jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE OGH 2001/4/26 6Ob5/01f

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 26.04.2001

Kopf

Der Oberste Gerichtshof hat durch den Senatspräsidenten des Obersten Gerichtshofes Dr. Ehmayr als Vorsitzenden und die Hofräte des Obersten Gerichtshofes Dr. Schiemer, Dr. Huber, Dr. Prückner und Dr. Schenk als weitere Richter in der Firmenbuchsache der zu FN 197411k des Landesgerichtes Leoben eingetragenen M***** Gesellschaft mbH mit dem Sitz in Leoben, wegen Eintragung einer Betriebseinbringung, über den ordentlichen Revisionsrekurs der Gesellschaft, vertreten durch die Geschäftsführer 1. Anton C*****, und 2. Mag. Alfred J*****, beide vertreten durch Dr. Bernhard Frizberg, öffentlicher Notar in Graz, gegen den Beschluss des Oberlandesgerichtes Graz als Rekursgericht vom 16. November 2000, GZ 4 R 197/00y-6, womit über den Rekurs der Gesellschaft der Beschluss des Landesgerichtes Leoben vom 5. Oktober 2000, GZ 24 Fr 2373/00h-3, bestätigt wurde, in nichtöffentlicher Sitzung den

Beschluss

gefasst:

Spruch

Dem Revisionsrekurs wird Folge gegeben.

Die Entscheidungen der Vorinstanzen werden aufgehoben. Dem Erstgericht wird die neuerliche Entscheidung über das Eintragungsgesuch nach Verfahrensergänzung aufgetragen.

Text

Begründung:

Das Rekursgericht ging bei seiner Entscheidung über das Gesuch auf Eintragung einer Betriebseinbringung im Firmenbuch der übertragenden Gesellschaft mbH von folgendem im Revisionsrekursverfahren unstrittigen und durch den Akteninhalt gedeckten Sachverhalt aus:

Die einbringende Gesellschaft ist im Firmenbuch seit 25. 7. 2000 eingetragen. Alleiniger Gesellschafter ist Franz M*****. Das Stammkapital der Gesellschaft beträgt 35.000,-- Euro; es wurde gemäß der Gesellschaftserrichtungserklärung vom 13. Juli 2000 und dem Einbringungsvertrag vom selben Tag je zur Hälfte in bar und durch Einbringung des Geschäftsanteiles des Franz M***** an der Franz M***** GmbH (FN 147137d des Firmenbuches beim Landesgericht Leoben) sowie seines Einzelunternehmens "R*****" (FN 172243 beim selben Firmenbuch) als Sacheinlage zum Stichtag 31. 12. 1999 voll aufgebracht. Dieser Einbringung lagen unter anderem eine handelsrechtliche Bilanz des Einzelunternehmens sowie eine Einbringungsbilanz gemäß § 15 Umgründungssteuergesetz - jeweils zum 31. 12. 1999 - zugrunde.Die einbringende Gesellschaft ist im Firmenbuch seit 25. 7. 2000 eingetragen. Alleiniger Gesellschafter ist Franz M*****. Das Stammkapital der Gesellschaft beträgt 35.000,-- Euro; es wurde gemäß der Gesellschaftserrichtungserklärung vom 13. Juli 2000 und dem Einbringungsvertrag vom selben Tag je zur Hälfte in bar und durch Einbringung des Geschäftsanteiles des Franz M***** an der Franz M*****

GmbH (FN 147137d des Firmenbuches beim Landesgericht Leoben) sowie seines Einzelunternehmens "R*****" (FN 172243 beim selben Firmenbuch) als Sacheinlage zum Stichtag 31. 12. 1999 voll aufgebracht. Dieser Einbringung lagen unter anderem eine handelsrechtliche Bilanz des Einzelunternehmens sowie eine Einbringungsbilanz gemäß Paragraph 15, Umgründungssteuergesetz - jeweils zum 31. 12. 1999 - zugrunde.

Im Firmenbuch desselben Gerichtes ist zu FN 197405b seit 26. 7. 2000 die Franz M***** R***** GmbH (übernehmende Gesellschaft) mit Sitz in Leoben eingetragen. Ihr zur Gänze in bar eingezahltes Stammkapital von 35.000 Euro wird von der Franz M***** GmbH gehalten, die zu FN 147137d dieses Firmenbuches eingetragen ist und von deren voll geleistetem Stammkapital von S 51,000.000,-- die Franz M***** GmbH S 50,988.000,-- (= 99,996 %) und die Franz M***** GmbH S 2.000,-- (= 0,004 %), übernommen haben, wobei letztere Gesellschaft ihre Beteiligung auf Grund des notariellen Treuhandvertrages vom 3. 8. 2000 treuhändig für die Mehrheitsgesellschafterin hält. Alleiniger Gesellschafter der Franz M***** GmbH (FN 75075f des Firmenbuches beim Landesgericht für Zivilrechtssachen Graz) mit einem Stammkapital von S 500.000,--, das zur Hälfte eingezahlt ist, ist Franz M*****.

Kollektiv vertretungsbefugte Geschäftsführer der einbringenden und der übernehmenden Gesellschaft sind Mag. Alfred J***** und Anton C*****.

