnisses).

Nichts anderes gilt bei einer verdeckten Einlagenrückgewähr in Gestalt eines *Dauerschuldverhältnisses*: Ist ein zwischen dem Gesellschafter und der Kapitalgesellschaft abgeschlossener Mietvertrag im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses nicht marktkonform und daher (teil-)nichtig,¹⁶⁾ dann ändert sich daran nichts, wenn der Gesellschafter während der Laufzeit des Mietverhältnisses aus der Gesellschaft ausscheidet. Die Kapitalgesellschaft hat einen Rückerstattungsanspruch auf überhöhte Mietzinszahlungen nicht nur für den Zeitraum, in dem der Vermieter noch Gesellschafter war, sondern auch für jenen Zeitraum, in dem der Vermieter seine Gesellschafterstellung bereits aufgegeben hat.¹⁷⁾

10) Im Wesentlichen sind das die gesetzlichen Vorschriften über die Ausschüttung eines Bilanzgewinns.

11) Digesten 50, 17, 29; zitiert nach *Flume*, Das Rechtsgeschäft⁴ (1992) 551; vgl für das österr Recht *Welser/Kletečka*, Bürgerliches Recht I¹⁵ (2018) Rz 597, allerdings mit einer geringfügig anderen lateinischen Version. Nach *Mattila*, Comparative Legal Linguistics (2006) 156, existieren im europäischen rechtswissenschaftlichen Schrifttum zumindest fünf unterschiedliche lateinische Varianten dieses Rechtssatzes.

12) Siehe Entwurf zu § 108 BGB, der im Gesetzgebungsverfahren allerdings als „selbstverständlich“ betrachtet und daher gestrichen wurde; *Mugdan* Protokolle I, 727.

13) § 1432 ABGB.

14) Die Klarheit und Sicherheit der Rechtsverhältnisse betonend auch *Flume*, Das Rechtsgeschäft⁴ 551.

15) Statt aller s nur *Saurer* in *Doralt/Nowotny/Kals*, AktG² § 56 Rz 13; *Köppel* in *U. Torggler*, GmbHG § 83 Rz 8. Gleiches muss übrigens für sog unechte Dritte gelten, die Gesellschaftern gleichgehalten werden (zB mittelbare Gesellschafter, Schwestergesellschaften, Treugeber, Pfandgläubiger, Fruchtnießer). Ist eine unzulässige Vermögensauskehr an den Treugeber eines Gesellschafters erfolgt, dann ändert sich an den damit verbundenen Rechtsfolgen nichts, wenn das Treuhandverhältnis danach beendet wird.

16) Vgl dazu jüngst *Dejaco*, NZ 2019, 81 ff.

17) Zutreffend OGH 1. 9. 2010, 6 Ob 132/10 w Pkt 2.2 der Entscheidungsbegründung; vgl auch *U. Torggler*, Voraussetzungen und Folgen einer „verdeckten Einlagenrückgewähr“, wbl 2011, 69 (73).

Der Grund für das Ausscheiden des Gesellschafters ist vor dem Hintergrund des Schutzzwecks des Verbots der Einlagenrückgewähr irrelevant. Eine Heilung eines bereits eingetretenen Verstoßes gegen das Verbot der Einlagenrückgewähr kommt auch dann nicht in Betracht, wenn der Empfänger einer verbotenen Leistung gegen seinen Willen aus der Gesellschaft ausscheidet, etwa im Wege eines Ausschlusses nach dem GesAusG oder durch Ausübung eines gesellschaftsvertraglichen Aufgriffsrechts durch einen Mitgesellschafter.

Gegen die Heilung spricht in all diesen Fällen der Zweck des Verbots der Einlagenrückgewähr: Das Gesellschaftsvermögen wird durch den verbotswidrigen Transfer in die Gesellschaftersphäre beeinträchtigt. Das spätere Ausscheiden des Gesellschafters ändert daran nichts. Hinzu kommt gerade in dieser Fallgruppe noch der Schutz vor Umgehungen: Würde eine nachträgliche Veräußerung des Geschäftsanteils oder der Aktien zur Heilung führen, dann wäre das zwingende Verbot der Einlagenrückgewähr allzu leicht zu umgehen.

Nach hA¹⁸⁾ steht der Kapitalgesellschaft der Rückerstattungsanspruch nur gegen den ausgeschiedenen Gesellschafter als Empfänger der verbotswidrigen Leistung oder dessen Gesamtrechtsnachfolger (bei Vererbung, Verschmelzung, Spaltung oder Umwandlung) zu, nicht aber gegen dessen Einzelrechtsnachfolger, dh insb nicht gegen den Käufer des Geschäftsanteils oder der Aktien.

3. Nachträgliche Umwandlung der Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft

Dem Urteil OGH 13. 12. 2016, 3 Ob 167/16 d,¹⁹⁾ liegt vereinfacht folgender Sachverhalt zu Grunde: Für die Schuld einer Gesellschafterin aus einem Leibrentenvertrag²⁰⁾ übernahm eine GmbH im Jahr 2001 die Haftung als Bürge und Zahler und räumte ein Pfand an ihrer Liegenschaft ein, ohne dafür eine Gegenleistung zu erhalten. Die Bestellung beider Sicherheiten verstieß gegen das Verbot der Einlagenrückgewähr, weshalb der Bürgschafts- und der Pfandbestellungsvertrag nicht wirksam zustande kamen (absolute Nichtigkeit). Im Jahr 2003 wurde die GmbH im Wege einer errichtenden Umwandlung nach § 5 UmwG²¹⁾ in eine KG umgewandelt. Somit wurde aus der GmbH eine „gesetzestypische“ KG (mit zumindest einer natürlichen Person als unbeschränkt haftender Gesellschafter), für welche das Kapitalerhaltungsgebot der §§ 82, 83 GmbHG nicht (analog) gilt.²²⁾

Im Verfahren argumentierten die Sicherungsnehmer ua damit, dass die Unwirksamkeit der Sicherheiten durch Umwandlung der GmbH in eine gesetzestypische KG geheilt worden sei. Die Sicherheitenbestellung durch die KG wäre ohne jeden Zweifel zulässig, weshalb der Schutzzweck des Verbots der Einlagenrückgewähr ab dem Zeitpunkt der Umwandlung der GmbH in eine KG nicht mehr greife und insoweit eine Heilung eingetreten sei.

In seiner E erteilt der OGH²³⁾ einer solchen Heilung zu Recht eine klare Absage. Kennzeichnend für eine errichtende Umwandlung ist der Vermögens-

übergang im Wege der Gesamtrechtsnachfolge unter Ausschluss der Abwicklung. Da die Verpflichtungen aus dem Pfandbestellungsvertrag und aus der vereinbarten Haftung als Bürge und Zahler für die GmbH niemals entstanden waren, konnten sie auch nicht auf die KG als deren Gesamtrechtsnachfolgerin übergehen. Der Argumentation, wonach die §§ 82, 83 GmbHG für die gesetzestypische KG als Nachfolgegesellschaft nicht gelten und daher die Nichtigkeit allein durch die Umwandlung nachträglich geheilt werde, ist schon aus diesem Grund nicht zu folgen.

Außerdem spricht auch folgender Aspekt des Gläubigerschutzes gegen eine Heilung der absolut nichtigen Sicherheitenbestellungen durch die Umwandlung: Der OGH legt den Schutzzweck von § 5 UmwG²⁴⁾ weit und zugunsten der Gläubiger der übertragenden Gesellschaft aus. Nach der Rsp dient § 5 Abs 1 Satz 2 UmwG der Erhaltung eines entsprechenden Haftungsfonds und damit dem Gläubigerschutz.²⁵⁾ „Die Umwandlung unter Ausschluß der Liquidation auf einen neu errichteten Rechtsträger im Wege der Gesamtrechtsnachfolge darf für die Gläubiger der übertragenden Gesellschaft nicht nachteilig sein.“²⁶⁾ Würde die errichtende Umwandlung zu einer Heilung der absoluten Nichtigkeit des Pfandbestellungsvertrags und der Haftung aus der Bürgschaft führen, wäre mit der Umwandlung eine für die Gläubiger der übertragenden Gesellschaft Vermögensverschlechterung verbunden. Das verbücherte Pfandrecht wäre vor der Umwandlung absolut nichtig gewesen und danach wirksam, die Liegenschaft somit dem Zugriff der übrigen Gläubiger entzogen. Eine Heilung der absoluten Nichtigkeit wäre somit nachteilig für die Gläubiger der übertragenden Gesellschaft und würde der Rsp zu § 5 UmwG widersprechen.

