Zeitschrift für Gesellschaftsrecht und angrenzendes Steuerrecht 23, 149–157 (2024)
https://doi.org/10.33196/ges202403014901
GES 2024, 149

ANGRENZENDES STEUERRECHT

Die GmbH & Co KG im Gesellschafts- und Steuerrecht anhand praktischer Beispiele

Die GmbH & Co KG und andere verdeckte Kapitalgesellschaften spielen in der Praxis eine große Rolle. Im folgenden Beitrag werden ausgewählte praxisrelevante Themen zu verdeckten Kapitalgesellschaften anhand praktischer Beispiele präsentiert.[1]

Deskriptoren: Verdeckte Kapitalgesellschaften, GmbH & Co KG, Verbot der Einlagenrückgewähr, Kapitalmaßnahmen, Umgründungen, Ausscheiden von Gesellschaftern, Vergütungsanspruch der Komplementärin, Aufsichtsratspflicht, Besteuerung Share Deals, grenzüberschreitende Sitzverlegung.
Normen: §§ 142, 189 Abs 1 Z 2, 189a Z 1, 221 Abs 5, 244 Abs 3 UGB; § 29 GmbHG; § 110 ArbVG; § 67 Abs 1 IO; § 22 Abs 2 URG; § 4 Z 3 EKEG; § 15 SpaltG; §§ 9 ff EU-UmgrG; § 23 Z 2 EStG; § 27 UmgrStG.

Von Sebastian Bergmann und Paul Schörghofer

1. Einleitung

Unter „verdeckten Kapitalgesellschaften" bzw „kapitalistischen Personengesellschaften" werden gemeinhin Personengesellschaften verstanden, bei denen keine natürliche Person als unbeschränkt haftender Gesellschafter fungiert. Die mit großem Abstand wichtigste Ausgestaltungsform verdeckter Kapitalgesellschaften ist die sogenannte GmbH & Co KG, bei der als einzige unbeschränkt haftende Komplementärin der KG eine GmbH fungiert. Die Komplementär-GmbH ist dabei regelmäßig – aber nicht notwendigerweise – reine Arbeitsgesellschafterin ohne Gewinn- und Vermögensbeteiligung. Die Gesellschafter der Komplementär-GmbH sind häufig – aber keineswegs zwingend – gleichzeitig als beschränkt haftende Kommanditisten an der KG beteiligt.
Die GmbH & Co KG genießt in der Praxis enorme Bedeutung, wie schon ein Blick in das Firmenbuch zeigt: Mit insgesamt 44.974 Stück zum Stand 31.12.2022 sind Kommanditgesellschaften im Allgemeinen nach der GmbH die zweitbeliebteste Rechtsform. Von diesen 44.974 Stück sind wiederum zum Stand 31.12.2022 nicht weniger als 12.571 Stück als GmbH & Co KG organisiert.
Neben der GmbH & Co KG gibt es freilich noch andere Erscheinungsformen verdeckter Kapitalgesellschaften, also Personengesellschaften, bei denen keine natürliche Person als unbeschränkt haftender Gesellschafter fungiert. Zu den vielfältig möglichen Varianten zählen etwa die AG & Co KG, die Verein & Co KG, die Genossenschaft & Co KG, aber auch die GmbH & GmbH OG oder die AG & AG OG etc. Der Fokus des gegenständlichen Beitrags soll aber – schon vor dem Hintergrund deren praktischer Dominanz – auf die GmbH & Co KG gerichtet sein.
In Bezug auf den Umstand, dass bei verdeckten Kapitalgesellschaften keine natürliche Person unbeschränkt für Gesellschaftsverbindlichkeiten haftet, weisen verdeckte Kapitalgesellschaften eine frappierende Ähnlichkeit zu Kapitalgesellschaften auf. Das ist auch dem Gesetzgeber nicht entgangen, der darauf dahingehend reagiert hat, dass er verdeckte Kapitalgesellschaften in vielen Rechtsbereichen sukzessive den echten Kapitalgesellschaften mehr oder weniger gleichgestellt hat. Zu nennen ist hier etwa § 189 Abs 1 Z 2 UGB betreffend die umsatzunabhängige Rechnungslegungspflicht kraft Rechtsform, § 221 Abs 5 UGB, wonach die ergänzenden Rechnungslegungs-, Abschlussprüfungs- und Offenlegungsvorschriften für Kapitalgesellschaften weitestgehend auch von verdeckten Kapitalgesellschaften zu beachten sind, § 244 Abs 3 UGB betreffend die Konzernrechnungslegung, § 67 Abs 1 IO betreffend die Pflicht zur Eröffnung eines Insolvenzverfahrens auch bei Überschuldung, § 22 Abs 2 URG betreffend die Haftung nach dem Unternehmensreorganisationsgesetz und § 4 Z 3 EKEG betreffend den Anwendungsbereich des Eigenkapitalersatzgesetzes. Der Ge-

1 Der Beitrag beruht auf einem Workshop der Autoren im Rahmen der RuSt 2023.

© Verlag Österreich 2024

setzgeber hat diese Gleichstellung aber keineswegs durchgehend in allen Rechtsbereichen vollzogen. So gelten verdeckte Personengesellschaften etwa anders als Kapitalgesellschaften aus ertragsteuerlicher Sicht weiterhin nicht als Körperschaftsteuersubjekte (siehe dazu noch unten unter Punkt 5.). Aber auch im Bereich des Kapitalerhaltungsrechts hat der Gesetzgeber selbst keine Gleichstellung verdeckter Kapitalgesellschaften mit echten Kapitalgesellschaften positiviert. Hier ist allerdings der OGH eingeschritten. Seit dem Jahr 2008 judiziert der OGH in mittlerweile ständiger Rechtsprechung, dass das kapitalgesellschaftsrechtliche Verbot der Einlagenrückgewähr bei der GmbH & Co KG analog anzuwenden sei.[2] Begründend führt der Gerichtshof in diesem Zusammenhang aus, dass der Gesetzgeber verdeckte Kapitalgesellschaften in mehreren, den Schutz der Gesellschaftsgläubiger verfolgenden Bestimmungen den Kapitalgesellschaften gleichstellt habe und das Verbot der Einlagenrückgewähr ebenfalls dem Gläubigerschutz diene. Diese durchaus polarisierende Judikaturlinie[3] soll im gegenständlichen Beitrag keiner kritischen Würdigung unterzogen werden, sondern diese vielmehr als ein von GmbH & Co KG zu beachtendes, praktisch höchst relevantes Faktum hingenommen werden. Das bei der GmbH & Co KG analog zu beachtende Verbot der Einlagenrückgewähr verdient hier aber trotzdem besondere Erwähnung. Denn aus diesem Umstand ergeben sich – wie im Folgenden (siehe gleich Punkt 2.) noch gezeigt werden wird – vielfältige Folgewirkungen.

