

Gesellschafterkonflikte infolge verbotener Einlagenrückgewähr: Ansprüche – Fallstricke – Steuerhaftungsschaden

Wenn Gesellschafter bewusst in die Kasse „ihrer“ GmbH greifen, wird aus einem Rechtsverstoß schnell ein explosiver Konfliktstoff: Ob gemeinsam organisiert oder heimlich hinter den Rücken der anderen – verbotene Einlagenrückgewähr ist ein Brandbeschleuniger für erbitterte Gesellschafterstreitigkeiten. Besonders brisant: Nicht nur die betroffene Gesellschaft selbst, sondern auch Mutter- oder Großmuttergesellschaften können durch Steuerhaftungsschäden getroffen werden – und damit geraten plötzlich auch unbeteiligte Dritte ins Kreuzfeuer. Der Beitrag zeigt praxisnah, wer in diesen Konstellationen gegen wen welche Ansprüche hat – und welche Fallstricke dabei lauern.¹

Deskriptoren: Einlagenrückgewähr, sittenwidrige Schädigung, Anspruchsverfolgung, Gesellschafterstreit, Minderheitenklage, KEST, Steuerhaftungsschaden, Konzern.

Normen: §§ 25, 35 Abs 1 Z 6 GmbHG; §§ 48, 82, 83 GmbHG; § 1295 Abs 2 ABGB; § 95 Abs 4 EStG.

Von Lukas Fantur

1. Ausgangspunkt: Verbot der Einlagenrückgewähr

Ausgangspunkt der nachfolgenden Überlegungen ist § 82 GmbHG. Demnach sind Vermögenszuwendungen einer GmbH an einen Gesellschafter – oder auch an eine diesem nahestehende Person² – verboten, wenn und soweit die Zahlung oder Vermögenszuwendung

- weder eine ordnungsgemäße Gewinnausschüttung³ ist
- noch ihr eine gleichwertige Gegenleistung gegenübersteht.⁴ Selbst wenn ein Rechtsgeschäft zwischen der GmbH und dem Gesellschafter vorliegt, beispielsweise ein Kaufvertrag, muss dieses zu fremdüblichen Konditionen geschlossen werden.⁵ Davon kann nur ausnahmsweise bei Vorliegen einer betrieblichen Rechtfertigung abgewichen werden.⁶

Werden diese strengen gesetzlichen Vorgaben nicht eingehalten, liegt ein Verstoß gegen das in § 82 GmbHG enthaltene Verbot der Einlagenrückgewähr vor.

Um als Empfänger einer verbotenen Einlagenrückgewähr angesehen zu werden, muss man nicht unmittelbar an der Gesellschaft beteiligt sein, der Vermögen entzogen wird. Auch ein bloß mittelbar beteiligter Gesellschafter kann als Leistungsempfänger einer verbotenen Einlagenrückgewähr angesehen werden,⁷ ebenso eine Schwestergesellschaft.⁸ Daher kann etwa eine rechtsgrundlose oder nicht fremdübliche Zuwendung von einer Einzelgesellschaft an jemanden, der zwar nicht an der Einzelgesellschaft, aber beispielsweise an der Muttergesellschaft beteiligt ist, ebenso eine verbotene Einlagenrückgewähr darstellen.

2. Konfliktbeschleuniger unter Gesellschaftern und in Unternehmensgruppen

Das Verbot der Einlagenrückgewähr entfaltet seine Brisanz regelmäßig in Insolvenzszensarien. Praxisrelevant sind auch Verstöße etwa bei Finanzierungsgeschäften⁹ oder (gescheiterten) Umgründungen.¹⁰ Darüber hinaus wird das Verbot der Einlagenrückgewähr aber auch regelmäßig zum Zündstoff handfester Gesellschafterkonflikte. Darum geht es in diesem Beitrag.

1 Erweiterte Schriftfassung eines am 11.05.2026 an der Universität Innsbruck im Rahmen der Seminarreihe „Aktuelle Probleme des Wirtschaftsprivatrechts“ gehaltenen Vortrags.

2 *Bauer/Zehetner in Straube/Ratka/Rauter*, GmbHG, 96. Lfg, § 82 Rz 82; *Auer in Gruber/Harrer*, GmbHG² § 82 Rz 23; *Koppensteiner/Rüffler*, GmbHG³ § 82 Rz 18; *Foglar-Deinhardstein in FAH*, GmbHG² § 82 Rz 69; RIS-Justiz RS0105540 (T1, T13).

3 RIS-Justiz RS0105532 (T2).

4 RIS-Justiz RS0105532 (T1).

5 RIS-Justiz RS0105532 (T11, T22, T24); vgl dazu zB *Foglar-Deinhardstein in FAH*, GmbHG² § 82 Rz 86.

6 RIS-Justiz RS0120438, RS0105540 (T5); RS0105518 (T4). Dazu zB *Bauer/Zehetner in Straube/Ratka/Rauter* GmbHG 96. Lfg § 82

Rz 61; *Auer in Gruber/Harrer* GmbHG² § 82 Rz 38; *Karollus*, Einlagenrückgewähr und verdeckte Gewinnausschüttung im Gesellschaftsrecht, in: *Brandl/Karollus/Kirchmayr/Leitner*, Handbuch verdeckte Gewinnausschüttung³, 1 (95ff).

7 RIS-Justiz RS0105536 [T24].

8 *Bauer/Zehetner in Straube/Ratka/Rauter*, GmbHG § 82 Rz 84; *Auer in Gruber/Harrer*, GmbHG² § 82 Rz 55; *H. Foglar-Deinhardstein in FAH*, GmbHG² § 82 Rz 126.

9 Vgl zB OGH 29.09.2010, 7 Ob 35/10p = GES 2010, 217; OGH 14.09.2011, 6Ob29/11z = GES 2011, 491.

10 Vgl dazu *Auer in Gruber/Harrer*, GmbHG² § 82 Rz 53; *H. Foglar-Deinhardstein in FAH*, GmbHG² § 82 Rz 140.

Im Fokus dieses Beitrages stehen also nicht bloße „Versehen“, bei denen es beiläufig bzw unbeabsichtigt zu einer Einlagenrückgewähr kommt – etwa durch Rechtsunkenntnis, Irrtum oder Fehlberatung. Sondern um jene Fälle, in denen ganz bewusst Vermögensverschiebungen von der GmbH an einen oder mehrere Gesellschafter erfolgen, um diese auf Kosten der Gesellschaft zu bereichern.

2.1. Offene und verdeckte Verstöße

Die Erscheinungsformen der Einlagenrückgewähr sind in der Praxis äußerst vielfältig. Man unterscheidet zwischen offenen und verdeckten Verstößen.¹¹

Offene Verstöße sind in der Regel leicht zu erkennen: Ein Gesellschafter nimmt beispielsweise Geld aus der Kasse der Gesellschaft. Oder er hebt mit der Bankomatkarte der Gesellschaft Geld ab, das er dann privat verwendet. Oder die Gesellschaft zahlt private Verbindlichkeiten des Gesellschafters und lastet den Betrag einem buchhalterischen „Verrechnungskonto“ des Gesellschafters an.

Schwieriger erkennbar sind verdeckte Verstöße. Hier lassen sich zwei Fallgruppen unterscheiden:

- Im ersten Fall erfolgt die verbotene Einlagenrückgewähr im Einvernehmen aller Gesellschafter, also gemeinsam.
- Im zweiten Fall nur durch einen oder jedenfalls nicht durch alle Gesellschafter – und zwar ohne, dass die übrigen Gesellschafter davon wissen.

2.2. Einvernehmliche Verstöße und Verstöße hinter den Rücken anderer Gesellschafter

2.2.1. Einvernehmen aller (oder zumindest mehrerer) Gesellschafter

Dass verbotene Einlagenrückgewähren im Einvernehmen aller Gesellschafter bzw gemeinsam erfolgen, ist in der Praxis durchaus häufig zu beobachten. Wenngleich die beteiligten Gesellschafter in diesen Fällen die Gesellschaft und den Fiskus bewusst schädigen und ihnen die Unzulässigkeit ihrer Vorgangsweise durchaus erkennbar ist, entwickeln sie im Verhältnis zueinander nicht selten einen ausgesprochenen „Gerechtigkeitssinn“: Man ist sehr darauf bedacht, dass jeder Gesellschafter gleichmäßig zum Zug kommt. Die Entnahmen und sonstigen Vermögensentziehungen erfolgen mehr oder weniger – den Beteiligungsquoten entsprechend „gerecht verteilt“ – bei allen Gesellschaftern. Der eine erhält dieses, der andere zum Ausgleich jenes.

Mitunter werden zur „Kontrolle“ sogar Listen geführt. Es wird penibel aufgelistet, was die einzelnen Gesellschaf-

ter erhalten haben. Liegt bei einem Gesellschafter ein „Überschuss“ an Entnahmen vor, dürfen die übrigen Gesellschafter mit eigenen Entnahmen entsprechend nachziehen. Oder es wird unter den Gesellschaftern auf anderem Weg Ausgleich geschaffen: Etwa durch finanziellen Ausgleich auf Gesellschafterebene oder durch „ausgleichende Entnahmen“ bei einer anderen Gesellschaft, an der die Gesellschafter ebenfalls beteiligt sind.

Schnell kann es in solchen Konstellationen zum Gesellschafterstreit kommen:

- Wenn sich Gesellschafter von den anderen nicht „gerecht“ behandelt bzw übervorteilt fühlen;
- wenn diese gelebte Praxis überhandnimmt und beginnt, die Gesellschaft ernsthaft wirtschaftlich zu gefährden;
- oder wenn diese Sachverhalte beispielsweise im Zuge einer Betriebsprüfung oder auch nach einer Selbstanzeige einzelner Gesellschafter aufgedeckt werden.

Verschärfend kommt dazu, dass sich die beteiligten Personen durch ihre Mitwisser- und Mittäterschaft wechselseitig erpressbar machen.

