

# AktRÄG 2009: Verpflichtung zur Dotierung gebundener Rücklagen für „verdeckte Kapitalgesellschaften“!

Durch das AktRÄG 2009 wurden die Bestimmungen über die Dotierung gebundener Rücklagen von § 130 AktG und § 23 GmbHG in die Abs 4 bis 7 des § 229 UGB verschoben, ohne dabei in diesen materielle Änderungen vorzunehmen. Auswirkungen hat diese Verschiebung trotzdem für „verdeckte Kapitalgesellschaften“, die nunmehr ebenfalls zur Bildung gebundener Rücklagen verpflichtet sein können.

## 1. Gebundene Rücklagen im Allgemeinen

Bis zum 31. 7. 2009 regelte § 130 AktG aF für Aktiengesellschaften bzw § 23 GmbHG für große GmbHs iSd § 221 UGB die Verpflichtung zur Dotierung „gebundener Rücklagen“. Durch das AktRÄG 2009<sup>1)</sup> wurden die Bestimmungen in die Abs 4 bis 7 des § 229 UGB verschoben, ohne dabei in diesen materielle Änderungen vorzunehmen. § 229 Abs 4 UGB begründet nunmehr für Aktiengesellschaften und große GmbHs die Pflicht zur Bildung gebundener Rücklagen, die gemäß § 229 Abs 7 UGB nur zum Ausgleich eines ansonsten auszuweisenden Bilanzverlustes aufgelöst werden dürfen. Gebundene Rücklagen sollen die Kapitalgrundlage der Gesellschaft stärken.<sup>2)</sup> Sie stellen gewissermaßen eine „Pufferzone“ zum Schutz des Grund- bzw Stammkapitals dar, die für Gewinnausschüttungen nicht zur Verfügung steht.<sup>3)</sup> Sie dienen somit auch dem Gläubigerschutz.<sup>4)</sup> Die gebundenen Rücklagen sind sogar stärker als das Grund- und Stammkapital an die Gesellschaft gebunden, weil Letztere im Zuge einer Kapitalherabsetzung an die Gesellschafter zurückgezahlt werden können (vgl § 175 Abs 3 AktG und § 54 Abs 2 GmbHG).<sup>5)</sup> Die Bindung findet ihr Ende bei Auflösung

der Gesellschaft oder bestimmungsgemäßer Verwendung zum Ausgleich eines ansonsten auszuweisenden Bilanzverlustes.<sup>6)</sup> Seit dem RLG 1990<sup>7)</sup> bestehen gebundene Rücklagen aus der „gebundenen Kapitalrücklage“ und der „gesetzlichen Rücklage“ (vgl § 229 Abs 4 UGB). Während Letztere als Gewinnrücklage<sup>8)</sup> ausschließlich aus dem in der Gesellschaft selbst erwirtschafteten Gewinn dotiert werden darf, sind in die Kapitalrücklage<sup>9)</sup> bestimmte, von außerhalb der Gesellschaft stammende Beträge einzustellen (Differenzierung zwischen Außen- und Innenfinanzierung).<sup>10)</sup>

Die gebundene Kapitalrücklage besteht aus Beträgen, die der Gesellschaft von außen über den Betrag des gezeichneten Kapitals hinaus zur Verfügung gestellt werden.<sup>11)</sup> Gemäß § 229 Abs 5 UGB sind in die gebundene Kapitalrücklage die in § 229 Abs 2 Z 1 bis 4 UGB genannten Beträge einzustellen. Dazu zählen<sup>12)</sup>

- das Aufgeld bei der ersten oder einer späteren Neuausgabe von Anteilen (Z 1);
- der Betrag, der bei der Ausgabe von Wandelschuldverschreibungen und Optionsanleihen für den Anteilserwerb erzielt wird (Z 2);

- Zuzahlungen, die Gesellschafter gegen Gewährung eines Vorzugs für ihre Anteile leisten (Z 3), und
- die Beträge, die bei Kapitalherabsetzungen gemäß den §§ 185, 192 Abs 5 AktG und § 59 GmbHG zu binden sind (Z 4).

