

**Bundesgesetz BGBl 1991/699, mit dem  
abgabenrechtliche Maßnahmen bei der Umgründung  
von Unternehmen getroffen und das  
Einkommensteuergesetz 1988, das  
Körperschaftsteuergesetz 1988, das  
Bewertungsgesetz 1955, das  
Strukturverbesserungsgesetz und das  
Finanzstrafgesetz geändert werden  
(Umgründungssteuergesetz – UmgrStG)**

BGBl 1991/699 idF BGBl 1993/818, 1994/680, 1994/681, 1995/21, 1996/201, 1996/797,  
I 1998/9, I 1999/28, I 1999/106, I 2000/22, I 2000/142, I 2001/47, I 2001/144, I 2003/  
71, I 2003/124, I 2004/180, I 2005/161, I 2007/24, I 2007/99, I 2008/2, I 2010/9,  
I 2010/34, I 2010/111, I 2011/112, I 2012/112, I 2014/13, I 2014/105, I 2015/34,  
I 2015/118, I 2015/163, I 2016/117, I 2018/62, I 2018/69, I 2019/103, I 2019/104,  
I 2022/10 sowie der Kdm I 2011/79, I 2020/1

**1. Teil  
Umgründungssteuergesetz**

**1. Hauptstück  
Umgründungen**

**Artikel I  
Verschmelzung**

**Anwendungsbereich**

**§ 1. (1) Verschmelzungen im Sinne dieses Bundesgesetzes sind**

- 1. Verschmelzungen auf Grund gesellschaftsrechtlicher Vorschriften,**
- 2. Verschmelzungen im Sinne gesellschaftsrechtlicher Vorschriften auf Grund anderer Gesetze,**
- 3. Vermögensübertragungen im Sinne des § 236 des Aktiengesetzes und**
- 4. Verschmelzungen ausländischer Körperschaften im Ausland auf Grund vergleichbarer Vorschriften.**

**(2) Abs. 1 Z 1 bis 4 findet nur insoweit Anwendung, als das Besteuerungsrecht der Republik Österreich hinsichtlich der stillen Reserven einschließlich eines allfälligen Firmen-**

wertes bei der übernehmenden Körperschaft nicht eingeschränkt wird. Soweit bei der Verschmelzung auf eine übernehmende

- in der Anlage genannte Gesellschaft eines Mitgliedstaates der Europäischen Union oder
- den Kapitalgesellschaften vergleichbare Gesellschaft eines Staates des Europäischen Wirtschaftsraumes,

die auch den Ort der Geschäftsleitung in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes hat, eine Steuerpflicht nach § 20 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 entsteht, ist die Abgabenschuld auf Grund eines in der Steuererklärung gestellten Antrages in Raten zu entrichten; dabei sind § 6 Z 6 lit. d bis e des Einkommensteuergesetzes 1988 sinngemäß anzuwenden.

(3) Auf Verschmelzungen sind die §§ 2 bis 6 anzuwenden.

IdF BGBl I 2018/62.

### Übersicht

	Rz
I. Allgemeines	1
II. Regelungstechnik des Art I	5
III. Maßgeblichkeit des Gesellschaftsrechts	10
IV. Verschmelzungen gemäß § 1 Abs 1	17
A. Inländische Verschmelzungen	17
1. Verschmelzungsformen	17
2. Verschmelzungen gemäß §§ 219 ff AktG und § 96 GmbHG	22
3. Verschmelzungen gemäß § 234 und § 234a AktG	25
4. Vermögensübertragungen gemäß § 236 AktG	26
5. Vermögensübertragung gemäß §§ 60, 67, 81 VAG 2016	27
6. Verschmelzungen gemäß §§ 1 ff GenVG	28
7. Verschmelzungen gemäß §§ 25, 27c Sparkassengesetz	29
8. Verschmelzungen aufgrund sonstiger Gesetze	30
B. Grenzüberschreitende Verschmelzungen	31
C. Auslandsverschmelzungen	34
V. Steuerhängigkeit des übertragenen Vermögens	38
A. Allgemeines	38
B. Anwendungsfälle	46
1. Betriebsstättenvermögen	46
2. Kapitalanteile	49
3. Grundvermögen	51
VI. Ratenzahlung	52