Selbst wenn es aus ganz anderen Gründen zu Konflikten zwischen den Gesellschaftern kommt, ist es nicht selten, dass sich der eine oder andere involvierte Gesellschafter an die gemeinsamen Malversationen nicht mehr erinnern will und einzelne andere Gesellschafter beschuldigt, die Einlagenrückgewähren ausschließlich alleine vorgenommen zu haben.

Bewusste Verstöße gegen das Verbot der Einlagenrückgewähr, auch wenn sie einvernehmliche erfolgen, bergen somit enormen juristischen Sprengstoff in sich: Gesellschaftsrechtlich, steuerrechtlich, strafrechtlich und finanzstrafrechtlich. Was einvernehmlich begann, kann schnell zu einem Kampf jeder gegen jeden werden.

2.2.2. Vorgänge hinter den Rücken der übrigen Gesellschafter

Die noch konfliktträchtigere Konstellation ist die, dass Vermögensverschiebungen und Entnahmen aus der Gesellschaft nur von einzelnen Gesellschaftern, heimlich und hinter den Rücken der anderen Gesellschafter, gesetzt werden. Werden diese Vorgänge den anderen bekannt, kommt es naturgemäß über kurz oder lang zum Gesellschafterkonflikt.

3. Erscheinungsformen der bewussten Einlagenrückgewähr in der Praxis

Diese Erscheinungsformen der Einlagenrückgewähr können schon im ganz Kleinen beginnen, sozusagen im Mik-

11 Statt aller *Koppensteiner/Rüffler*, GmbHG³ § 82 Rz 12 ff; *Foglar-Deinhardstein* in FAH, GmbHG² § 82 Rz 78 ff (zu offenen Verstößen) sowie 81 ff (zu verdeckten Verstößen).

robereich, und enden bei schweren betrügerischen Malversationen.

3.1. Spontane Verstöße

Regelmäßig handelt es sich um Fälle, bei denen private Ausgaben, oft solche des täglichen Lebens, der GmbH angelastet werden. Als Klassiker im „Mikrobereich“ kann etwa der Fall genannt werden, in dem der Gesellschafter-Geschäftsführer eine private Restaurantrechnung als Geschäftsessen deklariert und mit der Firmenkreditkarte bezahlt. Viele andere Beispiele können hier genannt werden: die privat veranlasste Tankrechnung, private Hotel- und Reisekosten, die Mobiltelefone der ganzen Familie und vieles mehr. Ein praxisrelevantes Beispiel ist auch die Übernahme der Kosten eines Kauf- und Abtretungsvertrages zur Übertragung eines Geschäftsanteiles durch die GmbH.¹² Letzteres ist ein Thema, dem in der Praxis oftmals auch von Beraterseite nicht ausreichende Beachtung geschenkt wird.

3.2. Geplante bzw. „strategische“ Verstöße

Praxisrelevante Beispiele für geplante, in der Regel auch dauerhafte Verstöße sind etwa überhöhte Gehälter bzw. überhöhte Pensionszusagen zu Gunsten von Gesellschaftern; weiters überhaupt die Scheinanstellung von Familienmitgliedern in der GmbH, die tatsächlich nicht im Unternehmen der Gesellschaft tätig sind; oder die Überlassung eines Firmen-Kfz zur privaten Nutzung. Besonders schwierig zu erkennen sind dabei die Belastung der Gesellschaft mit Scheinrechnungen sowie Konzernsachverhalte.

3.2.1. Scheinrechnungen

Die Erscheinungsformen von Scheinrechnungen sind äußerst vielfältig. Oft sind sie nur aufgrund von akribischen Nachforschungen oder sogar forensischen Untersuchungen erkennbar.

Die Fälle beginnen bei der Handwerkerrechnung, die privat anfällt, und die auf die Gesellschaft fakturiert und von dieser bezahlt wird.

Auch private Beraterkosten, die auf die Gesellschaft fakturiert und von dieser bezahlt werden, sind in der Praxis immer wieder ein Thema.

All diese Phänomene und Praktiken treten besonders dort auf, wo die Gesellschafter nicht willens sind oder nicht ausreichend motiviert sind, zwischen der GmbH und sich selbst zu unterscheiden, weil sie wirtschaftlich zwischen sich und der GmbH keinen Unterschied sehen und die GmbH (jedenfalls bis es zum Gesellschafterstreit kommt) vermeintlich ungefährdet beherrschen und kontrollieren. Diese Denkweise kann in der Praxis geradezu zu Exzessen führen. Zu nennen ist beispielsweise ein Fall, bei dem ein Gesellschafter aus dem Gesellschaftsvermögen nicht nur den Bau seines privaten Wohnhauses, sondern gleich auch noch sein Wochenendhaus „finanziert“. Dies dadurch, dass die jeweiligen Professionisten (Architekt, Baumeister usw.) veranlasst werden, ihre Rechnungen unter dem Vorwand, der GmbH Bauleistungen zu erbringen, der GmbH verrechnen und diese die Rechnungen auch bezahlt.

3.2.2. Konzernsachverhalte

Gefahren geneigte Konstellationen in Hinblick auf das Verbot der Einlagenrückgewähr ergeben sich aber auch im Konzern, und zwar vornehmlich im **Gleichordnungskonzern**.¹³ Der Konzern besteht hier nicht nur aus einer Holding sowie Tochter- und allenfalls Enkelgesellschaften. Vielmehr gibt es auch eine oder mehrere Schwestergesellschaften. Dabei besteht – was häufig vorkommt – Personalunion bei den Geschäftsführern. Dies führt unweigerlich zu **Interessenkollisionen**.

Es wurde einleitend erwähnt, dass das Verbot Einlagenrückgewähr auch zwischen Schwestergesellschaften gilt. Solche Interessenkollisionen begünstigen daher Einlagenrückgewähren zu Gunsten von Schwestergesellschaften, etwa das Verschieben von Geschäftschancen einer Gesellschaft der Unternehmensgruppe zu ausgerechnet jener Schwestergesellschaft, die dem Geschäftsführer, der alle Gesellschaften in Personalunion gemeinsam führt, alleine gehört.¹⁴

Auch ist ein Gesellschafter-Geschäftsführer, der sowohl an der Konzerngruppe im engeren Sinn beteiligt ist, als auch an seiner danebenstehenden weiteren Gesellschaft, eher verleitet, Kosten zum Vorteil seiner alleinigen GmbH „umzuverteilen“: also Kosten, die bei der Gesellschaft, die ihm nur alleine gehört anfallen, den anderen Konzerngesellschaften, bei denen auch andere Gesellschafter beteiligt sind, anzulasten. Oder es kommt zu sonstigen Geschäften,

12 OGH 29.08.2017, 6 Ob 114/17h; RIS-Justiz RS0105540; Dazu U. Torggler/H. Torggler, Einlagenrückgewähr durch Kostentragung bei Anteilsübertragung, in: Liber Amicorum Enzinger (2024), 147.

13 Haberer/Krejci in Haberer/Krejci, Konzernrecht (2016) Rz 1.158; Kalss/Eckert, Rechtsfragen von Geschäften im Konzern, RdW 2007, 583.

14 Zum Verschieben von Geschäftschancen vgl. Schima/Arlt in Haberer/Krejci, Konzernrecht Rz 9.140 ff, 9.143 f, 9.146; Reich-Rohrwig, Grundsatzfragen der Kapitalerhaltung 127; Doralt/Winner in MünchKommAktG² § 57 Rz 233; RIS-Justiz RS0111527.

auch Insichgeschäften, zwischen einzelnen Unternehmen der Konzerngruppe und der ihm alleingehörigen GmbH, die für die Konzerngruppe ungünstig sind: Fremdunübliche Liefer- und Serviceverträge, unausgewogene Konzernumlagen; unzulässige Bestellungen von Sicherheiten; Einbeziehung der Organe der Schwestergesellschaft in die D&O-Versicherung, die nur von den übrigen Konzerngesellschaften bezahlt wird, etc. Aber auch faktische Zuwendungen von Vermögenswerten ohne vertragliche Grundlage sind hier zu beobachten: die Schwestergesellschaft profitiert vom Markenauftritt der gesamten Konzerngruppe, ohne dafür einen Beitrag zu leisten; die Schwestergesellschaft nutzt ohne Gegenleistung die Verwaltung der Konzerngruppe (Büro, Personal, IT) usw.

3.2.3. Gebrauchsnutzung durch Gesellschafter

Besonders praxisrelevant sind die Fälle, in denen die Vermögenszuwendung an die Gesellschafter durch eine bloße Gebrauchsnutzung erfolgt: Der Gesellschafter nutzt ein der GmbH gehörendes Kraftfahrzeug privat (Firmen-Pkw, Firmen-Lkw). Oder er wohnt in einer Wohnung, die der GmbH gehört und für die er keine Miete bezahlt usw. Zu den speziellen Rechtsfolgen in dieser Konstellation siehe unten 8.

4. Wer erleidet Nachteile durch die Einlagenrückgewähr?

4.1. Die Gesellschaft

Als erste ist klarerweise die Gesellschaft zu nennen. Ihr wird Vermögen entzogen. Sie hat daher einen Nachteil erlitten bzw ist geschädigt.

4.2. Die Gesellschafter

Indirekt erleiden auch die (übrigen) Gesellschafter einen entsprechenden Nachteil. Denn der Vermögenentzug schmälert ihren Gewinn und den Wert ihrer Beteiligung.

4.3. Indirekt beteiligte Gesellschafter (natürliche Personen sowie Obergesellschaften (Mutter-, Großmutter- und sonstige darüberstehende Gesellschaften))

Dasselbe gilt für Gesellschafter einer höheren Ebene, die also mittelbar über eine zwischengeschaltete Gesellschaft an der Gesellschaft beteiligt sind, bei der die Einlagenrückgewähr erfolgt.

Neben der Schmälerung des Gewinns und des Werts der gesellschaftsrechtlichen Beteiligung kann es bei Obergesellschaften auch noch zu einem Steuerhaftungsschaden kommen. Dazu unten 5.2.

