

1. Kapitel

Einleitung

Literatur: Kofler (Hrsg), UmgrStG¹⁰ (2021); Schwarzinger/Wiesner, UmgRündungssteuer-Leitfaden I³ (2013); Walter, UmgRündungssteuerrecht¹³ (2021) 23 ff; Wiesner/Hirschler/Mayr (Hrsg), Handbuch der UmgRündungen (Loseblattwerk inkl 21. Lfg 2021) A II. Einführung.

Übersicht

	Rz
I. Zweck des UmgRündungssteuerrechts	1.1
II. Motive des UmgrStG	1.2
III. Historische Entwicklungen	1.3
IV. Allgemeine Formen und Grundsätze des UmgRündungssteuerrechts ..	1.5
V. UmgRündungsformen	1.6
VI. Allgemeine Grundsätze des UmgrStG	1.8

I. Zweck des UmgRündungssteuerrechts

Das österreichische UmgRündungsrecht stellt dem Rechtsanwender eine Vielzahl an gesellschaftsrechtlichen sowie steuerrechtlichen „Werkzeugen“ und Gestaltungsmöglichkeiten zur Verfügung, wobei – aufgrund der engen Verzahnung von Gesellschaftsrecht, Bilanzrecht und Steuerrecht sowie der daraus resultierenden Komplexität – das UmgRündungsrecht allgemein als technisch sehr anspruchsvoller Bereich im Unternehmenssteuerrecht wahrgenommen wird. Kommen schließlich zu einer UmgRündung – da zB in- und ausländische Unternehmen bzw Vermögenswerte in die Transaktion involviert sind – internationale Aspekte dazu, so gewinnt deren steuerliche Beurteilung weiter an Komplexität.

Das UmgrStG ermöglicht die steuerneutrale Änderung der Rechtsform eines Unternehmens im Rahmen bestimmter durch das UmgrStG vorgegebener UmgRündungstypen. Gegenstand dieses Handbuchs soll die Beschreibung des österreichischen UmgrStG in seinen **Grundzügen** sein, wobei die steuerrechtlichen Erläuterungen aufgrund der oben angeführten Verknüpfung der unterschiedlichen Rechtsbereiche die Bezugnahme auf gesellschaftsrechtliche Aspekte erforderlich macht. Ergänzend dazu werden im Rahmen dieses Handbuchs die Besonderheiten bei der Beurteilung **internationaler UmgRündungssteuersachverhalte** kommentiert. Zu diesem Zwecke werden, nach Darlegung der historischen Entwicklung des österreichischen UmgRündungssteuerrechts und der allgemeinen Grundsätze des UmgrStG, die einzelnen UmgRündungsformen des UmgrStG (Art I–VI UmgrStG) erläutert und durch Beispiele ergänzt. Aufgrund dessen hoher praktischer Relevanz wird im Text teilweise auf die Ausführungen in den UmgrStR 2002 der österreichischen Finanzverwaltung verwiesen.

II. Motive des UmgrStG

Unter dem Begriff der „UmgRündung“ werden im UmgrStG die Tatbestände der Verschmelzung (Art I), der Umwandlung (Art II), der Einbringung (Art III), des Zusam-

menschlusses (Art IV), der Realteilung (Art V) und der Spaltung (Art VI) verstanden. Vom UmgrStG sind grundsätzlich übertragende Umgründungen erfasst, welche – im Gegensatz zu lediglich formwechselnden Umwandlungen – ohne die begünstigenden Bestimmungen des UmgrStG einer ertragsteuerlichen Belastung unterliegen würden. Durch die Bestimmungen des UmgrStG wird va die Aufdeckung von stillen Reserven und die damit verbundene Besteuerung dieser vermieden sowie die Übertragung von Verlustvorträgen geregelt. Betriebswirtschaftlich begründbare Strukturierungsmaßnahmen sollen durch das UmgrStG begünstigt werden.

III. Historische Entwicklungen

- 1.3 Von 1969 bis 1991 normierte das StruktVG abgabenrechtliche Erleichterungen für Strukturierungen. Durch die Begünstigung von Umstrukturierungen wurde die Entwicklung der österreichischen Unternehmen in Richtung Kapitalgesellschaften ermöglicht und dadurch versucht, ihre Wettbewerbsfähigkeit zu steigern.
- 1.4 Für Umgründungen mit Stichtagen nach dem 31. 12. 1991 war erstmals das UmgrStG anwendbar. Eine wesentliche Erweiterung zum StruktVG bestand im verstärkten internationalen Bezug, zu welchem in weiterer Folge va die FRL von 1990 und die mit ihr verbundenen Vorgaben zur einheitlichen Besteuerung von Umgründungen innerhalb der EU beigetragen hat. In der Zwischenzeit erfolgten umfangreiche Anpassungen des UmgrStG (insbesondere hinsichtlich internationaler Sachverhalte).

IV. Allgemeine Formen und Grundsätze des Umgründungssteuerrechts

- 1.5 Allen Umgründungen gemeinsam sind Änderungen auf Ebene des Rechtsträgers eines Unternehmens. Hinsichtlich der Vermögensübertragung ist jedoch aufgrund der unterschiedlichen steuerlichen Behandlung zwischen zwei Formen von Umgründungen zu differenzieren.

V. Umgründungsformen

- 1.6 **Formwechselnde Umgründung:** Bei der formwechselnden Umgründung unterbleibt eine Übertragung von Vermögen, da lediglich die Rechtsform des Unternehmens geändert wird – die Identität des Rechtsträgers bleibt unverändert. Beispiele für diesen Vorgang sind die Umwandlung einer AG in eine GmbH (§§ 239ff AktG) oder jene einer OG in eine KG. Die formwechselnde Umgründung hat keine steuerlichen Auswirkungen.
- 1.7 **Übertragende Umgründung:** Im Gegensatz zur formwechselnden Umgründung ändert sich bei der übertragenden Umgründung die Identität des Rechtsträgers des Unternehmens, was eine Übertragung des Vermögens zur Folge hat und mit nachteiligen steuerrechtlichen Folgen auf verschiedenen Ebenen (Gesellschafts- und Gesellschafterebene) verbunden sein kann. Ohne die begünstigende Behandlung durch das Umgründungssteuerrecht würde beispielsweise die Übertragung eines Betriebes gegen die Gewährung von Gesellschaftsanteilen ertragsteuerlich als Tausch qualifiziert und die damit verbundene Gewinnrealisierung würde der Ertragsteuer unterliegen. Ebenso verhält es sich mit der Umwandlung einer Gesellschaft auf ihren Hauptgesellschafter, welche als Liquidation der Ertragsbesteuerung unterliege. Auf den Umgründungsvorgang würden weiters USt

(aufgrund der Qualifizierung als umsatzsteuerbarer Leistungsaustausch bzw Eigenverbrauch) sowie bei der Übertragung von Grundstücken GrEST auf Basis des gemeinen Werts anfallen. Kapitalgesellschaften hätten zusätzlich die Gesellschaftsteuerpflicht bei Vermögensübertragungen zu beachten. Zudem müsste auf die etwaige Realisierung von gebührenrechtlich relevanten Tatbeständen im Rahmen der Vermögensübertragungen geachtet werden.

VI. Allgemeine Grundsätze des UmgrStG

Das UmgrStG basiert auf einigen Grundsätzen, welche alle Umgürndungsformen maßgeblich bestimmen: **1.8**

Verknüpfung mit dem allgemeinen Steuerrecht: Beim UmgrStG handelt es sich um ein Sondergesetz („lex specialis“), welches Bestandteil des allgemeinen Steuerrechts ist und zwingend anzuwenden ist, sobald ein Vorgang die Anwendungsvoraussetzungen erfüllt. Sind diese nicht gegeben, so ist das allgemeine Steuerrecht (insbesondere das EStG oder das KStG) anzuwenden. Es besteht somit kein Wahlrecht zwischen der Anwendung des UmgrStG und des allgemeinen Steuerrechts. **1.9**

Übertragung von begünstigtem Vermögen gegen Anteile: Bis auf wenige Ausnahmen (Verschmelzung) fallen nur jene Vorgänge unter das UmgrStG, bei denen Vermögensanteile übertragen werden, die besondere Kriterien erfüllen („begünstigtes“ bzw „qualifiziertes“ Vermögen). Im Gegenzug für die Vermögensübertragung werden Gesellschafterrechte an der übernehmenden Gesellschaft gewährt. **1.10**

Buchwertfortführung: Die übertragende Gesellschaft hat bei Anwendung des UmgrStG das zu übertragende Vermögen (Aktiva und Passiva) steuerlich idR mit den Buchwerten (bzw mit den Anschaffungskosten) anzusetzen, wodurch eine Aufdeckung und Versteuerung der stillen Reserven bzw eines etwaigen Firmenwerts unterbleibt. Die das Vermögen übernehmende Gesellschaft ist zur Fortführung der steuerlichen Buchwerte (bzw der Anschaffungskosten) des Übertragenden verpflichtet, wodurch die steuerhängigen stillen Reserven auf sie übertragen werden. Auf unternehmensrechtlicher Ebene sind Aufwertungen des Vermögens nach § 202 UGB durch den Übernehmenden möglich, jedoch sind damit verbundene spätere höhere Aufwendungen (Abschreibungen) steuerlich nicht abzugsfähig. **1.11**

Steuerneutralität von Buchgewinnen und -verlusten: Entstehen durch die Umgürndung Buchgewinne oder -verluste, so sind diese steuerneutral zu behandeln. Eine Ausnahme davon besteht lediglich im Fall von Confusiotatbeständen (Vereinigung von Aktiva und Passiva). **1.12**

Rückwirkungsfiktion: Der Umgürndungsvorgang kann für ertragsteuerliche Zwecke auf einen Zeitpunkt in die Vergangenheit bezogen werden. Der fiktive Umgürndungstichtag (= Zeitpunkt der ertragsteuerlichen Vermögensübertragung) kann bis zu neun Monate vor der Anmeldung der Umgürndung zur Eintragung in das Firmenbuch bzw der Meldung der Umgürndung an das Finanzamt liegen. Die Rückwirkung wirkt ausschließlich ertragsteuer- und bilanz-, nicht aber sachenrechtlich. Sachenrechtlich sind die allgemeinen Bestimmungen zur Vermögensübertragung des ABGB maßgeblich. **1.13**

Äquivalenzgrundsatz: Grundsätzlich müssen die Leistung (übertragenes Vermögen) und die Gegenleistung (idR Anteile), welche im Zuge einer Umgürndung ausgetauscht werden, gleichwertig sein. Ein Verstoß gegen das Äquivalenzprinzip hindert jedoch nicht die **1.14**

Anwendbarkeit des UmgrStG, sondern wird lediglich als unentgeltliche Zuwendung auf Gesellschaftsebene qualifiziert.

- 1.15 Objektbezogener Übergang von Verlustvorträgen:** Steuerliche Verlustvorträge, welche vom übertragenen Vermögen verursacht wurden, gehen grundsätzlich auf den Übernehmenden über. § 4 UmgrStG normiert jedoch sog. „Verlustbremsen“, wonach bei bestimmten Fallkonstellationen die Verluste entweder gar nicht oder nicht zur Gänze übergehen. Ist der Verlust nicht eindeutig dem übertragenen bzw dem zurückbleibenden Vermögen zurechenbar, so ist er aufzuteilen. Liegt ein Mantelkauf vor, so geht der Verlustvortrag grundsätzlich verloren.
- 1.16 Maßgeblichkeit des Unternehmensrechts:** Bestimmte Umgründungsvorgänge (Verschmelzung, Umwandlung, Einbringung mit Kapitalerhöhung, Handelsspaltung) kommen erst durch Eintragung in das Firmenbuch zustande. In diesen Fällen treten die steuerlichen Folgen des UmgrStG erst dann ein, wenn auch unternehmensrechtlich (durch die Firmenbucheintragung) eine zulässige Umgründung vorliegt.
- 1.17 Internationalisierung:** Die Bestimmungen des UmgrStG sind unter bestimmten Umständen (Vergleichbarkeit des Vorgangs, Beibehaltung der Steuerverstrickung) auch auf ausländische Umgründungen mit Inlandsbezug, inländische Umgründungen mit Auslandsbezug sowie grenzüberschreitende Umgründungen (sofern durchführbar) anzuwenden.
- 1.18 Wirtschaftliche Begründung:** Für die Anwendbarkeit des UmgrStG ist eine wirtschaftlich sinnvolle Begründung der Umgründung notwendig. Sollte der Zweck der Maßnahme ausschließlich in der Erzielung von Steuervorteilen liegen, ist das UmgrStG (gänzlich oder teilweise) aufgrund der Verwirklichung des Missbrauchstatbestands nicht anwendbar.

2. Kapitel

Verschmelzung

Literatur: *Furherr/Huber*, Internationale Umgründungen nach der Fusionsbesteuerungsrichtlinie (2008) 87; *Hügel*, Grenzüberschreitende und nationale Verschmelzungen im Steuerrecht (2009); *Hügel/Mühlehner/Hirschler*, UmgStG-Kommentar (2000); *Karollus*, Das Ende der bisherigen LBO-/MBO-Finanzierungspraxis? GES 2013, 283; *Kofler* (Hrsg), UmgStG¹⁰ (2021); *Schwarzinger/Wiesner*, Umgründungssteuer-Leitfaden I³ (2013); *Walter*, Umgründungssteuerrecht¹³ (2021) 27; *Wiesner/Hirschler/Mayr* (Hrsg), Handbuch der Umgründungen (Loseblattwerk inkl 21. Lfg 2021) A II Art I; *Wundsam/Zöchling/Huber/Khun*, Umgründungssteuergesetz⁵ (2015).