2. Kapitalmaßnahmen und Umgründungen inkl Ausgleichsmaßnahmen und Ausscheiden von Gesellschaftern

2.1 Beispiel und Fragestellung

Eine GmbH & Co KG betreibt ein Unternehmen mit zwei Teilbetrieben. Ein Teilbetrieb der Gesellschaft soll durch Realteilung auf einen Kommanditisten übertragen werden, der damit aus der Gesellschaft ausscheidet.
Es stellen sich dabei die Fragen, welche Regeln bei der Realteilung einer GmbH & Co KG zu beachten sind bzw wie sich bei der Realteilung einer GmbH & Co KG die analoge Anwendung des kapitalgesellschaftsrechtlichen Kapitalerhaltungsregimes auswirkt.

2.2 Lösung

2.2.1 Verbot der Einlagenrückgewähr

Dazu ist zunächst als Ausgangspunkt festzuhalten, dass offene und verdeckte Verstöße gegen das Verbot der Einlagenrückgewähr unzulässig sind. Geschäfte zwischen der KG und einem Gesellschafter müssen einem Drittvergleich standhalten.[4] Es ist ferner wohl die Auffassung herrschend, dass die Haftsumme nur noch unter analoger Anwendung der GmbH-rechtlichen Kapitalherabsetzungsregeln, also insbesondere nur mit einem Gläubigeraufruf, reduziert werden kann.[5] Dem kann man freilich das einfache, uE aber dennoch zutreffende Argument entgegenhalten, dass es bei GmbH & Co KG schlichtwegs keine dem Stammkapital vergleichbare Größe gibt.[6]
Das Verbot der Einlagenrückgewähr ist auch beim Ausscheiden von Gesellschaftern zu beachten, wenn die Gesellschaftsanteile nicht auf Gesellschafterebene übertragen werden, sondern das Ausscheiden von Gesellschaftern durch Vermögensübertragung bzw Auszahlung durch die Gesellschaft erfolgen soll. Nach dem OGH[7] kommt neben einer Kapitalherabsetzung auch eine alineare Gewinnausschüttung in Betracht. Offen und umstritten ist die praktisch wesentliche Frage, ob der Abschichtungsbetrag die herabgesetzte Haftsumme übersteigen darf.[8] Letztlich stellt sich die Frage, ob auch im Fall einer alinearen Gewinnausschüttung oder eines Ausscheidens ohne Abfindungszahlung eine Kapitalherabsetzung erforderlich ist, zumal die Haftsumme des ausscheidenden Kommanditisten wegfällt. Diesbezüglich wäre natürlich die einfachste Lösung, dass die anderen Kommanditisten ihre Haftsummen entsprechend erhöhen.[9]

2.2.2 Realteilung

Die Realteilung ist im Gesellschaftsrecht nicht explizit geregelt. Nach § 27 Abs 1 UmgrStG wird bei einer Realteilung Vermögen von Personengesellschaften auf Grundlage eines schriftlichen Teilungsvertrages und einer Teilungsbilanz zum Ausgleich untergehender Gesellschafterrechte ohne oder ohne wesentliche Ausgleichszahlung auf Nachfolgeunternehmer übertragen, denen das Vermögen zur Gänze oder teilweise zuzurechnen war. Man

2 Vgl OGH 29.5.2008, 2 Ob 225/07p, 23.2.2016, 6 Ob 171/15p, 30.8.2016, 6 Ob 198/15h, etc.
3 Vgl dazu *Bergmann/Schörghofer*, Zum fortschreitenden Attraktivitätsverlust verdeckter Kapitalgesellschaften, GesRZ 2015, 373 (374 f).
4 Vgl nur *Schörghofer* in *Kalss/Nowotny/Schörghofer*, Gesellschaftsrecht² (2017) Rz 2/1059 mwN.
5 Vgl nur *Schörghofer* in *Kalss/Nowotny/Schörghofer*, Gesellschaftsrecht² Rz 2/1059 mwN.
6 Vgl auch *Aburumieh/H. Foglar-Deinhardstein*, Die verdeckte Kapitalgesellschaft – eine unendliche Geschichte, GES 2019, 3 (7) mwN; vgl auch OGH 26.4.2018, 6 Ob 5/18f, ecolex 2018/360 (*H. Foglar-Deinhardstein*).
7 OGH 21.11.2017, 6 Ob 161/17w, GesRZ 2018, 112 (*H. Foglar-Deinhardstein*).
8 Vgl nur *Aburumieh/H. Foglar-Deinhardstein*, GES 2019, 3 (7) mwN.
9 Vgl auch *Aburumieh/H. Foglar-Deinhardstein*, GES 2019, 3 (8) mwN.

© Verlag Österreich 2024

unterscheidet zwischen Ab- und Aufteilungen. Im ersten Fall wird nur ein Teil des Vermögens übertragen und die übertragende Personengesellschaft besteht fort und im zweiten Fall wird das gesamte Vermögen einer Personengesellschaft übertragen, die untergeht.[10]
Legt man nun das kapitalgesellschaftsrechtliche Kapitalerhaltungsregime an die im Beispielsfall intendierte Übertragung eines Teilbetriebs der Gesellschaft auf einen Kommanditisten an, so kommt man zum Zwischenergebnis, dass diese Up-stream Vermögensübertragung grundsätzlich gegen das Verbot der Einlagenrückgewähr verstößt.
Es gibt nun zumindest drei Möglichkeiten einer kapitalerhaltungskonformen Gestaltung, nämlich eine Sachdividende, die analoge Anwendung der GmbH-rechtlichen Kapitalherabsetzungsregeln sowie die analoge Anwendung des SpaltG.