4.4. Gläubiger

Das Stammkapital als der dauernde Grundstock der Gesellschaft darf durch Rückzahlungen an die Gesellschafter nicht geschmälert werden. Die Gesetzesmaterialien halten das gleich einleitend zu § 82 GmbHG fest.¹⁵ Das Verbot der Einlagenrückgewähr dient also dem Schutz der Gläubiger.¹⁶ Eine Einlagenrückgewähr schmälert den Haftungsfonds der Gläubiger, die dadurch somit einen Nachteil erleiden.

5. Welche Schäden entstehen durch eine Einlagenrückgewähr konkret?

5.1. Vermögensschaden

Der Vermögensschaden der betroffenen Gesellschaft, bei der die Einlagenrückgewähr stattfindet, liegt auf der Hand.

Dabei bleibt es aber nicht. Sie erleidet nicht nur einen Nachteil bzw Schaden dadurch, dass ihr Vermögenswerte von einem Gesellschafter entzogen wurde. Die Gesellschaft erleidet darüber hinaus auch weitere Schäden:

5.2. Steuerhaftungsschaden

Hier ist zunächst der „Steuerhaftungsschaden“ zu nennen:

Eine gesellschaftsrechtlich verbotene Einlagenrückgewähr wird im Steuerrecht als verdeckte Gewinnausschüttung angesehen (§ 8 Abs 2 KStG).¹⁷ Kommt es zu einer Einlagenrückgewähr und damit steuerlich zu einer verdeckten Gewinnausschüttung, dann wird diese der Kapitalertragssteuer iHv 27,5 % unterzogen (§ 95 Abs 1 EStG).

Ein wesentlicher Unterschied zwischen der gesellschaftsrechtlichen und der steuerlichen Behandlung ist folgender: Gesellschaftsrechtlich kann eine verbotene Einlagenrückgewähr sozusagen „wieder gut gemacht“ werden. Man spricht dabei von nachträglicher „Heilung“ oder „Sanierung“.¹⁸ Diese Heilung erfolgt schlichtweg dadurch, dass das entzogene Vermögen vom Gesellschafter der Gesellschaft wieder – mit Zinsen¹⁹ – zurückgeführt wird.

15 EBRV 236 BlgHH XVII. Session, S. 88, abgedruckt bei Kalss/Eckert, Zentrale Fragen des GmbH-Rechts, 635.

16 Koppensteiner/Rüffler, GmbHG³ § 82 Rz 3; Bauer/Zehetner in Straube/Ratka/Rauter, GmbHG, 96. Lfg, § 82 Rz 46.

17 H. Foglar-Deinhardstein in FAH, GmbHG² § 82 Rz 84.

18 Vgl dazu Schopper, Heilung von Verstößen gegen das Verbot der Einlagenrückgewähr, ecolex 2019, 736.

19 Foglar-Deinhardstein in FAH, GmbHG² § 82 Rz 168.

Anders ist es im Steuerrecht:

Ist es einmal zu einer verdeckten Gewinnausschüttung gekommen, dann fällt die Kapitalertragssteuer grundsätzlich endgültig an. Es gilt der Grundsatz, dass eine einmal bewirkte verdeckte Ausschüttung nicht mehr mit steuerlicher Wirkung rückgängig gemacht werden kann (**steuerliches Rückwirkungsverbot**).²⁰

Nur in Fällen, in denen die Körperschaft unmittelbar nach der Vorteilszuwendung, jedenfalls aber noch vor dem Bilanzstichtag, die verdeckte Ausschüttung zurückfordert und eine entsprechende Forderung bilanziert, liegt nach der Judikatur keine verdeckte Ausschüttung mehr vor.²¹ Das kommt aber in der Praxis so gut wie nie vor. Das bedeutet: Eine verbotene Einlagenrückgewähr löst Kapitalertragssteuer aus, und zwar grundsätzlich endgültig auch für den Fall, dass die Einlagenrückgewähr nachträglich gesellschaftsrechtlich saniert wird.

Nun ist die Einkommenssteuer eine Steuer, die zwar den Gesellschafter trifft, aber die Gesellschaft ist die, die den Betrag einzubehalten und abzuführen hat. Als Abzugsverpflichtete haftet sie gemäß § 95 Abs 1 EStG 1988 dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der KEST.

Gemäß § 202 Abs 1 BAO sind Nachforderungen, wenn die Selbstberechnung einer Abgabe einem abgabenrechtlich Haftungspflichtigen obliegt, mittels Haftungsbescheid geltend zu machen. Somit führt eine Einlagenrückgewähr jedenfalls auch dazu, dass der Gesellschaft früher oder später vom Finanzamt ein Haftungsbescheid zugehen wird, aufgrund dessen sie die KEST, die mit der verbotenen Einlagenrückgewähr verbunden ist, abzuführen hat. Zahlt die Gesellschaft die KEST aufgrund des Haftungsbescheids an das Finanzamt und werden ihr die Mittel dafür nicht ersetzt bzw erst gar nicht zur Verfügung gestellt, erleidet sie einen Steuerhaftungsschaden. Wird die KEST von der Gesellschaft endgültig getragen und nicht beim Gesellschafter geltend gemacht, stellt dies eine weitere verdeckte Gewinnausschüttung dar, die die Bemessungsgrundlage der Kapitalertragssteuer und damit die Steuerbelastung erhöht.²²

5.2.1. Steuerhaftungsschäden bei Drittgesellschaften

Bei dem aus einer verbotenen Einlagenrückgewähr (bzw verdeckten Gewinnausschüttung) resultierenden Steuer-

haftungsschaden gibt es eine bemerkenswerte Besonderheit: Der Steuerhaftungsschaden muss nämlich nicht notwendigerweise bei der Gesellschaft entstehen, bei der die verbotene Einlagenrückgewähr stattgefunden hat.

Ist nämlich der Empfänger der Einlagenrückgewähr nicht an der Gesellschaft direkt beteiligt, sondern beispielsweise nur an ihrer Muttergesellschaft oder überhaupt nur an einer noch einmal darüber stehenden Konzernholdinggesellschaft, so führt dies dazu, dass der Steuerschaden bei einer ganz anderen Gesellschaft (unter Umständen sogar bei mehreren anderen Gesellschaften) anfällt, als jener, bei der es zur verbotenen Einlagenrückgewähr gekommen ist. Man spricht von der sogenannten **durchgeleiteten verdeckten Ausschüttung**.²³

Es geht dabei um Sachverhalte, bei denen eine GmbH ihrerseits eine andere GmbH als Gesellschafter hat. Sie wendet nun dem Gesellschafter ihrer Muttergesellschaft einen rechtsgrundlosen Vermögensvorteil zu. Die Einlagenrückgewähr erfolgt also nicht an ihren eigenen Gesellschafter, sondern an den Gesellschafter ihrer Muttergesellschaft. Steuerlich liegt dann zwischen der betroffenen GmbH und ihrer Muttergesellschaft noch keine verdeckte Gewinnausschüttung vor.²⁴ Jedoch liegt auf einer höheren Ebene eine Zuwendung der Muttergesellschaft an ihren Gesellschafter vor. Nicht die Gesellschaft, bei der es zur Einlagenrückgewähr gekommen ist, ist für die KEST abzugsverpflichtet, sondern ihre Muttergesellschaft. Da also der unmittelbare Gesellschafter selbst eine Körperschaft ist, gilt die Befreiung vom KEST-Einbehalt: Inländische Beteiligungserträge, die inländischen Körperschaften zugehen, sind von der KEST befreit.²⁵ Die KEST entsteht daher erst auf jener Ebene, auf der eine natürliche Person unmittelbar beteiligt ist.²⁶

§ 95 Abs 4 EStG enthält dazu eine einschlägige Regelung: Grundsätzlich ist die Kapitalertragssteuer mittels Haftungsbescheid der abzugspflichtigen Körperschaft vorzuschreiben. Eine Direktvorschreibung an den Empfänger der Kapitalerträge (also an den Nutznießer der Einlagenrückgewähr) ist vom Gesetz her nur noch ausnahmsweise vorgesehen, beispielsweise bei

- der erfolgten Vollbeendigung der Gesellschaft bzw der bereits erfolgten Löschung aus dem Firmenbuch
- bei fehlender oder nicht feststellbarer Zustelladresse der Gesellschaft

20 Vgl VwGH 29.1.1965, 0300/63; VwGH 31.5.2011, 2008/15/0153; UFS 27.9.2005, RV/0490-W/03; UFS 16.5.2013, RV/2051-W/12; BFG 2.12.2015, RV/5101098/2013; BFG 04.07.2022 RV/3100401/2019 ErwGr 5.; Kirchmayr, Verdeckte Ausschüttungen aus Kapitalgesellschaften im Ertragssteuerrecht, in: Brandl/Karollus/Kirchmayr/Leitner, Handbuch verdeckte Gewinnausschüttung³, 201 (221 f).

21 BFG 04.07.2022 RV/3100401/2019 ErwGr 5 mwN.; KStR 2013 Rz 666; Schopper, ecolo 2019, 736 (743); Kirchmayr aaO.

22 VwGH 23.10.1997, 96/15/0180; Kirchmayr, aaO, 254 f.

23 Vgl zB VwGH 11. 2. 2016, 2012/13/0061= GES 2016, 245 (Anm Bergmann).

24 VwGH 21.02.2013, 2009/13/0257 = GES 263, 264 (Anm Marschner); Kirchmayr, aaO 257; Marschner in Kanduth-Kristen/Marschner/Peyerl/Ebner/Ehgartner Jakom EStG¹⁹ § 94 Rz 23.