Übersicht

	Rz
I. Grundformen	2.1
A. Begriff der Verschmelzung	2.1
B. Verschmelzungstypen	2.3
C. Die Gegenleistung	2.5
II. Grundvoraussetzungen des Art I UmgStG	2.7
A. Gesellschaftsrechtliche Zulässigkeit	2.8
B. Steuerhängigkeit des Vermögens	2.9
III. Behördenzuständigkeit/formale Voraussetzungen	2.13
IV. Übertragende Körperschaft – Steuerfolgen	2.23
A. Ertragsteuerwirkung ohne UmgStG	2.23
B. Ertragsteuerliche Wirkung bei Anwendbarkeit des UmgStG	2.25
V. Übernehmende Körperschaft – Steuerfolgen	2.29
VI. Gesellschafter – Steuerfolgen	2.40
A. Rückwirkungsfiktion und Anteiltausch	2.40
B. Fortführung Anschaffungskosten/Buchwerte	2.46
VII. Sonderthemen	2.49
A. Steuerliche Verlustvorträge	2.49
B. Internationale Schachtelbeteiligungen	2.56
VIII. Verschmelzungen und Hinzurechnungsbesteuerung (CFC)	2.59
A. Äquivalenzverletzungen	2.62
B. Lohnsteuer, Umsatzsteuer, Grunderwerbsteuer, Eintragungsgebühr .	2.64
IX. Beispiele	2.68
A. Nationale Verschmelzungen	2.68
B. Inlandsverschmelzungen mit Auslandsbezug	2.69
C. Auslandsverschmelzungen mit Inlandsbezug	2.70
D. Grenzüberschreitende Verschmelzungen	2.71

I. Grundformen

A. Begriff der Verschmelzung

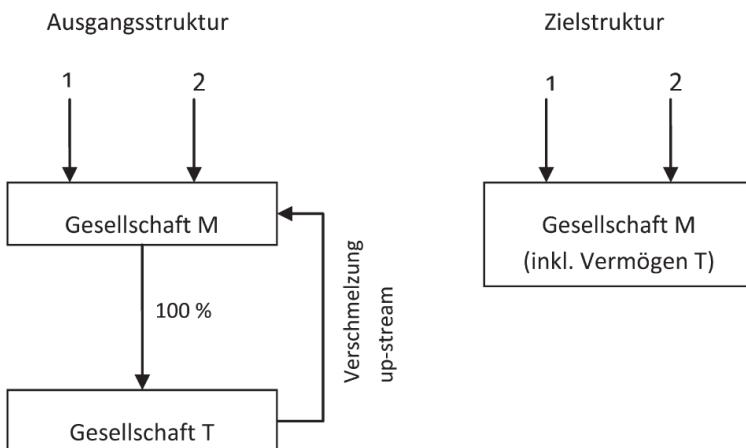
Der Begriff der „Verschmelzung“ (auch Fusion oder Merger) bezieht sich auf die Vereinigung von zwei oder mehreren Körperschaften mit eigener Rechtspersönlichkeit zu einer einzigen Körperschaft. Im Rahmen einer Verschmelzung wird das gesamte Vermö-

gen einschließlich der Schulden der „übertragenden Gesellschaft/en“ unter Ausschluss der Abwicklung **im Wege der Gesamtrechtsnachfolge** auf die „übernehmende Gesellschaft“ übertragen (zur steuerlichen Gesamtrechtsnachfolge siehe § 19 BAO). Die übertragenden Gesellschaften werden im Rahmen der Verschmelzung automatisch aus dem Firmenbuch gelöscht, wobei die Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft als Gegenleistung für ihre untergehenden Anteile an der übernehmenden Gesellschaft beteiligt werden (sog. „Gegenleistungsanteile“). In Spezialfällen kann die Gewährung von Gegenleistungsanteilen unterbleiben (siehe Rz 2.6).

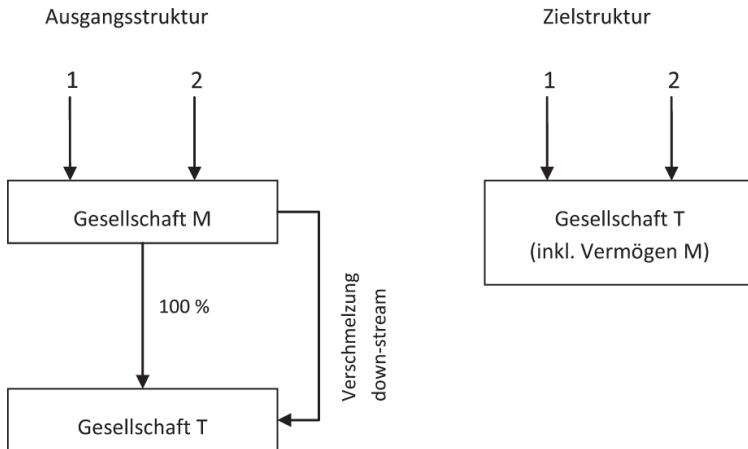
- 2.2** Die **gesellschaftsrechtlichen Rahmenbedingungen** für die Durchführung einer Verschmelzung sind unter §§ 219ff AktG, §§ 96ff GmbHG, § 1 GenVG, § 25 Abs 1 SpG, § 59 VAG, Art 17ff SE-VO und §§ 1ff EU-VerschG geregelt. Die **ertragsteuerliche Qualifikation** einer Verschmelzung ist unter § 20 KStG (allgemeines Ertragsteuerrecht) sowie unter Art I UmgrStG (Sonderbestimmungen) geregelt.

B. Verschmelzungstypen

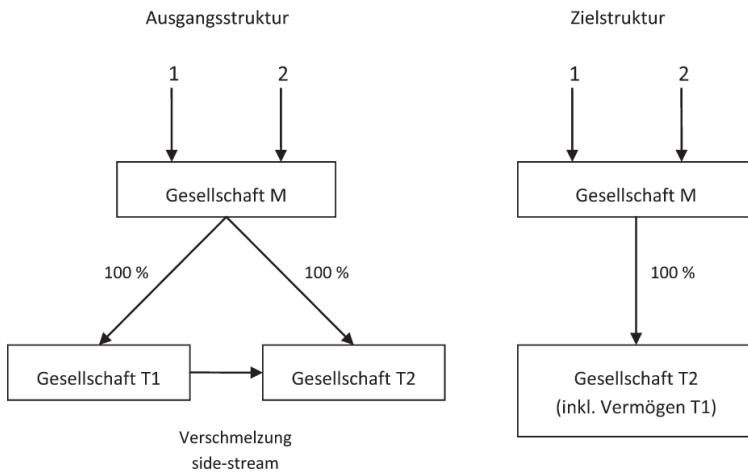
- 2.3** Die Verschmelzung kann einerseits **durch Aufnahme**, andererseits **durch Neugründung** erfolgen. Bei der Verschmelzung durch Aufnahme besteht die übernehmende Gesellschaft zum Zeitpunkt der Eintragung der Verschmelzung im Firmenbuch bereits (zum Verschmelzungstichtag muss sie noch nicht bestanden haben, vgl. UmgrStR 2002 Rz 46), während bei der Verschmelzung zur Neugründung die übernehmende Gesellschaft im Zuge der Verschmelzung neu gegründet wird.
- 2.4** Erfolgt die Verschmelzung von Körperschaften, welche im Rahmen eines Konzerns bereits mittel- oder unmittelbar miteinander verbunden sind, wird der Verschmelzungsvorgang als **Konzernverschmelzung** bezeichnet. Je nach Verschmelzungsrichtung kann eine Konzernverschmelzung als **Up-stream-, Down-stream- oder Side-stream-Verschmelzung** durchgeführt werden.



Grafik I/1: Up-stream-Verschmelzung

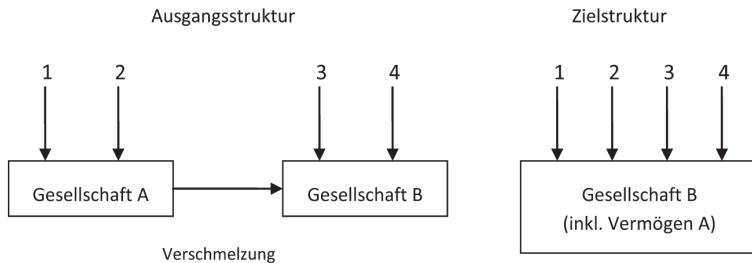


Grafik I/2: Down-stream-Verschmelzung

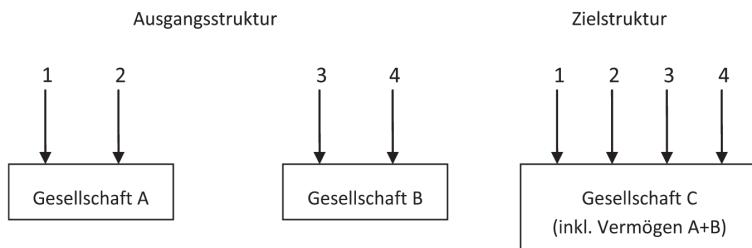


Grafik I/3: Side-stream-Verschmelzung

Werden anteilmäßig nicht verbundene Körperschaften miteinander verschmolzen, handelt es sich um eine sog. **Konzentrationsverschmelzung**. Die Konzentrationsverschmelzung ist **durch Aufnahme** oder **durch Neugründung** möglich.



Grafik I/4: Konzentrationsverschmelzung durch Aufnahme



Grafik I/5: Konzentrationsverschmelzung durch Neugründung

C. Die Gegenleistung

2.5 Ausgabe von Gegenleistungsanteilen: Im Rahmen einer Verschmelzung werden die Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft idR über die Ausgabe von neuen Anteilen an der übernehmenden Gesellschaft für den verschmelzungsbedingten Wegfall ihrer Anteile entschädigt (siehe zB § 96 Abs 1 GmbHG, § 219 AktG). Erfolgt die Verschmelzung gegen Gewährung neuer Anteile aus einer Kapitalerhöhung der übernehmenden Gesellschaft, ermittelt sich der Kapitalerhöhungsbetrag wie folgt:

$$\text{Kapitalerhöhung} = \text{NK übernehmende Ges} \times \frac{\text{Verkehrswert übertragende Ges}}{\text{Verkehrswert übernehmende Ges} \text{ (vor Verschmelzung)}}$$

Die Abfindung der Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft kann alternativ auch über die **Abtretung bestehender Anteile** durch die Gesellschafter der übernehmenden Gesellschaft erfolgen (siehe Rz 2.6), wobei das abzutretende Nominale (Austauschverhältnis) wie folgt ermittelt wird:

$$\text{Abzutretende Anteile} = \text{NK Altgesellschafter} \times \frac{\text{Verkehrswert übertragende Ges}}{\text{Summe Verkehrswert übernehmende + übertragende Ges}}$$

Hinsichtlich der Verkehrswerte wird auf jene im Zeitpunkt der Beschlussfassung der Verschmelzung und nicht auf jene zum Verschmelzungstichtag abgestellt (siehe UmgrStR 2002 Rz 308).

2.6 Keine Ausgabe von Gegenleistungsanteilen: In bestimmten Fällen darf bzw muss gem § 224 AktG von der Gewährung von Gegenleistungsanteilen abgesehen werden (siehe UmgrStR 2002 Rz 5 ff und 280 ff).

- **Verschmelzung Tochter- auf Muttergesellschaft (Up-stream-Verschmelzung):** Insofern die übernehmende an der übertragenden Gesellschaft beteiligt ist und/oder eigene Anteile besitzt, dürfen gem § 224 Abs 1 AktG keine Anteile ausgegeben werden.
- **Mittelbare/unmittelbare Beteiligungsidentität:** Die übernehmende Gesellschaft darf von der Gewährung von Gegenleistungsanteilen gem § 224 Abs 2 Z 1 AktG absehen, insofern die Gesellschafter an der übertragenden und an der übernehmenden Gesellschaft mittel- oder unmittelbar im selben Verhältnis beteiligt sind. Dabei darf jedoch nicht gegen das Verbot der Einlagenrückgewähr gem § 52 AktG oder § 82 GmbHG verstößen werden (zB im Rahmen der Verschmelzung mittelbar gehaltener Konzernschwestergesellschaften, siehe UmgrStR 2002 Rz 15).
- **Abfindung der Gesellschafter mit Altanteilen:** Die Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft verzichten gem § 224 Abs 2 Z 2 AktG auf die Gewährung von Gegenleistungsanteilen (da zB die Abfindung über bereits bestehende „Altanteile“ an der übernehmenden Gesellschaft durch die Gesellschafter der übernehmenden Gesellschaft erfolgt).
- **Verschmelzung Mutter- auf Tochtergesellschaft (Down-stream-Verschmelzung):** Im Rahmen einer Down-stream-Verschmelzung erwirbt die übernehmende (Tochter-)Gesellschaft eigene Anteile. Diese müssen gem § 224 Abs 3 AktG an die Gesellschafter der übertragenden (Mutter-)Gesellschaft ausgekehrt werden.

Leistet die übernehmende Gesellschaft bare Zuzahlungen an die abzufindenden Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft, so dürfen diese gem § 224 Abs 5 AktG 10% des Nominales der gewährten Anteile nicht übersteigen. Wird ein bewusst falsches Umtauschverhältnis festgesetzt, so liegt aus steuerlicher Sicht eine **Äquivalenzverletzung** (siehe Rz 2.62) vor.

II. Grundvoraussetzungen des Art I UmgrStG

Um im Rahmen einer Verschmelzung von den Regelungen des Art I UmgrStG Gebrauch **2.7** machen zu können, müssen zwei wesentliche Voraussetzungen erfüllt werden:

- Der gesellschaftsrechtliche Rahmen der Verschmelzung muss jenem gem § 1 Abs 1 UmgrStG entsprechen (siehe Rz 2.8 ff).
- Die Verschmelzung darf zu keiner steuerlichen Entstrickung, dh zum Verlust des Besteuerungsrechts Österreichs hinsichtlich des Vermögens der übertragenden Körperschaft führen (siehe Rz 2.9 ff).
- Im Falle der Verschmelzung einer Mutter- auf die Tochtergesellschaft (Down-stream) mit ausländischer Großmuttergesellschaft darf es hinsichtlich der durchgeschleusten Anteile an der übernehmenden Tochtergesellschaft zu keinem Verlust des österreichischen Steuerrechts kommen (siehe Rz 2.43).