Mit Notariatsakt vom 7. 8. 2000 haben die einbringende Gesellschaft und die übernehmende Gesellschaft, vertreten durch ihre Geschäftsführer, einen Einbringungsvertrag geschlossen, mit dem die einbringende Gesellschaft den (als Sacheinlage eingebrachten) Betrieb R***** unter Bezugnahme auf den Umgründungsplan gemäß § 39 UmgrStG in Anwendung des Artikel III UmgrStG zum Stichtag 31. 12. 1999 in die übernehmende Gesellschaft als Gesamtsache einbringt; eine Kapitalerhöhung bei der übernehmenden Gesellschaft unterblieb mit dem Hinweis auf den § 19 Abs 2 Z 5 UmgrStG und § 224 Abs 2 Z 1 AktG, weil Franz M***** sowohl an der einbringenden Gesellschaft unmittelbar als auch an der übernehmenden Gesellschaft mittelbar zu 100 % beteiligt ist. Die Einbringung erfolgt auf der Grundlage der jeweils zum 31. 12. 1999 erstellten handelsrechtlichen Bilanz des Einzelunternehmens Franz M***** R***** sowie der Bilanz des einzubringenden Betriebes gemäß § 15 UmgrStG.Mit Notariatsakt vom 7. 8. 2000 haben die einbringende Gesellschaft und die übernehmende Gesellschaft, vertreten durch ihre Geschäftsführer, einen Einbringungsvertrag geschlossen, mit dem die einbringende Gesellschaft den (als Sacheinlage eingebrachten) Betrieb R***** unter Bezugnahme auf den Umgründungsplan gemäß Paragraph 39, UmgrStG in Anwendung des Artikel römisch III UmgrStG zum Stichtag 31. 12. 1999 in die übernehmende Gesellschaft als Gesamtsache einbringt; eine Kapitalerhöhung bei der übernehmenden Gesellschaft unterblieb mit dem Hinweis auf den Paragraph 19, Absatz 2, Ziffer 5, UmgrStG und Paragraph 224, Absatz 2, Ziffer eins, AktG, weil Franz M***** sowohl an der einbringenden Gesellschaft unmittelbar als auch an der übernehmenden Gesellschaft mittelbar zu 100 % beteiligt ist. Die Einbringung erfolgt auf der Grundlage der jeweils zum 31. 12. 1999 erstellten handelsrechtlichen Bilanz des Einzelunternehmens Franz M***** R***** sowie der Bilanz des einzubringenden Betriebes gemäß Paragraph 15, UmgrStG.

In der Generalversammlung vom 9.8. 2000 erteilte der Alleingesellschafter der einbringenden Gesellschaft dem Einbringungsvertrag seine Zustimmung.

Das Erstgericht wies den Antrag auf Eintragung der Einbringung im Firmenbuch mit der wesentlichen Begründung ab, dass aus den Bestimmungen der §§ 193 und 202 HGB abzuleiten sei, dass bei der Einbringung eines Betriebes die handelsrechtliche Einbringungsbilanz des Einbringenden zum gewählten Stichtag vorgelegt werden müsse. Die vorgelegte Bilanz des ehemaligen Einzelunternehmens reiche nicht aus. Da die einbringende Gesellschaft zum gewählten Stichtag noch nicht buchführungspflichtig gewesen sei und daher auch keine Bilanz zu diesem Stichtag aufstellen könne, sei kein Verbesserungsverfahren durchzuführen.Das Erstgericht wies den Antrag auf Eintragung der Einbringung im Firmenbuch mit der wesentlichen Begründung ab, dass aus den Bestimmungen der Paragraphen 193 und 202 HGB abzuleiten sei, dass bei der Einbringung eines Betriebes die handelsrechtliche Einbringungsbilanz des Einbringenden zum gewählten Stichtag vorgelegt werden müsse. Die vorgelegte Bilanz des ehemaligen Einzelunternehmens reiche nicht aus. Da die einbringende Gesellschaft zum gewählten Stichtag noch nicht buchführungspflichtig gewesen sei und daher auch keine Bilanz zu diesem Stichtag aufstellen könne, sei kein Verbesserungsverfahren durchzuführen.

Das Rekursgericht gab dem Rekurs der Gesellschaft nicht Folge. Gemäß§ 3 Z 15 FBG seien Vorgänge, durch die ein Betrieb oder Teilbetrieb übertragen werde, sowie der Rechtsgrund der Übertragung im Firmenbuch einzutragen. Einbringungen nach Art III Umgründungssteuergesetz (UmgrStG) seien eintragungspflichtig. Die Einbringung eines