25 Vgl dazu Marschner in Kanduth-Kristen/Marschner/Peyerl/Ebner/Ehgartner Jakom EStG¹⁹ § 94 Rz 12.

26 Zum Begriff der durchgeleiteten verdeckten Ausschüttung: VwGH 21.2.2013, 2009/13/0257; BFG 8.8.2023, RV/1100419/2022

- bei mangelndem Vermögen der Gesellschaft zur Begleichung der Haftungsschuld etc.²⁷

Damit beendete der Gesetzgeber eine vom BFG entwickelte Judikaturlinie, wonach die KESt primär beim Empfänger der verdeckten Gewinnausschüttung einzuheben sei.²⁸ In der Praxis wird die KESt auf eine verdeckte Gewinnausschüttung demgemäß grundsätzlich bei der abzugsverpflichteten Körperschaft eingehoben.²⁹

Erhält die Muttergesellschaft nun einen Haftungsbescheid und führt sie die KESt ab, dann erleidet sie einen „Steuerhaftungsschaden“.

Es kann aber auch sein, dass der Steuerhaftungsschaden nicht nur bei einer einzigen, sondern bei mehreren anderen Gesellschaften als der konkret von der Einlagenrückgewähr betroffenen eintritt: Nämlich dann, wenn die Muttergesellschaft der von der Einlagenrückgewähr betroffenen Gesellschaft selbst wieder eine Muttergesellschaft hat und der Empfänger der Einlagenrückgewähr sowohl an der Mutter- als auch an der Großmuttergesellschaft beteiligt ist. Diesfalls kommt es mE richtigerweise sowohl bei der Mutter- als auch bei der Großmuttergesellschaft zu einer KESt-Abzugsverpflichtung.

Ein Beispiel:

In einem Konzern bestehen folgende Beteiligungsverhältnisse:

- Eine Holding-GmbH hat mehrere Gesellschafter, darunter A mit einer Beteiligungsquote von 50%.
- Die Holding-GmbH mit 90% an einer Tochtergesellschaft beteiligt.
- Diese hat wiederum eine weitere 100%ige Tochtergesellschaft – die Enkelgesellschaft. Es gibt also insgesamt drei Konzernebenen.
- A ist nicht nur an der Holding GmbH beteiligt. Er ist auch zu 10% an der Tochtergesellschaft beteiligt.

Wie so oft ist A Geschäftsführer bei allen Konzerngesellschaften. Nun kommt es bei der Enkelgesellschaft zu folgender Einlagenrückgewähr:

- Er stiftet Architekten, Bauunternehmer und sonstige Handwerker, die sein privates Haus bauen, dazu an, ihre Leistungen mittels Scheinrechnungen an die Enkelgesellschaft zu fakturieren.
- A bezahlt diese Rechnungen aus Mitteln dieser Enkelgesellschaft.

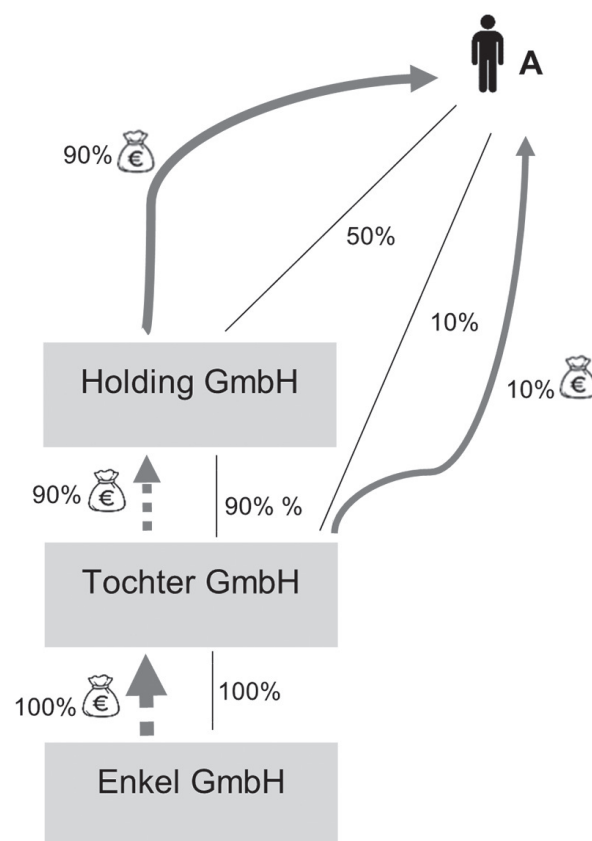
Steuerlich folgt für die KESt-Abzugsverpflichtung daraus:

- Bei der (über der Enkelgesellschaft stehenden) **Tochtergesellschaft** wird einzubehaltende und abzuführende KESt von 10% der erfolgten verdeckten Ausschüttung berechnet.

- Die von der **Holding** einzubehaltende und abzuführende KESt wird von 90 % der verdeckten Ausschüttung berechnet.

Denn im Wege der *durchgeleiteten verdeckten* Ausschüttung hat A als Nutznießer der Einlagenrückgewähr 10% über die Tochtergesellschaft und 90% über die Holding-GmbH erhalten. Dass er an der Holding nur zu 50% beteiligt ist, ändert daran nichts.

Wir haben hier also den Fall, dass die Einlagenrückgewähr nicht nur die unmittelbar betroffene Enkelgesellschaft schädigt, sondern im Wege des Steuerhaftungsschadens auch Drittgesellschaften: Die über der Enkelgesellschaft stehende Tochtergesellschaft und die Konzernholding. Weil an dieser neben A auch dritte Personen beteiligt sind, sind auch diese durch den Steuerhaftungsschaden zumindest mittelbar mitgeschädigt.



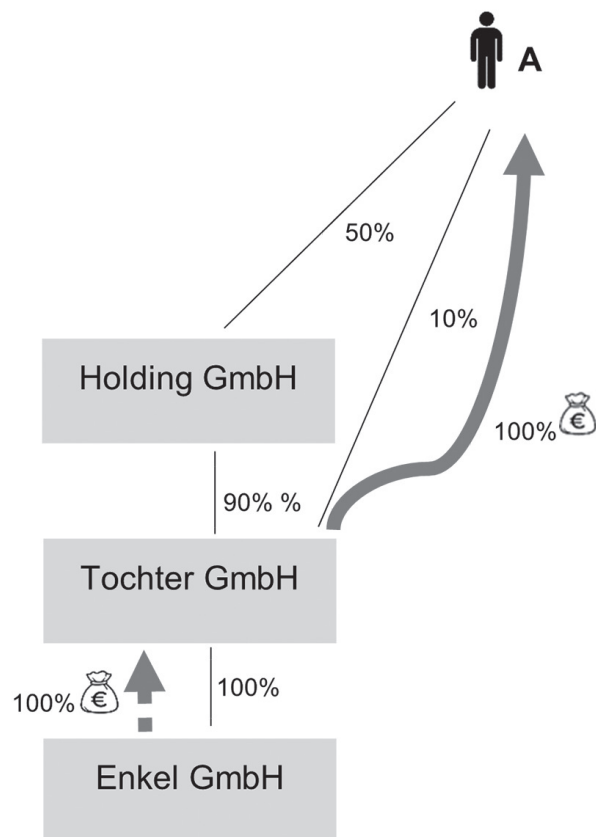
Die oben dargestellte Zurechnung entspricht den jeweiligen KESt-Abzugsverpflichtungen der beteiligten Gesellschaften. In der Praxis kann sich im Einzelfall aber auch ergeben, dass das Finanzamt bei Feststellung einer verdeckten Gewinnausschüttung uU nur bei der Zwischenholding (Tochter GmbH) eine KESt-Abzugsverpflichtung annimmt. Dies nämlich dann, wenn der Vorgang steuerlich bereits bei der Tochter GmbH als 100%ige alineare Gewinnausschüttung von der Tochter GmbH direkt hinauf zu A interpretiert wird:

27 Vgl. ErlBem 684 der Beilagen XXV. GP RV, S. 24.

28 Dazu Vondrak, Haftung für KESt bei verdeckter Gewinnausschüttung, ecolo 2015, 503; Reich-Rohrwig in Straube/Ratka/Rauter

GmbHG 141. Lfg § 25 Rz 687 mwN; letzterer jedoch noch ohne Berücksichtigung der erfolgten Gesetzesänderung.

29 Marschner aaO § 95 Rz 43.



Aus der Sicht des Gesellschaftsrechts ist jedenfalls festzuhalten, dass der dargestellte Steuerhaftungsschaden nicht notwendigerweise nur bei einer unmittelbar als Gesellschafterin beteiligten Gesellschaft eintreten kann, sondern auch zusätzlich noch bei einer Gesellschaft einer höheren Beteiligungsebene.

5.3. Aufrollung in Buchhaltung und Bilanz, Selbstanzeige, zusätzliche Steuerberaterkosten

Die verbotene Einlagenrückgewähr muss aber auch sonst in der Gesellschaft aufgearbeitet werden:

- Allenfalls sind Jahresabschlüsse zu korrigieren,
- Umbuchungen und Bilanzberichtigungen vorzunehmen,
- eine Selbstanzeige für die Gesellschaft zu verfassen (§ 29 FinStrG) usw.

Auch die damit verbundenen Aufwände, etwa durch erhöhte Steuerberaterkosten, sind ein Schaden, der aus der Einlagenrückgewähr entstanden ist.

5.4. Kosten der Aufdeckung und Rechtsverfolgung

Gegebenenfalls entstehen auch weitere Rechtsvertretungskosten oder Kosten im Zusammenhang

- mit der Notwendigkeit einer Generalversammlung, bei der die Geltendmachung von Ersatzansprüchen beschlossen wird (§ 35 Abs 1 Z 6 GmbHG).
- Dazu entstehen Kosten im Zusammenhang mit der Aufklärung solcher Einlagenrückgewähr: Privatdetektiv, Beiziehung von Forensikern, sonstige Kosten der Aufarbeitung.

Auch das sind Schäden der Gesellschaft.

6. Wer hat welche Ansprüche?

Es wurde gezeigt, dass eine verbotene Einlagenrückgewähr nicht nur eine Angelegenheit zwischen dem Gesellschafter, der die unzulässige Zuwendung erhalten hat, und seiner eigenen Gesellschaft ist. Vielmehr können auch Dritte betroffen sein.