Die in § 229 Abs 2 Z 1 bis 4 UGB angeführten Beträge sind grundsätzlich in voller Höhe und unabhängig von der Höhe der bereits angesammelten gebundenen Rücklage in diese einzustellen.<sup>13)</sup> Anderes gilt lediglich für aus Kapitalherabsetzungen gemäß §§ 185, 192 Abs 5 AktG und § 59 GmbHG erzielte Beträge, die nur insoweit in die gebundene Rücklage eingestellt werden dürfen, als diese 10 % des Grund- bzw Stammkapitals nicht übersteigt (§ 186 AktG, § 59 Abs 1 GmbHG). Als Grund- bzw Stammkapital gilt dabei der Nennbetrag, der sich durch die Herabsetzung ergibt (§ 186 AktG). Aus § 59 Abs 2 GmbHG ergibt sich weiters, dass die Bindung solcher Beträge ausnahmsweise auch bei kleinen und mittelgroßen GmbHs gilt.<sup>14)</sup>

Die gesetzliche Rücklage ist eine Gewinnrücklage, die ausschließlich aus dem selbst erwirtschafteten Gewinn der Gesellschaft dotiert werden kann.<sup>15)</sup> Die Bezeichnung „gesetzliche“ Rücklage ist im Hinblick auf die Abgrenzung zur Kapitalrücklage insofern irreführend, als auch die Bildung Letzterer gesetzlich angeordnet ist.<sup>16)</sup> In die

1) Aktienrechts-Änderungsgesetz 2009 BGBl I 2009/71.  
2) Vgl Michlits/Unger in Straube, GmbHG § 23 Rz 3; Schummer, Auflösung der gesetzlichen Rücklage bei gleichzeitiger Gewinnausschüttung? GesRZ 1989, 193 (193).  
3) Vgl Gruber in Doralt/Nowotny/Kalss, AktG § 130 Rz 1.  
4) Vgl Reich-Rohrwig, Grundsatzfragen der Kapitalerhaltung bei der AG, GmbH sowie GmbH & Co KG (2004) 40; Nowotny, Gebundene Rücklagen, GesRZ 1996, 68 (70); Eckert, Kapitalentsperrung bei Verschmelzungen (Teil II), GeS 2006, 436 (436).  
5) Vgl Kastner/Doralt/Nowotny, Gesellschaftsrecht<sup>5</sup> (1990) 302; Gruber in Doralt/Nowotny/Kalss, AktG § 130 Rz 1; Strasser in Jabornegg/Strasser, AktG § 130 Rz 4; differenzierend Eckert, Kapitalentsperrung bei Verschmelzungen (Teil I), GeS 2006, 383 (389); kritisch Schummer, GesRZ 1989, 193 (198).

6) Vgl Michlits/Unger in Straube, GmbHG § 23 Rz 31; Strasser in Jabornegg/Strasser, AktG § 130 Rz 8.  
7) Rechnungslegungsgesetz BGBl 1990/475.  
8) Bei den Gewinnrücklagen ist zwischen der gesetzlichen, der satzungsmäßigen und der freien Rücklage zu unterscheiden (vgl § 224 Abs 3 A III UGB).  
9) Bei den Kapitalrücklagen ist zwischen der gebundenen und der ungebundenen Kapitalrücklage zu unterscheiden (vgl § 224 Abs 3 A II UGB).  
10) EriRV 1270 BlnR 17. GP 56; Gruber in Doralt/Nowotny/Kalss, AktG § 130 Rz 6; Chalupsky, Eigenkapital, in Bertl/Mandl, Handbuch zum RLG<sup>11</sup>, 33.  
11) Vgl Hofians in Straube, HGB<sup>2</sup> § 229 Rz 13; Chalupsky, Eigenkapital, in Bertl/Mandl, Handbuch zum RLG<sup>11</sup>, 33 f.  
12) Vgl weiterführend zu den in § 229 Abs 2 Z 1 bis 4 UGB genannten Beträgen Bergmann in Fraberger/Hirschler/Kanduth-Kristen/Ludwig/Mayr, Handbuch Sonderbilanzen Bd I (2010), in Druck.