Wird die erste Voraussetzung nicht erfüllt, führt dies zu einer vollständigen Nichtanwendbarkeit des UmgrStG. Die Nichterfüllung der zweiten Voraussetzung führt hingegen lediglich – auf Gesellschafts- als auch auf Gesellschafterebene – zu einer partiellen Nichtanwendbarkeit des UmgrStG (insoweit eine ertragsteuerliche Entstrickung tatsächlich stattfindet). Bei Nichterfüllung der dritten Voraussetzung wird – hinsichtlich der von den ausländischen Anteilsinhabern gehaltenen Quote – ein steuerwirksamer Anteiltausch fingiert.

A. Gesellschaftsrechtliche Zulässigkeit

2.8 Das UmgrStG regelt unter Art I die steuerliche Qualifikation von Verschmelzungsvorgängen, wobei es hierbei auf die gesellschaftsrechtliche Zulässigkeit von Verschmelzungen Bezug nimmt (siehe § 1 Abs 1 Z 1 – 4 UmgrStG). Folglich kommt eine Verschmelzung abgabenrechtlich nur dann zustande, wenn sie auch gesellschaftsrechtlich umgesetzt und im Firmenbuch eingetragen wird (siehe UmgrStR 2002 Rz 46). Insbesondere folgende Vorgänge fallen in den Anwendungsbereich des UmgrStG:

- Verschmelzung von AG (§§ 219ff AktG) oder von GmbH (§§ 96ff GmbHG);
- rechtsformübergreifende Verschmelzungen von AG auf GmbH und GmbH auf AG (§§ 234ff AktG);
- grenzüberschreitende Verschmelzungen zur Gründung einer SE (Europäischen AG; Art 17ff SE-VO und §§ 17ff SEG);
- grenzüberschreitende Verschmelzungen inländischer AG oder GmbH mit ausländischen Kapitalgesellschaften gem EU-VerschG;
- Verschmelzung von Versicherungsvereinen auf Gegenseitigkeit auf eine AG (§ 60 VAG);
- Verschmelzungen von Genossenschaften gleicher Haftungsart (§ 1 GenVG) oder von Sparkassen (§ 25 SpG).

Zusätzlich zu oben angeführten Verschmelzungsformen sind auch andere Verschmelzungsformen denkbar, wie zB die Verschmelzung österreichischer Kapitalgesellschaften mit Drittstaatsgesellschaften in Analogie zum EU-VerschG oder Verschmelzungen in Analogie zu § 142 UGB bei Übertragung aller Personengesellschaftsanteile auf einen Dritten (vgl Kofler, UmgrStG¹⁰ § 1 Rz 47). Darüber hinaus findet Art I gem § 1 Abs 1 Z 4 UmgrStG auch auf **Verschmelzungen** zwischen ausländischen Kapitalgesellschaften insofern Anwendung, als das ausländische Verschmelzungsrecht in seinen Grundzügen mit dem österreichischen Verschmelzungsrecht „vergleichbar“ ist (sog „Auslandsverschmelzung“). In diesem Zusammenhang wird va auf die Auflösung der übertragenden Gesellschaft ohne Abwicklung, die Übertragung des Gesamtvermögens seitens der übertragenden auf die übernehmende Gesellschaft, eine Übertragung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten und ohne signifikante Zuzahlungen abgestellt; ein Unterbleiben der Gewährung von Gegenleistungsanteilen analog zum österreichischen § 224 AktG ist unschädlich (vgl UmgrStR 2002 Rz 38ff).

B. Steuerhängigkeit des Vermögens

2.9 Begünstigtes Vermögen: Anders als im Rahmen der übrigen Umgründungsformen (Ausnahme: verschmelzende Umwandlung nach Art II UmgrStG auf Kapitalgesellschaften iSd § 7 Abs 3 KStG) setzt Art I UmgrStG nicht voraus, dass ein steuerlich vordefinierter Vermögen (zB Betrieb, Teilbetrieb, qualifizierter Kapitalanteil) übertragen wird. Folglich fällt auch die Verschmelzung von vermögensverwaltenden Körperschaften, Besitzgesellschaften und Mantelgesellschaften unter Art I UmgrStG (UmgrStR 2002 Rz 49).

2.10 Steuerhängigkeit/Steuerverstrickung: Neben der gesellschaftsrechtlichen Zulässigkeit des Verschmelzungsvorgangs muss das zu übertragende Vermögen gem § 1 Abs 2 UmgrStG nach dem Verschmelzungsvorgang mit seinen stillen Reserven bei der übernehmenden Gesellschaft weiterhin der österreichischen Ertragsbesteuerung unterliegen.

Insoweit das österreichische Besteuerungsrecht hinsichtlich des zu übertragenden Vermögens bei der übernehmenden Gesellschaft durch die Verschmelzung eingeschränkt wird, unterliegt der Vorgang der (partiellen) Liquidationsbesteuerung gem § 20 KStG. Die Liquidationsbesteuerung setzt somit voraus, dass das im Zuge der Verschmelzung übertragene Vermögen vor dem Transfer tatsächlich dem österreichischen Besteuerungsrecht unterlegen ist und nicht etwa steuerbefreit war oder abkommensrechtlich das Besteuerungsrecht Österreich entzogen wurde (siehe UmgrStR 2002 Rz 54ff).

Kommt es zeitgleich zur Verschmelzung zu einer physischen Vermögensüberführung ins Ausland und dadurch (dh nicht aufgrund des Verschmelzungsvorgangs selbst) zu einer steuerlichen Entstrickung von österreichischem Betriebsvermögen, so fällt dieser Vorgang unter § 6 Z 6 EStG und nicht unter § 1 Abs 2 UmgrStG (vgl *Hügel*, Grenzüberschreitende Verschmelzungen § 1 Rz 124 sowie UmgrStR 2002 Rz 72).

Anmerkung

Im Falle einer grenzüberschreitenden Exportverschmelzung kommt es idR zu keiner steuerlichen Entstrickung des Vermögens der übertragenden Körperschaft. Dies deshalb, weil die ausländische übernehmende Körperschaft infolge der Verschmelzung zumeist eine (abkommensrechtliche) Betriebsstätte in Österreich errichtet, wodurch die übertragenen Vermögenswerte weiterhin der lokalen Besteuerung unterliegen. Ausnahmen von dieser Regel stellen jene Fälle dar, in denen bis dato steuerhängige Vermögensgegenstände (zB Beteiligungen, Patentrechte) nach der Verschmelzung keiner österreichischen Betriebsstätte der ausländischen übernehmenden Gesellschaft funktional (gemäß „Authorized OECD Approach“ oder „AOA“ der OECD, vgl die Verrechnungspreisrichtlinien 2021 der österreichischen Finanzverwaltung unter Rz 280ff) zurechenbar sind und daher verschmelzungsbedingt auf das ausländische Stammhaus bzw andere ausländische Betriebsstätten der übernehmenden Gesellschaft übergehen und somit tatsächlich dem österreichischen Besteuerungsrecht entzogen werden. Weitere Ausnahmen sind die Übertragung bloßer DBA-Hilfsbetriebsstätten oder die verschmelzungsbedingte Entstrickung von ausländischen Anrechnungsbetriebsstätten.

Beispiel:

Die X-GmbH, welche der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht unterliegt, wird auf die gemeinnützige Y-GmbH verschmolzen, welche nach § 1 Abs 3 Z 3 KStG (iVm § 5 Z 6 KStG) nur beschränkt steuerpflichtig ist und daher im Wesentlichen nur mit jenen Einkünften der KSt unterliegt, bei welchen die Steuer durch Steuerabzug ermittelt wird. Da die Steuerhängigkeit der stillen Reserven und des Firmenwerts der X-GmbH im Zuge der Verschmelzung verloren geht, fällt die Verschmelzung vollständig nicht in den Anwendungsbereich des Art I UmgrStG und die X-GmbH muss ihre stillen Reserven sowie ihren Firmenwert im Rahmen der Verschmelzung (liquidationsgleich) versteuern.

Ratenzahlungskonzept (Export-Verschmelzung): Wird die Verschmelzung auf eine 2.11 ausländische EU- oder EWR-Gesellschaft durchgeführt und kommt es dabei aufgrund einer (partiellen) Entstrickung des übertragenen Vermögens zur (partiellen) Besteuerung von stillen Reserven oder eines Firmenwerts, so ist gem § 1 Abs 2 UmgrStG iVm § 6 Z 6 lit d-e EStG die Steuerschuld auf Antrag der übertragenden Gesellschaft in Raten zu entrichten. Für Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens sind die Raten gleichmäßig über

einen Zeitraum von **fünf Jahren** zu entrichten. Offene Raten sind hier insoweit fällig zu stellen als:

- das verschmelzungsbedingt entstrickte Vermögen durch die übernehmende Gesellschaft später veräußert wird, auf sonstige Art aus ihrem Betriebsvermögen ausscheidet oder in einen Staat außerhalb der EU oder des EWR-Raums überführt oder verlegt wird;
- der Ort der Geschäftsleitung der übernehmenden Körperschaft in einen Staat außerhalb der EU/EWR verlegt wird;
- die übernehmende Körperschaft Insolvenz anmeldet oder abgewickelt wird, oder
- die übernehmende Körperschaft eine Rate binnen zwölf Monaten ab Eintritt der Fälligkeit nicht oder in zu geringer Höhe entrichtet.

Der Eintritt obiger Umstände ist der Abgabenbehörde binnen drei Monaten ab Eintritt anzugeben (§ 1 Abs 2 UmgrStG iVm § 6 Z 6 lit d EStG). Im Ausland hinsichtlich des übertragenen Vermögens eintretende der Verschmelzung nachgelagerte Wertminderungen sind – anders als noch im bis 2015 geltenden „Nichtfestsetzungskonzept“ – unbeachtlich. Ein späterer Reimport des Vermögens erfolgt zum gemeinen Wert, wobei etwaige zu diesem Zeitpunkt noch offene Ratenzahlungen weiterlaufen (soweit kein Grund für eine vorzeitige Fälligstellung im oben angeführten Sinn vorliegt).

Für Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens sind die Raten gleichmäßig über einen Zeitraum von **zwei Jahren** zu entrichten. Eine vorzeitige Fälligstellung in den oben angeführten Fällen analog zum Anlagevermögen findet nicht statt (vgl UmgrStR 2002 Rz 44a ff).

Anmerkung

Das oben angeführte Ratenzahlungskonzept, welches mit dem AbgÄG 2015 eingeführt wurde, löste das sog „Nichtfestsetzungskonzept“ ab. Dieses war auf Verschmelzungen anwendbar, die bis zum 31. 12. 2015 beschlossen wurden.

2.12 Werden Übertragungsvorgänge im Ausland als steuerneutrale Umgründungen gewertet („Folgeumgründung“), so gehen noch offene Ratenzahlungen – vorausgesetzt es handelt sich dabei um eine in der Anlage zum UmgrStG genannte EU-Gesellschaft oder vergleichbare EWR-Gesellschaft – auf den Rechtsnachfolger dieser Folgeumgründung über (vgl UmgrStR 2002 Rz 44a, kritisch zur Abstellung auf ausländisches Steuerrecht *Hügel*, Grenzüberschreitende Verschmelzungen § 1 Rz 125).

Beispiel:

Zum 31. 12. 2020 erfolgt eine Verschmelzung der österreichischen X-AG auf die deutsche Y-AG. Die X-AG hält ausschließlich folgende Beteiligungen an österreichischen GmbHs:

- T1-GmbH: Buchwert 500, gemeiner Wert zum Verschmelzungstichtag: 800, Veräußerung: im Jahr 2022 um 1.000;
- T2-GmbH: Buchwert 550, gemeiner Wert zum Verschmelzungstichtag: 950, Veräußerung: im Jahr 2028 um 1000.

Nach der Verschmelzung verfügt die X-AG über keine österreichische Betriebsstätte, welcher die Beteiligungen funktional zuzurechnen sind.

Österreich verliert aufgrund der Verschmelzung das Besteuerungsrecht am Vermögen der X-AG (dh an den Beteiligungen) an Deutschland. Die X-AG hat in ihrer Steuererklärung (eingereicht durch die Y-AG als ihr Rechtsnachfolger) für das Jahr 2020 beantragt, die KSt auf den beteiligungsbezogenen Liquidationsgewinn (stille Reserven in T1: $800 - 500 = 300$, in T2: $950 - 550 = 400$, Summe stille Reserven in T1 und T2: $300 + 400 = 700$, KSt: $700 \times 25\% = 175$) in fünf Jahresraten zu je 35 zu entrichten. Die erste Rate wird mit Ablauf eines Monats nach Bekanntgabe des Veranlagungsbescheids 2020 fällig (Annahme: November 2021). Aufgrund der frühzeitigen Veräußerung der Beteiligung an der T1-GmbH in 2022 werden die für diese Beteiligung im Veräußerungszeitpunkt restlichen vier offenen Ratenzahlungen sofort fällig gestellt (KSt: $300 \times 25\% = 75$; jährliche Rate: $75 / 5 = 15$; Fälligstellung vier Raten = 60). Die Veräußerung der Beteiligung an der T2-GmbH erfolgt hingegen erst nach Tilgung aller offenen Raten und hat somit keine vorzeitige Fälligstellung zur Folge.

III. Behördenzuständigkeit/formale Voraussetzungen

Zuständigkeit des Firmenbuchgerichts: Die grundsätzliche Zulässigkeit und ordnungsgemäße Durchführung der Verschmelzung fällt in die ausschließliche Prüfungskompetenz des für die übernehmende Gesellschaft zuständigen Firmenbuchgerichts (dieses trägt die Verschmelzung bei allen beteiligten Gesellschaften im Firmenbuch ein, siehe § 225a AktG). Ein im Firmenbuch eingetragener Verschmelzungsvorgang ist seitens der Finanzbehörde so lange zu beachten, als er nicht für nichtig erklärt wurde. Lediglich die Prüfung der Voraussetzung der Steuerabhängigkeit der stillen Reserven (siehe Rz 2.10) fällt in die Prüfungskompetenz der Finanzämter. Wird der Antrag auf Eintragung einer Verschmelzung ins Firmenbuch zurückgewiesen, kommt die Verschmelzung weder gesellschafts- noch abgabenrechtlich zur Stande. Ob eine Verschmelzung nachträglich als **verbotene Einlagenrückgewähr** gem § 82 GmbHG oder § 52 AktG qualifiziert wird, ist bei durchgeföhrter Eintragung für die abgabenrechtliche Qualifikation als Verschmelzung iSd Art I UmgrStG ohne Bedeutung (siehe UmgrStR 2002 Rz 51).