Als *Zwischenergebnis* kann mit dem OGH festgehalten werden: Die Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine gesetzestypische Personengesellschaft führt nicht dazu, dass ein bereits eingetretener Verstoß gegen das Verbot der Einlagenrückgewähr geheilt oder saniert wird. Dass für einen Neuabschluss der Verträge über die Sicherheitenbestellung durch die gesetzestypische Personengesellschaft der Kapitalerhaltungsgrundsatz nicht gilt, ändert nichts daran, dass die Verträge von Anfang an nichtig waren und sich durch die Umwandlung daran nichts ändert. Dieser Gedanke ist verallgemeinerungsfähig

18) Siehe zB *Karollus*, Einlagenrückgewähr und verdeckte Gewinnausschüttung im Gesellschaftsrecht, in *Leitner*, Handbuch verdeckte Gewinnausschüttung² (2014) 1 (41); *H. Foglar-Deinhardstein* in *FAH*, GmbHG § 83 Rz 9; *Auer* in *Gruber/Harrer*, GmbHG² § 83 Rz 10; *Artmann* in *Artmann/Karollus*, AktG⁶ § 56 Rz 8; aA für die GmbH *Reich-Rohrwig*, Grundsatzfragen der Kapitalerhaltung (2004) 165 f.

19) *ecolex* 2017, 215 = NZ 2017, 32.

20) Die Leibrente stellte das Entgelt für die Übertragung der Geschäftsanteile der Eltern auf die Tochter dar.

21) IdF BGBl 1996/304.

22) Vgl dagegen zur verdeckten Kapitalgesellschaft insb OGH 29. 5. 2008, 2 Ob 225/07 p.

23) OGH 13. 12. 2016, 3 Ob 167/16 d.

24) IdF BGBl 1996/304.

25) OGH 20. 5. 1999, 6 Ob 27/99 k.

26) OGH 26. 2. 1998, 6 Ob 335/97 a; OGH 20. 5. 1999, 6 Ob 27/99 k.

und gilt für sämtliche bereits vor einer Umwandlung eingetretenen Verstöße gegen das Verbot der Einlagenrückgewähr.

Allerdings weist der 3. Senat in dieser E zutreffend darauf hin, dass eine „Sanierung“ eines ursprünglich nie wirksam begründeten Pfandrechts sehr wohl möglich ist: Voraussetzung dafür wäre in dem vom OGH beurteilten Fall der *Abschluss eines neuen Pfandbestellungsvertrags* durch die KG nach der Umwandlung. Ein solcher Neuabschluss wäre natürlich auch konkludent möglich, konnte aber in dem vom OGH zu entscheidenden Fall nicht festgestellt werden.

4. Zession einer gegen das Verbot der Einlagenrückgewähr verstoßenden Forderung an einen Dritten

In der Literatur wird mitunter die Ansicht vertreten, dass die Rechtsfolgen nicht für den Erwerber einer gegen das Verbot der Einlagenrückgewähr verstoßenden Forderung im Wege der Zession gelten.²⁷⁾

Beispiel:

Verkauft der Gesellschafter an die Kapitalgesellschaft eine Liegenschaft zu einem überhöhten Preis, wäre der Kaufvertrag absolut nichtig. Dennoch müsste die Kapitalgesellschaft nach dieser Ansicht womöglich den gesamten Kaufpreis an den Zessionar leisten, an den der Gesellschafter die Forderung aus dem nichtigen Kaufvertrag zediert hat. Zu Ende gedacht müsste sich die Gesellschaft dann wohl im Regressweg an den Gesellschafter (Zedenten) wenden.

Diese Ansicht ist weder mit dem Schutzzweck des Verbots der Einlagenrückgewähr noch mit den Grundsätzen der Zession (§§ 1394, 1396 ABGB) vereinbar und daher abzulehnen. Die Zession einer gegen das Verbot der Einlagenrückgewähr verstoßenden Forderung darf zu keiner Verschlechterung der Rechtsposition der Kapitalgesellschaft als Schuldner führen. Die Gesellschaft kann die (Teil-)Nichtigkeit der Forderung auch gegenüber dem Zessionar unabhängig davon einwenden, ob dieser Gesellschafter ist. Ein gutgläubiger Erwerb einer gegen das Verbot der Einlagenrückgewähr verstoßenden und daher (teil-)nichtigen Forderung durch den Dritten ist ausgeschlossen.²⁸⁾ Die Kapitalgesellschaft kann daher die Leistung an den Zessionar unter Berufung auf die Nichtigkeit verweigern.

Hat die Kapitalgesellschaft an den Zessionar bereits geleistet, steht ihr mE die Leistungskondition gegen den Zessionar zu.

5. Nachträglich eintretende Wertäquivalenz oder betriebliche Rechtfertigung

Weitere Tatbestandsvoraussetzungen einer verbotenen verdeckten Einlagenrückgewähr sind nach der hA ein objektives Missverhältnis der Leistungen zu Lasten der Gesellschaft (Prüfung des Drittvergleichs) und das Nichtvorliegen einer betrieblichen Rechtfertigung.²⁹⁾

Bei der Prüfung, ob ein drittvergleichsfähiges Geschäft vorliegt, ist nach der hA auf den *Zeitpunkt des Vertragsabschlusses* abzustellen.³⁰⁾ Das gilt auch dann, wenn der Vertrag erst zu einem späteren Zeitpunkt erfüllt und der für die Kapitalgesellschaft ungünstige

Vermögenstransfer erst dann wirtschaftlich spürbar wird.³¹⁾

Im vorliegenden Zusammenhang stellt sich die Frage, ob eine Heilung des gegen das Verbot der Einlagenrückgewähr verstoßenden Geschäfts eintreten kann, wenn Markt- oder Wertveränderungen nach dem Zeitpunkt des Vertragsabschlusses zu einer objektiven Äquivalenz der ausgetauschten Leistungen oder sogar zu einem wirtschaftlichen Vorteil der Gesellschaft führen.

Beispiel:

Hat die Kapitalgesellschaft von ihrem Gesellschafter Aktien zu einem nicht marktkonformen, überhöhten Preis (zB Bezahlung eines ungerechtfertigten Zuschlags auf den aktuellen Börsenkurs) gekauft, stellt dies einen Verstoß gegen das Verbot der Einlagenrückgewähr dar.³²⁾ Daran ändert sich nichts, wenn der Börsenkurs unmittelbar nach dem Erwerb durch die Gesellschaft bis zur Höhe des von ihr bezahlten Kaufpreises oder sogar darüber hinaus steigt. Entscheidend für das Vorliegen eines Verstoßes gegen den Kapitalerhaltungsgrundsatz ist die objektive Inäquivalenz von Leistung und Gegenleistung im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses. Der Aktienerwerb ist ex tunc nichtig. Die Frage, ob Gesamt- oder Teilnichtigkeit vorliegt, ist, wie bereits erwähnt, primär nach dem Verbotszweck zu lösen, der in der wertmäßigen Erhaltung des Gesellschaftsvermögens besteht. Ist der Erhaltung des Gesellschaftsvermögens besser damit gedient, die Aktien zu behalten, dann wird Teilnichtigkeit anzunehmen sein. Die Gesellschaft hat dann einen Anspruch auf Rückgewähr des überhöhten Teils des Kaufpreises,³³⁾ der Kaufvertrag bleibt aber wirksam und die Gesellschaft kann die Aktien behalten.