13) Vgl Schummer, GesRZ 1989, 193 (193, 196 f); Gruber in Doralt/Nowotny/Kalss, AktG § 130 Rz 7, 11.  
14) So auch Kalss, Die Kapitalerhaltung im handelsrechtlichen Umgründungsrecht, in Bertl/Eberhartinger/Egger/Kalss/Lang/Nowotny/Riegler/Schuch/Staringer, Sonderbilanzen bei Umgründungen (2008) 91 (98); Reich-Rohrwig, Grundsatzfragen der Kapitalerhaltung bei der AG, GmbH sowie GmbH & Co KG 259; Eckert, GeS 2006, 383 (386).  
15) Vgl Hofians in Straube, HGB<sup>2</sup> § 229 Rz 13, 24; Gruber in Doralt/Nowotny/Kalss, AktG § 130 Rz 5; Geist in Jabornegg, HGB § 229 Rz 23.  
16) Siehe auch Chalupsky, Eigenkapital, in Bertl/Mandl, Handbuch zum RLG<sup>11</sup>, 43.

gesetzliche Rücklage ist gemäß § 229 Abs 6 UGB jener Betrag einzustellen, der mindestens 5 % des um einen allfälligen Verlustvortrag geminderten Jahresüberschusses nach Berücksichtigung der Veränderung unverteuerter Rücklagen entspricht. Eine höhere Zuweisungsquote als 5 % ist zulässig (arg „*mindestens*“).<sup>17)</sup> Die Dotierung der gesetzlichen Rücklage ist insoweit nicht mehr erforderlich, als der Betrag der gebundenen Rücklagen insgesamt (dh gebundene Kapitalrücklage und gesetzliche Rücklage zusammen) 10 % oder den in der Satzung bzw im Gesellschaftsvertrag bestimmten höheren Teil des Nennkapitals erreicht hat. Als Nennkapital gilt dabei das in der Satzung bzw im Gesellschaftsvertrag festgesetzte Grund- bzw Stammkapital, ohne Rücksicht auf die Höhe der Einzahlungen.<sup>18)</sup> Bei Kapitalerhöhungen ist die Firmenbucheintragung entscheidend.<sup>19)</sup> Der nach Dotierung der gesetzlichen Rücklage im erforderlichen Ausmaß verbleibende Jahresüberschuss kann in die freie Rücklage übertragen werden.<sup>20)</sup> Nach Absinken der gebundenen Rücklage ist die gesetzliche Rücklage wieder aufzufüllen.<sup>21)</sup> Aus dem Gesetzeswortlaut („*Teil des Nennkapitals*“) ergibt sich, dass die gesetzliche Rücklage auch bei satzungsmäßiger Bestimmung eines höheren Teils als 10 % stets kleiner als das Nennkapital selbst sein muss.<sup>22)</sup> Entgegenstehende Satzungsbestimmungen sind ebenso nichtig wie solche, die einen kleineren Betrag als 10 % anordnen.<sup>23)</sup> Wird ein satzungsgemäß bestimmter höherer Betrag durch Satzungsänderung wieder reduziert, so bleiben bereits eingestellte Beträge aus Gläubigerschutzgründen gebunden.<sup>24)</sup>

Die Verwendung gebundener Rücklagen ist zweckgebunden. Gemäß § 229 Abs 7 Satz 1 UGB dürfen diese nur zum Ausgleich eines ansonsten auszuweisen-

den Bilanzverlustes aufgelöst werden. Diese eingeschränkte Verwendungsmöglichkeit gilt unabhängig davon, ob die gebundenen Rücklagen bereits im gesetzlichen oder satzungsmäßig bestimmten höheren Ausmaß aufgefüllt sind.<sup>25)</sup>

## 2. Gebundene Rücklagen bei „verdeckten Kapitalgesellschaften“

Eine „verdeckte Kapitalgesellschaft“ (auch „Kapitalgesellschaft & Co“ bzw „kapitalistische Personengesellschaft“ genannt) ist eine unternehmerisch tätige eingetragene Personengesellschaft (OG oder KG), bei der kein persönlich (unbeschränkt) haftender Gesellschafter mit Vertretungsbefugnis eine natürliche Person ist.<sup>26)</sup> Typische Erscheinungsform ist in der Praxis die GmbH & Co KG. Gemäß § 221 Abs 5 UGB unterliegen solche Personengesellschaften hinsichtlich der in den §§ 222 bis 243 und §§ 268 bis 283 UGB geregelten Tatbestände den für die Rechtsform ihres unbeschränkt haftenden Gesellschafters geltenden Vorschriften. Sofern dabei der unbeschränkt haftende Gesellschafter keine Kapitalgesellschaft (sondern etwa eine Genossenschaft, ein Verein oder eine Personengesellschaft) ist, sind die für eine GmbH geltenden Vorschriften anzuwenden (§ 221 Abs 5 letzter Teilsatz UGB). Die Bestimmung stellt nur hinsichtlich der Rechtsform auf den unbeschränkt haftenden Gesellschafter ab. Ob die Rechnungslegungsbestimmungen für kleine, mittelgroße oder große Gesellschaften anzuwenden sind, muss hingegen anhand der Größenmerkmale der als verdeckte Kapitalgesellschaft einzustufenden Personengesellschaft selbst beurteilt werden.<sup>27)</sup> In welche Größenklasse der unbeschränkt haftende Gesellschafter fällt, spielt somit keine Rolle.<sup>28)</sup>