Formale Voraussetzungen: Im Rahmen einer Verschmelzung müssen neben einer Vielzahl an gesellschaftsrechtlich geforderten Schritten (Entwurf Verschmelzungsvertrag inkl Beilagen, Erstellung Verschmelzungsbericht gem § 220a AktG, Durchführung Verschmelzungsprüfung gem § 220b AktG, Auflage der Unterlagen beim Firmenbuchgericht bzw Übersendung an die Gesellschafter, Sacheinlageprüfungen, Erstellung Verkehrswertgutachten, Einholung Gesellschafterbeschluss über die Verschmelzung, Anmeldung der Verschmelzung beim Firmenbuchgericht etc) auch Maßnahmen gesetzt werden, welche aus abgabenrechtlichen Gründen erforderlich sind. Die im Rahmen einer Verschmelzung – neben den vertraglichen Grunddokumenten – zu erstellenden Unterlagen/Dokumente werden anbei grob in folgende Gruppen eingeteilt:

- Bilanzen (Steuerrecht und Unternehmensrecht),
- Anmeldungen (Firmenbuchgericht),
- Anzeigen (Finanzamt),
- Nachweise,
- Bewertungsgutachten und
- Umgründungsplan (Mehrfachzug).

Bilanzen: Im Rahmen einer Verschmelzung sind diverse unternehmens- sowie steuerrechtliche Bilanzen zu erstellen.

- **Unternehmensrechtliche Schlussbilanz gem § 220 Abs 3 AktG:** Diese unternehmensrechtliche Bilanz (inkl Anhang, ohne Lagebericht, ohne G&V) ist für jede übertragende Körperschaft auf den Verschmelzungsstichtag aufzustellen, wobei dieser – frei zu wählende – Stichtag, vom Tag der Anmeldung der Verschmelzung beim Firmenbuchgericht rückgerechnet, maximal neun Monate zurückliegen darf. Die Bilanz stellt das gesamte Vermögen der übertragenden Körperschaft dar. Die Vorschriften des UGB über den Jahresabschluss und dessen Prüfung/Offenlegung gelten sinngemäß. Insofern die übertragende Körperschaft prüfungspflichtig ist, unterliegt daher auch deren Schlussbilanz gem § 220 Abs 3 AktG der Prüfpflicht (und der Bestätigungsvermerk ist diesfalls Teil der Schlussbilanz). In der Praxis wird zumeist der letzte Bilanzstichtag der übertragenden Körperschaft als Verschmelzungsstichtag gewählt und der auf diesen Stichtag bereits erstellte bzw eventuell bereits geprüfte Jahresabschluss als unternehmens- bzw verschmelzungsrechtliche Schlussbilanz herangezogen.
- **Unternehmensrechtliche Zwischenbilanz gem § 221a Abs 2 Z 3 AktG:** Falls zwischen dem Abschluss des Verschmelzungsvertrags (oder Aufstellung des Entwurfs des Verschmelzungsvertrags) und dem Ende des letzten Geschäftsjahrs vor der Verschmelzung mehr als sechs Monate vergangen sind, muss jede der an der Verschmelzung beteiligten Körperschaften eine unternehmensrechtliche Zwischenbilanz aufstellen. Die Zwischenbilanz ist nach denselben Vorgaben zu erstellen wie die Schlussbilanz gem § 220 Abs 3 AktG (mit Anhang, kein Lagebericht, keine G&V), wobei keine Inventur durchgeführt werden muss. Die Zwischenbilanz ist generell nicht prüfungspflichtig. Der Stichtag der Zwischenbilanz muss innerhalb der letzten drei Monate vor Abschluss des Verschmelzungsvertrags (oder Aufstellung des Entwurfs) liegen. Auf die Erstellung der Zwischenbilanz kann von den Gesellschaftern der in die Verschmelzung involvierten Gesellschaften gem § 232 Abs 2 AktG verzichtet werden (Zustimmung durch alle Gesellschafter erforderlich).
- **Steuerliche Schlussbilanz gem § 2 Abs 1 UmgrStG:** Dem Erfordernis der Erstellung einer Schlussbilanz gem § 2 Abs 1 UmgrStG, welche der steuerlichen Gewinnermittlung bei der übertragenden Gesellschaft dient, wird insoweit Genüge getan, als die übertragende Körperschaft ihre Körperschaftsteuererklärung für die letzte Veranlagungsperiode vor der Verschmelzung (welche mit dem Verschmelzungsstichtag endet) unter Beilage ihrer unternehmensrechtlichen Schlussbilanz (§ 220 Abs 3 AktG) und der entsprechenden Mehr-Weniger-Rechnung an das für sie zuständige Finanzamt übermittelt. Im Rahmen der Erstellung der Mehr-Weniger-Rechnung müssen – insoweit es im Rahmen der Verschmelzung zur steuerlichen Buchwertfortführung kommt (Rz 2.30) – lediglich die steuerlichen Regeln über die laufende Gewinnermittlung berücksichtigt werden. Es kommt daher zu keiner Aufdeckung von stillen Reserven oder eines Firmenwerts.
- **Zwischenbilanz Personengesellschaft:** Insofern die übertragende Körperschaft an einer Personengesellschaft beteiligt ist und deren Bilanzstichtag nicht mit dem Verschmelzungsstichtag übereinstimmt, kann deren steuerliches Ergebnis auf dem Schätzweg (zB zeitanteilig) zwischen übertragender und übernehmender Körperschaft aufgeteilt werden (die Ergebnisse der Personengesellschaft werden auf Ebene ihrer Gesellschafter versteuert). Die Erstellung einer steuerlichen Zwischenbilanz durch die Personengesellschaft zum Verschmelzungsstichtag ist daher nicht erforderlich.

- Steuerliche Verschmelzungsbilanz gem § 2 Abs 5 UmgrStG („Verschmelzungsbilanz“):** Jede übertragende Körperschaft muss zum Verschmelzungsstichtag eine steuerliche Verschmelzungsbilanz aufstellen. Die Verschmelzungsbilanz dient als Grundlage für die Verschmelzung und weist das zu übertragende Vermögen mit seinen steuerlichen Werten (bei steuerlicher Buchwertfortführung = steuerliche Buchwerte, bei steuerlicher Aufwertung = gemeine Werte) sowie etwaige rückwirkende Vermögensänderungen gem § 2 Abs 4 UmgrStG (Gewinnausschüttungen, Einlagen, Einlagenrückzahlungen, Details dazu siehe Rz 2.26) aus. Der Saldo aus den zu übertragenden Aktiva und Passiva stellt das gesondert auszuweisende **Verschmelzungskapital** dar.

Ein Verstoß gegen die Pflicht zur Aufstellung einer Verschmelzungsbilanz hat eine Finanzordnungswidrigkeit gemäß FinStrG zur Folge, verletzt aber keine materiellrechtliche Anwendungsvoraussetzung des UmgrStG (UmgrStR 2002 Rz 98).

In der Praxis werden die unternehmensrechtlichen Schlussbilanzen iSd § 220 Abs 3 AktG und die steuerrechtlichen Verschmelzungsbilanzen iSd § 2 Abs 5 UmgrStG oftmals im Rahmen einer kombinierten Bilanz dargestellt (Darstellung der unternehmens- und steuerrechtlichen Werte mittels „Zweispalter“).

Anzeigen Finanzamt: Wird im Rahmen einer Verschmelzung Vermögen übertragen, **2.16** müssen sowohl die übertragende(n) Körperschaft(en) als auch die übernehmende Körperschaft den Vorgang gem § 43 Abs 1 UmgrStG beim jeweils für sie zuständigen Betriebsfinanzamt anzeigen. Die Anzeige hat innerhalb von neun Monaten nach Ablauf des Verschmelzungsstichtags zu erfolgen (Postaufgabestempel maßgeblich), wobei eine zusätzliche Anzeige nach § 120 BAO nicht erfolgen muss. Das Anzeigeschreiben kann formfrei ausgefertigt werden, wobei die Rechtsgrundlage des Vermögentransfers (Verschmelzung nach Art I UmgrStG) dem Finanzamt nachgewiesen werden muss. In der Praxis wird mit dem Anzeigeschreiben der unterfertigte Verschmelzungsvertrag inkl Beilagen (unternehmensrechtliche Bilanzen) und die steuerliche Verschmelzungsbilanz an das Finanzamt übermittelt. Überdies sollte im Rahmen der Anzeige auch auf den für die Abfuhr der Lohnabgaben und der USt relevanten Stichtag hingewiesen werden (siehe UmgrStR 2002 Rz 304 und 319). Ein Verstoß gegen die Anzeigepflicht nach § 43 Abs 1 UmgrStG hat eine Finanzordnungswidrigkeit gem § 51 Abs 1 lit a FinStrG zur Folge, verletzt aber keine materiellrechtliche Anwendungsvoraussetzung des UmgrStG.

Kommt es im Rahmen einer Verschmelzung zu einer Äquivalenzverletzung (siehe **2.17** Rz 2.62), so ersetzt, nach Meinung der Finanzverwaltung, die Meldung nach § 43 UmgrStG nicht die Anzeige nach § 121a BAO (Schenkungsmeldung). Folglich muss bei Äquivalenzverletzungen von jährlich über € 15.000 (unter fremden Dritten) bzw € 50.000 (unter Angehörigen/verbundenen Gesellschaften) binnen drei Monaten ab Eintragung der Verschmelzung in das Firmenbuch (sachenrechtlich relevanter Erwerbszeitpunkt) eine Anzeige nach § 121a BAO durchgeführt werden. Verpflichtet zur Durchführung der Anzeige sind zur ungeteilten Hand der Bereicherte, der Zuwendende sowie Rechtsanwälte und Notare, welche beim Erwerb oder der Errichtung der Vertragsurkunden über den Erwerb mitgewirkt haben oder zur Erstattung der Anzeige beauftragt waren. Die Anzeige hat beim für die jeweilige Person allgemein zuständigen (Wohnsitz-) Finanzamt zu erfolgen. Wird eine Anzeige nach § 121a BAO bewusst unterlassen, stellt dies eine Finanzordnungswidrigkeit iSd § 49a FinStrG dar, welche zu signifikanten Geldbußen (iHv 10% der Äquivalenzverletzung) führen kann. Eine Selbstanzeige mit strafbe-

freier Wirkung kann lediglich innerhalb eines Jahres ab Ende der Anzeigefrist eingebracht werden. Im Zweifelsfall sollte daher das Nichtvorliegen von Äquivalenzverletzungen durch externe Bewertungsgutachten dokumentiert werden.

- 2.18 Nachweise:** Im Rahmen einer Verschmelzung muss von der übertragenden Körperschaft eine Unbedenklichkeitsbescheinigung gem § 160 Abs 3 BAO (Lösung von Körperschaften) von dem für sie zuständigen Finanzamt angefordert werden. Im Rahmen der Unbedenklichkeitsbescheinigung bestätigt das Finanzamt, dass der Eintragung der Verschmelzung keine gesellschaftsteuerlichen Bedenken entgegenstehen bzw keine finanzbehördlichen Einwände gegen die Lösung der übertragenden Gesellschaft aus dem Firmenbuch bestehen. Ohne Übermittlung der Unbedenklichkeitsbescheinigung an das Firmenbuchgericht (im Rahmen der Anmeldung der Verschmelzung) wird die Verschmelzung von diesem nicht eingetragen und die übertragende Körperschaft nicht aus dem Firmenbuch gelöscht. Die Unbedenklichkeitsbescheinigung kann nach der Anmeldung der Verschmelzung beim Firmenbuch nachgereicht werden. Das Verfahren zur Ausstellung einer Unbedenklichkeitsbescheinigung ist gesetzlich nicht im Detail geregelt, wobei in der administrativen Praxis die Finanzämter teils unterschiedliche Anforderungen an den Steuerpflichtigen stellen.
- 2.19 Bewertungsgutachten:** Im Zusammenhang mit Verschmelzungen ist darauf hinzuweisen, dass diese – bis auf wenige Ausnahmen – unternehmensrechtlich nur dann zulässig sind, wenn sowohl die übertragende als auch die übernehmende Gesellschaft zum Zeitpunkt des Verschmelzungsbeschlusses (nicht bereits zum Verschmelzungstichtag) einen positiven Verkehrswert aufweisen (OLG Wien 15. 11. 2004, 28 R 111/04f, 28 R 112/04b, mit besonderen Umständen, unter welchen trotz einer real überschuldeten übertragenen Gesellschaft eine Verschmelzung stattfinden darf). Im Rahmen einer Down-stream-Verschmelzung der Mutter- auf die Tochtergesellschaft muss zudem die übertragende Muttergesellschaft auch unter Nichtberücksichtigung des Werts der Beteiligung an der Tochter einen positiven Verkehrswert aufweisen (siehe UmgrStR 2002 Rz 14 mit Verweis auf OGH 11. 11. 1999, 6 Ob 4/99b). Selbiges gilt de facto für die Up-stream-Verschmelzung einer Tochter- auf die Muttergesellschaft. Auch hier muss die Muttergesellschaft – unter Außerachtlassung der Beteiligung an der Tochter – einen positiven Verkehrswert aufweisen. Eine Verschmelzung wäre sonst nur in dem Fall denkbar, in dem die Tochtergesellschaft eine reale Überschuldung der Muttergesellschaft über ausreichend ausschüttbares Eigenkapital ausgleichen kann oder sonstige Gläubigerschutzmaßnahmen getroffen werden. Unzulässig wäre jedenfalls die Verschmelzung der fremdfinanzierten Tochter mit der Muttergesellschaft im Rahmen eines „Gesamtplans“ (vgl OGH 20. 3. 2013, 6 Ob 48/12w). Ein solcher Gesamtplan ist dann anzunehmen, wenn zwischen der Kreditaufnahme und der nachfolgenden Verschmelzung ein klarer sachlicher und zeitlicher Zusammenhang besteht (vgl im Detail *Karollus*, GES 2013, 283).
- 2.20** Im Gegensatz zu Art III, IV und V UmgrStG ist ein positiver Verkehrswert des zu übertragenden Vermögens demnach keine steuerliche, sondern lediglich eine unternehmensrechtliche Voraussetzung (vgl UmgrStR 2002 Rz 50, demnach wird eine Verschmelzung – solange im Firmenbuch eingetragen – sogar bei realer Überschuldung der an der Verschmelzung beteiligten Körperschaften als Anwendungsfall des UmgrStG akzeptiert). Folglich wird das zuständige Firmenbuchgericht im Rahmen der Ausübung seiner alleinigen Prüfungskompetenz oftmals die Beibringung von qualifizierten Bewertungsgutach-