Es interessieren daher nicht nur die Ansprüche der Gesellschaft, die von der Einlagenrückgewähr unmittelbar betroffen ist, sondern auch die Ansprüche der darüber hinaus betroffenen Dritten.

6.1. Ansprüche der Gesellschaft

6.1.1. Gegen den (mittelbaren und unmittelbaren) Gesellschafter

Rückforderungsanspruch gemäß § 83 GmbHG

Hinsichtlich der erfolgten Vermögenszuwendung hat die betroffene Gesellschaft einen Anspruch auf Rückerstattung. Dieser ist in § 83 GmbHG geregelt. Er ist gesetzlich zwingend. Der Anspruch ist daher nicht vergleichbar.³⁰ Die Geschäftsführer sind verpflichtet, den Anspruch geltend zu machen.³¹

Bereicherungsanspruch

Neben diesem Einlagenrückgewähranspruch konkurriert ein Bereicherungsanspruch der Gesellschaft.³²

6.1.2. Gegen eine Zwischenholding

Nach einer Entscheidung des OGH kann es auch zu einer Haftung einer Zwischenholding kommen: Nämlich in dem Fall, in welchem der Leistungsempfänger (der Nutznießer der Einlagenrückgewähr)

30 Zur allfälligen ausnahmsweisen Vergleichsfähigkeit bei Unsicherheiten in tatsächlicher oder rechtlicher Hinsicht und Drittvergleichsfähigkeit vgl OGH 24.01.2019, 6 Ob 219/18a ErwGr 4; Auer in Gruber/Harrer GmbHG² § 83 Rz 27; Foglar-Deinhardstein in FAH² § 83 Rz 19.

31 Bauer/Zehetner in Straube/Ratka/Rauter GmbHG 97. Lfg § 83 Rz 49.

32 OGH, 18.11.2022, 6 Ob 112/22x; OGH 13.09.2012, 6 Ob 110/12p; OGH 18.11.2022, 6 Ob 112/22x; RIS-Justiz RS0128167.

- **alleiniger Anteilseigner** dazwischengeschalteten Gesellschaft und
- überdies auch deren **Geschäftsführer** ist.

Diesfalls kommt es zu einer **Solidarhaftung von unmittelbar und mittelbarem Gesellschafter**.³³ Begründet wird es im Wesentlichen mit zwei Argumenten: zum einen liegt bei dieser Konstellation der Gedanke der wirtschaftlichen Einheit nahe. Zum anderen wird auch bei Leistungen an sonstige nahe Angehörige nicht geprüft, inwieweit dadurch dem Gesellschafter tatsächlich selbst ein echter Vorteil erwächst.³⁴

6.1.3. Gegen den oder die Geschäftsführer

Die Geschäftsführer, die einer Einlagenrückgewähr mitgewirkt haben, machen sich aus dem Titel der Geschäftsführerhaftung (§ 25 GmbHG) gegenüber der Gesellschaft haftbar.

6.1.4. Gegen mitwirkende Dritte

Auch alle Mitwirkenden, die etwa Scheinrechnungen erstellt haben oder sonstwie mitgewirkt haben, sind gegenüber der Gesellschaft zur ungeteilten Hand schadenersatzpflichtig. Diese Haftung richtet sich nach allgemeinem Schadenersatzrecht (§§ 1295, 1301 ABGB).

6.2. Wenn die Gesellschaft untätig bleibt – Minderheitenklage gemäß § 48 GmbHG

Soweit die Gesellschaft untätig bleibt bzw die Gesellschafter keine Geltendmachung von Ersatzansprüchen gegen den Geschäftsführer beschließen, kann die Anspruchsverfolgung von einem Minderheitsgesellschafter, der zumindest 10 % an der Gesellschaft beteiligt ist (oder von mehreren, die gemeinsam diese Beteiligungsquote erfüllen) selbst in die Hand genommen werden.

Dazu dient das Institut der Minderheitenklage gemäß § 48 GmbHG³⁵ – also die quasi kodifizierte Form der *actio pro socio* im GmbH-Recht.

6.2.1. Minderheitenklage gegen Geschäftsführer und Gesellschafter

Mit der Minderheitenklage gemäß § 48 GmbHG können alle Ansprüche der Gesellschaft gegen Organe sowie gegen Gesellschafter, egal auf welcher Rechtsgrundlage sie beru-

hen, geltend gemacht werden.³⁶ Das betrifft daher nicht nur die Rückforderungsansprüche wegen verbotener Einlagenrückgewähr gegen Gesellschafter und damit konkurrierende Bereicherungsansprüche, sondern auch die damit zusammenhängenden Ersatzansprüche gegen Geschäftsführer.

6.2.2. Keine Minderheitenklage gegen mitwirkende Dritte

Klar ist hingegen, dass die allfälligen Ansprüche gegenüber an der Einlagenrückgewähr mitwirkenden Dritten von einer Gesellschafterminderheit nicht gemäß § 48 GmbHG geltend gemacht werden können. Dies ist von § 48 GmbHG schlichtweg nicht vorgesehen.

Die Richtigkeit dieser Sichtweise belegt die Reform dieser Bestimmung durch das IRÄG 1997. Damals wurde der Kreis der Personen, die gemäß § 48 GmbHG Anspruchsgegner sein können, erweitert. In der Regierungsvorlage heißt es dazu wörtlich: „*Das Recht der Minderheit, Ansprüche der Gesellschaft auf Schadenersatz gegenüber den Geschäftsführern und den Mitgliedern des Aufsichtsrats geltend machen zu können, soll dahin ausgedehnt werden, dass die Minderheit auch Ansprüche gegen Gesellschafter geltend machen kann.*“³⁷

Dritte werden nicht erwähnt.

Rechtspolitisch mag man das möglicherweise als unbefriedigend sehen, weil diesfalls mehrere aus ein- und demselben Sachverhalt gemeinsam Haftende (wobei sich die Haftung durchaus aus unterschiedlichen Anspruchsgrundlagen ergeben kann) uU nicht gemeinsam geklagt werden können.

6.3. Eigene Ansprüche der Gesellschafter

6.3.1. Grundsatz: nur mittelbar Geschädigte

Nach der Judikatur des OGH sind diese als bloß **mittelbar Geschädigte** anzusehen.³⁸ Eigene Ansprüche, mit denen der von ihnen erlittene mittelbare Schaden ausgeglichen wird, haben sie nicht.

6.3.2. Anspruch auf Abberufung des Geschäftsführers aus wichtigem Grund

Dass Geschäftsführer, die an derartigen Vorgängen mitwirken, einen wichtigen Grund zur **Abberufung** gemäß § 16 Abs 2 GmbHG setzen können, liegt auf der Hand. Beachtenswert ist dabei, dass auch jene Gesellschafter, die

33 OGH 06.11.2024, 6 Ob 98/24s = GES 2024, 375.

34 OGH aaO ErwGr II.1.7. RdNr 45.

35 Dazu eingehend *Fantur*, Anspruchsverfolgung gegen Geschäftsführer und Gesellschafter durch Minderheitsgesellschafter in der Praxis, in: FS Koppensteiner (2016), 83 ff.

36 *Enzinger* in *Straube/Ratka/Rauter* GmbHG 151. Lfg § 48 Rz 5 mwN; *Fantur*, aaO 92 f.

37 EBRV 734 BlgNR XX. GP, S. 67. Auch abgedruckt bei *Reich-Rohr-wig/Zehetner*, Das neue Insolvenzrecht IRÄG 1997 und IESG, 304 sowie bei *Kalss/Eckert*, Zentrale Fragen des GmbH-Rechts, 578.

38 RIS-Justiz RS0059432.

selbst an den Einlagenrückgewähr-Malversationen teilgenommen haben, die Abberufung des Geschäftsführers genau wegen dieser Malversationen grundsätzlich verlangen können. Dies nimmt der OGH jedenfalls dann an, wenn die Interessen der Gesellschaft selbst (neben jenen des Mitgesellschafters) durch das Verhalten des Geschäftsführers beeinträchtigt wurden.³⁹

6.4. Ansprüche der Gläubiger der von der Einlagenrückgewähr betroffenen Gesellschaft?

Gläubigerin des Rückersatzanspruches ist die Gesellschaft, nicht deren Gläubiger.⁴⁰

§ 82 GmbHG wird nicht als Schutzgesetz zu deren Gunsten gesehen.⁴¹ Somit haben die Gläubiger gegen den Geschäftsführer auch keine eigenen Ansprüche wegen Verstößen gegen das Verbot der Einlagenrückgewähr.⁴²

7. Ansprüche wegen Steuerhaftungsschaden

Oben wurde gezeigt, dass die Gesellschaft, bei der die Einlagenrückgewähr vorgenommen wurde, aber auch dritte Gesellschaften (Muttergesellschaft, Großmuttergesellschaft, Holdinggesellschaft) ein Steuerhaftungsschaden treffen kann. Es sind daher die Ansprüche dieser Gesellschaften zu prüfen.