Da sich der Verweis des § 221 Abs 5 UGB nicht auch auf die Bestimmungen der §§ 130 AktG und 23 GmbHG erstreckt, waren verdeckte Kapitalgesellschaften nach bisher hA von der Verpflichtung zur Dotierung gebundener Rücklagen nicht betrof-

fen.<sup>29)</sup> Durch das AktRÄG 2009 wurden die Bestimmungen der §§ 130 AktG aF und 23 GmbH in die neuen Abs 4 bis 7 des § 229 UGB verschoben, ohne dabei in diesen materielle Änderungen vorzunehmen.<sup>30)</sup> Trotz der inhaltsgleichen Übernahme ist es dabei insofern zu einer (wenn auch möglicherweise unbeabsichtigten)<sup>31)</sup> normativen Änderung der Rechtslage gekommen, als die in § 229 Abs 4 bis 7 UGB verankerten Regelungen über gebundene Rücklagen nunmehr unzweifelhaft ebenfalls vom Verweis des § 221 Abs 5 UGB mitumfasst werden. Ein Redaktionsversehen im Sinne eines nachweislichen Erklärungsirrtums des Gesetzgebers, der einen anderen Wortlaut des Gesetzes beschlossen hat, als er wollte,<sup>32)</sup> kann im gegenständlichen Fall nicht vorliegen, weil der neue Gesetzeswortlaut den bisherigen § 130 AktG (iVm § 23 GmbHG) entsprechend der in den ErlRV zum Ausdruck kommenden Absicht des Gesetzgebers<sup>33)</sup> inhaltsgleich übernimmt (somit also der nunmehrige Gesetzeswortlaut exakt mit dem Willen des Gesetzgebers übereinstimmt). Die materielle Änderung der Rechtslage tritt somit nicht infolge einer inhaltlichen Änderung der Regelungen über gebundene Rücklagen in den Abs 4 bis 7 des § 229 UGB ein, sondern resultiert vielmehr daraus, dass sich der Verweis des § 221 Abs 5 UGB, der schon vor dem AktRÄG 2009 unzweifelhaft die Abs 1 bis 3 des § 229 UGB erfasst hat, nunmehr auch auf § 229 Abs 4 bis 7 UGB erstreckt. Da jedoch die Bestimmung des § 221 Abs 5 UGB durch das AktRÄG 2009 nicht geändert wurde, kann diesbezüglich auch kein Redaktionsversehen vorliegen.

Das führt mE dazu, dass verdeckte Kapitalgesellschaften seit dem AktRÄG 2009 dann zur Dotierung gebundener Rücklagen verpflichtet sind, wenn

- ihr unbeschränkt haftender Gesellschafter eine AG ist (unabhängig von der Größenklasse der verdeckten Kapitalgesellschaft) oder