## I. Allgemeines

- 1 Art I regelt die steuerliche Behandlung der Verschmelzung von Körperschaften und knüpft an das in § 219 AktG definierte gesellschaftsrechtliche Institut an. Danach ist eine Verschmelzung (i) die Übertragung des Vermögens einer oder mehrerer Gesellschaften (übertragende Gesellschaften) im Wege der Gesamtrechtsnachfolge (ii) unter Ausschluss der Abwicklung auf eine andere bestehende oder durch die Verschmelzung neu gegründete Gesellschaft (übernehmende Gesellschaft) (iii) grundsätzlich (aber nicht zwingend) gegen Gewährung von Anteilen an dieser Gesellschaft.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> Vgl Kalss, Verschmelzung – Spaltung – Umwandlung<sup>3</sup> § 219 AktG Rz 4.

Nach **allgemeinem Steuerrecht** ist die **übertragende Körperschaft** aufgrund einer (außerhalb von Art I erfolgenden) Verschmelzung der **Liquidationsbesteuerung** iSd § 20 KStG zu unterwerfen.<sup>2</sup> Es kommt dabei zur Erfassung der stillen Reserven und eines Firmenwerts<sup>3</sup> der übertragenden Gesellschaft.<sup>4</sup> Bei Teilanwendbarkeit des Art I (insb aufgrund partieller Einschränkung des Besteuerungsrechts hinsichtlich der stillen Reserven im übertragenen Vermögen beim Rechtsnachfolger) greift die Liquidationsbesteuerung hinsichtlich der nicht unter die Vorschriften des Art I fallenden Vermögensteile.

Die (nach allgemeinem Steuerrecht erfolgende) Liquidationsbesteuerung hat neben den steuerlichen Folgen für die übertragende Körperschaft auch Konsequenzen für die **Anteilsinhaber der übertragenden Körperschaft**.<sup>5</sup> Der Liquidationserlös ist (abgesehen von ausländischen Anteilseignern, die nicht unter § 98 Abs 1 Z 5 lit e EStG fallen) unabhängig davon steuerpflichtig, ob die Anteile im Betriebs- oder Privatvermögen gehalten werden. Nach Ansicht der Finanzverwaltung<sup>6</sup> kommt es zusätzlich zur Liquidationsbesteuerung auch zu einem Tausch der untergehenden Anteile gegen Anteile an der übernehmenden Körperschaft und damit zu einer Tauschbesteuerung im Zeitpunkt des Entstehens des Anspruchs auf neue Anteile (betrieblich gehaltene Anteile) bzw mit dem tatsächlichen Umtausch (privat gehaltene Anteile).<sup>7</sup>

Sind hingegen auf die Verschmelzung die Vorschriften des Art I anzuwenden, unterbleibt grundsätzlich sowohl auf Gesellschaftsebene als auch auf Gesellschafterebene die Gewinnrealisierung:

- Die übertragende Körperschaft wird nicht der Liquidationsbesteuerung unterworfen und kann ihr Vermögen in der anlässlich des verschmelzungsbedingten Vermögensübergangs aufzustellenden Schlussbilanz zu den (bisherigen) steuerlichen Buchwerten ansetzen (§ 2).
- Die übernehmende Körperschaft führt die steuerlichen Buchwerte fort oder setzt das übernommene Vermögen – wenn es verschmelzungsbedingt steuerhängig wird – mit dem gemeinen Wert an (§ 3).
- Steuerliche Verluste der übertragenden und übernehmenden Gesellschaft bleiben im Falle der Buchwertfortführung und der Existenz des verlustverursachenden Vermögens in vergleichbarer Form grundsätzlich erhalten (§ 4).
- Auf Anteilsinhaberebene wird der verschmelzungsbedingte Anteilstausch steuerlich nicht als Tausch gewertet (§ 5).
- Es können umsatz- und grunderwerbsteuerliche Erleichterungen in Anspruch genommen werden (§ 6).

Die Teilanwendbarkeit des Art I hat das Unterbleiben der Gewinnrealisierung auf Gesellschaftsebene nur hinsichtlich der verschmelzungsbedingt übergehenden, unter die Vorschrif-

2 UmgrStR 2002 Rz 386 ff; vgl dazu *Bieber in Achatz/Kirchmayr*, KStG § 20 Rz 54 ff; *Hristov in Lang/Rust/Schuch/Staringer*, KStG<sup>2</sup> § 20 Rz 33 ff; *Strimitzer in Lachmayer/Strimitzer/Vock*, KStG (29. Lfg) § 20 Rz 35 ff.