2.2.3 Sachdividende

Eine Sachdividende ist bei GmbH & Co KG grundsätzlich mit Zustimmung sämtlicher Gesellschafter möglich.[11] Umstritten ist, ob es hinsichtlich des übertragenden Vermögens auf den Verkehrswert ankommt oder den Buchwert, ob also der Buch- oder Verkehrswert des zu übertragenden Vermögens im den Gesellschaftern zuzurechnenden Gewinn seine Deckung finden muss.[12] Herrschend ist wohl die Verkehrswerttheorie, deren Vertreter im Wesentlichen argumentieren, dass der Verkauf zum Buchwert unzulässig sei, weshalb dies auch für die Ausschüttung zum Buchwert gelten müsse.[13] UE zu Recht wird auch abgelehnt, dass die Sachdividende zu Verkehrswerten ihre eigene Ausschüttungsgrundlage schaffen kann.[14] Daraus folgt aber, dass die Lösung über eine Sachdividende in den meisten Fällen nicht möglich sein wird, weil der Verkehrswert des zu übertragenden Vermögens den zur Verfügung stehenden Gewinn übersteigen wird. Anzumerken ist außerdem noch, dass der OGH[15] zuletzt obiter in den Raum gestellt hat, dass auch bei einer Sachdividende das Spaltungsgesetz analog anzuwenden sei.

2.2.4 Kapitalherabsetzung

Eine Kapitalherabsetzung durch Sachauskehr ist grundsätzlich zulässig.[16] Auch diese stößt praktisch jedoch meist an Grenzen, weil umstritten ist, ob eine Vermögensauskehr zu Verkehrswerten über den Betrag der effektiven Kapitalherabsetzung, also der Haftsummen, hinaus zulässig ist.[17]

2.2.5 Analoge Anwendung des SpaltG

In der Praxis wird man sich damit regelmäßig an eine analoge Anwendung des SpaltG halten, wobei auch hier viele Details offen sind und eine enge Abstimmung mit dem Firmenbuchgericht erforderlich ist.
Die dabei einzuhaltende Vorgehensweise stellt sich überblicksartig wie folgt dar:[18] Es bedarf zunächst einer Restvermögensprüfung, wobei umstritten ist, ob der Restvermögensprüfer nur zu bestätigen hat, dass die Gesellschaft nicht überschuldet ist, oder die Vermögensdeckung der Haftsummen zu prüfen ist. Im Teilungsvertrag ist die gesetzliche Haftung des § 15 Abs 1 SpaltG sowie die Sicherheitsleistung des § 15 Abs 2 und 3 SpaltG nachzubilden. Auf einen Spaltungsbericht sowie eine Spaltungsprüfung kann verzichtet werden. Der Teilungsvertrag ist im Firmenbuch einzureichen und ein entsprechender Hinweis im Amtsblatt zu veröffentlichen. Es folgen einen Monat später die Beschlussfassung über die Realteilung sowie der Abschluss des Teilungsvertrags. Spätestens neun Monate nach dem Teilungsstichtag ist die Realteilung zur Eintragung im Firmenbuch anzumelden. Sie wird wirksam mit Eintragung im Firmenbuch. Letzter Schritt ist die Veröffentlichung der Eintragung in der Ediktsdatei nach § 10 UGB. In dieser sollen die Gläubiger auf das (vertraglich nachgebildete) Recht zur Sicherheitsleistung nach § 15 Abs 2 SpaltG hingewiesen werden.

10 Vgl *Gaggl*, Gläubigerschutz bei Umgründung der GmbH & Co KG (2021) 8; *Grünwald/Nowotny* in *Wiesner/Hirschler/Mayr*, Handbuch der Umgründungen Art V Realteilung Unternehmensrecht Rz 3.

11 Vgl nur *Gaggl*, Gläubigerschutz bei Umgründung der GmbH & Co KG 48 ff mwN.

12 Vgl für einen Überblick über den Meinungsstand *Gaggl*, Gläubigerschutz bei Umgründung der GmbH & Co KG 51 ff.

13 Etwa *Hügel*, Vermögensbindung und Kapitalschutz bei Sachdividende und Realteilung der GmbH & Co KG, in *Artmann/Rüffler/U. Torggler*, Die GmbH & Co KG ieS nach OGH 2 Ob 225/07p – eine Kapitalgesellschaft? (2011) 111 (124 ff); *Rüffler*, Die Realteilung der verdeckten Kapitalgesellschaft, in FS Hügel (2016) 323 (326 f); *Rüffler/Aburumieh/Lind*, Kapitalerhaltung bei Nicht-Kapitalgesellschaften, in *Jaufer/Nunner-Krautgasser/Schummer*, Kapitalaufbringung und Kapitalerhaltung (2016) 71 (105 ff).

14 Vgl nur *Gaggl*, Gläubigerschutz bei Umgründung der GmbH & Co KG 60 ff mwN.

15 OGH 18.2.2021, 6 Ob 207/20i, GesRZ 2021, 252 (*Artmann*); vgl auch *H. Foglar-Deinhardstein*, Schwere Kost – Neues zur verbotenen Einlagenrückgewähr bei der verdeckten Kapitalgesellschaft und zur Abschlussprüferhaftung, GES 2021, 159 (162 ff).

16 Vgl nur *Gaggl*, Gläubigerschutz bei Umgründung der GmbH & Co KG 76 f mwN.

17 Vgl nur *Gaggl*, Gläubigerschutz bei Umgründung der GmbH & Co KG 93 ff mwN.

18 Vgl zum Folgenden *Hügel* in *Artmann/Rüffler/U. Torggler*, Die GmbH & Co KG ieS nach OGH 2 Ob 225/07p – eine Kapitalgesellschaft? 111 (111 ff); *Rüffler* in FS Hügel 323 (323 ff); *Rüffler/Aburumieh/Lind* in *Jaufer/Nunner-Krautgasser/Schummer*, Kapitalaufbringung und Kapitalerhaltung 71 (105 ff).