Auch bei *Dauerschuldverhältnissen* ist für die Beurteilung der objektiven Inäquivalenz auf den Zeitpunkt des Vertragsabschlusses abzustellen, wobei hier zusätzlich die Bindungsfrist und die damit idR verbundenen besonderen Risiken sowie die vertraglichen Konditionen (insb Zinsanpassungsklauseln, Kündigungsrechte etc) im Rahmen des Drittvergleichs zu berücksichtigen sind. Eine nachträgliche Verbesserung der Leistungsbeziehung zugunsten der Kapitalgesellschaft infolge einer geänderten Marktlage führt auch beim Dauerschuldverhältnis nicht zu einer Heilung, wenn im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses ein Verstoß gegen das Verbot der Einlagenrückgewähr vorlag.

Beispiel:

War der Mietvertrag zunächst inäquivalent zulasten der Kapitalgesellschaft und hat sich der vereinbarte Mietzins erst

27) Siehe Köppl in *U. Torggler*, GmbHG (2014) § 83 Rz 8; referierend *H. Foglar-Deinhardstein* in *FAH*, GmbHG § 83 Rz 9.

28) Vgl allgemein *Thöni* in *Klang*³ (2011) § 1394 Rz 3 ff und § 1396 Rz 10; *Neumayr* in *KBB*⁵ (2017) § 1394 Rz 1 und §§ 1395–1396 Rz 4.

29) Für Details s zB *Auer* in *Gruber/Harrer*, GmbHG² § 82 Rz 36 ff; *Artmann* in *Artmann/Karollus*, AktG⁶ § 52 Rz 10 ff; *Köppl* in *U. Torggler*, GmbHG § 82 Rz 18 ff; *Reich-Rohrwig*, Grundsatzfragen der Kapitalerhaltung 118 ff.

30) OGH 1. 9. 2010, 6 Ob 132/10 w; *Kals*, Kredite und Sicherheiten im Lichte der Einlagenrückgewähr, in *Konecny*, Insolvenz-Forum 2015, 125 (128); *Köppl* in *U. Torggler*, GmbHG § 82 Rz 18; *H. Foglar-Deinhardstein* in *FAH*, GmbHG § 82 Rz 98.

31) *H. Foglar-Deinhardstein* in *FAH*, GmbHG § 82 Rz 98.

32) Unterstellt sei, dass keine Rechtfertigung für einen Paketzuschlag und aus Sicht der erwerbenden Gesellschaft keine betriebliche Rechtfertigung vorliegt.

33) Im Beispiel wäre das der ungerechtfertigte Zuschlag auf den Börsenkurs im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses samt Zinsen.

nachträglich auf Grund einer Änderung der Markt- bzw. Rahmenbedingungen als angemessen erwiesen, wird auf Grund des Normzwecks der wertmäßigen Erhaltung des Gesellschaftsvermögens idR eine Teilnichtigkeit anzunehmen sein.

Ob ein objektiv inäquivalentes Rechtsgeschäft durch eine betriebliche Veranlassung gerechtfertigt werden kann oder ob die „betriebliche Rechtfertigung“ bereits in der gängigen Formel, wonach zu prüfen ist, ob ein sorgfältiger, nach unternehmerischen Gesichtspunkten handelnder Geschäftsleiter das Geschäft unter den gleichen Bedingungen auch mit einem Dritten abgeschlossen hätte, bereits enthalten ist, ist umstritten,³⁴⁾ muss aber hier nicht beantwortet werden. Im vorliegenden Zusammenhang interessiert nur die Frage, ob ein Geschäft, das im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses nicht betrieblich veranlasst war, durch eine Änderung der Tatsachen- oder Rechtslage *nachträglich betrieblich gerechtfertigt* und der Verstoß gegen das Verbot der Einlagenrückgewähr dadurch geheilt werden kann.

Die Frage tritt bspw. auf, wenn die Kapitalgesellschaft von einem Gesellschafter eine Maschine zu einem marktkonformen Preis erwirbt, die Maschine für die Gesellschaft aber zunächst völlig nutzlos ist, weil im Geschäftsbetrieb der Gesellschaft keine Verwendung dafür besteht. Erst zu einem späteren Zeitpunkt erweitert die Gesellschaft ihren Geschäftsbetrieb und kann die Maschine betrieblich einsetzen. Auch in solchen Fällen kann es nicht zu einer Heilung eines bereits eingetretenen Verstoßes gegen das Verbot der Einlagenrückgewähr kommen. Vielmehr stellt sich die Frage, ob die Geschäftsführer bzw. der Vorstand beim wertäquivalenten Erwerb der Maschine *ex ante* (dh. im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses) betrachtet mit der Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsführers gehandelt haben. Das ist jedenfalls dann der Fall, wenn im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses mit der künftigen betrieblichen Verwendbarkeit der Maschine zu rechnen und die Maschine zu einem späteren Zeitpunkt voraussichtlich nicht oder nur zu schlechteren Konditionen verfügbar gewesen wäre. In einem solchen Fall war der Erwerb der Maschine bereits zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses betrieblich gerechtfertigt. Ein Verstoß gegen das Verbot der Einlagenrückgewähr lag von vornherein nicht vor. Hätten die Geschäftsleiter eine solche Maschine unter sonst gleichen Umständen zu gleichen Bedingungen von einem Nichtgesellschafter zu diesem Zeitpunkt jedoch nicht erworben, lag im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses keine betriebliche Rechtfertigung vor. Dann kann der bereits eingetretene Verstoß auch nicht dadurch geheilt werden, dass sich nachträglich (durch Zufall) doch eine Verwendungsmöglichkeit für die Maschine im Betrieb der Gesellschaft auftut und damit eine betriebliche Rechtfertigung nachträglich eintritt. Allerdings spricht dieser Umstand dafür, dass die Gesellschaft im Rahmen einer hier interessierenden außergerichtlichen Sanierung des Verstoßes die Maschine behalten darf und der Gesellschafter die Nachteile, die der Gesellschaft entstanden sind, weil sie die Maschine zu früh³⁵⁾ erworben hat, durch Geldersatz ausgleicht.

6. Neuabschluss des Rechtsgeschäfts

Wie erwähnt hat der OGH³⁶⁾ auf die Möglichkeit einer Sanierung durch Neuabschluss des Rechtsgeschäfts hingewiesen. Ist ein Rechtsgeschäft wegen des Verstoßes gegen das Verbot der Einlagenrückgewähr nichtig, besteht grundsätzlich immer die Möglichkeit des Neuabschlusses mit gleichem oder ähnlichem Inhalt zu einem späteren Zeitpunkt. Erfüllt dieses neu abgeschlossene Geschäft die Tatbestandsvoraussetzungen einer Einlagenrückgewähr nicht, ist das Geschäft grundsätzlich gültig. Demnach ist es durchaus mit dem Normzweck des Verbots der Einlagenrückgewähr vereinbar und daher zulässig, ein zunächst wegen inäquivalenten Bedingungen unwirksames Geschäft neu und nunmehr zu angemessenen Konditionen abzuschließen.³⁷⁾ An der Nichtigkeit des ersten Rechtsgeschäfts und der damit verbundenen sonstigen Rechtsfolgen, insb. am Bestehen eines allfälligen Rückersatzanspruchs der Gesellschaft in Bezug auf den Ausgleich sämtlicher damit verbundener negativer Folgen, ändert sich durch den Neuabschluss freilich nichts. Nur wenn alle negativen Folgen für das Gesellschaftsvermögen aus dem ersten, nichtigen Geschäft ausgeglichen werden, kann dessen Rückabwicklung unterbleiben (dazu noch unten Pkt. E. und F.).³⁸⁾

Der Neuabschluss des Rechtsgeschäfts darf allerdings keine *Umgehung* des Verbots der Einlagenrückgewähr darstellen. Eine Umgehung liegt zB dann vor, wenn der Gesellschafter seine Gesellschafterstellung nur deswegen aufgegeben hat, um das objektiv inäquivalente Geschäft mit der Gesellschaft abzuschließen. War die ehemalige Gesellschafterstellung Anlass für den Abschluss des Rechtsgeschäfts, unterliegt dieses dem Anwendungsbereich des Verbots der Einlagenrückgewähr.³⁹⁾

Das Eingreifen der zwingenden Rechtsfolgen des Verbots der Einlagenrückgewähr kann auch nicht dadurch verhindert werden, dass die Parteien im neu abgeschlossenen Vertrag eine *Rückwirkung vereinbaren*, um auf diesem Weg einen Titel für die bereits eingetretenen negativen Folgen aus einem vorangegangenen, nichtigen Rechtsgeschäft nachträglich zu schaffen. Der Normzweck des Verbots der Einlagenrückgewähr verlangt, dass alle bereits eingetretenen negativen Folgen für das Gesellschaftsvermögen aus dem ersten nichtigen Geschäft tatsächlich ausgeglichen werden (dazu unten Pkt. E. und F.).