17) Vgl *Kastner/Doralt/Nowotny*, Gesellschaftsrecht<sup>5</sup>, 301 f; *Schummer*, GesRZ 1989, 193 (193); *Hofians in Straube*, HGB<sup>2</sup> § 229 Rz 25; aA *Gruber in Doralt/Nowotny/Kalss*, AktG § 130 Rz 11.  
 18) Vgl *Seicht in Kofler/Nadvornik/Pernsteiner/Vodrazka*, HBA<sup>3</sup> § 224 Abs 3 A II, III und Abs 3 B Rz 194; *Seicht*, Zuweisung zur „gesetzlichen Rücklage“ nach RLG, *ecolex* 1991, 100 (101); *Gruber in Doralt/Nowotny/Kalss*, AktG § 130 Rz 9.  
 19) Siehe *Hübner-Schwarzinger/Konezny in Hirschler*, Bilanzrecht § 229 Rz 40; *Gruber in Doralt/Nowotny/Kalss*, AktG § 130 Rz 9.  
 20) Vgl *Gruber in Doralt/Nowotny/Kalss*, AktG § 130 Rz 12.  
 21) Vgl *Strasser in Jabornegg/Strasser*, AktG<sup>4</sup> § 130 Rz 12; *Gruber in Doralt/Nowotny/Kalss*, AktG § 130 Rz 11.  
 22) Vgl *Nowotny*, GesRZ 1996, 68 (79) FN 34; *Gruber in Doralt/Nowotny/Kalss*, AktG § 130 Rz 11.  
 23) Vgl *Gruber in Doralt/Nowotny/Kalss*, AktG § 130 Rz 11.  
 24) Vgl *Seicht in Kofler/Nadvornik/Pernsteiner/Vodrazka*, HBA<sup>3</sup> § 224 Abs 3 A II, III und Abs 3 B Rz 193; *Gruber in Doralt/Nowotny/Kalss*, AktG § 130 Rz 11.

25) Vgl *Gruber in Doralt/Nowotny/Kalss*, AktG § 130 Rz 15; hingegen ist nach § 150 Abs 4 dAktG die Auflösung gebundener Rücklagen stärker eingeschränkt, sofern diese noch nicht die 10 % oder satzungsmäßig bestimmte höhere Schwelle erreicht haben.  
 26) Vgl *Casey in Hirschler*, Bilanzrecht § 221 Rz 9; *S. Bydlinski in Krejci*, RK UGB/ABGB § 189 Rz 5.  
 27) Vgl *Geist in Jabornegg*, HGB § 221 Rz 34; *Nowotny/Tichy in Straube*, HGB<sup>2</sup> § 221 Rz 10 f; *Schummer*, Zur Rechnungslegung der Kapitalgesellschaft & Co, RWZ 1993, 7 (10).  
 28) Vgl *Nowotny/Tichy in Straube*, HGB<sup>2</sup> § 221 Rz 11; *Geist in Jabornegg*, HGB § 221 Rz 34.

29) Vgl *Casey in Hirschler*, Bilanzrecht § 221 Rz 9; *Nowotny/Tichy in Straube*, HGB<sup>2</sup> § 221 Rz 38b; *Geist in Jabornegg*, HGB § 221 Rz 36; *Nowotny*, GesRZ 1996, 68 (70); *Igerz*, Die große GmbH & Co, GesRZ 1993, 80 (82); vgl aber bereits zur alten Rechtslage aA *Reich-Rohrwig*, Grundsatzfragen der Kapitalerhaltung bei der AG, GmbH sowie GmbH & Co KG 393.  
 30) Vgl auch ErlRV 208 BlgNR 24. GP 47: „Die Bestimmung des bisherigen § 130 AktG wird – inhaltlich unverändert – dem § 229 UGB angefügt“.  
 31) Den ErlRV ist diesbezüglich nichts zu entnehmen (vgl ErlRV 208 BlgNR 24. GP 47).  
 32) So die Umschreibung von *Bydlinski*, Methodenlehre<sup>2</sup> (1991) 393.  
 33) ErlRV 208 BlgNR 24. GP 47: „Die Bestimmung des bisherigen § 130 AktG wird – inhaltlich unverändert – dem § 229 UGB angefügt“.

- in allen anderen Fällen<sup>34)</sup> die verdeckte Kapitalgesellschaft als große Gesellschaft iSd § 221 UGB einzustufen ist („große Personengesellschaft“).