Betriebes oder Teilbetriebes falle aber nur dann unter Art III UmgrStG, wenn sie zu einem Stichtag erfolge, zu welchem eine Bilanz für den gesamten Betrieb des Einbringenden vorliege (§ 12 Abs 2 Z 1 UmgrStG). Das einzubringende Vermögen sei gemäß § 15 UmgrStG in einer Einbringungsbilanz darzustellen. § 39 UmgrStG und § 13 Abs 2 UmgrStG setzten überdies voraus, dass bei Einbringungen die übertragende Gesellschaft zum Umgründungsstichtag bereits existiert haben müsse. Die Umstände, dass der Einbringung keine steuerliche Bilanz für den gesamten Betrieb der einbringenden Gesellschaft zu Grunde liege und dass die Gesellschaft zum gewählten Einbringungsstichtag noch nicht errichtet gewesen sei, hätten als rein steuerrechtliche Voraussetzungen für die dem Firmenbuchgericht obliegende Beurteilung nach § 3 Z 15 FBG keine Relevanz. Es seien die handelsrechtlichen Voraussetzungen zu prüfen. Gemäß § 202 Abs 2 Z 1 HGB sei die letzte Jahresbilanz oder eine Zwischenbilanz des Einbringenden als die für die Buchwertfortführung maßgebliche Bilanz der Einbringung zu verlangen. Auf eine Jahresbilanz oder Zwischenbilanz der einbringenden Gesellschaft mbH hätten die beteiligten Gesellschaften im Einbringungsvertrag aber nicht Bezug genommen. Sie hätten vielmehr ausdrücklich erklärt, dass dem Einbringungsvertrag die handelsrechtliche Bilanz des Einzelunternehmens zu Grunde liege. Dies verstoße gegen die Bestimmung des § 202 Abs 2 Z 1 HGB. Es liege auch kein mit § 33 Abs 3 AktG vergleichbarer Fall vor, weil es hier nicht um die Beurteilung einer Einbringung im Zuge einer Sachgründung gehe. Die Aufstellung einer Jahresbilanz bzw einer Zwischenbilanz der übertragenden Gesellschaft im Sinne des § 202 Abs 2 Z 1 HGB sei auf den gewählten Einbringungsstichtag schon begrifflich ausgeschlossen, weil die einbringende Gesellschaft damals noch nicht errichtet gewesen sei.Das Rekursgericht gab dem Rekurs der Gesellschaft nicht Folge. Gemäß Paragraph 3, Ziffer 15, FBG seien Vorgänge, durch die ein Betrieb oder Teilbetrieb übertragen werde, sowie der Rechtsgrund der Übertragung im Firmenbuch einzutragen. Einbringungen nach Art römisch III Umgründungssteuergesetz (UmgrStG) seien eintragungspflichtig. Die Einbringung eines Betriebes oder Teilbetriebes falle aber nur dann unter Art römisch III UmgrStG, wenn sie zu einem Stichtag erfolge, zu welchem eine Bilanz für den gesamten Betrieb des Einbringenden vorliege (Paragraph 12, Absatz 2, Ziffer eins, UmgrStG). Das einzubringende Vermögen sei gemäß Paragraph 15, UmgrStG in einer Einbringungsbilanz darzustellen. Paragraph 39, UmgrStG und Paragraph 13, Absatz 2, UmgrStG setzten überdies voraus, dass bei Einbringungen die übertragende Gesellschaft zum Umgründungsstichtag bereits existiert haben müsse. Die Umstände, dass der Einbringung keine steuerliche Bilanz für den gesamten Betrieb der einbringenden Gesellschaft zu Grunde liege und dass die Gesellschaft zum gewählten Einbringungsstichtag noch nicht errichtet gewesen sei, hätten als rein steuerrechtliche Voraussetzungen für die dem Firmenbuchgericht obliegende Beurteilung nach Paragraph 3, Ziffer 15, FBG keine Relevanz. Es seien die handelsrechtlichen Voraussetzungen zu prüfen. Gemäß Paragraph 202, Absatz 2, Ziffer eins, HGB sei die letzte Jahresbilanz oder eine Zwischenbilanz des Einbringenden als die für die Buchwertfortführung maßgebliche Bilanz der Einbringung zu verlangen. Auf eine Jahresbilanz oder Zwischenbilanz der einbringenden Gesellschaft mbH hätten die beteiligten Gesellschaften im Einbringungsvertrag aber nicht Bezug genommen. Sie hätten vielmehr ausdrücklich erklärt, dass dem Einbringungsvertrag die handelsrechtliche Bilanz des Einzelunternehmens zu Grunde liege. Dies verstoße gegen die Bestimmung des Paragraph 202, Absatz 2, Ziffer eins, HGB. Es liege auch kein mit Paragraph 33, Absatz 3, AktG vergleichbarer Fall vor, weil es hier nicht um die Beurteilung einer Einbringung im Zuge einer Sachgründung gehe. Die Aufstellung einer Jahresbilanz bzw einer Zwischenbilanz der übertragenden Gesellschaft im Sinne des Paragraph 202, Absatz 2, Ziffer eins, HGB sei auf den gewählten Einbringungsstichtag schon begrifflich ausgeschlossen, weil die einbringende Gesellschaft damals noch nicht errichtet gewesen sei.

Das Rekursgericht sprach aus, dass der Wert des Entscheidungsgegenstandes 260.000 S übersteige und dass der ordentliche Revisionsrekurs zulässig sei.

Mit ihrem ordentlichen Revisionsrekurs beantragt die Gesellschaft die Aufhebung der Entscheidungen der Vorinstanzen zur Fortsetzung des Eintragungsverfahrens unter Abstandnahme der herangezogenen Abweisungsgründe.

Rechtliche Beurteilung

Der Revisionsrekurs ist zulässig und berechtigt.

1. Zu beurteilen ist die Einbringung eines Betriebes einer Gesellschaft mbH in eine Enkelgesellschaft. Die Beteiligten nehmen die steuerrechtlichen Vorschriften des Art III Umgründungssteuergesetz (UmgrStG) in Anspruch. Der Betrieb wird mit dem Einbringungsvertrag unentgeltlich, also ohne Gewährung von neuen Anteilen an der übernehmenden Körperschaft, eingebracht (§ 19 Abs 1 Z 5 UmgrStG).1. Zu beurteilen ist die Einbringung eines Betriebes einer Gesellschaft mbH in eine Enkelgesellschaft. Die Beteiligten nehmen die steuerrechtlichen Vorschriften des Art römisch

III Umgründungssteuergesetz (UmgrStG) in Anspruch. Der Betrieb wird mit dem Einbringungsvertrag unentgeltlich, also ohne Gewährung von neuen Anteilen an der übernehmenden Körperschaft, eingebracht (Paragraph 19, Absatz eins, Ziffer 5, UmgrStG).