7. Zwischenergebnis

Ein Rechtsgeschäft, das wegen eines Verstoßes gegen das Verbot der Einlagenrückgewähr nichtig ist, bleibt

34) Vgl. dazu zB *Artmann in Artmann/Karollus*, AktG⁶ § 52 Rz 13; *Auer in Gruber/Harrer*, GmbHG² § 82 Rz 38; *Kodek*, Einlagenrückgewähr – ausgewählte neuere Judikatur, in *Konecny*, Insolvenz-Forum 2010, 191.

35) Dh. zu einem Zeitpunkt, in dem noch gar keine Verwendungsmöglichkeit für die Maschine im Geschäftsbetrieb der Gesellschaft bestanden hat.

36) OGH 13. 12. 2016, 3 Ob 167/16 d.

37) Vgl. *H. Foglar-Deinhardstein in FAH*, GmbHG § 82 Rz 168.

38) *H. Foglar-Deinhardstein in FAH*, GmbHG § 82 Rz 168.

39) Dazu näher *Köppel*, Das Verbot der „Einlagenrückgewähr“ unter besonderer Berücksichtigung Dritter (2014) 53 ff.

auch dann nichtig, wenn zu einem späteren Zeitpunkt eine Tatbestandsvoraussetzung des Verbots der Einlagenrückgewähr wegfällt. Eine nachträgliche Veränderung der objektiven Wertäquivalenz der ausgetauschten Leistungen und eine nachträglich eintretende betriebliche Rechtfertigung können jedoch im Hinblick auf den Normzweck (wertmäßige Erhaltung des Gesellschaftsvermögens) dazu führen, dass Teilnichtigkeit und nicht Gesamtnichtigkeit anzunehmen ist.

Grundsätzlich möglich ist der Neuabschluss eines wegen verdeckter Einlagenrückgewähr zunächst (teil-)nichtigen Rechtsgeschäfts. Liegen im Zeitpunkt des Neuabschlusses die Tatbestandsvoraussetzungen der Einlagenrückgewähr nicht mehr vor, ist dieses rechtswirksam. Stellt der Neuabschluss des Rechtsgeschäfts aber eine Umgehung dar, sind die Rechtsfolgen des Verbots der Einlagenrückgewähr auf das Umgehungsgeschäft zu erstrecken.

D. Erlass, Vergleich und Aufrechnung

Wie bereits erwähnt, sind die Rechtsfolgen eines Verstoßes gegen das Verbot der Einlagenrückgewähr *zwingend*. Die Gesellschaft kann über das Eingreifen dieser Rechtsfolgen nicht disponieren. Das bringt § 83 Abs 4 GmbHG zum Ausdruck, wonach Zahlungen, die wegen eines Verstoßes gegen das Verbot der Einlagenrückgewähr zu leisten sind, den Verpflichteten weder ganz noch teilweise erlassen oder gestundet werden können. Obwohl eine ausdrückliche Bestimmung im AktG fehlt, unterliegt auch die Verpflichtung eines verbotswidrig begünstigten Aktionärs zur Rückgewähr einem Verzichts- und Stundungsverbot.⁴⁰⁾

Daher kann ein eingetretener Verstoß gegen das Verbot der Einlagenrückgewähr nicht durch einen *Verzicht* der Kapitalgesellschaft auf ihren Rückersatzanspruch saniert werden. Das Verzichtsverbot gilt auch für den Rückersatzanspruch der Kapitalgesellschaft gegen Dritte, die ausnahmsweise einem Gesellschafter gleichzustellen sind („unechte Dritte“,⁴¹⁾ wie zB mittelbarer Gesellschafter, Treugeber, Fruchtnießer).⁴²⁾

Ein *Vergleich* – egal ob rechtsgeschäftlich iSd §§ 1380 f ABGB oder gerichtlich nach §§ 204 ff ZPO – über den Rückersatzanspruch infolge eines Verstoßes gegen das Verbot der Einlagenrückgewähr ist hingegen nicht generell ausgeschlossen.⁴³⁾ Das Verbot der Einlagenrückgewähr ist kein Selbstzweck, sondern soll den wertmäßigen Erhalt des Gesellschaftsvermögens vor einem unzulässigen Vermögenstransfer in die Gesellschaftersphäre absichern. Die Grenzen der Verbotsnorm liegen ganz allgemein dort, wo eine Anwendung der Norm dem von ihr verfolgten Zweck offenbar zuwiderliefe. Ist der Abschluss eines Vergleichs mit dem Schuldner des Rückersatzanspruchs im Einzelfall für die Wiederherstellung des Gesellschaftsvermögens günstiger als dessen klagsweise Durchsetzung, dann ist der Abschluss eines Vergleichs zulässig.⁴⁴⁾ Gerade iZm einem verdeckten Verstoß gegen das Verbot der Einlagenrückgewähr können bei der gerichtlichen Verfolgung des Rückersatzanspruchs erhebliche Prozessrisiken aus Sicht der Gesellschaft bestehen, weil der

Prozessausgang auf Grund einer komplexen Tatsachen- und Rechtslage nur schwer prognostizierbar ist.⁴⁵⁾ Zudem ist zu berücksichtigen, dass die Gesellschaft die Beweislast gegen sich haben wird, weil sie das Vorliegen einer verdeckten Einlagenrückgewähr nach allgemeinen Grundsätzen beweisen muss.⁴⁶⁾ Zumindest wenn es um die Bereinigung tatsächlich strittiger Ansprüche geht, bei denen nicht klar ist, ob bzw in welchem Ausmaß ein Verstoß gegen § 82 GmbHG vorliegt oder nicht, ist der Abschluss eines Vergleichs aus der Sicht der Kapitalgesellschaft zulässig.⁴⁷⁾ Praktisch betrifft das vor allem Fälle, in denen das marktübliche Entgelt oder die betriebliche Rechtfertigung strittig sind. Bei Vorliegen dieser Voraussetzungen ist der *Abschluss eines Vergleichs dem Grunde nach zulässig*. Wesensmerkmal eines Vergleichs ist ein gegenseitiges Nachgeben im Hinblick auf eine streitige oder zweifelhafte Verbindlichkeit. Dass nicht nur der Gesellschafter, sondern auch die Kapitalgesellschaft im Rahmen des Vergleichs teilweise nachgibt, ist mit dem Verzichtsverbot gem § 83 Abs 4 GmbHG vereinbar. Letztlich muss aber aus der Sicht der Kapitalgesellschaft auch der *Inhalt des Vergleichs* einem *Drittvergleich* standhalten, weil andernfalls eine verbotene Einlagenrückgewähr vorliegt.

Der Erfüllung des Rückersatzanspruchs der Gesellschaft durch einseitige *Aufrechnung* des Gesellschafters steht nach der Rsp⁴⁸⁾ die analoge Anwendung des § 63 Abs 3 Satz 2 GmbHG (Aufrechnungsverbot bei Erbringung der Stammeinlage) entgegen. Eine einseitig vom Gesellschafter vorgenommene Aufrechnung bringt den auf dem Verbot der Einlagenrückgewähr beruhenden Rückersatzanspruch der Gesellschaft daher nicht zum Erlöschen. Unzulässig ist aber nur die einseitige Aufrechnung durch den Gesellschafter. Die Gesellschaft darf unter der Voraussetzung, dass die Gegenforderung des Gesellschafters unbestritten, fällig und insb vollwertig⁴⁹⁾ ist, sehr wohl

40) *Kals/Eckert*, Rechtsfragen von Geschäften im Konzern, RdW 2007, 583 (585); *Saurer* in *Doralt/Nowotny/Kals*, AktG² § 56 Rz 21; *Artmann* in *Artmann/Karollus*, AktG⁶ § 56 Rz 15; *Henze* in *Großkomm AktG⁴* (2000) § 62 Rz 46 f.