ten fordern (va in Verdachtsfällen mit buchmäßig überschuldeten Unternehmen, stark negativen laufenden Erfolgsszahlen). In der Praxis empfiehlt es sich, die Notwendigkeit der Erstellung eines Bewertungsgutachtens inkl Details wie Sprache, Stichtag der Bewertung, Umfang und Standard des Gutachtens (idR KFS/BW1), Ersteller des Gutachtens etc bereits möglichst frühzeitig mit dem zuständigen Firmenbuchrichter abzuklären. Im Zusammenhang mit der Bewertung der in eine Verschmelzung involvierten Körperschaften ist darüber hinaus zu beachten, dass deren Verkehrswerte uU auch zwecks **Anpassung von Evidenzkonten** gem § 4 Abs 12 Z 3 EStG sowie zur Anpassung von **buchmäßigen Beteiligungsansätzen** (Auf- und Abstockung) benötigt werden.

Umgründungsplan: Im Rahmen einer Verschmelzung wird die Vermögensübertragung auf die übernehmende Körperschaft ertragsteuerlich auf einen bestimmten Verschmelzungsstichtag (rück)bezogen, wobei der Vermögensübergang erst mit Ablauf dieses Tages als bewirkt gilt (zur ertragsteuerlichen Rückwirkung siehe Rz 2.25). Folglich könnte die übernehmende Körperschaft das verschmelzungsbedingt erhaltene Vermögen erst am Folgetag selbst weiter übertragen. Durch Aufstellung eines Umgründungsplans kann dieser Verzögerungseffekt unterdrückt werden. Sollen daher mehrere Umgründungen, welche die Übertragung desselben Vermögens bewirken sollen, auf einen gemeinsamen Stichtag bezogen werden, müssen die am Mehrfachzug beteiligten Personen gem § 39 UmgrStG einen Umgründungsplan aufstellen. Alle Umgründungsverträge müssen auf den Umgründungsplan Bezug nehmen (wobei dieser bestimmte Mindestinhalte aufzuweisen hat und spätestens am Tag der Beschlussfassung der ersten Umgründung gefasst werden muss). Hinsichtlich der Mehrfachübertragung von Grundstücken oder Anteilen an Immobilien haltenden Gesellschaften ist die Gefahr der mehrfachen Auslösung von GrEST zu beachten. 2.21

Sonstige Meldungen/Anzeigen: Neben den im UmgrStG geforderten Anzeigen, Meldungen, Dokumenten etc sind im Rahmen einer Verschmelzung in der Praxis weitere Mitteilungen, Anzeigen bzw Informationsschreiben zu versenden. Darunter fallen ua: 2.22

- Mitteilungen an die Mitarbeiter der übertragenden und übernehmenden Körperschaften (siehe §§ 3a und 3 Abs 3 AVRAG).
- Informationen hinsichtlich der Verschmelzung an Lieferanten und andere Geschäftspartner der übertragenden Körperschaft (va Banken, Versicherungen, Leasinggesellschaften) inkl Hinweis auf Umstellung in der Fakturierung.
- Informationen hinsichtlich der Verschmelzung an Kunden und andere Geschäftspartner der übertragenden Körperschaft.
- Meldung der Verschmelzung an das Statistische Zentralamt (Umstellung der Meldungen für Intrastat und Zabil).
- Meldung der Verschmelzung an die zuständige Gewerbebehörde (Übergang Gewerbeberechtigungen, Bestellung neuer gewerberechtlicher Geschäftsführer, siehe § 11 Abs 4 GewO).
- Meldung der Verschmelzung an die betroffenen Gemeinden (Änderung bei der Abfuhr der Kommunalsteuer).
- Meldung der Verschmelzung an die Mitarbeitervorsorgekasse der zu transferierenden Mitarbeiter der übertragenden Körperschaft (eventuell Vereinbarung des Übertritts zur Mitarbeitervorsorgekasse der übernehmenden Körperschaft).

- Meldung der Verschmelzung an die für die zu transferierenden Mitarbeiter der übertragenden Körperschaft zuständigen Sozialversicherungsträger.
- Meldung der Verschmelzung bei der Kfz-Meldestelle zwecks Ummeldung der Kfz der übertragenden Körperschaft (siehe § 42 KFG).
- Meldung der Verschmelzung beim DVR (Lösung DVR-Nummer der übertragenden Körperschaft, siehe § 22 DSG).
- Anzeige der Verschmelzung beim Vermieter der übernehmenden Körperschaft (§ 12a MRG, eventuell Anpassung der Miethöhe).

IV. Übertragende Körperschaft – Steuerfolgen

A. Ertragsteuerwirkung ohne UmgrStG

2.23 Liquidationsbesteuerung: Insoweit im Rahmen einer Verschmelzung die Regelungen des UmgrStG nicht zur Anwendung gelangen (da zB materielle Anwendungsvoraussetzungen des UmgrStG nicht erfüllt werden, die Verschmelzung als missbräuchlich gem § 44 UmgrStG eingestuft wird oder Österreich im Zuge der Verschmelzung Besteuerungsrechte entzogen werden), unterliegt der Vorgang – zur Gänze oder nur partiell – den Regelungen des allgemeinen Ertragsteuerrechts. Demnach hat nach § 20 Abs 1 iVm § 19 KStG eine Verschmelzung für die übertragende Körperschaft dieselben Rechtsfolgen wie eine Liquidation, dh ertragsteuerlich wird eine Liquidation der übertragenden Körperschaft fingiert, was zur Realisierung von etwaigen stillen Reserven bzw eines Firmenwerts im Vermögen der übertragenden Körperschaft in Form eines steuerpflichtigen Liquidationsgewinns führt. Der zu versteuernde Liquidationsgewinn ergibt sich als Differenz zwischen dem Liquidations-Anfangsvermögen und dem Liquidations-Endvermögen zum Verschmelzungstichtag. Als Liquidations-Anfangsvermögen wird das zu übertragende Vermögen zu seinen steuerlichen Buchwerten herangezogen, während das Liquidations-Endvermögen zu Verkehrswerten (bei Gewährung einer Gegenleistung an die Gesellschafter der übertragenden Körperschaft) oder zu Teilwerten (bei Unterbleiben einer Gegenleistung in Form von Gesellschafts- oder Mitgliedschaftsrechten) angesetzt wird. Wird Österreich im Zuge einer Verschmelzung das Besteuerungsrecht an einzelnen Wirtschaftsgütern der übertragenden Körperschaft entzogen oder wird die Aufwertungsoption gem § 2 Abs 2 UmgrStG wahrgenommen (siehe Rz 2.28), so kommt es lediglich hinsichtlich der entsteuerten bzw aufgewerteten Wirtschaftsgüter zu einer partiellen Liquidationsbesteuerung (vgl UmgrStR 2002 Rz 55 und 388ff).

2.24 Steuerliche Verlustvorträge oder Mindestkörperschaftsteuerguthaben der übertragenen Körperschaft können im Rahmen ihrer Veranlagung zur Liquidation letztmalig genutzt werden. Ungenutzte Verlustvorträge bzw Mindestkörperschaftsteuerguthaben gehen in weiterer Folge aufgrund der Verschmelzung unter (da keine ertragsteuerliche Gesamtrechtsachfolge vorliegt). Zudem kommt es bei (partieller) Nichtanwendung von Art I UmgrStG auch zur (partiellen) **Versagung der verkehrsteuerlichen Begünstigungen** gem § 6 UmgrStG sowie zu einem **umsatzsteuerbaren Leistungsaustausch** (siehe UmgrStR 2002 Rz 399 ff).

B. Ertragsteuerliche Wirkung bei Anwendbarkeit des UmgrStG

Rückwirkungsfiktion: Der Verschmelzungstichtag wird im Verschmelzungsvertrag festgelegt (siehe § 220 Abs 2 Z 5 AktG, maximal neun Monate rückwirkend, siehe oben Rz 2.15) und entfaltet schuldrechtliche sowie ertragsteuerliche Rückwirkung, wobei sich die ertragsteuerliche Rückwirkung zwingend an der vertraglich vereinbarten schuldrechtlichen Rückwirkung orientiert. Gesellschafts- und sachenrechtlich wird eine Verschmelzung gem § 225a Abs 3 AktG mit ihrer Eintragung im Firmenbuch wirksam, dh erst zu diesem Zeitpunkt erfolgt (im Wege der Gesamtrechtsnachfolge) die Übertragung von Vermögen und Schulden auf die übernehmende Körperschaft und die übertragende Körperschaft erlischt. Mit Ablauf des Verschmelzungstichtags gilt die Vermögensübertragung als ertragsteuerlich durchgeführt. Werden Vermögensänderungen bei der übertragenden Körperschaft erst nach dem Verschmelzungstichtag durchgeführt, so sind diese gem § 2 Abs 3 und § 3 Abs 1 Z 4 UmgrStG bereits der übernehmenden Körperschaft zuzurechnen („ertragsteuerliche Rückwirkungsfiktion“). Alle zwischen der übertragenen und übernehmenden Körperschaft nach dem Verschmelzungstichtag abgeschlossenen Geschäfte stellen demnach ertragsteuerlich unbedeutliche Innengeschäfte dar. Aufgrund der ertragsteuerlichen Rückwirkungsfiktion wird das ertragsteuerliche Ergebnis der übertragenden Körperschaft für den Zeitraum nach dem Verschmelzungstichtag bereits in der Körperschaftsteuererklärung der übernehmenden Körperschaft erklärt.

2.25

Beispiel:

Die X-GmbH (Wirtschaftsjahr vom 1. 4. bis zum 31. 3.) wird zum 30. 6. 2020 auf die Y-GmbH (Wirtschaftsjahr 1. 11. bis 31. 10.) verschmolzen. Am 25. 3. 2021 erfolgt die Eintragung des Verschmelzungsbeschlusses in das Firmenbuch. Gesellschaftsrechtlich existiert die X-GmbH bis 25. 3. 2021, aus Sicht des UmgrStG jedoch nur bis zum 30. 6. 2020. Das Rumpfwirtschaftsjahr dauert vom 1. 4. 2020 bis zum 30. 6. 2020 und wird mit der aufzustellenden Schlussbilanz beendet, womit auch die sachliche und persönliche Steuerpflicht der X-GmbH beendet ist. Ein etwaiger Gewinn ist der X-GmbH zuzurechnen. Da mit 1. 7. 2020 steuerrechtlich das Vermögen der X-GmbH auf die Y-GmbH übergeht, sind ab diesem Zeitpunkt sämtliche Geschäftsvorfälle hinsichtlich des übertragenen Vermögens ertragsteuerlich der Y-GmbH zuzurechnen. Im Jahresabschluss der Y-GmbH zum 31. 10. 2020 ist steuerlich auch das Vermögen der X-GmbH enthalten, wobei in die steuerliche Gewinnermittlung auch die Teilgewinne oder -verluste aus Geschäftsvorfällen der X-GmbH vom 1. 7. 2020 bis zum 31. 10. 2020 miteinzubeziehen sind. Dass der gesellschaftsrechtliche Übergang erst am 25. 3. 2021 erfolgt, ist ertragsteuerlich somit unbedeutlich.

Ausnahmen von der Rückwirkung: Von der ertragsteuerlichen Rückwirkung gem § 2 Abs 4 UmgrStG ausgenommen sind:

- offene Gewinnausschüttungen durch die übertragende Körperschaft,
- Einlagenrückzahlungen iSd § 4 Abs 12 EStG der übertragenden Kapitalgesellschaft sowie
- Einlagen iSd § 8 Abs 1 KStG in die übertragende Körperschaft.

Diese im Zeitraum zwischen Verschmelzungstichtag und Abschluss des Verschmelzungsvertrags zwischen übertragender und übernehmender Körperschaft stattfindenden Vermögensänderungen sind von der ertragsteuerlichen Rückwirkung ausgenommen und wirken sich somit auf die Höhe des Verschmelzungskapitals in der steuerlichen Verschmelzungsbilanz (siehe Rz 2.15) aus, in welcher sie als Aktivposten (Einlagen) oder Fremdkapitalposten (Ausschüttungen, Einlagenrückzahlungen) dargestellt werden. Keine

Rückwirkungsfiktion besteht zudem im Bereich der USt oder im Gebührenrecht (siehe UmgrStR 2002 Rz 85).

Beispiel:

Die X-GmbH (Wirtschaftsjahr vom 1. 1. bis zum 31. 12.) wird zum 31. 12. 2020 auf die Y-GmbH (Wirtschaftsjahr 1. 1. bis 31. 12.) verschmolzen. Der Verschmelzungsvertrag wird Ende Mai 2021 abgeschlossen. Im Rahmen der Erstellung eines Bewertungsgutachtens ergibt sich für die zu übertragende X-GmbH ein negativer Verkehrswert (reale Überschuldung) iHv -500. Um die Verschmelzung durchführen zu können (siehe Rz 2.19), wird seitens des Gesellschafters der X-GmbH Ende April 2021 eine Bareinlage iHv 600 in die X-GmbH vorgenommen. Die Einlage ist von der steuerlichen Rückwirkungsfiktion ausgenommen und wird steuerlich somit noch der X-GmbH zugerechnet. Die Einlage wird in der Verschmelzungsbilanz als Aktivposten dargestellt und erhöht somit das Verschmelzungskapital um 600.