7.1. Gegen den Nutznießer der Einlagenrückgewähr (KESt-Schuldner)

Erhält die von der Einlagenrückgewähr unmittelbar betroffene Gesellschaft einen Haftungsbescheid für die einzubehaltende KESt und kann diese Haftung aufgrund des oben dargestellten steuerlichen Rückwirkungsverbot nicht mehr abgewendet werden, liegt unzweifelhaft ein unmittelbarer Schaden in Höhe der Haftungsverbindlichkeit vor. Wenn bei der betroffenen GmbH eine verdeckte Gewinnausschüttung erfolgt, und die Mutter- oder die Großmuttergesellschaft in der Folge als Abzugsverpflichtete aufgrund eines Haftungsbescheides in Anspruch genommen wird und einen Schaden erleidet, stellt dies ebenfalls einen unmittelbaren Schaden, der bei ihr eingetreten ist, dar. Es handelt sich nicht um eine bloße Schadensverla-

gerung. Denn bei der betroffenen Gesellschaft wäre wegen der KESt-Befreiung bei Körperschaften (§ 94 Z 2 EStG) ohnehin nie eine Kapitalertragsteuer angefallen. Da ihr unmittelbarer Gesellschafter eine Körperschaft ist, gilt – wie oben dargelegt – die Befreiung vom KESt-Einbehalt; KESt entsteht erst auf jener Ebene, auf der eine natürliche Person unmittelbar beteiligt ist.⁴³

Hat die von der KESt-Abzugsverpflichtung betroffene Gesellschaft als Haftende eine Zahlung an das Finanzamt geleistet, ist sie **regressberechtigt** – entweder nach § 1358 ABGB, wenn man die Kapitalertragsteuer als materiell fremde Schuld des Gesellschafters qualifiziert,⁴⁴ oder nach § 896 ABGB, wenn man Gesellschaft und Gesellschafter als Gesamtschuldner ansieht.⁴⁵ Das Ergebnis – der Regressanspruch – ist in beiden Fällen dasselbe.

Daneben ist zu überlegen, ob in Hinblick auf den Steuerhaftungsschaden nicht auch ein **Schadenersatzanspruch** gegen den Nutznießer der Einlagenrückgewähr besteht. Dieser hat eigenständige praktische Relevanz, weil er – anders als der Regressanspruch – nicht erst mit der tatsächlichen Zahlung an das Finanzamt entsteht, sondern bereits mit Rechtskraft des Haftungsbescheides, also in dem Moment, in dem die Haftungsverbindlichkeit der Gesellschaft gegenüber dem Finanzamt feststeht. Die Gesellschaft kann daher bereits auf Basis des Haftungsbescheides sofort klagen, ohne die Kapitalertragsteuer zuvor abführen zu müssen.

Darüber hinaus kann der Schadenersatzanspruch in Form eines **Freistellungsanspruchs** geltend gemacht werden.⁴⁶ Nach der Rechtsprechung des Obersten Gerichtshofs steht dem Geschädigten – ähnlich wie dem Gläubiger einer Wahlschuld – die Wahl zu, ob er die (sowohl mögliche als auch tunliche) Naturalherstellung oder anstatt dessen Geldersatz verlangt.⁴⁷ Daraus folgt: Würde die Zahlung der Kapitalertragsteuer die Gesellschaft in Liquiditätsschwierigkeiten bringen, muss sie nicht erst leisten und erst anschließend Rückersatz fordern. Sie kann vom schädigenden Gesellschafter im Wege der Naturalrestitution vielmehr verlangen, die Kapitalertragsteuer direkt an das Finanzamt zu entrichten – also jene Verbindlichkeit zu tilgen, für die die Gesellschaft haftet. Die geschädigte Gesellschaft wird damit so gestellt, als hätte die schädigende Handlung nie stattgefunden. Im Ergebnis hat die betroffene Gesellschaft neben dem Regressanspruch nach § 1358 ABGB oder § 896 ABGB

39 OGH 09.11.2006, 6 Ob 190/06v.

40 Koppensteiner/Rüffler, GmbHG³ § 83 Rz 4.

41 Koppensteiner/Rüffler, aaO; Bauer/Zehetner in Straube/Ratka/Rauter GmbHG 97. Lfg § 83 Rz 24 mwN.

42 Anders gilt, wenn ein Schutzgesetz zugunsten von Gläubigern verletzt wird sowie bei vorsätzlicher sittenwidriger Schädigung der Gläubiger. Der Schaden beim Gläubiger tritt in diesem Fall individuell, je nach Sachverhalt und konkretem Außenhaftungstatbestand ein. Etwa bei der Verletzung der Insolvenzantragspflicht des § 69 Abs 2 IO. Mit einer Haftung des Geschäftsführers wegen Verstößen gegen das Einlagenrückgewährverbot hat dies jedoch nichts zu tun.

43 zum Begriff der durchgeleiteten verdeckten Ausschüttung: VwGH 21.2.2013, 2009/13/0257; BFG 8.8.2023, RV/1100419/2022

44 OGH 6 Ob 237/04b = ecolex 2005, 688 = ÖBA 2005, 820 = RdW 2005, 747.

45 OGH 8 Ob 105/16y = ecolex 2018, 20.

46 Dazu Kodek, Der schadenersatzrechtliche Freistellungsanspruch – das unbekannte Wesen, Zak 2015, 204; OGH 21.03.2018, 1 Ob 121/17a, ErwGr 6.2. ff.

47 OGH 1 Ob 121/17a, ErwGr 6.3; RIS-Justiz RS0112887.

einen eigenständigen Schadenersatzanspruch, der bereits mit Rechtskraft des Haftungsbescheides entsteht und gegebenenfalls als Freistellungsanspruch geltend gemacht werden kann.⁴⁸

7.2. Gegen den Geschäftsführer

Der Geschäftsführer einer GmbH haftet nach § 25 GmbHG grundsätzlich nur gegenüber der Gesellschaft selbst, nicht gegenüber deren Gläubigern oder Gesellschaftern.⁴⁹

Der Schadenersatzanspruch der von der Einlagenrückgewähr unmittelbar betroffenen Gesellschaft gegen den Geschäftsführer wegen des Steuerhaftungsschadens ist daher jedenfalls zu bejahen.

Tiefere Überlegung bedarf die Frage, ob auch eine **Drittgesellschaft**, die von einem Steuerhaftungsschaden betroffen ist, den Geschäftsführer jener GmbH, bei der die Einlagenrückgewähr tatsächlich vorgenommen wurde, in Anspruch nehmen kann. Eine Außenhaftung – also die persönliche Haftung des Organs unmittelbar gegenüber einem Dritten oder einem Gesellschafter – kommt nach der Judikatur des OGH nämlich nur ausnahmsweise in Betracht, und zwar bei Eingriffen in absolut geschützte Rechte, bei vorsätzlicher sittenwidriger Schädigung, bei strafbaren Handlungen gegen Dritte sowie bei schuldhafter Verletzung von Schutzgesetzen, die im Interesse Dritter bestehen.⁵⁰

Im hier erörterten Fall wird die Außenhaftung des Geschäftsführers wegen vorsätzlicher sittenwidriger Schädigung relevant.⁵¹ Diese Außenhaftung des Geschäftsführers ist mE zu bejahen.

Der Grund liegt auf der Hand: Der Geschäftsführer der Enkelgesellschaft hat nicht bloß eine Pflicht der Gesellschaft verletzt: Er hat kollusiv mit dem Nutznießer zusammengewirkt, also etwa an den Scheinrechnungen und der Bezahlung von Privataufwendungen aus dem Gesellschaftsvermögen aktiv und bewusst mitgewirkt. Damit liegt mE ein solcher Außenhaftungstatbestand vor. Denn der Geschäftsführer handelt vorsätzlich sittenwidrig (§ 1295 Abs 2 ABGB): Wer vorsätzlich Gesellschaftsvermögen entzieht und dabei in Kauf nimmt, dass eine andere Konzerngesellschaft dafür steuerlich haftet, handelt in einer Weise, die das Anstandsgefühl aller billig und ge-

recht Denkenden verletzt.⁵² Entgegen dem Wortlaut des § 1295 Abs 2 ABGB, der von Absichtlichkeit spricht, reicht für die Haftung des Geschäftsführers wegen sittenwidriger Schädigung bedingter Vorsatz aus.⁵³

Je schwerer der Zurechnungsgrund – je vorsätzlicher und gesetzwidriger das Handeln –, desto eher ist eine Außenhaftung zu bejahen⁵⁴. Im vorliegenden Fall handelt es sich um einen der schwersten denkbaren Fälle: eine vorsätzliche, strafrechtswidrige Vermögensentziehung zum persönlichen Vorteil des Nutznießers unter aktiver Mitwirkung des Geschäftsführers. Nach den Grundsätzen des beweglichen Systems im Haftpflichtrecht spricht diese besondere Anstößigkeit⁵⁵ des kollusiv handelnden Geschäftsführers wesentlich für die Bejahung von Rechtswidrigkeitszusammenhang und persönlichem Schutzbereich, zumal die Obergesellschaft (Mutter-, Großmuttergesellschaft) durch § 95 EStG als primär Abzugsverpflichtete unmittelbar in den Vorgang einbezogen ist und der KEST-Steuerhaftungsschaden normativ vorhersehbar ist. Die Außenhaftung ist daher nach diesen Grundsätzen mE zu bejahen.

Ist der kollusiv handelnde Geschäftsführer zugleich die Person, die die Einlagenrückgewähr erhalten hat – also Nutznießer und Organ in einer Person – kommt ein weiterer Gesichtspunkt hinzu: Er handelt im eigenen wirtschaftlichen Interesse, was nach der Rechtsprechung des OGH eigenständig eine Außenhaftung begründen kann.⁵⁶ In diesem Fall verdichten sich sämtliche Zurechnungsmomente in einer Person.

7.3. Anspruch der Mutter- bzw Großmuttergesellschaft gegen die Gesellschaft, bei der die Einlagenrückgewähr vorgenommen wurde?

Man könnte sich fragen, ob sich die Mutter- oder Großmuttergesellschaft, die den Steuerhaftungsschaden erlitten hat, bei der Gesellschaft, bei der die Einlagenrückgewähr tatsächlich vorgenommen wurde, regressieren könnte. Ein solcher Anspruch ist jedoch nicht ersichtlich. Eine solche Regressmöglichkeit würde auch gegen das Verbot der Einlagenrückgewähr verstoßen, weil damit eine Tochtergesellschaft eine Steuerlast bzw eine steuerliche Haftungsverbindlichkeit ihrer Gesellschafterin tilgen würde, ohne davon selbst einen Vorteil zu haben.

48 Wenngleich nicht übersehen wird, dass die Freistellung im Fall der klagsweisen Durchsetzung idR zu spät kommen wird.

49 *Koppensteiner/Rüffler*, GmbHG³ § 25 Rz 5; *Feltl/Told in Gruber/Harrer*, GmbHG § 25 Rz 5.