41) Ausführlich dazu *Köppel*, Das Verbot der „Einlagenrückgewähr“ unter besonderer Berücksichtigung Dritter 49 ff.

42) *Köppel* in *U. Torggler*, GmbHG § 83 Rz 18, nach deren Ansicht der Verzichtsverbot gegenüber „unechten Dritten“ hingegen nicht gelte.

43) Vgl *Walch*, Zulässigkeit eines Vergleichs zwischen Kapitalgesellschaft und Gesellschaftern, in *Nueber/Przeszlowska/Zwirchmayr*, Privatautonomie und ihre Grenzen im Wandel (2015) 93 (106 ff).

44) Gleiches gilt für Streitigkeiten iZm der Kapitalaufbringung, vgl dazu *Schopper* in *Straubel/Ratka/Rauter*, WK GmbHG § 63 Rz 86.

45) Ein hohes Prozessrisiko spricht für die Zulässigkeit eines Vergleichs; vgl *Walch* in *Nueber/Przeszlowska/Zwirchmayr*, Privatautonomie und ihre Grenzen im Wandel 93 (107); *Kals/Eckert*, RdW 2007, 583 (585); *Auer* in *Gruber/Harrer*, GmbHG² § 83 Rz 27; *Karollus* in *Leitner*, HB Verdeckte Gewinnausschüttung² 1 (41).

46) Siehe *Walch* in *Nueber/Przeszlowska/Zwirchmayr*, Privatautonomie und ihre Grenzen im Wandel 93 (107).

47) *Bauer/Zehetner* in *Straubel/Ratka/Rauter*, WK GmbHG § 83 Rz 57; *H. Foglar-Deinhardstein* in *FAH*, GmbHG § 83 Rz 19.

48) OGH 26. 4. 2016, 6 Ob 72/16f GesRZ 2016, 343 (*Eitmayer/Arnold*); RIS-Justiz RS0130869.

49) Zu diesen Kriterien iZm der Erfüllung der Einlagenschuld vgl *Schopper* in *Straubel/Ratka/Rauter*, WK GmbHG § 63 Rz 115 ff.

einseitig aufrechnen.⁵⁰⁾ Denkbar wäre daher eine Heilung einer zunächst einseitig durch den Gesellschafter erklärten unwirksamen Aufrechnung, wenn die Gesellschaft der Aufrechnung zu einem späteren Zeitpunkt ausdrücklich zustimmt. Einer solchen Heilung kann mE nur ex nunc Wirkung zukommen. Wirksam ist die Aufrechnung demnach erst im Zeitpunkt der nachträglichen Einwilligung seitens der Gesellschaft.⁵¹⁾

E. Ausgleich sämtlicher Nachteile durch Leistung aus dem Vermögen des Empfänger-Gesellschafters

Das Verbot der Einlagenrückgewähr dient wie bereits erwähnt dem wertmäßigen Schutz des Gesellschaftsvermögens im Interesse der Gesellschaftsgläubiger und auch der Mitgesellschafter. Dieser Normzweck setzt voraus, dass eine Heilung eines bereits in der Vergangenheit liegenden Verstoßes generell nur dann in Betracht kommt, wenn alle für das Gesellschaftsvermögen bereits eingetretenen negativen Folgen nachträglich ausgeglichen werden. Das gilt für verbotswidrige offene Ausschüttungen ebenso wie für die Fälle einer verdeckten Einlagenrückgewähr.

Auch das in § 83 Abs 4 GmbHG verankerte und für die AG ebenso geltende Verzichtsverbot steht einer vertraglichen Vereinbarung über die Heilung eines Verstoßes zwischen der Kapitalgesellschaft und dem Empfänger der verbotenen Ausschüttung nicht entgegen, allerdings unter der Voraussetzung, dass

im Zuge dessen sämtliche Nachteile aus der verbotenen Einlagenrückgewähr ausgeglichen werden.

Rein wirtschaftlich betrachtet kann dieser Ausgleich aus dem Privatvermögen des Empfängers der unzulässigen Ausschüttung oder aus dem Vermögen der Kapitalgesellschaft durch Gewinnausschüttung (dazu sogleich unten Pkt F.) bestritten werden.

In welcher *Form* die Nachteile auszugleichen sind (insb Rückgabe einer Sache in natura oder Wertausgleich durch Geldersatz), ist objektiv nach dem Normzweck des Verbots der Einlagenrückgewähr zu entscheiden. Verbotene rechtgrundlose Entnahmen in Geld sind durch einen entsprechenden Zuschuss des Empfänger-Gesellschafters samt angemessener Verzinsung auszugleichen. Erfordert der Normzweck die Rückgabe einer Sache in natura, weil der Abschluss des Geschäfts dem Grunde nach nicht im Interesse der Gesellschaft liegt, dann scheidet eine Aufrechterhaltung des Geschäfts durch Wertersatz in Geld aus, sofern die Rückstellung der Sache in natura noch möglich ist.⁵²⁾ Ein generelles Wahlrecht des Empfängers einer unzulässigen verdeckten Ausschüttung, ein solches Geschäft durch Aufzahlung auf den wahren Wert zu retten, ist mit dem Normzweck mE nicht vereinbar.⁵³⁾ Ist ein Geschäft bloß der Höhe nach inäquivalent, weil die Gesellschaft zB zu teuer gekauft oder zu billig verkauft hat, kann der Nachteil durch Geldersatz (samt Zinsen) ausgeglichen werden. Ob die Gesellschaft auch gegen den Willen des Empfänger-Gesellschafters einseitig an einem verbotswidrigen Geschäft festhalten und dessen Durch- oder Fortführung zu korrigierten, angemessenen Bedingungen „erzwingen“ kann, muss an dieser Stelle nicht geklärt werden. Die hier interessierende Heilung setzt voraus, dass die Nachteile aus einem Verstoß gegen das Verbot der Einlagenrückgewähr einvernehmlich saniert werden.

F. Ausgleich sämtlicher Nachteile durch Ausschüttung von Bilanzgewinn

1. Gefahr der doppelten Besteuerung

Möchte oder kann der Gesellschafter, der eine unzulässige Ausschüttung erhalten hat, den Wertausgleich nicht aus seinem Privatvermögen bestreiten, stellt sich die Frage, ob der für eine Heilung des Verstoßes gegen das Verbot der Einlagenrückgewähr notwendige Ausgleich sämtlicher Nachteile auch aus dem Vermögen der Gesellschaft bestritten werden kann. Grundvoraussetzung dafür ist, dass der festgestellte Jahresabschluss überhaupt einen entsprechenden *ausschüttbaren Bilanzgewinn* aufweist. Gegebenenfalls

50) OGH 29. 8. 2017, 6 Ob 84/17 x; OGH 28. 3. 2018, 6 Ob 128/17 t.

51) Zum Parallelproblem bei der Erbringung der Einlagenschuld vgl Schopper in *Straube/Ratka/Rauter*, WK GmbHG § 63 Rz 110.

52) Bei Verbrauch, Weiterveräußerung etc ist das Gesellschaftsvermögen durch Geldersatz so zu stellen, als wäre das Geschäft nicht abgeschlossen worden (status quo ante).

53) Ebenso Bauer/Zehetner in *Straube/Ratka/Rauter*, WK GmbHG § 83 Rz 77; U. Torggler in *Kalss/U. Torggler*, Einlagenrückgewähr 89 (94); aA Böhler, Nichtigkeit des Geschäfts bei verdeckter Einlagenrückgewähr, ÖBA 2004, 433 (437 ff); P. Doralt/Winner in *MünchKommAktG*⁴ § 62 Rz 135 ff.

könnte dann ein in der Vergangenheit erfolgter Verstoß gegen das Verbot der Einlagenrückgewähr dadurch saniert werden, dass die Gesellschaft den Bilanzgewinn ausschüttet und der daraus resultierende Gewinnauszahlungsanspruch des Gesellschafters mit dem in Geld bestehenden⁵⁴⁾ Rückerstattungsanspruch der Gesellschaft verrechnet wird.