2. Das Firmenbuchgericht hat bei allen Rechtsträgern Vorgänge, durch die ein Betrieb oder Teilbetrieb übertragen wird, sowie deren Rechtsgrund sowohl beim Erwerber als auch beim Veräußerer im Firmenbuch einzutragen (§ 3 Z 15 FBG). Die Offenlegung dient dem Schutz der Gläubiger (Jabornegg, HGB Rz 16 zu§ 3 FBG). Einbringungen nach den §§ 12 ff UmgrStG unterliegen der Eintragungspflicht (6 Ob 20/93 = ecolex 1994, 399; 6 Ob 70/99h = RdW 1999, 787 = wbl 1999, 568).2. Das Firmenbuchgericht hat bei allen Rechtsträgern Vorgänge, durch die ein Betrieb oder Teilbetrieb übertragen wird, sowie deren Rechtsgrund sowohl beim Erwerber als auch beim Veräußerer im Firmenbuch einzutragen (Paragraph 3, Ziffer 15, FBG). Die Offenlegung dient dem Schutz der Gläubiger (Jabornegg, HGB Rz 16 zu Paragraph 3, FBG). Einbringungen nach den Paragraphen 12, ff UmgrStG unterliegen der Eintragungspflicht (6 Ob 20/93 = ecolex 1994, 399; 6 Ob 70/99h = RdW 1999, 787 = wbl 1999, 568).

3. Die vorliegende ausgliedernde Einbringung eines Unternehmens (Betriebes) ohne Entgelt ist kein gesellschaftsrechtlich normierter Umgründungstyp, wie dies etwa eine Umwandlung, Verschmelzung oder Abspaltung mit der Wirkung einer Gesamtrechtsnachfolge wäre. Umgründungen nach Art III UmgrStG erfolgen im Wege der Einzelrechtsnachfolge (Hügel, Verschmelzung und Einbringung 679;3. Die vorliegende ausgliedernde Einbringung eines Unternehmens (Betriebes) ohne Entgelt ist kein gesellschaftsrechtlich normierter Umgründungstyp, wie dies etwa eine Umwandlung, Verschmelzung oder Abspaltung mit der Wirkung einer Gesamtrechtsnachfolge wäre. Umgründungen nach Art römisch III UmgrStG erfolgen im Wege der Einzelrechtsnachfolge (Hügel, Verschmelzung und Einbringung 679;

Hirschler, Die Spaltung von Kapitalgesellschaften 36;

Wundsam/Zöchling/Huber/Khun, Umgründungssteuergesetz2 Rz 5 zu § 12 mwN; Hügel/Mühlechner/Hirschler, Umgründungssteuergesetz Rz 2 zu § 12; NZ 1993, 282; 1 Ob 2002/96k mwN = EvBl 1996/101).Wundsam/Zöchling/Huber/Khun, Umgründungssteuergesetz2 Rz 5 zu Paragraph 12, mwN; Hügel/Mühlechner/Hirschler, Umgründungssteuergesetz Rz 2 zu Paragraph 12 ;, NZ 1993, 282; 1 Ob 2002/96k mwN = EvBl 1996/101).

4. Die angemeldete Einbringung ist steuerrechtlich nach dem UmgrStG zu beurteilen. Dessen Bestimmungen haben grundsätzlich nur für das Steuerrecht, nicht aber für die Beurteilung des Vorganges nach dem für das Firmenbuchgericht maßgeblichen Handelsrecht Bedeutung (vgl zu den Einbringungsvorgängen nach dem Strukturverbesserungsgesetz: SZ 59/20). Das Firmenbuchgericht hat zu prüfen, ob die Einbringung gegen zwingende handelsrechtliche Normen verstößt, insbesondere der Gläubigerschutz beeinträchtigt erscheint. Das Rekursgericht hat zutreffend eine Prüfpflicht des Firmenbuchgerichts in steuerrechtlicher Hinsicht verneint. Die Lehre vertritt den Standpunkt, dass die Rückbeziehung eines Einbringungsstichtages (§ 13 UmgrStG) auf einen Zeitpunkt, in dem die einbringende Gesellschaft mbH noch nicht existierte, nicht möglich sei (Hügel/Mühlechner/Hirschler aaO Rz 36 zu § 13 und Rz 46 zu § 39), während die Nichtexistenz der übernehmenden Gesellschaft keine Rolle spiele (Hügel/Mühlechner/Hirschler aaO Rz 53 zu § 12). Ob damit der Einbringungsvorgang nach Steuerrecht insgesamt unzulässig wird, ob eine Änderung des Einbringungsstichtages bei sonstiger Aufrechterhaltung des Einbringungsvorganges möglich ist oder die Besteuerung nach einer fiktiven Bilanzierung vorgenommen werden kann, hat das Firmenbuchgericht mangels einer im Gesetz angeordneten Prüfkompetenz nicht zu untersuchen. Es hat keine steuerrechtliche Vorfragenbeurteilung vorzunehmen. Eine dem Grundbuchsrecht vergleichbare Vorschrift, die für Liegenschaftseinverleibungen eine Entscheidung der Finanzbehörde (Unbedenklichkeitsbescheinigung) als Eintragungsvoraussetzung verlangt, enthält das FBG nicht. Das Firmenbuchgericht hat daher nach Auffassung des erkennenden Senates nur die handelsrechtlichen Voraussetzungen des angemeldeten Einbringungsvorganges zu prüfen.4. Die angemeldete Einbringung ist steuerrechtlich nach dem UmgrStG zu beurteilen. Dessen Bestimmungen haben grundsätzlich nur für das Steuerrecht, nicht aber für die Beurteilung des Vorganges nach dem für das Firmenbuchgericht maßgeblichen Handelsrecht Bedeutung vergleiche zu den Einbringungsvorgängen nach dem Strukturverbesserungsgesetz: SZ 59/20). Das Firmenbuchgericht hat zu prüfen, ob die Einbringung gegen zwingende handelsrechtliche Normen verstößt, insbesondere der Gläubigerschutz beeinträchtigt erscheint. Das Rekursgericht hat zutreffend eine Prüfpflicht des Firmenbuchgerichts in steuerrechtlicher Hinsicht verneint. Die Lehre vertritt den Standpunkt, dass die Rückbeziehung eines Einbringungsstichtages (Paragraph 13, UmgrStG) auf einen Zeitpunkt, in dem die einbringende Gesellschaft mbH noch nicht existierte, nicht möglich sei (Hügel/Mühlechner/Hirschler aaO Rz