50 OGH 29.04.2025, 1 Ob 53/25p = GES 2025, 160; OGH 31.08.2018, 6 Ob 75/18z; OGH 28.02.2018, 6 Ob 244/17a; OGH 28.08.2014, 6 Ob 32/14w.

51 Vgl dazu *Reich-Rohrwig in Straube/Ratka/Rauter* GmbHG 141. Lfg § 25 Rz 417 ff; *Koppensteiner*, Zur Außenhaftung von Geschäftsführern und Vorständen, GES 2015, 379 (386).

52 RIS-Justiz RS0022920.

53 *Koppensteiner*, aaO 286; *Eberhardt in Eberhardt/Gurmann*, Managementhaftung in der Praxis, 57; *Reich-Rohrwig* aaO § 25 Rz 417 mwN; OLG Wien 19.08.2022, 33 R 127/21w = GES 2022, 340.

54 Vgl zum „beweglichen System“ *Kozioł*, Haftpflichtrecht I³ (1997) I/3 ff.

55 Vgl *Koppensteiner*, aaO 386.

56 OGH 5 Ob 506/96; OGH 1 Ob 182/97i.

8. Ansprüche wegen Gebrauchsnutzung durch Gesellschafter

Schafft die GmbH einen Gegenstand von vornherein nur deshalb an, damit diese ausschließlich von einem Gesellschafter genutzt werden kann **und könnte die GmbH den Gegenstand nicht selbst sinnvoll nutzen**, stellen sich zwei Fragen:

- Ist bereits die Anschaffung des Gegenstandes eine Einlagenrückgewähr, oder erst die nachfolgende Nutzung durch den Gesellschafter?
- Kann die GmbH also neben den fremdüblichen Nutzungskosten auch die Anschaffungskosten des Gegenstandes vom Gesellschafter ersetzt verlangen?

Diese wichtigen Praxisfragen habe ich bereits an anderer Stelle untersucht.⁵⁷ Auf die dortigen Ausführungen sei verwiesen. Bei meiner Untersuchung bin ich zu folgendem Ergebnis gekommen:⁵⁸

1. Die GmbH, die den Gegenstand nicht selbst sinnvoll nutzen kann, hat mE bereits im Zeitpunkt der Anschaffung einen sofort fälligen Rückersatzanspruch gemäß § 83 GmbHG gegen jenen Gesellschafter, für dessen ausschließliche Nutzung der Gegenstand angeschafft wurde.
2. Nach erfolgter Rückzahlung der Anschaffungskosten hat der Gesellschafter einen Anspruch auf Herausgabe (und Eigentumsübertragung) des Gegenstandes gegenüber der Gesellschaft.
3. Ein Anspruch des Gesellschafters auf Zug-um-Zug Abwicklung ist jedoch abzulehnen. Der Gesellschafter kann die Übertragung des Gegenstandes erst und nur dann verlangen, wenn er den Anspruch der GmbH auf Ersatz der vollen Anschaffungskosten zuvor vollständig erfüllt hat.
4. Das Risiko des Untergangs der Sache und die eingetretene Entwertung hat der Gesellschafter zu tragen.
5. Die fremdüblichen Kosten der laufenden Nutzung sind der GmbH vom Gesellschafter zusätzlich nach den allgemeinen Kriterien des Einlagenrückgewährrechts zu ersetzen.

Auf die gegenteilige Meinung von *Karollus* und *Artmann*, wonach die Anschaffung allein noch keine unzulässige Vermögensausschüttung an den Gesellschafter darstellt,⁵⁹

sei hingewiesen. Die Frage bedarf der höchstgerichtlichen Klärung.⁶⁰

9. Fallstricke bei der Anspruchsverfolgung

9.1. Gesellschafterbeschluss zur Anspruchsverfolgung

9.1.1. Bei der unmittelbar betroffenen Gesellschaft

Bei Ansprüchen gegen Geschäftsführer

Eine nicht bloß gesellschaftsinterne Rolle bei der Anspruchsverfolgung spielt die gesetzliche Bestimmung des § 35 Abs 1 Z 6 GmbHG. Diese Bestimmung besagt, dass die Geltendmachung von Ersatzansprüchen **gegen Geschäftsführer** einer Beschlussfassung der Gesellschafter bedarf. Hier ist die Einholung des Gesellschafterbeschlusses also materielle Anspruchsvoraussetzung,⁶¹ und zwar auch schon für die **außergerichtliche Geltendmachung**.⁶² Im Gerichtsverfahren muss allerdings nach der Judikatur das Vorliegen eines solchen Beschlusses erst dann behauptet und bewiesen werden, wenn der beklagte Geschäftsführer das Fehlen eines solchen Beschlusses einwendet.⁶³ Wenn allerdings der Anspruch der GmbH durch einen Insolvenzverwalter oder einen Überweisungsgläubiger (Pfändungsgläubiger) geltend gemacht wird, entfällt dieses Beschluss-erfordernis ausnahmsweise.⁶⁴

Bei Ansprüchen gegen Gesellschafter

Die Geltendmachung des **Rückforderungsanspruches** wegen verbotener Einlagenrückgewähr bedarf **keines Gesellschafterbeschlusses**. Allfällige gegenteilige Weisungen der Gesellschafter, den Anspruch nicht zu verfolgen, sind absolut nichtig und somit unbeachtlich.⁶⁵ Sollte der Geschäftsführer solche vermeintlichen Weisungen beachten, macht er sich selbst gegenüber der Gesellschaft schadenersatzpflichtig. Zweifelhaft könnte sei, ob dies auch für die Geltendmachung von sonstigen **Ersatzansprüchen** (also Ansprüchen aus pflichtwidrigen Handlungen) **gegen Gesellschafter** zutrifft.⁶⁶

Indes sollte mE kein Zweifel bestehen, dass bei der Geltendmachung von Ansprüchen gegenüber Gesellschaftern

57 *Fantur*, Einlagenrückgewähr wegen Gebrauchsnutzung, GES 2025, 96.

58 *Fantur*, aaO, 99.

59 *Karollus*, Einlagenrückgewähr und verdeckte Gewinnausschüttung im Gesellschaftsrecht, in: *Brandl/Karollus/Kirchmayr/Leitner*, Handbuch verdeckte Gewinnausschüttung³, 1 (131 f); *Artmann* in *Artmann/Karollus*, AktG⁶ § 52 Rz 16. Ebenso OLG Wien 17.02.2026, 15 R 109/25x (veröffentlicht im RIS).

60 Vgl OLG Wien 17.02.2026, 15 R 109/25x (veröffentlicht im RIS: Ordentliche Revision zur Klärung dieser Frage zugelassen.) Ich war an diesem Verfahren als Vertreter der klagenden GmbH bis zur Befragungsbeantwortung beteiligt.

61 RIS-Justiz RS0059438 (T4); *Fantur*, Anspruchsverfolgung gegen Geschäftsführer und Gesellschafter durch Minderheitsgesellschafter in der Praxis, in: FS Koppensteiner (2016), 83 (88 f).

62 *Aburumieh/Arlt/Gruber* in FAH² § 35 Rz 87.

63 RIS-Justiz RS0059438 (T5).

64 *Straube/Ratka/Rauter*, GmbHG 133. Lfg § 35 Rz 93 mwN; RIS-Justiz RS0059438 (T2).

65 OGH 24.06.2026, 6 Ob 72/16f.

66 Dies wird in jüngster Zeit von *Harrer* vertreten: *Harrer* in *Gruber/Harrer*, GmbHG² § 35 Rz 56. Vgl auch *Koppensteiner/Rüffler* GmbHG³ § 61 Rz 15. Ablehnend *Aburumieh/Arlt/Gruber* in FAH² § 35 Rz 88 mwN.

im Zusammenhang mit pflichtwidrigen Handlungen **keine vorherige Beschlussfassung** der Generalversammlung erforderlich ist. Das ergibt sich eindeutig aus den Materialien zu § 35 GmbHG, in denen der Gesetzgeber ausdrücklich festhält, dass ein Gesellschafterbeschluss diesfalls nicht erforderlich ist. Er stellt ausdrücklich klar, dass sich solche Ansprüche gegenüber Gesellschaftern ohne weiteres auf die allgemeinen Normen des „*gemeinen Rechts*“ stützen können.⁶⁷ Die Judikatur des OGH, wonach es für die Geltendmachung der Rückforderungsansprüche nach § 83 GmbHG keines vorausgehenden Gesellschafterbeschlusses bedarf,⁶⁸ ist daher zutreffend. Demgemäß ist auch für die Geltendmachung von **Bereicherungsansprüchen kein Gesellschafterbeschluss** erforderlich.

Bei Ansprüchen gegen Dritte

Ebenso wenig bedarf es daher eines Gesellschafterbeschlusses für die Geltendmachung der Ersatzansprüche gegen außenstehende **Dritte**, die an der Einlagenrückgewähr **mitgewirkt** haben.

9.1.2. Bei einer Drittgesellschaft

Vorhin wurde der Fall erwähnt, bei dem der Nutznießer der verbotenen Einlagenrückgewähr zwar Gesellschafter einer Obergesellschaft ist, die Einlagenrückgewähr selbst jedoch unten bei einer Tochter- oder Enkelgesellschaft erfolgte. Macht die von einem Steuerhaftungsschaden betroffene Obergesellschaft (Mutter-, Großmutter- oder Holdinggesellschaft) ihre Ansprüche gegen den Nutznießer der Einlagenrückgewähr oder den Geschäftsführer der Untergesellschaft, bei der die Einlagenrückgewähr vorgenommen wurde, geltend, bedarf es ebenfalls keiner vorherigen Fassung eines Gesellschafterbeschlusses gemäß § 35 Abs 1 Z 6 GmbHG. Denn es handelt sich um die Geltendmachung einer **allgemeinen Schadenersatzhaftung**, deren Verfolgung keiner solchen Beschlussfassung bedarf.⁶⁹

Ein Beschlusserfordernis bestünde nur dann, wenn man in dieser Anspruchsverfolgung eine außerordentliche Geschäftsführungsmaßnahme erblicken wollte. Der Nutznießer der Einlagenrückgewähr unterliegt dabei einem Stimmverbot (§ 39 Abs 4 GmbHG).