© Verlag Österreich 2024

2.3 Exkurs: Weitere Umgründungsarten

2.3.1 Umwandlungen

Bei Umwandlungen hat nach der umstrittenen Auffassung des OGH[19] bei der errichtenden Umwandlung die Höhe der Haftsummen der Höhe des Stammkapitals zu entsprechen. Dies gilt nach dem OGH im Übrigen unabhängig davon, ob es sich um eine gesetzestypische KG oder eine GmbH & Co KG handelt. Ganz klar ist es zwar nicht, ob der OGH auf die Haftsumme abstellt, aber es sprechen die besseren Gründe dafür.[20]
Die genannte OGH-Judikatur gilt wohl grundsätzlich auch für die Umwandlung auf eine KG als Hauptgesellschafter.[21]

2.3.2 Anwachsung nach § 142 UGB

Die Anwachsung nach § 142 UGB ermöglicht die (freilich nicht identitätswahrende) Umwandlung einer Personen- in eine Kapitalgesellschaft. Letztlich handelt es sich um den umgekehrten Vorgang zur errichtenden Umwandlung.[22] Es verwundert daher nicht, dass auch bei der Anwachsung nach § 142 UGB das Thema des kapitalentsperrenden Effekts diskutiert wird. Die Lösungen im Schrifttum gehen auseinander. Man wird allerdings davon ausgehen können, dass der OGH in Weiterentwicklung seiner Auffassung zur errichtenden Umwandlung verlangen wird, dass das Stammkapital der Höhe der Haftsummen entsprechen muss.[23]

2.4 Fazit

Insgesamt ist festzuhalten, dass aktuell viele Fragen noch offen sind, durch die Judikatur und Literatur aber der Boden mittlerweile zumindest so weit bereitet ist, dass man sich in der Praxis einigermaßen rechtssicher bewegen kann.

3. Vergütungsanspruch der Komplementärin

3.1 Beispiel und Fragestellung

Eine GmbH & Co KG betreibt ein operatives Handelsunternehmen. Dabei erzielt sie einen Umsatz von rund EUR 8 Mio bzw einen Gewinn von rund EUR 1 Mio und verfügt über Verbindlichkeiten in Höhe von rund EUR 3 Mio sowie über 10 Mitarbeiter. Die Kommanditisten der GmbH & Co KG sind an der Komplementär-GmbH beteiligt. Die Komplementär-GmbH ist – entgegen dem praktischen Regelfall – keine reine Arbeitsgesellschafterin, sondern am Gewinn bzw Vermögen der GmbH & Co KG beteiligt. Die Komplementär-GmbH verfügt exklusive dem Komplementäranteil an GmbH & Co KG über ein Vermögen in Höhe von EUR 0,4 Mio. Der Geschäftsführer der Komplementär-GmbH ist weder an der Komplementär-GmbH noch an der GmbH & Co KG beteiligt. Ungeachtet dessen erbringt der Geschäftsführer seine Dienstleistungen gegenüber der Komplementär-GmbH unentgeltlich, und zwar aufgrund eines familiären Naheverhältnisses zur Mehrheitsgesellschafterin.[24]
Gegenständlich stellt sich die Frage, ob und, wenn ja, in welcher Höhe, der Komplementär-GmbH gegenüber der GmbH & Co KG ein Vergütungsanspruch zusteht?

3.2 Lösung

Die Komplementär-GmbH übernimmt bei einer GmbH & Co KG zwei ganz wesentliche Funktionen. Einerseits ist sie als Komplementärin für die Geschäftsführung der KG zuständig. Andererseits übernimmt sie als Komplementärin die Vollhafterfunktion in der KG.[25]
Zur Frage eines dabei zu beachtenden Vergütungsgebots ist nochmals kurz die Gesellschaftsstruktur einer GmbH & Co KG und den Umstand in Erinnerung rufen, dass das Verbot der Einlagenrückgewähr nicht nur von der Komplementär-GmbH im Verhältnis zu ihren Gesellschaftern, sondern nach der Judikatur des OGH auch auf KG-Ebene im Verhältnis zu den Kommanditisten zu beachten ist. Hieraus ergibt sich folgendes:

- Die KG darf der Komplementär-GmbH keine fremdunüblich hohe Geschäftsführungs- und Haftungsvergütung bezahlen, weil dies indirekt zu einer Bereicherung der an der Komplementär-GmbH beteiligten Kommanditisten zu Lasten der KG führen würde, womit das Verbot der Einlagenrückgewähr auf KG-Ebene verletzt würde.[26]
- Umgekehrt darf sich die Komplementär-GmbH aber nicht mit einer fremdunüblich niedrigen Geschäftsführungs- und Haftungsvergütung begnügen, weil dies indirekt zu einer Bereicherung der an der KG beteiligten GmbH-Gesellschafter zu Lasten der GmbH führen würde, womit das Verbot der Einlagenrückgewähr auf GmbH-Ebene verletzt würde.[27]

19 OGH 17.12.2008, 6 Ob 267/08w, GesRZ 2009, 176 (*Schörghofer*).
20 Vgl die Nachweise bei *Zwick*, UmwG (2021) § 1 Rz 52.
21 Vgl *Zwick*, UmwG § 1 Rz 60 mwN.
22 Vgl *Zwick*, UmwG § 1 Rz 32.
23 Vgl nur *Gaggl*, Gläubigerschutz bei Umgründung der GmbH & Co KG 242 ff mwN.
24 Vgl BFG 27.9.2022, RV/5100077/2020.
25 Vgl *Bergmann*, GmbH & Co KG: Zum Erfordernis einer angemessenen Vergütung der Komplementär-GmbH, GES 2018, 299 (299 ff).
26 Vgl *Bergmann*, GES 2018, 299 (300).
27 Vgl *Bergmann*, GES 2018, 299 (300).