36 zu Paragraph 13 und Rz 46 zu Paragraph 39,), während die Nichtexistenz der übernehmenden Gesellschaft keine Rolle spiele (Hügel/Mühlechner/Hirschler aaO Rz 53 zu Paragraph 12,). Ob damit der Einbringungsvorgang nach Steuerrecht insgesamt unzulässig wird, ob eine Änderung des Einbringungsstichtages bei sonstiger Aufrechterhaltung des Einbringungsvorganges möglich ist oder die Besteuerung nach einer fiktiven Bilanzierung vorgenommen werden kann, hat das Firmenbuchgericht mangels einer im Gesetz angeordneten Prüfkompetenz nicht zu untersuchen. Es hat keine steuerrechtliche Vorfragenbeurteilung vorzunehmen. Eine dem Grundbuchsrecht vergleichbare Vorschrift, die für Liegenschaftseinverleibungen eine Entscheidung der Finanzbehörde (Unbedenklichkeitsbescheinigung) als Eintragungsvoraussetzung verlangt, enthält das FBG nicht. Das Firmenbuchgericht hat daher nach Auffassung des erkennenden Senates nur die handelsrechtlichen Voraussetzungen des angemeldeten Einbringungsvorganges zu prüfen.

5. Für ausgliedernde Einbringungen nach dem UmgrStG in eine schon bestehende Gesellschaft mbH (Einbringung ohne Sachgründung) besteht keine handelsrechtliche Vorschrift zur Aufstellung einer Zwischenbilanz. Wenn die Eintragung nicht zu einem Regelbilanzstichtag der einbringenden Gesellschaft erfolgt, muss nach der steuerrechtlichen Vorschrift des § 12 Abs 2 Z 1 und 2 UmgrStG eine Steuerbilanz errichtet werden (Hügel, Umgründungsbilanzen Rz 4.9). Die Einbringung ist - wenn keine Sachgründung erfolgt, für die eine Eröffnungsbilanz gemäß § 193 Abs 1 HGB erforderlich wäre - ein laufendes Geschäft, das erst in der folgenden Jahresbilanz abgebildet wird (Hügel aaO Rz 4.7; Hügel/Mühlechner/Hirschler aaO Rz 4 zu § 15). Die Bewertung der eingebrachten Vermögensgegenstände richtet sich nach § 202 HGB.5. Für ausgliedernde Einbringungen nach dem UmgrStG in eine schon bestehende Gesellschaft mbH (Einbringung ohne Sachgründung) besteht keine handelsrechtliche Vorschrift zur Aufstellung einer Zwischenbilanz. Wenn die Eintragung nicht zu einem Regelbilanzstichtag der einbringenden Gesellschaft erfolgt, muss nach der steuerrechtlichen Vorschrift des Paragraph 12, Absatz 2, Ziffer eins und 2 UmgrStG eine Steuerbilanz errichtet werden (Hügel, Umgründungsbilanzen Rz 4.9). Die Einbringung ist - wenn keine Sachgründung erfolgt, für die eine Eröffnungsbilanz gemäß Paragraph 193, Absatz eins, HGB erforderlich wäre - ein laufendes Geschäft, das erst in der folgenden Jahresbilanz abgebildet wird (Hügel aaO Rz 4.7; Hügel/Mühlechner/Hirschler aaO Rz 4 zu Paragraph 15,). Die Bewertung der eingebrachten Vermögensgegenstände richtet sich nach Paragraph 202, HGB.