Beispiel:

Der Gesellschafter hat als verdeckte Gewinnausschüttung € 1.000,- erhalten. Die Gesellschaft könnte an den Gesellschafter Bilanzgewinn in Höhe von € 1.000,-⁵⁵⁾ ausschütten und mit dem Rückerstattungsanspruch gegen den Gewinnauszahlungsanspruch aufrechnen. Sofern der Gewinnauszahlungsanspruch unbestritten, fällig und insb vollwertig ist, darf die Gesellschaft – nicht aber der Gesellschafter – ohne Weiteres aufrechnen.⁵⁶⁾

Die Problematik dieser Vorgangsweise liegt nicht im Gesellschaftsrecht, sondern im Steuerrecht, weil die Gefahr besteht, dass der Gesellschafter gleich zweimal steuerpflichtig wird. Die verdeckte Gewinnausschüttung wird aus steuerrechtlicher Sicht wie eine offene Gewinnausschüttung behandelt und ist zu versteuern. Der ausgeschüttete Gewinn, der zur Verrechnung verwendet wird, unterliegt ebenfalls einer Steuerpflicht. Obwohl der Gesellschafter im Ergebnis nur einmal € 1.000,- erhält, müsste er zweimal Einkommensteuer (bzw KEST) bezahlen.

Davon besteht nach steuerlicher hA eine Ausnahme, wenn die verbotene Ausschüttung und die Sanierung im selben Jahr erfolgen: Wird bei einem Verstoß gegen das Verbot der Einlagenrückgewähr der Rückerstattungsanspruch der Gesellschaft bis zum Bilanzstichtag der Gesellschaft in dem Wirtschaftsjahr, in das der Verstoß fällt, geltend gemacht, liegt aus steuerrechtlicher Sicht gar keine verdeckte Ausschüttung vor.⁵⁷⁾ Der Gesellschafter muss in einem solchen Fall die verbotene Leistung nicht als Ausschüttung versteuern. In ein und demselben Jahr kann die Gesellschaft einerseits den Rückerstattungsanspruch geltend machen und andererseits Bilanzgewinn ausschütten, mit dem der Gesellschafter den Rückgewähranspruch erfüllen kann. Im Ergebnis muss der Gesellschafter nur die rechtmäßig ausgeschütteten € 1.000,- versteuern.

Unzulässige Ausschüttungen aus früheren Geschäftsjahren können jedoch nach steuerlicher hA nicht mehr steuerwirksam rückgängig gemacht werden.⁵⁸⁾ Die verdeckte Gewinnausschüttung ist dann jedenfalls zu versteuern. Steuerrechtlich optimal wäre daher eine Sanierungsmöglichkeit, bei der der Rückerstattungsanspruch der Gesellschaft aus dem ordnungsgemäß ausgeschütteten Bilanzgewinn finanziert wird, ohne dass es sich hierbei um eine weitere steuerrechtliche Ausschüttung handelt. Die Lösung besteht mE darin, die beiden Ausschüttungen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise (§ 21 BAO) nur als einen einzigen Vermögenszufluss zu besteuern; der zweiten Gewinnausschüttung, die mit dem Rückgewähranspruch aus der verbotenen Ausschüttung verrechnet wird und daher nicht zu einer effektiven Zahlung führt, steht als Aufwand, Ausgabe bzw Werbungskosten die gedankliche Rückzahlung der erhaltenen verbotenen Ausschüttung gegenüber.

2. Erfüllung des Rückerstattungsanspruchs und anschließende Ausschüttung von Bilanzgewinn

Die soeben dargestellte Gefahr einer „doppelten“ Besteuerung dürfte aber durch folgende Überlegung entschärft werden: Die Erfüllung des Rückerstattungsanspruchs ist zwar nicht aus gesellschaftsrechtlicher, aber nach hA aus steuerrechtlicher Sicht eine Einlage.⁵⁹⁾ Diese steuerrechtliche Auffassung ist mE zu bezweifeln, weil gerade kein Wille zu einer Einlage besteht. Der Gesellschafter will ja nicht das Kapital der Gesellschaft stärken (nur dann Einlage), sondern nur seine Verbindlichkeit aus der Rückerstattungspflicht erfüllen. Vereinzelt wird im steuerrechtlichen Schrifttum auch vertreten, dass die Erfüllung des Rückerstattungsanspruchs nach § 16 Abs 2 EStG als Werbungskosten aufzufassen ist,⁶⁰⁾ was für die Steuerbelastung des rückerstattungspflichtigen Gesellschafters günstig wäre. Aber auch wenn man mit der hA davon ausgeht, dass es sich bei der Erfüllung des Rückerstattungsanspruchs um eine steuerrechtliche Einlage handelt, kommt es zu keiner Doppelbelastung. Sie erhöht nämlich das Einlagenkonto und kann als Einlage *später steuerfrei ausgeschüttet* werden (§ 4 Abs 12 EStG). Freilich hat diese Lösung den Nachteil, dass die Rückzahlung im Einzelfall aufwendig sein kann, wenn nur ein Gesellschafter rückerstattungspflichtig ist und daher eine gemischte⁶¹⁾ alieneare Ausschüttung vorgenommen werden muss.⁶²⁾

54) Verlangt der Normzweck des Verbots der Einlagenrückgewähr die Rückstellung einer Sache in natura und ist diese Rückstellung auch noch möglich, dann scheidet diese Technik der Sanierung eines Verstoßes mE aus.

55) Die Verzinsung des Rückerstattungsanspruchs wird hier ausgeklammert; vgl dazu kurz *Karollus* in *Leitner*, HB Verdeckte Gewinnausschüttung² 1 (43), und der Beitrag von *Wiegele*, Die Verzinsung des Rückforderungsanspruchs nach verbotener Einlagenrückgewähr, in diesem Heft S 746.

56) OGH 29. 8. 2017, 6 Ob 84/17 x; OGH 28. 3. 2018, 6 Ob 128/17 t.

57) Körperschaftsteuerrichtlinien 2013 Rz 666; VwGH 19. 5. 1987, 86/14/0179; *Kirchmayr*, Besteuerung von Beteiligungserträgen (2004) 256; *Kirchmayr*, Verdeckte Ausschüttungen aus Kapitalgesellschaften im Ertragsteuerrecht, in *Leitner*, HB Verdeckte Gewinnausschüttung² 137 (150 f und 178); *Raab/Renner* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, Die Körperschaftsteuer (2015) § 8 Rz 238.

58) *Kirchmayr* in *Leitner*, HB Verdeckte Gewinnausschüttung² 137 (178 f); *Raab/Renner* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock* (Hrsg), Die Körperschaftsteuer (2015) § 8 Rz 238 f; vgl *Körperschaftsteuerrichtlinien* 2013 Rz 666 f; VwGH 31. 5. 2011, 2008/15/0153; VwGH 24. 3. 1998, 97/14/0118.

59) Körperschaftsteuerrichtlinien 2013 Rz 666; VwGH 21. 12. 1993, 93/14/0216 („Wird der handelsrechtliche Rückgriffsanspruch in weiterer Folge tatsächlich durchgesetzt, handelt es sich um eine Einlage“); *Raab/Renner* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, Die Körperschaftsteuer (2015) § 8 Rz 239; *Ressler/Stürzlinger* in *Lang/Rust/Schuch/Staringer* (Hrsg), KStG² (2016) § 8 Rz 22 und 35; vgl BFH 29. 8. 2000, VIII R 7–99 DSr 2000, 1994.

60) *Kirchmayr* in *Leitner*, HB Verdeckte Gewinnausschüttung² 137 (179 f); *Kirchmayr* in *Achatz/Kirchmayr* (Hrsg), KStG (2011) § 8 Rz 368 ff; so bereits *Kirchmayr*, Besteuerung von Beteiligungserträgen (2004) 262 ff (insoweit unzutreffend der Hinweis von *Raab/Renner* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, Die Körperschaftsteuer § 8 Rz 239); explizit gegen *Kirchmayr* nun *Raab/Renner*, aaO.

61) Dh es werden aus steuerrechtlicher Sicht sowohl Einlagen rückgezahlt als auch Gewinn ausgeschüttet.