© Verlag Österreich 2024

- Daraus ergibt sich, dass die Geschäftsführungs- und Haftungsvergütung in beide Richtungen fremdüblich bemessen sein muss, also weder fremdunüblich hoch noch fremdunüblich niedrig sein darf.[28] Freilich wird es für die Geschäftsführungs- und Haftungsvergütung nicht einen einzigen korrekten, nämlich fremdüblichen, Betrag geben, sondern eine gewisse Bandbreite fremdüblicher Beträge. In diese Bandbreite muss sich die Geschäftsführungs- und Haftungsvergütung aber bewegen, um Verstöße gegen das Verbot der Einlagenrückgewähr zu vermeiden. Zur Ermittlung der angemessenen Bandbreite muss die Geschäftsführungs- und Haftungsvergütung in ihre Einzelkomponenten aufgegliedert werden.[29]
- In Bezug auf die Geschäftsführungskomponente ist zu eruieren, was ein fremder, nicht beteiligter Dritter für die gegenüber der KG erbrachten Geschäftsführungsleistungen verlangen würde. Dies kann naturgemäß je nach Komplexität und Zeitaufwand stark divergieren und von sehr niedrigen Beträgen bei einer nicht operativen Holdingfunktion der KG bis hin zu sehr hohen Beträgen bei einer operativen Geschäftstätigkeit der KG reichen.[30] Bezogen auf den dem gegenständlichen Beispiel zugrunde liegenden Sachverhalt, der im Jahr 2022 vom BFG zu beurteilen war, wurde eine Geschäftsführungsvergütung in der Größenordnung zwischen EUR 80.000 und EUR 90.000 für fremdüblich gehalten, wobei seitens der Komplementär-GmbH ein Vergütungsbenchmark eines Unternehmensberaters als Beweis vorgelegt wurde.[31]
- In Bezug auf die Haftungskomponente gilt, dass nach der Rechtsprechung grundsätzlich eine Haftungsvergütung in Höhe banküblicher Avalprovisionen oder hypothetischen Versicherungsprämien als angemessen gesehen wird.[32] Was hier konkret angemessen ist, hängt von den Umständen des Einzelfalls ab, man wird aber in der Praxis von einer Größenordnung der Provision zwischen 1% und 2% des betriebswirtschaftlichen Eigenkapitals der Komplementär-GmbH p.a. ausgehen können. Beim betriebswirtschaftlichen Eigenkapital handelt es sich um das zu Verkehrswerten bewertete Eigenkapital der Komplementär-GmbH unter Berücksichtigung stiller Reserven.[33] Hierbei sind aber zusätzlich folgende Limitierungen zu beachten: Sind die Verbindlichkeiten der KG geringer als das betriebswirtschaftliche Eigenkapital der Komplementär-GmbH, wird die Bemessungsgrundlage für die Haftungsvergütung mit den niedrigeren KG-Verbindlichkeiten limitiert.[34] Und den Wert des Komplementär-Anteils der GmbH an der GmbH & Co KG wird man bei Ermittlung des betriebswirtschaftlichen Eigenkapitals der Komplementär-GmbH zum Abzug bringen müssen. Wenn es nämlich tatsächlich zur Haftung ohne faktischer Regressmöglichkeit kommen sollte, wird regelmäßig auch die KG und der Komplementär-Anteil an dieser nichts mehr wert sein. Bezogen auf den konkreten Fall bedeutet das, dass der Komplementär-GmbH eine Haftungsvergütung in der Größenordnung zwischen EUR 4.000 und EUR 8.000 p.a. zu bezahlen ist.
- Sollte die Komplementär-GmbH entgegen dem praktischen Regelfall nicht als reine Arbeitsgesellschafterin fungieren, sondern auch am Gewinn und Vermögen der KG beteiligt sein, ist ihr eine solche fremdübliche Geschäftsführungs- und Haftungsvergütung über den normale, aufgrund der Gewinnbeteiligung zustehenden Gewinntangente hinaus zu leisten.[35]
- Im Hinblick auf diese Grundsätze zur Bemessung einer angemessenen Geschäftsführungs- und Haftungsvergütung besteht mutmaßlich bei der überwiegenden Mehrheit der GmbH & Co KG Handlungsbedarf. Denn in der Praxis ist es durchaus üblich, die Komplementär-GmbH mit Geschäftsführungs- und Haftungsvergütungen in der Größenordnung von weniger als EUR 1.000 jährlich entlohnen, was aber regelmäßig zu Verstößen gegen das Verbot der Einlagenrückgewähr führen dürfte. Eine Überprüfung der an die Komplementär-GmbH geleisteten Geschäftsführungs- und Haftungsvergütung wird sich daher in vielen Fällen empfehlen.

4. Aufsichtsratspflicht

4.1 Beispiel und Fragestellung

Eine GmbH & Co KG beschäftigt selbst im Durchschnitt 200 Arbeitnehmer. Die Komplementär-GmbH beschäftigt im Durchschnitt 120 Arbeitnehmer. Die GmbH & Co KG hat börsennotierte Wertpapiere (etwa eine Anleihe) begeben. Es stellt sich nun die Frage, ob auf Ebene der Komplementär-GmbH und/oder auf KG-Ebene ein Aufsichtsrat

28 Vgl *Bergmann*, GES 2018, 299 (300).
29 Vgl *Bergmann*, GES 2018, 299 (300).
30 Vgl *Bergmann*, GES 2018, 299 (300).
31 Vgl BFG 27.9.2022, RV/5100077/2020.
32 Vgl VwGH 17.12.2014, 2010/13/0115; EStR 2000 Rz 5891; *Novosel/Rindler*, Die GmbH & Co KG und ihre Gesellschafter im Ertragsteuerrecht, in *Arnold*, GmbH & Co KG – Gedenkschrift für Wolf-Dieter Arnold[2] (2016) 263 (294); *Bergmann*, GES 2018, 299 (302).
33 Vgl *Bergmann*, GES 2018, 299 (300).
34 Vgl *H. Foglar-Deinhardstein* in *Foglar-Deinhardstein/Aburumieh/Hoffenscher-Summer*, GmbHG § 82 Rz 157; *Bergmann*, GES 2018, 299 (300).
35 Vgl *Bergmann*, GES 2018, 299 (301).

© Verlag Österreich 2024

bestellt werden muss und, bejahendenfalls, die praktisch noch einmal wichtigere Frage nach einer Arbeitnehmermitbestimmung.

4.2 Lösung

4.2.1 Aufsichtsratspflicht auf Ebene der Komplementär-GmbH

Nach § 29 Abs 1 Z 4 GmbHG muss ein Aufsichtsrat bestellt werden, wenn die GmbH persönlich haftender Gesellschafter einer KG ist und die Anzahl der Arbeitnehmer in ihrem Unternehmen und im Unternehmen der KG im Durchschnitt zusammen 300 übersteigt. Die Bestimmung soll die Umgehung der Aufsichtsratspflicht durch Gründung einer GmbH & Co KG verhindern.[36]
Ausnahmsweise besteht nach § 29 Abs 2 Z 2 GmbHG keine Aufsichtsratspflicht, wenn neben der GmbH eine natürliche Person, die von der Vertretung der KG nicht ausgeschlossen ist, persönlich haftender Gesellschafter der KG ist.
Da die Zahl der Arbeitnehmer von Komplementär-GmbH und KG im Beispiel gemeinsam 300 überschreiten und die Ausnahmeregelung mangels natürlicher Person nicht anwendbar ist, kann als Zwischenergebnis festgehalten werden, dass auf Ebene der Komplementär-GmbH ein Aufsichtsrat zu bestellen ist.
Die Arbeitnehmermitbestimmung in diesem Aufsichtsrat ergibt sich aus § 110 Abs 1 iVm 5 ArbVG. Es gibt somit eine Drittelbeteiligung von Arbeitnehmervertretern, wobei zu beachten ist, dass die Entsendung in den Aufsichtsrat der GmbH durch alle Betriebsräte erfolgt, die in der GmbH und KG errichtet wurden.
Nächstes Zwischenergebnis ist somit, dass es eine Arbeitnehmermitbestimmung auf Ebene der Komplementär-GmbH gibt, wobei die Belegschaft der GmbH & Co KG im Aufsichtsrat der Komplementär-GmbH repräsentiert ist.