6. Die Bewertung einer Einlage oder Zuwendung, die ihren Rechtsgrund im Gesellschaftsverhältnis hat, ist nicht nur abgabenrechtlich relevant. Die Bewertungsvorschrift des § 202 HGB idF des Rechnungslegungsgesetzes beschränkt die Bewertungsfreiheit, eröffnet aber für Umgründungen gewisse Wahlmöglichkeiten, u.a. die Buchwertfortführung in der Handelsbilanz (§ 202 Abs 2 Z 1 HGB), wie sie auch § 16 Abs 1 UmgrStG vorsieht. Der Frage, wie zu bilanzieren ist, ist die Frage vorgelagert, wann zu bilanzieren ist. Das Rekursgericht hat aus der Bewertungsvorschrift des § 202 HGB iVm dem gewählten rückbezogenen Stichtag, der vor der Gründung der beteiligten Gesellschaften liegt (sodass noch keine Bilanz für den gesamten Betrieb des Einbringenden im Sinn des § 12 Abs 2 Z 1 UmgrStG vorliegen konnte) gefolgert, dass die Einbringung unzulässig sei.6. Die Bewertung einer Einlage oder Zuwendung, die ihren Rechtsgrund im Gesellschaftsverhältnis hat, ist nicht nur abgabenrechtlich relevant. Die Bewertungsvorschrift des Paragraph 202, HGB in der Fassung des Rechnungslegungsgesetzes beschränkt die Bewertungsfreiheit, eröffnet aber für Umgründungen gewisse Wahlmöglichkeiten, u.a. die Buchwertfortführung in der Handelsbilanz (Paragraph 202, Absatz 2, Ziffer eins, HGB), wie sie auch Paragraph 16, Absatz eins, UmgrStG vorsieht. Der Frage, wie zu bilanzieren ist, ist die Frage vorgelagert, wann zu bilanzieren ist. Das Rekursgericht hat aus der Bewertungsvorschrift des Paragraph 202, HGB in Verbindung mit dem gewählten rückbezogenen Stichtag, der vor der Gründung der beteiligten Gesellschaften liegt (sodass noch keine Bilanz für den gesamten Betrieb des Einbringenden im Sinn des Paragraph 12, Absatz 2, Ziffer eins, UmgrStG vorliegen konnte) gefolgert, dass die Einbringung unzulässig sei.

Dazu ist Folgendes auszuführen:

7. Die Argumentation mit den Vorschriften des UmgrStG versagt deshalb, weil es nach Handelsrecht nicht entscheidend sein kann, ob der angestrebte Erfolg einer steuerschonenden Umgliederung im Konzern vor den Steuerbehörden tatsächlich erreicht werden kann, genauso wie umgekehrt die steuerliche Buchwertfortführung von der Darstellung der Einbringung in der Handelsbilanz unabhängig ist (Zöchling, Offene Fragen zur Darstellung in der Handelsbilanz, ÖStZ 1994, 125). Mehrfache Umgründungen auf einen Stichtag sind steuerrechtlich jedenfalls zulässig (§ 39 UmgrStG). Die Bewertungsvorschriften des § 202 HGB müssen bei der Bilanzierung der beteiligten Gesellschaften eingehalten werden. Ob es steuerrechtlich bei der vorliegenden Konstellation genügt, nur auf die Bilanz des zunächst in die übertragende Gesellschaft mbH als Sacheinlage eingebrachten Einzelunternehmens Bezug zu nehmen, nicht