Nach der gegenteiligen Auffassung von *Hübner-Schwarzinger/Konezny* stelle hingegen § 229 Abs 4 UGB ausdrücklich klar, dass die Verpflichtung zur Bildung gebundener Rücklagen nur für „Aktiengesellschaften und große Gesellschaften mit beschränkter Haftung“, somit nicht jedoch auch für verdeckte Kapitalgesellschaften gelte.<sup>35)</sup> Dem ist entgegenzuhalten, dass bereits die Auslegung der Vorgängerbestimmung des § 23 GmbHG ergibt, dass diese Einschränkung bloß als Abgrenzung gegenüber kleinen und mittelgroßen GmbHs, nicht jedoch auch gegenüber verdeckten Kapitalgesellschaften zu verstehen ist. Im Verhältnis zu Letzteren stellte sich bis zum AktRÄG 2009 mangels Erstreckung des Verweises in § 221 Abs 5 UGB auf die §§ 130 AktG und 23 GmbHG nicht die Frage, ob diese aufgrund § 221 Abs 5 UGB ggf gebundene Rücklagen zu bilden hätten. § 229 Abs 4 UGB befindet sich zudem in dem mit „Ergänzende Vorschriften für Kapitalgesellschaften (Aktiengesellschaften und Gesellschaften mit beschränkter Haftung“ überschriebenen zweiten Abschnitt des dritten Buches des UGB. Auch hinsichtlich anderer Vorschriften in diesem Abschnitt ist unstrittig, dass sie auf als verdeckte Kapitalgesellschaften ausgestaltete Personengesellschaften anzuwenden sind, selbst wenn der Gesetzeswortlaut ausdrücklich von „Kapitalgesellschaft[en]“ spricht (vgl zB § 222 Abs 1 UGB).<sup>36)</sup> *Hübner-Schwarzinger/Konezny* führen weiters aus, dass die Ausdehnung der Verpflichtung zur Dotierung gebundener Rücklagen auf verdeckte Kapitalgesellschaften auch deshalb nicht viel Sinn hätte, „weil die gesetzliche Bindung ein Ausschüttungsverbot bezweckt und dieses wegen des unterschiedlichen Kapitalerhaltungskonzepts bei Personengesellschaften nicht passend wäre“.<sup>37)</sup> Dem ist die jüngere Rechtsprechung des OGH entgegenzuhalten, wonach als verdeckte Kapitalgesellschaften einzustufende Personengesellschaften dem Kapitalerhaltungsregime

von Kapitalgesellschaften unterliegen.<sup>38)</sup> Im Hinblick auf diese Rechtsprechung wäre wohl sogar bereits vor dem AktRÄG 2009 davon auszugehen gewesen, dass auch verdeckte Kapitalgesellschaften in sinnvoller Anwendung der §§ 130 AktG aF und 23 GmbHG zur Bildung gebundener Rücklagen verpflichtet waren.<sup>39)</sup> Jedenfalls spricht diese Rechtsprechung auch klar gegen eine einschränkende, § 229 Abs 4 bis 7 UGB ausklammernde Auslegung (Reduktion) des § 221 Abs 5 UGB.

Hinsichtlich der Verpflichtung verdeckter Kapitalgesellschaften zur Bildung von gebundenen Kapitalrücklagen muss es jedoch zu mehreren (teils durch die Rechtsnatur von Personengesellschaften bedingten) Einschränkungen kommen:

- Da bei Neugründungen die Rechtsfolgen der Größenmerkmale gemäß § 221 Abs 4 Z 2 UGB frühestens im zweiten Geschäftsjahr eintreten können (wenn die Voraussetzungen am ersten Abschlussstichtag vorliegen), sind Aufgelder aus der Erstaussgabe von Anteilen einer (in weiterer Folge großen) GmbH keinesfalls gebunden.<sup>40)</sup> Selbiges gilt auch bei Neugründungen einer verdeckten Kapitalgesellschaft, wenn deren unbeschränkt haftender Gesellschafter keine AG ist. Insb anlässlich der Gründung einer (großen) GmbH & Co KG gezahlte Aufgelder<sup>41)</sup> sind daher nicht in die gebundene Rücklage einzustellen (§ 229 Abs 2 Z 1 iVm Abs 4 UGB).
- Mangels den aktienrechtlichen Wandelschuldverschreibungen und Optionsanleihen vergleichbarer Schuldverschreibungen im Personengesellschaftsrecht ist § 229 Abs 2 Z 2 UGB nicht auf verdeckte Kapitalgesellschaften anwendbar.<sup>42)</sup>