9.1.3. Bei einem Privatbeteiligtenanschluss im Strafverfahren

Ein Verstoß gegen das Verbot der Einlagenrückgewähr kann mehrere gerichtlich strafbare Tatbestände erfüllen. Gegenüber der Gesellschaft Untreue (§ 153 StGB), weiters etwa „Bilanzfälschung“ (Unvertretbare Darstellung wesentlicher Informationen über bestimmte Verbände, § 163 StGB).⁷⁰

Kommt es zu einem Strafverfahren gegen die an einer Einlagenrückgewähr beteiligten Personen, kann sich die Gesellschaft, weil sie geschädigt wurde, als Privatbeteiligte anschließen. Wichtig ist, dass auch hier richtigerweise ein Ersatzanspruch nur zugesprochen werden kann, wenn der allenfalls nach § 35 Abs 1 Z 6 GmbHG erforderliche Gesellschafterbeschluss auf Geltendmachung der Ersatzansprüche behauptet und vorgelegt wird.⁷¹

9.2. Aufrechnungsverbot

Der Rückersatzanspruch der Gesellschaft wegen verbotener Einlagenrückgewähr (§ 83 GmbHG) kann durch Aufrechnung nur dann getilgt werden, wenn die Gegenforderung des Gesellschafters vollwertig ist. Zudem kann die Aufrechnung nur durch die Gesellschaft erfolgen. Der Gesellschafter selbst hingegen kann die Aufrechnung nicht wirksam erklären.⁷²

Bereits an anderer Stelle habe ich dargelegt, dass dieses Aufrechnungsverbot im Klagebegehren der Gesellschaft entsprechend berücksichtigt werden kann.⁷³

Dies gilt jedoch nur, soweit der Anspruch auf Einlagenrückgewähr gestützt wird. Gegen Schadenersatz- und Bereicherungsansprüche der Gesellschaft besteht kein Aufrechnungsverbot des Gesellschafters.

9.3. Zeitpunkt der Anspruchsverfolgung

Wie jeden Geschädigten trifft auch die abzugsverpflichtete Gesellschaft, die den Steuerhaftungsschaden erleidet, eine Schadensminderungspflicht. In diesem Zusammenhang ist folgendes zu beachten:

Übernimmt eine Kapitalgesellschaft die KESt für den Anteilshaber, so liegt ein weiterer kapitalertragssteuerpflichtiger Vorteil vor, der die Bemessungsgrundlage der KESt und damit die Steuerbelastung erhöht (§ 27 Abs 5 Z 2 EStG).⁷⁴

67 EBRV 236 BlgHH XVII. Session, S. 70 (abgedruckt bei Kalss/Eckert, Zentrale Fragen des GmbH-Rechts [2005], 557).

68 OGH 24.06.2026, 6 Ob 72/16f.

69 Aburumiehl/Artl/Gruber in FAH, GmbHG² § 35 Rz 87 f.

70 Vgl zB Bauer/Zehetner in Straube/Ratka/Rauter GmbHG 96. Lfg § 82 Rz 247 ff; Bachmann/Machan in Preuschl/Wess, Wirtschaftsstrafrecht Praktikerkommentar, § 163a StGB Rz 19 ff; OGH 30.01.2014, 12 Os 117/12s (12 Os 118/12p) = GES 2014, 240.

71 Vgl OLG Linz 13.10.2025, 10 Bs 220/25m (abrufbar im RIS).

72 Das ergibt sich schon aus § 63 GmbHG. Vgl auch RS0130869; Bauer/Zehetner in Straube/Ratka/Rauter GmbHG 97. Lfg § 83 Rz 56 mwN; Foglar-Deinhardstein in FAH § 83 Rz 19 mwN.

73 Fantur, Formulierung des Klagebegehrens bei der Rückforderung wegen verbotener Einlagenrückgewähr, GES 2023, 393.

74 VwGH 23.10.1997, 96/15/0180.

Die Steuerbelastung erhöht sich in einem solchen Fall von 27,5 % auf 37,93 % der verdeckten Ausschüttung.⁷⁵

Der KESt-Satz von 27,5% kommt nur dann zur Anwendung, wenn die abzugsverpflichtete Körperschaft die KESt in angemessener Frist vom eigentlichen Steuerschuldner **zurückfordert**. Als angemessene Frist für die Rückforderung wird nach den Körperschaftsteuerrichtlinien die Rechtsmittelfrist jenes Bescheides angesehen, mit dem das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung festgestellt wird.⁷⁶ Die Beschwerdefrist beträgt einen Monat (§ 245 BAO).

Erfolgt also bis dahin keine Zahlungsaufforderung der Gesellschaft auf Ersatz der von ihr einzubehaltenden und abzuführenden KESt, so verstößt die betroffene Gesellschaft gegen ihre Schadensminderungspflicht und kann den Teil des Schadens, der der erhöhten KESt-Belastung entspricht, nicht mehr im Wege des Schadenersatzes vom Empfänger der Einlagenrückgewähr und/oder von ihrem Geschäftsführer ersetzt verlangen. Die Behauptungs- und Beweislast für die Verletzung der Schadensminderungspflicht liegt allerdings beim in Anspruch genommenen Gesellschafter bzw Geschäftsführer.⁷⁷

Für den Geschäftsführer der Gesellschaft, die den Steuerhaftungsschaden aus diesem Grund nicht mehr einbringlich machen kann, stellt die kurze steuerliche

Frist für die Rückforderung daher eine **Haftungsfalle** dar. Ein Geschäftsführer, der zur Anspruchsverfolgung berechtigt wäre, aber pflichtwidrig untätig bleibt, kann persönlich haften, wenn die Forderung der Gesellschaft durch Zeitablauf schwerer oder gar nicht mehr einbringlich ist.⁷⁸

10. Auswirkungen auf die Bilanzierung

Einlagenrückgewähransprüche sind nach der Rechtsprechung des Obersten Gerichtshofs zu aktivieren.⁷⁹ Das bedeutet aber nicht, dass jeder Einlagenrückgewähranspruch auch tatsächlich in voller Höhe in der Bilanz abzubilden ist. Es gelten vielmehr die allgemeinen Regeln über die Bilanzierung von Forderungen. Für bestrittene Forderungen gilt aber aufgrund des kaufmännischen Vorsichtsprinzips grundsätzlich, dass diese nicht zu aktivieren sind.⁸⁰

Die Forderung ist wohl in der Regel am Verrechnungskonto des Gesellschafters abzubilden, aber freilich als jederzeit fälliger Anspruch und nicht, wie dies in der Praxis fälschlicherweise sehr oft geschieht, als Darlehensforderung der Gesellschaft gegen den Gesellschafter.

Der für Einlagenrückgewähransprüche anzuwendende Zinssatz beträgt 4% p.a.⁸¹

Resümee

Eine verbotene Einlagenrückgewähr erweist sich in der Praxis als weit mehr als ein bloßer Gesetzesverstoß: Sie ist ein zentraler Auslöser komplexer Gesellschafterkonflikte mit erheblicher gesellschafts-, steuer- und haftungsrechtlicher Tragweite. Besonders brisant sind jene Fälle, in denen Verstöße bewusst gesetzt werden – sei es im Einvernehmen aller Gesellschafter oder verdeckt durch einzelne Akteure.

Wie gezeigt, können insbesondere Steuerhaftungsschäden auch auf der Ebene von Mutter- oder Großmuttergesellschaften eintreten und

damit Dritte in den Konflikt hineinziehen. Dies führt zu einer vielschichtigen Anspruchslage. Im Ergebnis zeigt sich: Wer Einlagenrückgewährverstöße begeht, setzt uU nicht nur die wirtschaftliche Stabilität der Gesellschaft aufs Spiel, sondern riskiert eine rechtliche Eskalation mit weitreichenden Konsequenzen für alle Beteiligten.

Korrespondenz:

Dr. Lukas Fantur, Rechtsanwalt in Wien,
lukas.fantur@fantur.at

⁷⁵ Kirchmayr aaO 254 mwN.

⁷⁶ KStR 2013, Rz 820; Kirchmayr aaO 255.

⁷⁷ Vgl zB Schacherreiter in Kletecka/Schauer ABGB-ON § 1304 Rz 98 mwN.

⁷⁸ OGH 06.11.2024, 6 Ob 98/24s = GES 2024, 375.

⁷⁹ OGH 18.02.2021, 6 Ob 207/20i; Auer in Gruber/Harrer, GmbHG² § 83 Rz 4; Koppensteiner/Rüffler, GmbHG³ § 83 Rz 3; Bauer/Zehetner in Straube/Ratka/Rauter, GmbHG 97. Lfg § 83 Rz 8; Bach, Verdeckte Gewinnausschüttung und unternehmensrechtlichen Bi-

lanzierung, in: Brandl/Karollus/Kirchmayr/Leitner, Handbuch verdeckte Gewinnausschüttung³, 429 (438).

⁸⁰ Vgl Bartos/Novosel in Kanduth-Kristen/Fritz-Schmied, BilPoKom (2017), 333; Fantur, Bilanzierung von Rückgewähransprüchen aus verbotener Einlagenrückgewähr, GES 2021, 57; Bachl aaO 439 f.; Rüffler, Verstoß gegen das Verbot der Einlagenrückgewähr: Jahresabschluss und Sanierung – Eine Entgegnung, GES 2022, 373 (377).

⁸¹ Karollus, Einlagenrückgewähr im Gesellschaftsrecht, in: Brandl/Karollus/Kirchmayer/Leitner, Handbuch verdeckte Gewinnausschüttung³, 1 (57) mwN.