aber auch auf eine Bilanz der einbringenden Gesellschaft (dazu Hügel/Mühlechner/Hirschler aaO Rz 84 zu § 12; vgl Wiesner, Bilanzen und Werte bei Einbringungen iSd Art III UmgrStG, RdW 1997, 693), ist für die steuerliche Behandlung von Bedeutung. Dort wird - wie schon ausgeführt - die Nichtexistenz der übernehmenden Körperschaft zum gewählten Einbringungsstichtag für irrelevant erachtet (Hügel/Mühlechner/Hirschler aaO Rz 53 zu § 12) und die Errichtung einer Steuerbilanz durch den Einbringenden anstelle des handelsrechtlichen Jahresabschlusses für ausreichend angesehen (Hügel/Mühlechner/Hirschler aaO Rz 76 zu § 12). Für die Prüfung der Zulässigkeit der Einbringung nach Handelsrecht ist der noch gar nicht mögliche Jahresabschluss der einbringenden Gesellschaft zum Stichtag nicht entscheidungswesentlich. Es ist der rekurrierenden Gesellschaft einzuräumen, dass § 202 HGB eine zwingende Bewertungsvorschrift für die Bewertung des übertragenen Vermögens, die Aufstellung einer Zwischenbilanz als Zulässigkeitsvoraussetzung der Einbringung aber nicht normiert ist. Die Einbringung von Vermögen auf der Grundlage eines Einbringungsvertrages (§ 12 Abs 1 UmgrStG) ohne Gegenleistung (§ 19 Abs 2 Z 5 UmgrStG) ist wirtschaftlich nichts Anderes als eine unentgeltliche Zuwendung, die als laufendes Geschäft im Sinne der schon zitierten Auffassung Hügels in den Handelsbilanzen der beiden beteiligten Gesellschaften dokumentiert werden muss. Diese Bilanzen müssen aber bei der Anmeldung des Einbringungsvorganges noch nicht vorliegen. Anderes gilt nur für den hier nicht vorliegenden Fall einer Sachgründung. Das Firmenbuchgericht hat allerdings im Rahmen seiner materiellen und formellen Prüfpflicht die auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage erfolgte Einbringung dahin zu prüfen, ob der Eintragung im Firmenbuch zwingende Gläubigerschutzvorschriften entgegenstehen.7. Die Argumentation mit den Vorschriften des UmgrStG versagt deshalb, weil es nach Handelsrecht nicht entscheidend sein kann, ob der angestrebte Erfolg einer steuerschonenden Umgliederung im Konzern vor den Steuerbehörden tatsächlich erreicht werden kann, genauso wie umgekehrt die steuerliche Buchwertfortführung von der Darstellung der Einbringung in der Handelsbilanz unabhängig ist (Zöchling, Offene Fragen zur Darstellung in der Handelsbilanz, ÖStZ 1994, 125). Mehrfache Umgründungen auf einen Stichtag sind steuerrechtlich jedenfalls zulässig (Paragraph 39, UmgrStG). Die Bewertungsvorschriften des Paragraph 202, HGB müssen bei der Bilanzierung der beteiligten Gesellschaften eingehalten werden. Ob es steuerrechtlich bei der vorliegenden Konstellation genügt, nur auf die Bilanz des zunächst in die übertragende Gesellschaft mbH als Sacheinlage eingebrachten Einzelunternehmens Bezug zu nehmen, nicht aber auch auf eine Bilanz der einbringenden Gesellschaft (dazu Hügel/Mühlechner/Hirschler aaO Rz 84 zu Paragraph 12 ;, vergleiche Wiesner, Bilanzen und Werte bei Einbringungen iSd Art römisch III UmgrStG, RdW 1997, 693), ist für die steuerliche Behandlung von Bedeutung. Dort wird - wie schon ausgeführt - die Nichtexistenz der übernehmenden Körperschaft zum gewählten Einbringungsstichtag für irrelevant erachtet (Hügel/Mühlechner/Hirschler aaO Rz 53 zu Paragraph 12,) und die Errichtung einer Steuerbilanz durch den Einbringenden anstelle des handelsrechtlichen Jahresabschlusses für ausreichend angesehen (Hügel/Mühlechner/Hirschler aaO Rz 76 zu Paragraph 12,). Für die Prüfung der Zulässigkeit der Einbringung nach Handelsrecht ist der noch gar nicht mögliche Jahresabschluss der einbringenden Gesellschaft zum Stichtag nicht entscheidungswesentlich. Es ist der rekurrierenden Gesellschaft einzuräumen, dass Paragraph 202, HGB eine zwingende Bewertungsvorschrift für die Bewertung des übertragenen Vermögens, die Aufstellung einer Zwischenbilanz als Zulässigkeitsvoraussetzung der Einbringung aber nicht normiert ist. Die Einbringung von Vermögen auf der Grundlage eines Einbringungsvertrages (Paragraph 12, Absatz eins, UmgrStG) ohne Gegenleistung (Paragraph 19, Absatz 2, Ziffer 5, UmgrStG) ist wirtschaftlich nichts Anderes als eine unentgeltliche Zuwendung, die als laufendes Geschäft im Sinne der schon zitierten Auffassung Hügels in den Handelsbilanzen der beiden beteiligten Gesellschaften dokumentiert werden muss. Diese Bilanzen müssen aber bei der Anmeldung des Einbringungsvorganges noch nicht vorliegen. Anderes gilt nur für den hier nicht vorliegenden Fall einer Sachgründung. Das Firmenbuchgericht hat allerdings im Rahmen seiner materiellen und formellen Prüfpflicht die auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage erfolgte Einbringung dahin zu prüfen, ob der Eintragung im Firmenbuch zwingende Gläubigerschutzvorschriften entgegenstehen.

8. Bei der Einbringung eines Betriebes als Sacheinlage in eine neu gegründete Gesellschaft mbH gegen Gewährung von Gesellschaftsanteilen sind die zwingenden Vorschriften über die Sachgründung (§ 6a GmbHG) und das Verbot der Einlagenrückgewähr (§ 82 Abs 1 GmbHG) zu prüfen (6 Ob 288/99t), weiters auch das Verbot des Erwerbs eigener Geschäftsanteile (§ 81 GmbHG). Die Einbringung ohne Gegenleistung nach§ 19 Abs 2 Z 5 UmgrStG ist keine Sacheinlage. Da die Zuwendung unentgeltlich erfolgt, ist die Einbringung schon deshalb unproblematisch, weil die übertragende Gesellschaft auf Grund ihrer unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligung an der übernehmenden Gesellschaft keine Vermögenseinbußen erleidet, wie dies bei der "Down-Stream-Einbringung" (hier von der Großmuttergesellschaft auf die Enkelgesellschaft) der Fall ist. Die Aufgabe des Eigentums am eingebrachten Betrieb