62) Vgl dazu *Knecht/Unger/Winkler* in *Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke* (Hrsg), EStG (2018) § 4 insb Rz 215 (Gleichbehandlungsgrundsatz

Außerdem muss der Gesellschafter bei dieser Technik der Sanierung zunächst Geld in die Hand nehmen, um den Rückstattungsanspruch der Gesellschaft zu erfüllen, auch wenn er es kurze Zeit später im Wege einer (alinearen) Ausschüttung wieder erhält. Stellt die Gesellschaft dem Gesellschafter das Geld hierfür darlehensweise zur Verfügung, kommt es zu dem kuriosen und nur vor dem steuerrechtlichen Hintergrund nachvollziehbaren Fall, dass die Gesellschaft dem Gesellschafter ein Darlehen gewährt, damit dieser den Rückstattungsanspruch aus dem Verbot der Einlagenrückgewähr erfüllen kann. Aus gesellschaftsrechtlicher Sicht liegt dabei die Gefahr einer erneuten verbotenen Einlagenrückgewähr auf der Hand. Insb ist es problematisch, wenn die Gesellschaft den für sie günstigen Rückstattungsanspruch gegen eine gewöhnliche Darlehensforderung „eintauscht“. ⁶³⁾ Wird allerdings vereinbarungsgemäß sofort mit dem Rückstattungsanspruch gegen den Auszahlungsanspruch aus dem Darlehen aufgerechnet und vereinbart, dass die absehbare Gewinnausschüttung (aus steuerrechtlicher Sicht: Einlagenrückzahlung) nie ausgezahlt, sondern zur Erfüllung der Rückzahlungsforderung aus dem Darlehen verwendet wird, ist die Gesellschaft rechtlich in einer guten Position. ⁶⁴⁾ Im Unterschied zur gewöhnlichen Darlehensgewährung kann auch nicht argumentiert werden, dass GmbH keine Banken sind und nur ausnahmsweise Kredite vergeben sollen. ⁶⁵⁾ Denn hier geht es darum, dass die Gesellschaft rasch zu ihrem Geld kommt und sich einen langwierigen sowie aufwendigen Prozess erspart, was aus Sicht eines Fremdvergleichs durchaus auch andere Gläubiger tun würden. Für die Gesellschaft besteht nur das Risiko, dass die in Aussicht genommene Ausschüttung an den Gesellschafter nicht zustande kommt. Selbst in diesem Fall ist das Risiko der Gesellschaft genau genommen überschaubar, weil das Geld dann rechnerisch in der Gesellschaft verbleibt, solange es nicht ausgeschüttet wird. Wenn der Gesellschafter über eine ausgezeichnete Bonität verfügt, das Darlehen angemessen verzinst wird und das Motiv für diese Gestaltung lediglich in der Vermeidung einer Doppelbesteuerung besteht, liegt mE keine verbotene Einlagenrückgewähr vor. Rsp des OGH hat dieser Frage liegt noch nicht vor. Der OGH hat die Aufrechnung durch die Gesellschaft gegen (fällige) Gewinnausschüttungsansprüche zugelassen, ⁶⁶⁾ betont aber auch, dass der Zweck des § 83 GmbHG darin liege, der Gesellschaft das ihr entzogene Kapital alsbald wieder zu verschaffen. ⁶⁷⁾

Alternativ zu einer Barausschüttung kann auch eine *Sachdividende* erwogen werden, die ganz allgemein sowohl bei der AG als auch bei der GmbH nicht ausgeschlossen ist. ⁶⁸⁾ Konkret wird der Rückersatzanspruch der Gesellschaft aus § 83 GmbHG zunächst von dem Empfänger-Gesellschafter anerkannt und dann als Sachdividende an den Empfänger-Gesellschafter ausgeschüttet. Zu berücksichtigen ist, dass die Bewertung des Anspruchs nicht zu niedrig angesetzt werden darf, weil sonst eine erneute verbotene Einlagenrückgewähr vorliegt. ⁶⁹⁾ Wird die Sachdividende an den rückersatzpflichtigen Gesellschafter geleistet, kommt es zur *Vereinigung* von Gläubiger-

und Schuldnerstellung nach § 1445 ABGB (Konfusion), sodass der Rückstattungsanspruch ipso iure erlischt. Wird hingegen der Rückstattungsanspruch gegen dem Empfänger der verbotenen Ausschüttung an einen anderen Gesellschafter als Sachdividende ausgeschüttet, kann dieser den Rückstattungsanspruch gegenüber dem Empfänger ohne Weiteres erlassen, weil das Erlassverbot nach § 83 Abs 4 GmbHG nicht mehr gilt. ⁷⁰⁾ Welche Vorgangsweise aus steuerlicher Sicht am günstigsten ist, muss im Einzelfall ermittelt werden.

3. Entfall der Nichtigkeit durch rückwirkende Änderung des Gewinnverwendungsbeschlusses?

Ganz allgemein kann ein Gewinnverwendungsbeschluss unter bestimmten Voraussetzungen nachträglich geändert werden. ⁷¹⁾ Durch eine solche Änderung können dem Gesellschafter die Mittel zur Verfügung gestellt werden, um einen Rückstattungsanspruch

und Nachweis bei gemischten Ausschüttungen) sowie Rz 223 (Dispositionsfreiheit der für die Ausschüttung verantwortlichen Organe, ob Gewinnausschüttung oder Einlagenrückzahlung gewählt wird).

63) Der Rückersatzanspruch ist nach § 83 Abs 2 und 3 GmbHG mit einer Ausfallhaftung bewehrt. Außerdem kann der Gesellschafter nicht gegen ihn aufrechnen (RIS-Justiz RS0130869); vgl dazu auch in anderem Zusammenhang *Schopper/Walch*, Unternehmensrechtliche Verjährungsregeln und ihr Verhältnis zum allgemeinen Zivilrecht, ÖBA 2013, 418 (424); im Schrifttum wird teilweise vertreten, dass dem Rückstattungsanspruch sogar dingliche Wirkung zukommen kann (*Walch in Nuebel/Przeszlowski/Zwirchmayr*, Privatautonomie und ihre Grenzen im Wandel 93 [108]).

64) Vgl zur Darlehensgewährung an einen Gesellschafter, die mit einer Dividendenbesicherung ausgestattet und die Dividende zeitnah ausgeschüttet wird, *Kals*, Kredite und Sicherheiten im Lichte der Einlagenrückgewähr, in *Konecny*, Insolvenz-Forum 2015 (2016) 125 (131).

65) Vgl dazu *Auer in Gruber/Harrer*, GmbHG² § 82 Rz 48.

66) OGH 29. 8. 2017, 6 Ob 84/17 x; vgl OGH 28. 3. 2018, 6 Ob 128/17 t.

67) OGH 26. 4. 2016, 6 Ob 72/16 f GesRZ 2016, 343 (*Ettmayer/Arnold*).

68) *Artmann in Artmann/Karollus*, AktG I⁶ § 53 Rz 7; *H. Foglar-Deinhardstein in FAH*, GmbHG § 82 Rz 58.

69) *Aburumieh/Gruber in FAH*, GmbHG § 35 Rz 52; bei dem verwandten Problem der Werthaltigkeit der Gegenleistung im Zuge einer Abtretung (§§ 1392 ff ABGB) des Rückstattungsanspruchs ist gesichert, dass die Gegenleistung jedenfalls werthaltig sein muss, wenn an einen Gesellschafter abgetreten wird, vgl *Koppensteiner/Rüffler*, GmbHG³ § 83 Rz 4; *Bauer/Zebetner in Straubel/Ratkal/Rauter*, WK GmbHG § 83 Rz 26; womöglich widersprüchlich *Auer in Gruber/Harrer*, GmbHG² § 83 Rz 9 und 27.

70) Eine solche Vorgangsweise kann dann sinnvoll sein, wenn der Empfänger der verbotenen Einlagenrückgewähr und damit der Rückersatzpflichtige kein Gesellschafter ist und ihm daher auch keine Sachdividende ausgeschüttet werden kann (zB mittelbarer Gesellschafter, ehemaliger Gesellschafter, Treugeber).