4.2.2 Aufsichtsratspflicht auf Ebene der GmbH & Co KG

In Bezug auf die Frage einer Aufsichtsratspflicht auf Ebene der GmbH & Co KG ist einleitend festzuhalten, dass bei KG das Prinzip der Selbstorganschaft gilt, wobei bei GmbH & Co KG eine mittelbare Fremdorganschaft möglich ist.[37] Grundsätzlich gibt es bei GmbH & Co KG keine Aufsichtsratspflicht.
Ausnahmsweise bestimmt seit dem APRÄG 2016[38] jedoch § 221 Abs 5 Satz 2 UGB, dass für verdeckte Kapitalgesellschaften, die Unternehmen von öffentlichem Interesse im Sinne des § 189a Z 1 lit a und d UGB sind, auch hinsichtlich der Einrichtung eines Aufsichtsrats sowie eines Prüfungsausschusses die der Rechtsform ihres unbeschränkt haftenden Gesellschafters entsprechenden Rechtsvorschriften gelten. GmbH & Co KG, die die Voraussetzungen des § 189a Z 1 lit a oder d UGB erfüllen, haben somit einen Aufsichtsrat einzurichten. Praktischer Anwendungsfall dieser Bestimmung ist nach den Materialien[39] – wie im Beispielsfall – eine GmbH & Co KG, die börsennotierte Wertpapiere begeben hat. Die Materialien halten fest, dass die Möglichkeit, börsennotierte Wertpapiere zu begeben, nicht an eine bestimmte Rechtsform gebunden ist, weshalb zur Vermeidung einer Umsetzungslücke auch für diesen – nach Meinung der Materialien äußerst unwahrscheinlichen – Fall vorgesorgt werden soll.
Im Schrifttum wird die Einrichtung eines Aufsichtsrats auf Ebene der KG zu Recht als nicht systemkonform kritisiert[40] – uE ist der Wortlaut aber eindeutig. Eine Ausnahmeregelung für den Fall, dass es einen Aufsichtsrat bereits auf Ebene der Komplementär-GmbH gibt, gibt es nicht. Daraus folgt für den Beispielsfall, dass auf Ebene der GmbH & Co KG (zusätzlich zum Aufsichtsrat auf Ebene der Komplementär-GmbH) ein Aufsichtsrat bestellt werden muss. Auch eine Arbeitnehmermitbestimmung gibt es wohl auf Ebene der GmbH & Co KG, weil § 110 Abs 5 ArbVG wohl analog anwendbar sein wird.[41]

5. Ertragsbesteuerung von Share Deals

5.1 Beispiel und Fragestellung

Eine GmbH & Co KG betreibt einen Produktionsbetrieb und hält unter anderem mehrere Betriebsliegenschaften. Es wird ein Kommanditanteil mit einer Gewinn- bzw Vermögensbeteiligung von 50% an einer GmbH & Co KG verkauft. Der Buchwert des Kommanditanteils beträgt beim veräußernden Kommanditisten EUR 2 Mio. Der Verkaufspreis beträgt EUR 20 Mio. Der Differenzbetrag zwischen Kaufpreis und Buchwert des Kommanditanteils

36 Vgl *Aburumieh/Hoppel* in *Foglar-Deinhardstein/Aburumieh/Hoffenscher-Summer*, GmbHG § 29 Rz 25; *F. Schörghofer/P. Schörghofer*, Arbeitnehmermitbestimmung, in *Bergmann/Kalss*, Rechtsformwahl (2020) Rz 29/7.
37 Vgl nur *Schörghofer* in *Kalss/Nowotny/Schörghofer*, Gesellschaftsrecht² Rz 2/903, 2/1048.
38 BGBl I 2016/43.
39 ErlRV 1109 BlgNR 25.GP 5.
40 Vgl nur *Aburumieh/Hoppel* in *Foglar-Deinhardstein/Aburumieh/Hoffenscher-Summer*, GmbHG § 29 Rz 30; *F. Schörghofer/P. Schörghofer* in *Bergmann/Kalss*, Rechtsformwahl Rz 29/5.
41 Vgl *Aburumieh/Hoppel* in *Foglar-Deinhardstein/Aburumieh/Hoffenscher-Summer*, GmbHG § 29 Rz 30; *F. Schörghofer/P. Schörghofer* in *Bergmann/Kalss*, Rechtsformwahl Rz 29/5.

© Verlag Österreich 2024

in Höhe von EUR 18 Mio entfällt zu EUR 6 Mio auf anteilige stille Reserven einzelner Wirtschaftsgüter des KG-Vermögens sowie zu EUR 12 Mio auf den anteiligen Firmenwert der GmbH & Co KG.
Zu klären ist gegenständlich die Frage, welche ertragsteuerlichen Folgen sich aus dem zivilrechtlichen Share Deal für den Verkäufer und den Käufer ergeben?