3 UmgrStR 2002 Rz 392.

4 UmgrStR 2002 Rz 55.

5 UmgrStR 2002 Rz 402.

6 UmgrStR 2002 Rz 402.

7 Zur Frage, ob es sich um einen Tausch von Anteilen an der übertragenden Körperschaft gegen Anteile an der übernehmenden Körperschaft oder um eine Liquidation des Anteils an der übertragenden Körperschaft verbunden mit anteiliger Sachauskehr des Abwicklungs-Endvermögens an die Anteilsinhaber und anschließender Einlage des anteiligen ausgekehrten Abwicklung-Endvermögens in die übernehmende Körperschaft handelt vgl *Schindler in W/H/M*, Umgründungen (16. Lfg) § 1 Rz 36 (FN 104).

ten des Art I fallenden Vermögensteile zur Folge. Auch auf Gesellschafterebene kommt es zu einer bloß partiellen Anwendung des UmgrStG.

## II. Regelungstechnik des Art I

- 5 § 1 Abs 1 zählt die steuerlich begünstigten Verschmelzungsfälle auf, die den Rechtsfolgen der §§ 2–6 unterliegen. **Tatbestandsmerkmale** einer steuerneutralen Verschmelzung iSd UmgrStG sind:
- Der gesellschaftsrechtliche Vorgang fällt unter die in § 1 Abs 1 Z 1–4 aufgezählten Umgründungsfälle. Damit wird die **Maßgeblichkeit des Gesellschaftsrechts** angeordnet.
  - Die Steuerhängigkeit der stillen Reserven beim Rechtsnachfolger bleibt erhalten. Demnach kommt es darauf an, ob und wenn ja, inwieweit das Besteuerungsrecht der Republik Österreich hinsichtlich der stillen Reserven einschließlich eines allfälligen Firmenwertes bei der übernehmenden Körperschaft eingeschränkt wird (**Steuerhängigkeits- oder -verstrickungserfordernis**). Steuerlich „entstrickte“ Vermögensteile können daher nicht im Wege einer steuerneutralen Verschmelzung übertragen werden.
- 6 Die unbeschränkte Steuerpflicht der beteiligten Körperschaften ist kein Tatbestandselement des Art I. Maßgeblich ist nicht die Steueransässigkeit, sondern das nach den Regeln des internationalen Privatrechts zu bestimmende Personal- bzw Gesellschaftsstatut der an der Fusion beteiligten Körperschaften.<sup>8</sup>
- 7 Ob **doppelansässige Körperschaften** an einer Verschmelzung beteiligt sein können, ist eine außersteuerliche (dh gesellschaftsrechtliche) Vorfrage.<sup>9</sup> Eine Körperschaft, die nach dem Gesellschaftsrecht eines anderen EU- oder EWR-Mitgliedstaats, welcher der Gründungstheorie und nicht der Sitztheorie folgt, gegründet wurde und die in der Folge ihren Verwaltungssitz (und nicht ihren Satzungssitz) nach Österreich verlagert, behält aufgrund der europarechtlichen Vorgaben ihre (nach ausländischem Recht gegebene) Rechtsidentität.<sup>10</sup> Diese steuerlich nach Österreich zugezogene Körperschaft kann mit einer anderen ausländischen Körperschaft steuerneutral fusionieren, sofern die übrigen Voraussetzungen des § 1 Abs 1 Z 4 (Auslandsverschmelzung) eingehalten werden. Anders verhält sich dies bei aus einem der Sitztheorie folgenden Staat zugezogenen Gesellschaften.<sup>11</sup> Auch die Verlegung des Verwaltungssitzes einer nach österr Recht gegründeten Körperschaft in einen der Gründungstheorie (und nicht der Sitztheorie) folgenden Staat sollte keinen Wechsel des Gesellschaftsstatuts auslösen; die Verschmelzung einer solchen (steuerlich im Ausland ansässigen) Körperschaft mit einer anderen „inländischen“ (dh dem österr Gesellschaftsrecht unterliegenden) Körperschaft ist ein Anwendungsfall des § 1 Abs 1 Z 1.<sup>12</sup>
- 8 Die **Steueransässigkeit der Anteilsinhaber** ist irrelevant. Auch bei ausländischen Anteilsinhabern fällt die Verschmelzung von Körperschaften unter Art I.<sup>13</sup>

8 UmgrStR 2002 Rz 36.

9 Weiterführend Hügél, Grenzüberschreitende und nationale Verschmelzungen im Steuerrecht § 1 Rz 28, 31f (betreffend Inlandsverschmelzungen), Rz 83ff (betreffend grenzüberschreitende Verschmelzungen) und Rz 151f (betreffend Auslandsverschmelzungen).