- In Zusammenhang mit § 229 Abs 2 Z 3 UGB, wonach Zuzahlungen für die Gewährung von Vorzügen durch die Einräumung von gesellschaftsvertraglich abgesicherten und anderen Gesellschaftern nicht gewährten Sonderrechten (wie zB Vorrechte bei der Geschäftsführung und der Gewinnverteilung) in die Kapitalrücklage zu dotieren sind, erscheint unklar, inwieweit die dabei im Schrifttum<sup>43)</sup> geforderte sachliche (und nicht persönliche) Verknüpfung eines Sonderrechts mit einem Gesellschaftsanteil im Bereich des Personengesellschaftsrechts gegeben sein kann. Hier wird neben einer allfällig vereinbarten sachlichen Verknüpfung mE auch auf die konkrete Gesellschaftsvertragsgestaltung betreffend die Übertragbarkeit der Gesellschaftsbeteiligung abzustellen sein. Eine sachliche Verknüpfung wird wohl nur bei einfacher Übertragbarkeit angenommen werden können. Weicht ein Gesellschaftsvertrag nicht vom Regelstatut des § 124 Abs 1 UGB ab, wonach ein Gesellschaftsanteil nur mit Zustimmung aller sonstigen Gesellschafter übertragen werden kann, so liegt im Ergebnis eine persönliche Verknüpfung vor.

- Da sich der Verweis des § 229 Abs 2 Z 4 UGB explizit nur auf die §§ 185, 192 Abs 5 AktG und § 59 GmbHG bezieht bzw das Personengesellschaftsrecht keine diesen besonderen Kapitalherabsetzungsverfahren vergleichbaren Maßnahmen kennt, ist auch die Relevanz dieses Tatbestandes für verdeckte Kapitalgesellschaften fraglich.

Unproblematischer erscheint hingegen die Dotierung der gesetzlichen Rücklage mit 5 % des um einen allfälligen Verlustvortrag geminderten Jahresüberschusses nach Berücksichtigung der Veränderung unversteuerter Rücklagen. Die Dotierung der gesetzlichen Rücklage ist insoweit nicht mehr erforderlich, als der Betrag der gebundenen Rücklagen insgesamt 10 % oder den in der Satzung bestimmten höheren Teil der Summe des Komplementär- und Kommanditkapitals<sup>44)</sup> der verdeckten Kapitalgesellschaften erreicht hat.

38) Vgl OGH 29. 5. 2008, 2 Ob 225/07p RWZ 2008, 260 (Wenger); vgl dazu für viele *Schörghofer*, Neue Rechtsprechung zum Personengesellschaftsrecht, GesRZ 2009, 275; (275), *Kalss/Eckert/Schörghofer*, Ein Sondergesellschaftsrecht für die GmbH & Co KG? GesRZ 2009, 65 (66 ff), und *Nowotny*, Die GmbH & Co KG auf dem Weg zur Kapitalgesellschaft? RdW 2009, 326 (328 ff), jeweils mwN.

39) Vgl bereits *Nowotny*, RdW 2009, 326 (329).

40) So auch *Reich-Rohnwig*, Grundsatzfragen der Kapitalerhaltung bei der AG, GmbH sowie GmbH & Co KG 44.

41) Auch bei Personengesellschaften ist die gesellschaftsvertragliche Vereinbarung eines Aufgelds möglich (vgl *Bayer/Lieder*, Das Agio des Kommanditisten, ZIP 2008, 809 [809 ff]; *Nowotny/Tichy* in *Straube*, HGB<sup>2</sup> § 198 Rz 21; *Gassner/Lahodny-Karner/Urtz* in *Straube*, HGB<sup>2</sup> § 202 Rz 9b).

42) Da das GmbHG keine Regelungen bezüglich eines bedingten oder genehmigten Kapitals enthält, ist auch bei GmbHs zweifelhaft, ob die Ausgabe von Wandelschuldverschreibungen zulässig ist. Davon hängt in weiterer Folge auch die Relevanz von § 229 Abs 2 Z 2 UGB für große GmbHs ab

(vgl dazu *Koppensteiner/Rüffler*, GmbHG<sup>3</sup> § 23 Rz 5).

43) Vgl *Chalupsky*, Eigenkapital, in *Bertl/Mandl*, Handbuch zum RLG<sup>11</sup>, 40; *Geist* in *Jabornegg*, HGB § 229 Rz 14; *Hübner-Schwarzinger/Konezny* in *Hirschler*, Bilanzrecht § 229 Rz 25.