wird durch die Erhöhung des Werts der Beteiligung (hier 100 %: Die Großmuttergesellschaft hält selbst 99,996 % und über ihre Treuhänderin die restlichen 0,004 % an der Zwischengesellschaft, die Alleingesellschafterin der Enkelgesellschaft ist) an der übernehmenden Gesellschaft ausgeglichen (Hügel, Umgründungsbilanzen Rz 4.60). Eine Einlagenrückgewähr erfolgt nicht. Den Gläubigern wird weder Haftungsvermögen noch der Schuldner entzogen, weil durch die Einbringung - wie eingangs schon ausgeführt - keine Gesamtrechtsnachfolge bewirkt wird.8. Bei der Einbringung eines Betriebes als Sacheinlage in eine neu gegründete Gesellschaft mbH gegen Gewährung von Gesellschaftsanteilen sind die zwingenden Vorschriften über die Sachgründung (Paragraph 6 a, GmbHG) und das Verbot der Einlagenrückgewähr (Paragraph 82, Absatz eins, GmbHG) zu prüfen (6 Ob 288/99t), weiters auch das Verbot des Erwerbs eigener Geschäftsanteile (Paragraph 81, GmbHG). Die Einbringung ohne Gegenleistung nach Paragraph 19, Absatz 2, Ziffer 5, UmgrStG ist keine Sacheinlage. Da die Zuwendung unentgeltlich erfolgt, ist die Einbringung schon deshalb unproblematisch, weil die übertragende Gesellschaft auf Grund ihrer unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligung an der übernehmenden Gesellschaft keine Vermögenseinbußen erleidet, wie dies bei der "Down-Stream-Einbringung" (hier von der Großmuttergesellschaft auf die Enkelgesellschaft) der Fall ist. Die Aufgabe des Eigentums am eingebrachten Betrieb wird durch die Erhöhung des Werts der Beteiligung (hier 100 %: Die Großmuttergesellschaft hält selbst 99,996 % und über ihre Treuhänderin die restlichen 0,004 % an der Zwischengesellschaft, die Alleingesellschafterin der Enkelgesellschaft ist) an der übernehmenden Gesellschaft ausgeglichen (Hügel, Umgründungsbilanzen Rz 4.60). Eine Einlagenrückgewähr erfolgt nicht. Den Gläubigern wird weder Haftungsvermögen noch der Schuldner entzogen, weil durch die Einbringung - wie eingangs schon ausgeführt - keine Gesamtrechtsnachfolge bewirkt wird.

9. Nach dem Inhalt des vorgelegten Einbringungsvertrages und den Angaben der Geschäftsführer erfolgte die Einbringung im Wege der Einzelrechtsnachfolge. Nach dem Akteninhalt bestehen gegen die Richtigkeit des behaupteten Sachverhalts keine Bedenken. Die tatsächliche Betriebsübergabe ist allerdings eine Tatfrage, die der Oberste Gerichtshof nicht zu entscheiden hat. Wenn im fortzusetzenden Verfahren die Antragsbehauptungen als richtig festgestellt oder von ihnen mangels jeglicher Bedenken ausgegangen werden kann, wird die Tatsache der Betriebseinbringung gemäß § 3 Z 15 FGB im Firmenbuch beider Gesellschaften publik zu machen sein. Im fortzusetzenden Verfahren wird zu beachten sein, dass die übertragende und die übernehmende Gesellschaft mbH im jeweils anderen Firmenbuchverfahren Beteiligtenstellung haben. Zur Vermeidung divergierender Entscheidungen empfiehlt sich ein gemeinsamer Antrag bei beiden Firmenbuchgerichten oder zumindest eine zeitgleiche Entscheidung über beide Anträge. Über den vorliegenden Revisionsrekurs der übertragenden Gesellschaft konnte hier zeitgleich mit der Entscheidung über den Revisionsrekurs der übernehmenden Gesellschaft (6 Ob 4/01h) entschieden werden, weil beide Gesellschaften gegen die abweisenden Entscheidungen der Vorinstanzen Revisionsrekurse erhoben haben. Probleme auf Grund divergierender Entscheidungen und auf Grund der Frage der aus der Rechtskraft einer Vorentscheidung erwachsenden Bindungswirkung stellen sich hier nicht.9. Nach dem Inhalt des vorgelegten Einbringungsvertrages und den Angaben der Geschäftsführer erfolgte die Einbringung im Wege der Einzelrechtsnachfolge. Nach dem Akteninhalt bestehen gegen die Richtigkeit des behaupteten Sachverhalts keine Bedenken. Die tatsächliche Betriebsübergabe ist allerdings eine Tatfrage, die der Oberste Gerichtshof nicht zu entscheiden hat. Wenn im fortzusetzenden Verfahren die Antragsbehauptungen als richtig festgestellt oder von ihnen mangels jeglicher Bedenken ausgegangen werden kann, wird die Tatsache der Betriebseinbringung gemäß Paragraph 3, Ziffer 15, FGB im Firmenbuch beider Gesellschaften publik zu machen sein. Im fortzusetzenden Verfahren wird zu beachten sein, dass die übertragende und die übernehmende Gesellschaft mbH im jeweils anderen Firmenbuchverfahren Beteiligtenstellung haben. Zur Vermeidung divergierender Entscheidungen empfiehlt sich ein gemeinsamer Antrag bei beiden Firmenbuchgerichten oder zumindest eine zeitgleiche Entscheidung über beide Anträge. Über den vorliegenden Revisionsrekurs der übertragenden Gesellschaft konnte hier zeitgleich mit der Entscheidung über den Revisionsrekurs der übernehmenden Gesellschaft (6 Ob 4/01h) entschieden werden, weil beide Gesellschaften gegen die abweisenden Entscheidungen der Vorinstanzen Revisionsrekurse erhoben haben. Probleme auf Grund divergierender Entscheidungen und auf Grund der Frage der aus der Rechtskraft einer Vorentscheidung erwachsenden Bindungswirkung stellen sich hier nicht.

Anmerkung

E61645 06A00051

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:OGH0002:2001:0060OB00005.01F.0426.000

Dokumentnummer

JJT_20010426_OGH0002_0060OB00005_01F0000_000

Quelle: Oberster Gerichtshof (und OLG, LG, BG) OGH, http://www.ogh.gv.at

© 2025 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at