5.2 Lösung

Im Bereich der Ertragsbesteuerung werden verdeckte Kapitalgesellschaften – anders als in den meisten anderen Rechtsbereichen – nicht mit Kapitalgesellschaften gleichbehandelt. Verdeckte Kapitalgesellschaften wie die GmbH & Co KG gelten somit nicht als eigenständige Körperschaftsteuersubjekte, die nach dem Trennungsprinzip besteuert werden, sondern werden vielmehr wie normale Personengesellschaften nach dem Durchgriffs- bzw Transparenzprinzip besteuert.[42] Das bedeutet, dass verdeckte Kapitalgesellschaften selbst keine Ertragsteuersubjekte sind, sondern dass das von solchen erwirtschaftete Ergebnis steuerlich den hinter der verdeckten Kapitalgesellschaften stehenden Gesellschaftern zugerechnet wird und bei diesen – unabhängig davon, ob und inwieweit es zivilrechtlich zu einer Gewinnausschüttung gekommen ist – der Besteuerung unterworfen wird.[43]
Aus der transparenten steuerlichen Betrachtung von Personengesellschaften einschließlich verdeckter Kapitalgesellschaften ergibt sich, dass zivilrechtliche Share Deals im Zusammenhang mit verdeckten Kapitalgesellschaften aus ertragsteuerlicher Perspektive immer als Asset Deals gelten. Der Verkäufer veräußert somit steuerlich nicht einen vom Gesellschaftsvermögen abisolierten Gesellschaftsanteil, sondern vielmehr die anteiligen Wirtschaftsgüter (§ 32 Abs 2 EStG). Der zivilrechtliche Käufer erwirbt umgekehrt ertragsteuerlich keinen abisolierten Gesellschaftsanteil an einer verdeckten Kapitalgesellschaft, sondern deren anteilige Wirtschaftsgüter. Das hat im Einzelnen folgende Auswirkungen:

- Beim Verkäufer richtet sich die Besteuerung je nach Art der Wirtschaftsgüter, die er in steuerlich transparenter Betrachtungsweise veräußert. Ist der Verkäufer etwa eine natürliche Person, so kommt auf den Veräußerungsgewinn, soweit dieser anteilig auf die im Gesellschaftsvermögen befindlichen Betriebsliegenschaften entfällt, der 30%ige-ImmoESt-Steuersatz zur Anwendung, etc.
- Da der Käufer aus ertragsteuerlicher Perspektive anteilig die Wirtschaftsgüter der GmbH & Co KG erwirbt, kann dieser in voller Höhe der anlässlich des Verkaufs aufgedeckten stillen Reserven und des darüberhinausgehenden Firmenwerts Abschreibungspotenzial generieren und damit seine künftige Steuerbelastung deutlich senken. Im beurteilungsgegenständlichen Beispiel können somit die anteilig erworbenen abnutzbaren Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens zum anteiligen Kaufpreis auf deren betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer im Wege der AfA abgeschrieben werden. Der darüberhinausgehende, kaufbedingt aktivierbare Firmenwert in Höhe von EUR 12 Mio kann über 15 Jahre abgeschrieben werden. Demgegenüber wäre ein zivilrechtlicher Share Deal in Bezug auf Anteile an Kapitalgesellschaften auch steuerlich als Share Deal zu behandeln, sodass es zu keiner Aufwertung der in der betreffenden Gesellschaft gehaltenen Assets bzw der kaufbedingten Aktivierung eines Firmenwerts käme. Die erworbenen Anteile an Kapitalgesellschaften können keiner planmäßigen Abschreibung (AfA) unterzogen werden, sondern können allenfalls nur bei entsprechendem Wertverlust außerplanmäßig abgeschrieben werden. Das ist steuerwirkungstechnisch ein enormer Unterschied.

6. Grenzüberschreitende Sachverhalte

6.1 Beispiel und Fragestellung

Eine GmbH & Co KG mit Satzungs- und Verwaltungssitz in Österreich möchte ihre geschäftlichen Aktivitäten in einen anderen Mitgliedsstaat verlagern. Es ist deshalb beabsichtigt, die österreichische GmbH & Co KG im Wege einer grenzüberschreitenden Sitzverlegung in eine KG nach dem Recht eines anderen Mitgliedsstaats umzuwandeln.
Vor diesem Hintergrund stellen sich die Fragen, ob eine grenzüberschreitende Export-Sitzverlegung bzw Umwandlung einer österreichischen GmbH & Co KG innerhalb der EU bzw des EWR möglich ist und, bejahendenfalls, welche Regelungen auf eine solche grenzüberschreitende Sitzverlegung Anwendung finden.

6.2 Lösung

Unter einer grenzüberschreitenden Satzungssitzverlegung versteht man den Wechsel des anwendbaren Gesellschaftsrechts in einem geordneten Verfahren, im Zuge dessen es insbesondere zur Löschung der Gesellschaft im Register des Wegzugsstaats und zur Neueintragung im

42 Vgl *Bergmann* in *Bergmann/Ratka*, Handbuch Personengesellschaften² (2016) Rz 13/250.

43 Vgl *Bergmann* in *Bergmann/Ratka*, Handbuch Personengesellschaften² Rz 13/1.

© Verlag Österreich 2024

Register des Zuzugsstaats kommt und bei dem insgesamt die Identität der Gesellschaft – vergleichbar einer formwechselnden Umwandlung im nationalen Recht – gewahrt bleibt.[44]

Das am 1.8.2023 in Kraft getretenen EU-UmgrG[45], das in Umsetzung der Mobilitätsrichtlinie gerade auch grenzüberschreitende Sitzverlegungen regelt,[46] erfasst nur die Umwandlung von Kapitalgesellschaften (§ 1 EU-UmgrG), worunter verdeckte Kapitalgesellschaften nicht gezählt werden. Die Umwandlung von Personengesellschaften ist weder auf österreichischer nationaler noch auf europarechtlicher Ebene ausdrücklich geregelt.[47]

Ein Blick in die österreichische Rechtsprechung bringt zunächst die schon ein paar Jahre alte Entscheidung 6 Ob 224/13d[48] zu Tage, in der sich der OGH mit der Hereinumwandlung (also Import-Sitzverlegung) einer italienischen KG beschäftigt hat. In dieser Entscheidung hat der OGH festgehalten, dass Gesellschaften (und zwar auch OG und KG), die nach dem Recht eines anderen EWR-Vertragsstaats gegründet wurden, sich in eine österreichische Gesellschaft identitätswahrend umwandeln können, wenn zugleich der Verwaltungssitz nach Österreich verlegt wird, die Gesellschaft sämtliche Voraussetzungen erfüllt, die nach dem Recht des Wegzugsstaats für eine solche Umwandlung bestehen und die Gesellschaft die Anforderungen an eine österreichische Gesellschaft (insbesondere in Bezug auf Satzung, Kapitalausstattung und Organbesetzung) erfüllt.

Zur Hinausumwandlung (also Export-Sitzverlegung) gibt es jedoch – soweit wir sehen – keine höchstgerichtliche Judikatur (in der genannten Entscheidung hat sich der OGH in einem obiter dictum jedoch auch auf die Export-Sitzverlegung bezogen). Es gibt allerdings zumindest zwei OLG Entscheidungen, nach denen eine Export-Sitzverlegung zulässig sein soll: Zum einen vom OLG Innsbruck aus dem Jahr 2008[49] zur Export-Sitzverlegung einer österreichischen OEG nach Liechtenstein und zum anderen eine jüngere Entscheidung vom OLG Wien aus dem Jahr 2017[50] zur Export-Sitzverlegung einer österreichischen GmbH & Co KG nach Luxemburg.