- 2.27 Buchwertansatz:** Insoweit die Voraussetzungen für die Anwendung des Art I UmgrStG erfüllt sind (siehe unter Rz 2.7), kommt es bei der übertragenden Körperschaft gem § 2 Abs 1 UmgrStG im Rahmen der Verschmelzung zu keiner Liquidationsbesteuerung, dh die übertragende Körperschaft ermittelt für das letzte Veranlagungsjahr vor der Verschmelzung ihren steuerlichen Gewinn, ohne dabei stille Reserven oder einen Firmenwert aufgrund der Verschmelzung aufdecken und versteuern zu müssen (Regelfall des Buchwertansatzes). Die Vermögensübertragung im Rahmen der Verschmelzung erfolgt somit ertragsteuerneutral.

Beispiel:

Die T-GmbH wird zum 31. 12. 2020 auf ihre 100%ige Muttergesellschaft M-GmbH Up-stream verschmolzen. Der Ansatz des Vermögens der T-GmbH bei der M-GmbH erfolgt zu steuerlichen Buchwerten (Buchwertfortführung):

Bilanz T-GmbH 31. 12. 2020 zu steuerlichen Buchwerten [Verkehrswerten]					
Anlagevermögen	8.000	[9.000]	Eigenkapital	2.000	[3.500]
Umlaufvermögen	1.000	[1.500]	Fremdkapital	7.000	[7.000]
	9.000	[10.500]		9.000	[10.500]

Verschmelzungsbilanz T-GmbH 31. 12. 2020 (§ 2 Abs 5 UmgrStG)					
Anlagevermögen	8.000		Verschmelzungskapital	2.000	
Umlaufvermögen	1.000		Fremdkapital	7.000	
	9.000			9.000	

Steuerbilanz M-GmbH zum 31. 12. 2020					
Anlagevermögen	15.000		Nennkapital	10.000	
Beteiligung T-GmbH	3.000		Kapitalrücklage	5.000	
Umlaufvermögen	7.000		Fremdkapital	10.000	
	25.000			25.000	

Steuerbilanz M-GmbH zum 1. 1. 2021					
Anlagevermögen	23.000		Nennkapital	10.000	
Umlaufvermögen	8.000		Kapitalrücklage	5.000	
UmgrMW/FW*	1.000		Fremdkapital	17.000	
	32.000			32.000	

* Zum Konzept des Umgründungsmehrwerts siehe Rz 2.33.

Aufwertungsoption: Kommt es im Rahmen eines Verschmelzungsvorgangs, der unter das UmgrStG fällt, zur Aufdeckung und Versteuerung von stillen Reserven und/oder eines Firmenwerts im Ausland und besteht mit dem betreffenden Staat hinsichtlich des zu versteuernden Gewinns ein DBA mit „Anrechnungsmethode“ (im Gegensatz zur „Befreiungsmethode“) oder wird eine der Anrechnungsmethode vergleichbare innerstaatliche Maßnahme getroffen, wie zB nach § 48 BAO, so besteht die Gefahr der zeitversetzten Doppelbesteuerung der stillen Reserven des übertragenen Vermögens sowohl im In- als auch Ausland (sog „Timing Mismatch“). Deshalb hat die übertragende Körperschaft unter den genannten Voraussetzungen gem § 2 Abs 2 UmgrStG eine Aufwertungsoption, im Rahmen welcher sie das betroffene ausländische Vermögen in Österreich auf den Verkehrswert bzw Teilwert aufwerten und der Liquidationsbesteuerung (siehe Rz 2.23) unterziehen darf. Auf diesem Weg kann die übertragende Körperschaft, die von ihr im Ausland aufgrund der Verschmelzung bezahlte Ertragsteuer auf ihre inländische, im Rahmen der Liquidationsbesteuerung ausgelöste Steuerschuld anrechnen. 2.28

Beispiel:

Die österreichische X-GmbH, in deren Vermögen sich eine ausländische Betriebsstätte befindet, wird auf die österreichische Y-GmbH verschmolzen. Das DBA mit dem Staat der Betriebsstätte sieht für Betriebsstättengewinne die Anrechnungsmethode vor. Da in Österreich aufgrund des Buchwertansatzes iRd Verschmelzung keine KSt anfällt, können ausländische Steuern, welche iRd Verschmelzung auf die stillen Reserven der Betriebsstätte erhoben werden (im Ausland wird die Verschmelzung als Liquidation besteuert), nicht auf eine österreichische Steuer angerechnet werden. Bei der späteren Veräußerung der ausländischen Betriebsstätte ist von den stillen Reserven österreichische KSt zu entrichten. Insoweit im Zeitpunkt der Verschmelzung stille Reserven bzw ein Firmenwert im Ausland bereits versteuert wurden, fällt im Veräußerungszeitpunkt keine ausländische Steuer mehr an und auf die österreichische KSt ist daher keine korrespondierende ausländische Steuer anrechenbar, woraus eine doppelte Besteuerung der stillen Reserven resultiert. Zur Vermeidung der Doppelbesteuerung kann eine Aufwertung der ausländischen Betriebsstätte in der Verschmelzungsbilanz erfolgen, wodurch (auch) in Österreich iRd Verschmelzung ein steuerpflichtiger Gewinn realisiert wird, auf welchen die ausländische KSt angerechnet werden kann. Bei einer späteren Veräußerung bestehen aufgrund der Aufwertung keine zu besteuern stillen Reserven (aus dem Zeitraum bis zur Verschmelzung) mehr, wodurch diese nicht doppelt besteuert werden.

V. Übernehmende Körperschaft – Steuerfolgen

Rückwirkungsfiktion: Aufgrund der ertragsteuerlichen Rückwirkungsfiktion gelten das Vermögen und die Schulden der übertragenden Körperschaft als mit Ablauf des Verschmelzungstichtags auf die übernehmende Körperschaft übertragen. Die übernehmen- 2.29

de Gesellschaft muss zum Verschmelzungstichtag zivilrechtlich noch nicht existiert haben (vgl UmgrStR 2002 Rz 46).

- 2.30 Buchwertfortführung:** Gemäß § 3 Abs 1 Z 1 UmgrStG übernimmt die übernehmende Körperschaft mit Ablauf des Verschmelzungstichtags zwingend die Vermögenswerte und die Schulden von der übertragenden Körperschaft mit ihren Werten laut steuerlicher Verschmelzungsbilanz (kein Wahlrecht).

Beispiel:

Im Betriebsvermögen der übertragenden Körperschaft befinden sich eine Liegenschaft mit einem Buchwert von 1.000 (Verkehrswert 2.000) und eine Maschine mit einem Buchwert von 500 (Verkehrswert 800). Die übernehmende Körperschaft führt für steuerliche Zwecke die Buchwerte der übertragenden Körperschaft nach Durchführung der Verschmelzung fort (Buchwert der Liegenschaft 1.000; Buchwert der Maschine 500). Es kommt somit weder zu einer steuerpflichtigen Aufdeckung von stillen Reserven noch zu einem Ansatz eines etwaigen Firmenwerts.

- 2.31 Buchgewinne/-verluste:** Bei der übernehmenden Körperschaft fallen im Rahmen der Einbuchung der Vermögenswerte und Schulden idR Buchgewinne oder -verluste an.

- **Buchgewinne/-verluste auf gesellschaftlicher Grundlage** entstehen, insoweit der Buchwert des übernommenen Vermögens (das Verschmelzungskapital) den Wert etwaiger Gegenleistungsanteile über- bzw unterschreitet.
- **Buchgewinne/-verluste auf betrieblicher Grundlage** entstehen, insoweit der Buchwert des übernommenen Vermögens (das Verschmelzungskapital) bei der übernehmenden Gesellschaft den Wert wegfallender Vermögensgegenstände (Beteiligungen) über- bzw unterschreitet.

- 2.32** Buchgewinne und -verluste im oben angeführten Sinne sind gem § 3 Abs 2 UmgrStG steuerneutral und wirken sich somit nicht auf das steuerliche Ergebnis der übernehmenden Körperschaft aus. Insofern die übernehmende Körperschaft den Buchgewinn/-verlust in ihrer unternehmensrechtlichen G&V-Rechnung für Veranlagungszeiträume nach dem Verschmelzungstichtag ausweist, ist daher eine entsprechende ertragsteuerliche Anpassung („Mehr-Weniger-Rechnung“) in der/n Körperschaftsteuererklärung/en erforderlich.

- 2.33 Umgründungsmehrwert/Firmenwert:** Die unternehmensrechtliche Bilanzierung von Verschmelzungen bei der übernehmenden Körperschaft wird prinzipiell unter § 202 UGB geregelt. Diese Regelung sieht alternativ die Übernahme der Wirtschaftsgüter der übertragenden Körperschaft zu ihren gemeinen Werten (Abs 1) oder zu ihren Buchwerten (Abs 2) vor. Kommt es im Falle der Buchwertfortführung dazu, dass der Buchwert der übernommenen Wirtschaftsgüter die Gegenleistung (= Summe Kapitalerhöhung, Abgang Eigenanteile, untergehende Anteile, bare Zuzahlungen) übersteigt, so darf der Differenzbetrag im Anlagevermögen aktiviert werden. Kann der Differenzbetrag den übernommenen Aktiva und Passiva zugeordnet werden, so wird der Differenzbetrag als sog Umgründungsmehrwert ausgewiesen. Der Umgründungsmehrwert teilt das bilanzielle Schicksal der dazugehörigen Aktiva bzw Passiva. Der Rest des Differenzbetrags darf als Firmenwert aktiviert werden. Fällt die Verschmelzung unter Art I UmgrStG und werden folglich die Wirtschaftsgüter der übertragenden seitens der übernehmenden Körperschaft steuerlich zu ihren Buchwerten übernommen (vgl § 2 Abs 1 und § 3 Abs 1 Z 1

UmgrStG), stellen etwaige Abschreibungen eines unternehmensrechtlich aktivierten Umgründungsmehrwerts bzw Firmenwerts steuerlich nicht abzugsfähige Aufwendungen dar. Fällt trotz fehlender Gegenleistung ein Buchverlust an (zB Übernahme eines buchmäßig negativen Verschmelzungskapitals), so ist dieser bei der übernehmenden Gesellschaft zwingend als außerordentlicher Aufwand anzusetzen. Für weitere Details zur bilanziellen Darstellung von Umgründungen siehe das Fachgutachten der Kammer der Wirtschaftstreuhänder KFS/RL 25 (Fachgutachten zur Rechnungslegung von Umgründungen).

Beispiel:

Die X-GmbH soll auf die Y-GmbH verschmolzen werden (Konzentrationsverschmelzung). Beide Gesellschaften haben einen Verkehrswert von 100.000. Um den Gesellschafter der X-GmbH mit wertäquivalenten Anteilen abfinden zu können, wird das Kapital der Y-GmbH auf das Zweifache erhöht (von 35.000 auf 70.000).

- **Variante 1 – der Buchwert der X-GmbH beträgt 45.000:** Aufgrund der Übernahme der Wirtschaftsgüter der X-GmbH bei der Y-GmbH zu Buchwerten resultiert aus dem Vorgang ein Buchgewinn iHv 10.000 (= Buchwert der Zugänge 45.000 – Ausgabe Neuanteile 35.000). Dieser ist als Agio einer Kapitalrücklage zuzuführen.
- **Variante 2 – der Buchwert der X-GmbH beträgt 20.000:** Der Buchverlust iHv 15.000 (= Buchwert der Zugänge 20.000 – Ausgabe Neuanteile 35.000) wird entweder im Verschmelzungsjahr in voller Höhe aufwandswirksam über die G&V der Y-GmbH verbucht (außerordentlicher Aufwand) oder ist nach § 202 Abs 2 UGB als Umgründungsmehrwert bzw Firmenwert zu aktivieren und in den Folgejahren abzuschreiben (Wahlrecht). Der außerordentliche Aufwand bzw die Abschreibung des Firmenwerts ist in den Steuererklärungen der Y-GmbH steuerlich zu neutralisieren.

Ausgenommen von der Steuerneutralität von Buchgewinnen/-verlusten sind gem § 3 **2.34** Abs 3 UmgrStG lediglich sog „**Confisiogewinne/-verluste**“, welche bei der übernehmenden Körperschaft aus der Vereinigung von Aktiva und Passiva resultieren (zB bei Übertragung einer wertberichtigten Forderung auf die übernehmende Körperschaft und Vereinigung mit der korrespondierenden Verbindlichkeit). Confusioergebnisse sind in dem dem Verschmelzungstichtag folgenden Jahr bei der übernehmenden Körperschaft steuerwirksam.

Beispiel:

Die T-GmbH wird auf ihre 100%ige Muttergesellschaft M-GmbH verschmolzen. Im Betriebsvermögen der T-GmbH ist eine Verbindlichkeit iHv 1.000 gegenüber der M-GmbH enthalten, welche bei der M-GmbH als wertberichtigte Forderung iHv 500 in der Bilanz aufscheint. Nach der Verschmelzung ergibt sich bei der M-GmbH ein steuerpflichtiger Confisiogewinn iHv 500. Auf diesem Weg wird systemkonform die bei der M-GmbH in der Vergangenheit aufwandswirksam erfasste Wertberichtigung nachträglich neutralisiert.