44) Die 10%-Begrenzung des § 229 Abs 6 UGB stellt zwar auf das „Nennkapital“ der Gesellschaft ab, der in § 224 Abs 3 A I UGB verankerte Bilanzposten „Nennkapital (Grund-, Stammkapital)“ ist jedoch auf Kapitalgesellschaften zugeschnitten

34) Sofern in diesem Fall der unbeschränkt haftende Gesellschafter nicht ohnedies eine GmbH (sondern etwa eine Genossenschaft, ein Verein oder eine Personengesellschaft) ist, sind die für eine GmbH geltenden Vorschriften anzuwenden (§ 221 Abs 5 letzter Teilsatz UGB).

35) *Hübner-Schwarzinger/Konezny* in *Hirschler*, Bilanzrecht § 229 Rz 38.

36) Zur Anwendung von § 222 UGB auf verdeckte Kapitalgesellschaften vgl nur *Fraberger/Petritz/Walter-Gruber* in *Hirschler*, Bilanzrecht § 222 Rz 1; *Nowotny* in *Straube*, HGB<sup>2</sup> § 222 Rz 1.

37) *Hübner-Schwarzinger/Konezny* in *Hirschler*, Bilanzrecht § 229 Rz 38.

Gemäß § 906 Abs 19 UGB sind die neuen Abs 4 bis 7 des § 229 UGB und somit auch die Verpflichtung bestimmter verdeckter Kapitalgesellschaften

und berücksichtigt nicht die abweichenden Verhältnisse bei verdeckten Kapitalgesellschaften. Aus der unterschiedlichen Rechtsstellung von unbeschränkt haftenden Komplementären und beschränkt haftenden Kommanditisten wird abgeleitet, dass deren Kapitalanteile im Zuge des Eigenkapitalausweises jeweils gesondert darzustellen sind (vgl weiterführend zu den Posten Komplementär- und Kommanditkapital *Geist in Jabornegg*, HGB § 229 Rz 27 ff; *Hofians in Straube*, HGB<sup>2</sup> § 229 Rz 8; IWP/RL4, Die Darstellung des Eigenkapitals der GmbH & Co KG nach dem RLG).

zur Bildung gebundener Rücklagen mit 1. 8. 2009 in Kraft getreten.

### 3. Zusammenfassung

Durch das AktRÄG 2009 wurden die Bestimmungen über die Dotierung gebundener Rücklagen von § 130 AktG und § 23 GmbHG in die Abs 4 bis 7 des § 229 UGB verschoben, ohne dabei in diesen materielle Änderungen vorzunehmen. Auswirkungen hat diese Verschiebung trotzdem für verdeckte Kapitalgesellschaften. Da die in § 229 Abs 4 bis 7 UGB verankerten Regelungen über gebundene Rück-

lagen nunmehr unzweifelhaft ebenfalls vom Verweis des § 221 Abs 5 UGB mitumfasst werden, sind seit dem AktRÄG 2009 auch diese zur Bildung gebundener Rücklagen verpflichtet, wenn ihr unbeschränkt haftender Gesellschafter eine AG ist oder in allen anderen Fälle die verdeckte Kapitalgesellschaft als Personengesellschaft selbst eine große Gesellschaft iSd § 221 UGB ist. Das AktRÄG 2009 kann insofern als weiterer Schritt der „*GmbH & Co KG auf dem Weg zur Kapitalgesellschaft*“<sup>45)</sup> bezeichnet werden.

45) Vgl den Titel des Beitrags von Nowotny, RdW 2009, 326.



#### Der Autor:

Dr. Sebastian Bergmann, LL.M. ist Universitätsassistent am Institut für Finanzrecht, Steuerrecht und Steuerpolitik der Johannes Kepler Universität Linz.

Tanzer/Unger

Inkl. AVOG 2010 & AbgVRefG 2009

# BAO 2010

Einführung und Kurzkomentar

3., wesentlich erweiterte Auflage

Orac Steuerpraxis, 3. Auflage  
Wien 2009, 188 Seiten  
Best.-Nr. 80.12.03  
ISBN 978-3-7007-4443-6  
Preis € 35,-

Bestellen Sie jetzt:  
Tel.: (01) 534 52-5555, Fax: (01) 534 52-141  
E-Mail: [bestellung@lexisnexus.at](mailto:bestellung@lexisnexus.at)

LexisNexis® Orac-Steuerpraxis LexisNexis®