Die angeführte österreichische Rechtsprechung beruht auf der einschlägigen EuGH-Judikatur zur Niederlassungsfreiheit,[51] auf die hier jedoch nicht näher eingegangen werden soll. Zu nennen sind die Rechtssachen *Cartesio*, *Vale* und *Polbud*.[52]

Zur aus Praktikersicht wichtigen Frage nach den anwendbaren Regelungen ist zu sagen, dass nach dem OLG Wien[53] die Regelungen des SEG zur Sitzverlegung einer SE ins Ausland bei kapitalistischen Personengesellschaften sinngemäß zur Anwendung kommen.[54] UE sollten nunmehr die neuen Regelungen zur Hinausumwandlung im EU-UmgrG, also §§ 9 ff, analog angewendet werden. Es ist also –verkürzt – zunächst ein Umwandlungsplan zu erstellen (auf einen Umwandlungsbericht sowie die Umwandlungsprüfung wird regelmäßig verzichtet werden können). Ein Monat nach der Einreichung des Umwandlungsplans bei Gericht kann der Umwandlungsbeschluss gefasst werden und darauf folgt die Anmeldung der beabsichtigten Umwandlung im Firmenbuch. Dies wird binnen 9 Monaten nach dem Umwandlungsstichtag zu erfolgen haben. Nach positiver Prüfung hat das Gericht die beabsichtigte Umwandlung einzutragen und eine Vorabbescheinigung auszustellen. Sobald die grenzüberschreitende Umwandlung dann wirksam geworden ist, ist die Gesellschaft zu löschen. Der Gesellschafterschutz wird im Wesentlichen durch ein Austrittsrecht gegen Barabfindung sichergestellt und der Gläubigerschutz durch einen Anspruch auf Sicherheitsleistung.

Umstritten ist, ob zwingend auch der Verwaltungssitz verlegt werden muss.[55] Überhaupt ist bei OG und KG die Sitzverlegung grundsätzlich ein tatsächlicher Vorgang – der Sitz gehört nämlich nicht zum notwendigen Inhalt des Gesellschaftsvertrags einer Personengesellschaft und die Sitzverlegung ist regelmäßig mit der Verlegung der Verwaltung vollzogen.[56] Außerdem ist anzumerken, dass neben den österreichischen Regelungen natürlich zusätzlich auch die Regelungen des Zuzugsstaats zu beachten sind.

Als Ergebnis kann somit festgehalten werden, dass eine österreichische GmbH & Co KG durch grenzüberschreitende Sitzverlegung in eine KG nach dem Recht eines anderen Mitgliedsstaats umgewandelt werden kann und aus österreichischer Sicht uE die §§ 9 ff des EU-UmgrG zur Hinausumwandlung analog zur Anwendung gelangen.

---

44 OGH 10.4.2014, 6 Ob 224/13d, ecolex 2014/290 (*Brugger*); *Eckert* in *Kalss*, Verschmelzung – Spaltung – Umwandlung[3], EU-VerschG (2021) Vor §§ 1-18 Rz 54.

45 GesMobG, BGBl I 2023/78.

46 Vgl für einen Überblick nur *Schörghofer/Zwick*, Das neue EU-Umgründungsgesetz – Eine Einführung in alle Umgründungsarten, GES 2023, 328 (332 ff).

47 Vgl nur *Hoflehner/Hahn*, Grenzüberschreitende „Export"-Sitzverlegung durch Satzungsänderung, RdW 2018, 207 (207 ff) mwN.

48 OGH 10.4.2014, 6 Ob 224/13d, ecolex 2014/290 (*Brugger*).

49 OLG Innsbruck 15.7.2008, 3 R 83/08p.

50 OLG Wien 24.11.2017, 6 R 113/17g.

51 Vgl nur *Hoflehner/Hahn*, RdW 2018, 207 (207) mwN.

52 EuGH 16.12.2008, C-210/06, *Cartesio*; 12.7.2012, C-378/10, *Vale*; 25.10.2017, C-106/16, *Polbud*.

53 OLG Wien 24.11.2017, 6 R 113/17g.

54 Vgl *Hoflehner/Hahn*, RdW 2018, 207 (211 f).

55 Vgl *Hoflehner/Hahn*, RdW 2018, 207 (210) mwN.

56 Vgl nur *Weigand* in *Torggler*, UGB[3] (2019) § 13 Rz 5.

© Verlag Österreich 2024

Schluss

Im Hinblick auf die ohnedies weitgehende Gleichschaltung und vielen noch ungeklärten Problemstellungen stellt sich die Frage, warum man im Zuge der Rechtsformwahl eine verdeckte Kapitalgesellschaft statt einer echten Kapitalgesellschaft als Rechtsform in Erwägung ziehen sollte? Sehr häufig sind die Motive in der Praxis ertragsteuerlicher Natur – Stichwort transparente Besteuerung. Aber auch gesellschaftsrechtliche Aspekte können eine entscheidende Rolle spielen. So kann ein Grund kann etwa darin bestehen, dass sich das Personengesellschaftsrecht einer höheren vertraglichen Gestaltungsfreiheit erfreut, als dies im Kapitalgesellschaftsrecht der Fall ist. Beispielsweise können die Auskunftsrechte von Kommanditisten gesellschaftsvertraglich sehr weitgehend eingeschränkt werden, während GmbH-Gesellschaftern umgekehrt ein zwingendes, sehr weitgehendes Auskunftsrecht zusteht. Auch muss der Gesellschaftsvertrag einer GmbH & Co KG nicht in der Urkundensammlung des Firmenbuchs veröffentlicht werden.

Korrespondenz:
Assoz. Univ.-Prof. Dr. Sebastian Bergmann, LL.M. MBA, Partner, Rechtsanwalt und Steuerberater bei BERGMANN HABSBURG Rechtsanwälte,
sebastian.bergmann@bergmann-habsburg.com
Dr. Paul Schörghofer, LL.M. (Harvard), Rechtsanwalt in Wien, p.schoerghofer@frra.at

© Verlag Österreich 2024