Aufwertung (Import-Verschmelzung): Werden Wirtschaftsgüter der übertragenden (ausländischen) Körperschaft durch die Verschmelzung erstmals in Österreich steuerhängig, so werden diese bei der übernehmenden Körperschaft gem § 3 Abs 1 Z 2 TS 1 UmgrStG mit ihrem gemeinen Wert zum Verschmelzungstichtag angesetzt (unabhängig von einer etwaigen Entstrickungsbesteuerung im Ausland). Durch diese steuerneutrale Aufwertung wird sichergestellt, dass im Ausland vor der Verschmelzung aufgebauten stillen Reserven nicht später in Österreich der Besteuerung unterzogen werden.

Beispiel:

Eine deutsche Körperschaft wird auf eine in Österreich ansässige Körperschaft verschmolzen. Im Betriebsvermögen der deutschen Körperschaft befinden sich Anteile an einer österreichischen Körperschaft mit einem Buchwert von 500 (Verkehrswert 1.000). Im Zuge der Verschmelzung geht das Besteuerungsrecht am Veräußerungsgewinn an diesen Anteilen von Deutschland auf Österreich über (gem Art 13 Abs 4 DBA Deutschland). Um zu verhindern, dass in Deutschland entstandene stille Reserven bei einer späteren Anteilsveräußerung seitens der übernehmenden österreichischen Körperschaft in Österreich besteuert werden, sind diese Anteile steuerneutral auf den gemeinen Wert (1.000) zum Verschmelzungstichtag aufzuwerten.

Beispiel:

Es erfolgt eine Verschmelzung der italienischen X s.p.a. auf die österreichische Y-AG. Das Vermögen der X s.p.a. besteht aus einer italienischen Betriebsstätte, welche verschmelzungsbedingt zu einer italienischen Betriebsstätte der Y-AG wird. Das DBA mit Italien sieht für Betriebsstättengewinne die Anrechnungsmethode vor, wodurch die italienische Betriebsstätte in das österreichische Besteuerungsrecht eintritt. Der Ansatz des italienischen Vermögens (Betriebsstätte) bei der Y-AG muss somit für österreichische steuerliche Zwecke zum gemeinen Wert (zum Verschmelzungstichtag) erfolgen.

2.36 Zuzug nach vorangegangenem Wegzug: Eine Ausnahme von der oben angeführten Aufwertung besteht gem § 3 Abs 1 Z 2 TS 2 UmgrStG lediglich für die Rückführung von Wirtschaftsgütern, welche vor der Verschmelzung aus dem österreichischen Besteuerungsrecht unter Anwendung des (bis zum 31. 12. 2015 geltenden) „alten“ Nichtfestsetzungskonzepts ausgeschieden sind und dabei die Wegzugsbesteuerung bei der nunmehr inländischen übernehmenden Gesellschaft oder einer konzernzugehörigen Körperschaft der übernehmenden Körperschaft nach den Bestimmungen des UmgrStG bzw nach § 6 Z 6 EStG aufgeschoben wurde oder nach § 16 Abs 1a UmgrStG (siehe UmgrStR 2002 Rz 860h) nicht entstanden ist. In diesen Fällen sind die rücküberführten Wirtschaftsgüter bei der übernehmenden Körperschaft mit den fortgeschriebenen Buchwerten vor der Umgründung oder Verlegung (höchstens aber der gemeine Wert) anzusetzen. Wertsteigerungen, welche nachgewiesener Weise im Zeitraum zwischen Weg- und Zuzug (dh im Ausland) entstanden sind, bleiben bei einer späteren Realisierung von stillen Reserven in Österreich steuerfrei. Die Ausnahme von der Aufwertung kommt laut Finanzverwaltung unabhängig vom Ablauf der zehnjährigen (Festsetzungs-)Verjährungsfrist seit Entstrickung zur Anwendung. Siehe dazu UmgrStR 2002 Rz 160 d.

Wurde ein Vermögen bei seinem Wegzug hingegen bereits nach dem Ratenzahlungskonzept der Besteuerung unterworfen, ist es bei einem späteren Zuzug in die österreichische Besteuerungssphäre mit dem beizulegenden Wert anzusetzen. Auf allfällige noch offene Raten hat der Zuzug keine Auswirkungen (vgl UmgrStR 2002 Rz 160 b).

Beispiel:

Die österreichische X-AG legte ein bzw überführte zum 31. 12. 2009 ein steuerverstricktes Patentrecht in ihre ausländische Tochtergesellschaft die Y-AG (ansässig in EU-Mitgliedstaat). Sie beantragte – aufgrund der tatsächlichen Verbringung des Patentrechts ins Ausland kam es zur Steuerentstrickung – die Nichtfestsetzung der Steuerschuld gem § 6 Z 6 Z 2 EStG. Zum 31. 12. 2020 erfolgt die Verschmelzung der Y-AG auf die X-AG (Importverschmelzung) und im Zuge dessen kam es zur Rückübertragung des Patentrechts nach Österreich (**Anmerkung:** Das Patentrecht kann nach der Verschmelzung keiner ausländischen Betriebsstätte funktional zuge-

rechnet werden). Der Ansatz des Patentrechts bei der X-AG im Rahmen der Verschmelzung erfolgt zu den fortgeschriebenen Buchwerten zum Einbringungszeitpunkt (31. 12. 2009). Sollte das Patentrecht später veräußert werden, so sind Werterhöhungen, welche zwischen 1. 1. 2010 und 31. 12. 2020 entstanden sind, vom steuerpflichtigen Gewinn abzuziehen, wodurch sie in Österreich nicht besteuert werden (jedoch ist Besteuerung im EU-Ausland zu prüfen).

Ausschüttungsfiktion bei der Verschmelzung mit ausländischer Passivgesellschaft: 2.37

Wird eine ausländische Beteiligung, deren (a) Gewinne bis 31. 12. 2018 entstanden sind und (b) die bei Ausschüttung dieser nach § 10 Abs 4 oder 5 KStG (idF vor dem JStG 2018) bzw § 10a Abs 7 KStG nicht von der österreichischen KSt befreit ist (Missbrauchs-vorbehalt), auf eine inländische Muttergesellschaft verschmolzen, gilt gem § 3 Abs 1 Z 3 UmgrStG der Unterschiedsbetrag zwischen dem Reinvermögen (Eigenkapital) und dem Nennkapital der ausländischen Beteiligung als offen ausgeschüttet (Ausschüttungsfiktion). Mit dieser Regelung soll verhindert werden, dass im Ausland zunächst Gewinne aus Passivtätigkeiten (zB Kapitalveranlagungen) steuerschonend generiert werden und im Anschluss diese Gewinne im Wege einer grenzüberschreitenden Importverschmelzung steuerfrei ins Inland gelangen (und Gewinnausschüttungen der ausländischen Beteiligung somit nicht nach § 10 Abs 4 oder 5 KStG unter Anrechnung der ausländischen Steuer in Österreich besteuert werden).

Die Ausschüttungsfiktion des § 3 Abs 1 Z 3 UmgrStG umfasst jedoch nicht nur Import-verschmelzungen, sondern generell alle Verschmelzungen, bei denen die übernehmende Körperschaft selbst oder ein konzernzugehöriges Unternehmen der übernehmenden Körperschaft am Verschmelzungstichtag an der übertragenden ausländischen Passivgesellschaft beteiligt sind. Folglich sind ua auch die Verschmelzung einer ausländischen niedrigbesteuerten Passivgesellschaft auf eine österreichische oder eine andere ausländische Schwestergesellschaft von der Ausschüttungsfiktion erfasst.

Etwaige niedrigbesteuerte Passivgewinne, die ab dem 1. 1. 2019 von ausländischen Tochtergesellschaften erwirtschaftet wurden, fallen bereits dem Grunde nach unter die Bestimmungen des § 10a KStG idF des JStG 2018 („Hinzurechnungsbesteuerung“). Folglich unterliegen sie durch die Hinzurechnungsbesteuerung bereits im Entstehungsjahr der inländischen Besteuerung auf Ebene der Muttergesellschaft. Eine Ausschüttungsfiktion im Rahmen von Importverschmelzungen nach dem oben angeführten Muster ist daher für diese Neugewinne – unabhängig vom Verschmelzungszeitpunkt – nicht vorgesehen. Andernfalls käme es zu einer unsachgemäßen Mehrfachbesteuerung. Siehe dazu UmgrStR 2002 Rz 160e-f.

VI. Gesellschafter – Steuerfolgen

A. Rückwirkungsfiktion und Anteiltausch

Rückwirkungsfiktion: Die ertragsteuerliche Rückwirkungsfiktion gilt gem § 5 Abs 1 Z 1 EStG auch auf Ebene der Gesellschafter der übertragenden Körperschaft. Folglich gelten für diese die Anteile an der übernehmenden Gesellschaft ertragsteuerlich als mit Ablauf des Verschmelzungstichtags erworben bzw – im Fall ohne Anteilsgewähr – die korrespondierende Wertsteigerung in den Anteilen an der übernehmenden Gesellschaft als realisiert. **Dies gilt prinzipiell unabhängig von einem Gesellschafterwechsel** im Zeitraum zwischen Verschmelzungstichtag und Verschmelzungsbeschluss (siehe UmgrStR 2002

Rz 85; zur rückwirkenden Begründung einer finanziellen Verbindung für Zwecke einer Steuergruppe iSd § 9 KStG siehe jedoch einschränkend UmgrStR 2002 Rz 262).

- 2.41 Steuerpflichtiger/-neutraler Anteiltausch:** Nach den Grundsätzen des allgemeinen Steuerrechts führt eine Verschmelzung auf Ebene der Gesellschafter der übertragenden Körperschaft zu einem steuerpflichtigen Anteiltausch, dh steuerlich wird ein Tausch der Anteile an der übertragenden/untergehenden Gesellschaft gegen Anteile an der übernehmenden Gesellschaft fingiert (Veräußerung Anteile an der übertragenden und Erwerb Anteile an der übernehmenden Körperschaft). Hierbei sind die allgemeinen Bestimmungen des Steuerrechts für die Veräußerung von Anteilen an Körperschaften anzuwenden (im Betriebsvermögen Versteuerung als Betriebsertrag bzw im Privatvermögen nach Maßgabe des § 27 a EStG). Nach § 5 Abs 1 Z 1 UmgrStG wird der Anteiltausch im Rahmen einer Verschmelzung iSd Art I UmgrStG jedoch steuerneutral gestellt (Tausch erfolgt rückwirkend zum Verschmelzungstichtag; „Identitätsfiktion“).
- 2.42 Steuerpflichtiger Anteiltausch:** Führt die Verschmelzung hinsichtlich des übertragenen Vermögens (auf Gesellschaftsebene) zum Verlust des österreichischen Besteuerungsrechts, so wird der Anteiltausch auf Gesellschafterebene gem § 5 Abs 1 Z 3 UmgrStG insoweit als steuerpflichtig eingestuft, als die Gesellschafter der übertragenden Körperschaft nicht in einem EU- oder EWR-Staat ansässig sind. Ein partieller Verlust von Besteuerungsrechten führt zu partieller Besteuerung. Ob das österreichische Besteuerungsrecht tatsächlich ausgeübt werden kann, hängt weiters vom jeweils anwendbaren DBA ab (bei den meisten DBAs liegt das Besteuerungsrecht hinsichtlich der Veräußerung von Anteilen beim Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters, siehe Art 13 Abs 4 OECD-MA). Für inländische Anteilseigner der übertragenden Gesellschaft ist der Anteiltausch bereits nach § 5 Abs 1 Z 1 UmgrStG steuerfrei gestellt.

Beispiel:

Es erfolgt eine Verschmelzung der beteiligungshaltenden österreichischen X-AG auf die deutsche Y-AG. An der X-AG sind der österreichische Gesellschafter Ö, der Gesellschafter D (ansässig in Deutschland) und der Gesellschafter C (ansässig in einem Drittstaat ohne DBA) beteiligt. Da Österreich im Rahmen der Export-Verschmelzung das Besteuerungsrecht an den Beteiligungen im Vermögen der X-AG verliert (da zB keine betrieblich-funktionale Verknüpfung mit einer in Österreich verbleibenden Betriebsstätte gegeben ist und mit den Ansässigkeitsstaaten der Beteiligungsgesellschaften DBAs vereinbart sind, welche das Besteuerungsrecht an den Anteilen dem Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters einräumen), kommt es auf Ebene der X-AG hinsichtlich der steuerentstrickten Anteile zur Liquidationsbesteuerung mit Möglichkeit zum Antrag auf Ratenzahlung. Auf Gesellschafterebene ist der verschmelzungsbedingte Anteiltausch von Ö und D steuerneutral – unabhängig von einem eventuellen Antrag auf Ratenzahlung auf Gesellschaftsebene. Jener des Gesellschafters C ist (zumindest partiell hinsichtlich der entstrickten Anteile) steuerwirksam.

- 2.43 Verschmelzung Muttergesellschaft auf Tochtergesellschaft mit ausländischer Großmutter:** Im Rahmen einer Down-stream-Verschmelzung einer österreichischen Mutter auf ihre österreichische Tochtergesellschaft wird die Auskehrung (§ 224 Abs 3 AktG) der Anteile an der übernehmenden Tochtergesellschaft an einen ausländischen Gesellschafter der übertragenden Muttergesellschaft gem § 5 Abs 1 Z 4 UmgrStG als steuerpflichtiger Anteiltausch gewertet, insofern Österreich dadurch das Besteuerungsrecht an den Anteilen an der übernehmenden Tochtergesellschaft tatsächlich verliert. Der Verlust des Besteuerungs-

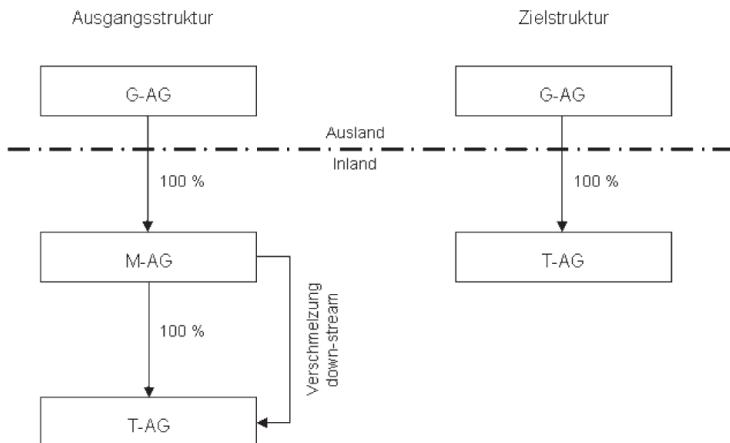
rechts hängt davon ab, ob Österreich abkommensrechtlich das Besteuerungsrecht an den verschmelzungsbedingt ausgekehrten Anteilen an der Tochtergesellschaft weiterhin zusteht (siehe jenes DBA, welches mit dem Staat, in dem die Großmuttergesellschaft ansässig ist, abgeschlossen wurde). Beim Verlust des Besteuerungsrechts an EU-/EWR-Staaten besteht die Möglichkeit eines Antrags auf Ratenzahlung (siehe Rz 2.11).