71) *Schopper/Walch*, Ausgewählte Fragen zur Gewinnverwendung und -verteilung im Kapitalgesellschaftsrecht, NZ 2018, 441 (455 ff) mwN; *Schopper/Walch*, Nachträgliche Änderung eines Gewinnverwendungsbeschlusses, *ecolex* 2015, 392; zust *Winter/Kern/Dietl/Gazzo*, Gewinnausschüttung: Wie der festgestellte Bilanzgewinn seinen Weg auf die Bankkonten der Gesellschafter findet, RWP 2019, 69; aA nur *Felzl*, Wankelmut tut selten gut: Zur nachträglichen Modifikation von Ergebnisverwendungsbeschlüssen im Recht der GmbH, GesRZ 2018, 142.

der Gesellschaft zu erfüllen.⁷²⁾ Vorabausschüttungen auf den künftigen Bilanzgewinn sind im Aktienrecht nur eingeschränkt (§ 54 a AktG) und im GmbH-Recht überhaupt nicht zulässig, weshalb die nachträgliche Änderung des Gewinnverwendungsbeschlusses ein zweckmäßiges Mittel ist, um unterjährig Bilanzgewinn auszuschütten.⁷³⁾ Den unter Pkt F.1. beschriebenen steuerlichen Nachteilen kann dadurch jedoch nicht ausgewichen werden.

Beispiel:

Der Gesellschafter hat im Geschäftsjahr 2017 eine verbotene offene Ausschüttung iHv € 1.000,- erhalten. Im Geschäftsjahr 2019 macht die Gesellschaft den Rückersatzanspruch geltend. Der für das Geschäftsjahr 2018 bereits gefasste Gewinnverwendungsbeschluss wird rückwirkend dahingehend geändert, dass dem Gesellschafter ein um € 1.000,- erhöhter Gewinnanspruch zusteht. Mit diesem Gewinn kann der Rückersatzanspruch erfüllt werden. Eine Steuerpflicht fällt 2017 und 2019 an.

Für den rückersatzpflichtigen Gesellschafter vorteilhafter wäre eine rückwirkende Änderung des Gewinnverwendungsbeschlusses, die zu einer höheren Ausschüttung führt und die gesellschaftsrechtlich⁷⁴⁾ verbotene Einlagenrückgewähr *mit Wirkung ex tunc* heilt.⁷⁵⁾

Beispiel:

Der Gesellschafter hat als verbotswidrige offene Ausschüttung € 1.000,- erhalten. Der Gewinnverwendungsbeschluss, welcher der verbotenen Ausschüttung voranging, wird dahingehend geändert, dass daraus ein um € 1.000,- höherer ausschüttbarer Bilanzgewinn für den Gesellschafter resultiert. Es stellt sich die Frage, ob die verbotene Ausschüttung als ordnungsgemäßer Bezug eines ausschüttbaren Bilanzgewinns angesehen werden kann, sodass niemals (iS einer Heilung mit Wirkung ex tunc) ein Verstoß gegen das Verbot der Einlagenrückgewähr bestanden und der Gesellschaft kein Rückerstattungsanspruch erwachsen ist.

Gegen eine solche Heilung mit Wirkung ex tunc spricht, dass die nachträgliche Änderung des Gewinnverwendungsbeschlusses keine echte Rückwirkung entfalten kann. Der Anspruch der Gesellschafter auf den erhöhten Bilanzgewinn entsteht erst ab der erfolgten Beschlussänderung. Eine Heilung der Nichtigkeit mit der Wirkung ex tunc würde jedoch eine echte Rückwirkung voraussetzen. Dies wäre für Gläubiger der Gesellschaft problematisch, die darauf vertrauen, dass nur der ausgewiesene ausgeschüttete Bilanzgewinn aus der Gesellschaft fließt. Während bei einer nachträglich höheren Ausschüttung das Vertrauen der Gläubiger nicht enttäuscht wird, weil bis zur nachträglichen Änderung des Gewinnverwendungsbeschlusses das Geld in der Gesellschaft war und die Gläubiger nicht darauf vertrauen dürfen, dass es zu keinen ex nunc wirkenden Änderungen des Gewinnverwendungsbeschlusses kommt, wären die Gläubigerinteressen bei einer echten Rückwirkung beeinträchtigt. Die Zulässigkeit einer echten Rückwirkung kommt daher mE nur dann in Betracht, wenn Gläubiger nicht konkret gefährdet werden. Dabei ist zu bedenken, dass die Gläubiger keinen Anspruch auf Erhaltung des nicht als Stammkapital, in gebundenen Rücklagen oder durch sonstige gesetzliche Ausschüttungsverbote reservierten Vermögens der Kapitalgesellschaft haben, ausgenommen bei Gefährdung der Kapitalgesellschaft durch Verluste im laufenden Geschäftsjahr (§ 82 Abs 5 GmbHG). Tendenziell weni-

ger problematisch wären aus dem Blickwinkel des Gläubigerschutzes auch rückwirkende Änderungen, solange der Jahresabschluss nicht veröffentlicht wurde.

Außerdem könnten die Sanierungsmöglichkeiten durch Abänderung eines Gewinnverwendungsbeschlusses von vornherein begrenzt sein. Es ist nämlich nicht abschließend geklärt, wie lange ein Gewinnverwendungsbeschluss (bzw ein Jahresabschluss) überhaupt rückwirkend geändert werden kann. Eine Änderungsmöglichkeit besteht jedenfalls bis zur Feststellung des Jahresabschlusses des Folgegeschäftsjahrs, womit die Praxis idR das Auslangen findet.⁷⁶⁾ Bei länger zurückliegenden Verstößen gegen das Verbot der Einlagenrückgewähr reicht dies jedoch nicht. ME können auch weiter zurückliegende Gewinnverwendungsbeschlüsse und Jahresabschlüsse geändert werden, wenn hierfür ein wichtiger Grund vorliegt.⁷⁷⁾ Es ist nicht ausgeschlossen, dass ein drohender (massiver) Steuernachteil für einen Gesellschafter, der in einem Vorjahr eine verbotene Ausschüttung erhalten hat, die nun geheilt werden soll, als wichtiger Grund anzuerkennen ist.

G. Heilung

Wird der aus einer verbotenen Einlagenrückgewähr entstandene Nachteil im Vermögen der Gesellschaft vollständig und in einer – gemessen am Normzweck – ordnungsgemäßen Form saniert, dann tritt eine Heilung ein. Diese Heilung besteht darin, dass die mit der verbotenen Einlagenrückgewähr verbundenen Rechtsfolgen ab dem Zeitpunkt der vollständigen Sanierung des Verstoßes entfallen.

72) Vgl H. Foglar-Deinhardstein in FAH, GmbHG § 82 Rz 60.

73) Dazu ausführlich Hügel, Zwischenausschüttungen bei der GmbH, GesRZ 2016, 100.

74) Eine steuerlich verdeckte Gewinnausschüttung heilt nach hM nicht rückwirkend, s bei FN 57.

75) In diese Richtung bereits, allerdings in anderem Zusammenhang Tanzer, „Rückwirkende“ Gewinnausschüttungen im Körperschaftssteuerrecht (II), GesRZ 1985 112 (insb 116). Tanzer geht es primär um eine steuerrechtliche Rückgängigmachung einer handelsrechtlich zulässigen Gewinnausschüttung. Hinzuweisen ist auch darauf, dass das Verständnis, wonach nicht das gesamte Gesellschaftsvermögen vom Verbot der Einlagenrückgewähr erfasst sei (vgl aaO 114), überholt ist.

76) Schopper/Walch, NZ 2018, 441 (459).

77) Schopper/Walch, NZ 2018, 441 (459).

SCHLUSSTRICH

Ein Rechtsgeschäft, das wegen eines Verstoßes gegen das Verbot der Einlagenrückgewähr nichtig ist, bleibt auch dann nichtig, wenn zu einem späteren Zeitpunkt eine Tatbestandsvoraussetzung des Verbots der Einlagenrückgewähr wegfällt.

Eine Heilung eines bereits eingetretenen Verstoßes gegen das Verbot der Einlagenrückgewähr kann nur dadurch erreicht werden, dass der aus einer verbotenen Einlagenrückgewähr entstandene Nachteil im Vermögen der Gesellschaft vollständig und in einer – gemessen am Normzweck – ordnungsgemäßen Form saniert wird.