Anmerkung

Die Regelung erfasst ausschließlich Down-stream-Verschmelzungen. Up-stream-Verschmelzungen unterliegen – obwohl der Vorgang zum selben Ergebnis führt – dieser Regelung nicht.

Beispiel:

Die im Ausland steuerlich ansässige G-AG (Großmuttergesellschaft) ist an der österreichischen M-AG (Muttergesellschaft) zu 100% beteiligt, welche wiederum an der österreichischen T-AG (Tochtergesellschaft) zu 100% beteiligt ist. Es soll eine Down-stream-Verschmelzung der M-AG auf die T-AG erfolgen, wobei in der Zielstruktur die G-AG an der T-AG zu 100% beteiligt sein soll. Die Anteile der M-AG an der T-AG gehen durch die Verschmelzung zuerst auf die T-AG über und werden innerhalb einer „juristischen Sekunde“ an die G-AG ausgekehrt. Dadurch besteht – je nachdem in welchem Staat die G-AG steuerlich ansässig ist – die Möglichkeit des Verlusts des Besteuerungsrechts der Republik Österreich an den T-AG-Anteilen. Geht das Besteuerungsrecht tatsächlich verloren, wird die verschmelzungsbedingte Auskehrung als steuerpflichtiger Anteiltausch gewertet.



Variante 1: Die G-AG ist in Deutschland steuerlich ansässig. Aufgrund des DBA mit Deutschland kommt es im Rahmen der verschmelzungsbedingten Anteilsauskehr zur Entstrickung der T-AG-Anteile in Österreich und folglich zu einer Versteuerung etwaiger stiller Reserven. Es kann jedoch die Option gem § 1 Abs 2 UmgrStG (Antrag auf Ratenzahlung) in Anspruch genommen werden.

Variante 2: Die G-AG ist in Frankreich steuerlich ansässig. Aufgrund des DBA zwischen Frankreich und Österreich kommt es im Rahmen der verschmelzungsbedingten Anteilsauskehr zu keiner Entstrickung der T-AG-Anteile in Österreich und folglich zu keiner Versteuerung etwaiger stiller Reserven.

- 2.44 Aufwertung (Import-Verschmelzung):** Werden Gegenleistungsanteile durch die Verschmelzung erstmals in Österreich steuerhängig (zB Konzentrations-Herein-Verschmelzung von Gesellschaften aus Nicht-DBA-Ländern), so werden diese – nach Meinung der hL (keine explizite gesetzliche Regelung) – bei den Gesellschaftern analog zu § 5 Abs 4 UmgrStG mit ihrem gemeinen Wert (mindestens den historischen Anschaffungskosten) zum Verschmelzungstichtag angesetzt. Durch diese steuerneutrale Aufwertung wird sichergestellt, dass im Ausland vor der Verschmelzung aufgebaute stille Reserven in Österreich nicht der Besteuerung unterzogen werden.
- 2.45 Ausgabe eigener Anteile:** Werden den ausländischen Gesellschaftern der übertragenden Körperschaft seitens der übernehmenden Körperschaft im Rahmen der Verschmelzung eigene Aktien gewährt, scheiden die Anteile aus dem österreichischen Besteuerungsrecht aus und es sind die Wegzugsregelungen des § 6 Z 6 EStG sinngemäß anzuwenden (bei Gesellschaftern innerhalb der EU/EWR mit Option zur Ratenzahlung).

B. Fortführung Anschaffungskosten/Buchwerte

- 2.46 Gewährung von Gegenleistungsanteilen:** Aufgrund der Identitätsfiktion führen die Gesellschafter der übertragenden Körperschaft die ihnen gewährten Gegenleistungsanteile an der übernehmenden Körperschaft mit dem steuerlichen Buchwert (Anteile im Betriebsvermögen) oder den steuerlichen Anschaffungskosten (Anteile im Privatvermögen) der an der übertragenden Körperschaft wegfällenden Anteile fort. Steuerliche Behaltefristen werden aufgrund der Identitätsfiktion durch den Anteiltausch nicht unterbrochen. Verschmelzungsbedingt erworbene Anteile gelten daher nicht als neu angeschaffte Anteile iSD §§ 27 und 27a EStG idF BBG 2011, sondern – insofern die untergehenden Anteile „Altvermögen“ waren (Erwerb vor dem 1. 1. 2011) – ebenfalls als Altvermögen. Die verschmelzungsbedingt erworbenen Anteile unterliegen in diesem Fall dem Bestandsschutz des § 124b Z 185 lit a TS 2 EStG. Siehe dazu UmgrStR 2002 Rz 265.

Verschmelzung ohne Gewährung von Gegenleistungsanteilen: Werden keine Gegenleistungsanteile an die Gesellschafter der übertragenden Körperschaft gewährt (siehe Rz 2.6), so ist hinsichtlich der steuerlichen Qualifikation des Wegfalls der Anteile an der übertragenden Körperschaft wie folgt zu unterscheiden:

- Werden aufgrund mittelbarer bzw unmittelbarer Anteilseigneridentität keine Gegenleistungsanteile gewährt, so sind die steuerlichen Buchwerte bzw Anschaffungskosten der wegfällenden Anteile gem § 5 Abs 5 UmgrStG auf die bestehenden Anteile an der übernehmenden Körperschaft zu übertragen.
- Im Rahmen eines unentgeltlichen Verzichts ist der Buchverlust aus dem Wegfall der Anteile an der übertragenden Körperschaft auf Gesellschafterebene gem § 5 Abs 6 UmgrStG steuerneutral.
- Im Rahmen eines entgeltlichen Verzichts wird der Vorgang entweder als steuerneutraler Anteiltausch (Entschädigung mit bestehenden Altanteilen an der übernehmenden Körperschaft) oder als steuerpflichtige Anteilsveräußerung (Entschädigung über Verzichtszahlungen, andere Vermögenszuwendungen) qualifiziert.

- 2.47 Zuzahlungen** reduzieren gem § 5 Abs 1 Z 2 UmgrStG den Buchwert (im Betriebsvermögen) bzw die Anschaffungskosten (im Privatvermögen) der Anteile an der übernehmenden

den Körperschaft und stellen bei der leistenden (übernehmenden) Körperschaft keine Betriebsausgaben dar (siehe UmgrStR 2002 Rz 269).

Altgesellschafter: Auf Ebene der Altgesellschafter der übernehmenden Körperschaft **2.48** führt die Verschmelzung zu keiner Anpassung ihrer steuerlich relevanten Anschaffungskosten bzw Buchwerte. Bei Ausgabe von Gegenleistungsanteilen führt die Verschmelzung lediglich zu einem steuerlich irrelevanten prozentuellen „Verwässerungseffekt“.

VII. Sonderthemen

A. Steuerliche Verlustvorträge

Verlustvorträge der übertragenden Körperschaft: Die steuerlichen Verlustvorträge der **2.49** übertragenden Körperschaft gehen im Zuge der Verschmelzung gem § 4 Z 1 UmgrStG auf die übernehmende Körperschaft über, insofern folgende Bedingungen kumulativ erfüllt werden:

- Die Verschmelzung erfolgt unter Fortführung der steuerlichen Buchwerte (§ 4 Z 1 lit a UmgrStG).
- Die Verluste sind dem übertragenen Vermögen zuzurechnen und das Vermögen ist am Verschmelzungstichtag tatsächlich vorhanden (§ 4 Z 1 lit a UmgrStG, sog „Objektbezug“).
- Der Umfang des übertragenen Vermögens zum Verschmelzungstichtag ist mit jenem zum Zeitpunkt der Verlustentstehung vergleichbar (§ 4 Z 1 lit c UmgrStG, sog „Vergleichbarkeit“).
- Es droht keine Doppelverlustverwertung durch die Verschmelzung verbundener Unternehmen (§ 4 Z 1 lit d UmgrStG).

Buchwertfortführung: Erfolgt eine zwangsweise Liquidationsbesteuerung (Rz 2.23) oder **2.50** eine freiwillige Aufwertung von Betriebsvermögen (siehe Rz 2.28), kann der Verlustvortrag mit dem Aufwertungsgewinn verrechnet werden – der danach verbleibende, auf das aufgewertete Vermögen (zB ausländische Betriebsstätte) entfallende Verlustvortrag fällt weg. Ein ausländischer Verlustvortrag ist uU auf Betriebsstättenebene weiterhin vortragsfähig.

Objektbezogener Verlustvortragsübergang: Hinsichtlich der Zurechnung von Verlusten ist bei „betriebsführenden“ Körperschaften auf Teilbetriebe (notwendiges und gewillkürtes Betriebsvermögen) als kleinste Zurechnungseinheit abzustellen. Bei „vermögensverwaltenden“ Körperschaften (iS reiner Besitz- oder Holdinggesellschaften, nicht betriebsführende Holdinggesellschaften, siehe UmgrStR 2002 Rz 209) ist auf Wirtschaftsgüter von nicht untergeordneter Bedeutung wie zB Liegenschaften, Beteiligungen etc als Zurechnungseinheit für die Verlustvorträge abzustellen.

Sind diese, den Verlust ursprünglich verursachenden Zurechnungseinheiten (sog „Verlust verursachendes Vermögen“), am Verschmelzungstichtag nicht mehr vorhanden, geht der korrespondierende Verlustvortrag im Rahmen der Verschmelzung verloren.

Vergleichbarkeit Umfang: Das den Verlust verursachende Vermögen (Teilbetrieb, Beteiligung etc) darf sich im Zeitraum zwischen Verlustentstehung und Verschmelzungstichtag nicht wesentlich verändert (va reduziert) haben. Bei der Umfangsprüfung wird anhand quantitativer betriebswirtschaftlicher Parameter (zB Umsatz, Auftrags- und Produktionsvolumen, Anlagevermögen, Umlaufvermögen, Bilanzsumme, Mitarbeiteranzahl,

prozentuelles Beteiligungsausmaß) in einer Rückwärtsbetrachtung jahresbezogen analysiert, ob die Zurechnungseinheit seit Verlustentstehung um mehr als 75% geschrumpft ist, wobei die Relevanz einzelner Parameter von der Art des Unternehmens (zB bei Personalleasingunternehmen: Filialen/Standorte, verleaste Mitarbeiter, Umsatz und eher nicht Anlagevermögen oder Bilanzsumme) abhängt und das Gesamtbild der Verhältnisse als ausschlaggebend eingestuft wird. Alle Verluste vor und an einem Bilanzstichtag, zu dem eine Vergleichbarkeit nicht mehr gegeben ist, gehen nicht auf die übernehmende Körperschaft über.

Hinweis

Der oben angeführte Richtwert von 75% wird von der herrschenden Lehre kritisch beurteilt, welche für die Minderung stattdessen einen Richtwert von mehr als 90% vertritt. Dieser modifizierte Ansatz wurde auch von der Finanzgerichtsbarkeit bereits bestätigt (UFS Linz 24. 6. 2013, RV/1067-L/06).

Beispiel:

Die betriebsführende X-GmbH, welche zum 31. 12. 2020 auf die Y-GmbH verschmolzen wird, hat in den Jahren 2015 bis 2020 vortragsfähige Verluste kumuliert. Die für den Betriebsumfang als aussagekräftig eingestuften Unternehmensparameter der X-GmbH haben sich seit 2015 im Vergleich zu den Vorjahren wie folgt entwickelt:

– 31. 12. 2020:	60	
– 31. 12. 2019:	80	Absinken um 25%
– 31. 12. 2018:	120	Absinken um 50%
– 31. 12. 2017:	195	Absinken um 69%
– 31. 12. 2016:	255	Absinken um 76%
– 31. 12. 2015:	660	Absinken um 90,1%

Die umfangsmäßige Vergleichbarkeit des zu übertragenden Betriebes ging rückblickend und im Vergleich zum 31. 12. 2020 per 31. 12. 2015 verloren (Annahme: Umfangsminderung von 90% relevant). Aus diesem Grund können nur die steuerlichen Verluste, welche ab 2016 kumuliert wurden, im Rahmen der Verschmelzung auf die Y-GmbH übertragen werden.

2.53 Doppelverlustverwertung bei verbundenen Unternehmen: Wird eine Tochter- auf eine Muttergesellschaft Up-stream verschmolzen (oder vice versa) und wurden auf die Anteile an der Tochtergesellschaft in der Vergangenheit steuerwirksame Teilwertabschreibungen vorgenommen, so sind – um eine Doppelverlustverwertung zu vermeiden – die Verlustvorträge der Tochtergesellschaft um den Abschreibungsbetrag zu kürzen. Dieselbe Systematik ist auch im Falle der Verschmelzung mittelbar verbundener Unternehmen anzuwenden (Großmutter- auf Enkelgesellschaft und vice versa).

Für Details zum Übergang von Verlustvorträgen siehe UmgrStR 2002 Rz 187 ff.

2.54 Verlustvorträge der übernehmenden Körperschaft: Die Verlustvorträge der übernehmenden Körperschaft bestehen insofern weiter fort, als folgende Voraussetzungen erfüllt werden:

- Das verlustverursachende Vermögen ist am Verschmelzungsstichtag noch vorhanden (Objektbezug, siehe § 4 Z 1 lit b UmgrStG).