10 Vgl Aigner/Kofler/Tumpel, Zuzug und Wegzug von Kapitalgesellschaften im Steuerrecht 82; Staringer in W/H/M, Umgründungen (13. Lfg) Q2 Rz 10; ebenso wohl im Ergebnis UmgrStR 2002 Rz 29.

11 Vgl mwN Kofler/Six in Kofler, UmgrStG<sup>10</sup> § 1 Rz 43.

12 Vgl mwN Kofler/Six in Kofler, UmgrStG<sup>10</sup> § 1 Rz 44; vgl aber auch UmgrStR 2002 Rz 30.

13 Vgl Kofler/Six in Kofler, UmgrStG<sup>10</sup> § 1 Rz 41.

Von der Anwendung des Art I ausgeschlossen sind nicht nur solche Verschmelzungen, bei denen die Anwendungsvoraussetzungen nicht erfüllt sind. Vielmehr ist auch bei Vorliegen eines **Missbrauchs** die Anwendung des Art I verwehrt.<sup>14</sup> 9

### III. Maßgeblichkeit des Gesellschaftsrechts

Eine Verschmelzung iSd UmgrStG kommt gem § 1 Abs 1 Z 1–4 nur dann in Betracht, wenn die gesellschaftsrechtlichen Anforderungen erfüllt sind. Insofern liegt eine vom Firmenbuchgericht zu beurteilende **Vorfrage iSd § 116 Abs 2 BAO** vor.<sup>15</sup> Kommt daher gesellschaftsrechtlich keine Verschmelzung zustande (zB aufgrund einer Zurückweisung des Antrags auf Eintragung des Verschmelzungsbeschlusses in das Firmenbuch), liegt auch für steuerliche Zwecke keine Verschmelzung vor.<sup>16</sup> Eine im Firmenbuch eingetragene Verschmelzung ist steuerlich solange zu beachten, als sie nicht für nichtig erklärt wurde.<sup>17</sup> 10

Die Maßgeblichkeit des Gesellschaftsrechts bringt es mit sich, dass in der steuerlichen Praxis auch gesellschaftsrechtliche Vorfragen zu berücksichtigen sind. Von besonderer Relevanz ist das **Verbot der Einlagenrückgewähr**. Durch die Verschmelzung darf es zu keiner Vermögensbeeinträchtigung von Anteilseignern der übertragenden Gesellschaft kommen. Es ist daher durch entsprechende Maßnahmen sicherzustellen, dass keine Einlagenrückgewähr vorliegt. Dabei kommen (a) die Gewährung von Anteilen an der übernehmenden Körperschaft an den andernfalls geschädigten Anteilseigner, (b) ein Zuschuss an den andernfalls geschädigten Anteilseigner, (c) eine Sachausschüttung der Beteiligung an der übertragenden Körperschaft durch den andernfalls geschädigten Anteilseigner oder (d) eine Kapitalherabsetzung in Betracht.<sup>18</sup> 11

Von praktischer Bedeutung ist auch jene OGH-Rsp,<sup>19</sup> wonach verschmelzungsbedingt kein „**kapitalherabsetzender Effekt**“ eintreten darf. Das gebundene Kapital der übernehmenden Gesellschaft muss dem gebundenen Kapital der übertragenden Gesellschaft zumindest entsprechen; andernfalls sind Maßnahmen wie eine ordentliche Kapitalherabsetzung der übertragenden Körperschaft vor der Verschmelzung, die Bildung einer gebundenen Rücklage bei der übernehmenden Körperschaft oder der Nachweis der Befriedigung/Sicherstellung der Gläubiger zu setzen. 12

Weiters muss das übertragene Vermögen grundsätzlich einen **positiven Verkehrswert** aufweisen; besondere Umstände bzw begleitende Maßnahmen können aber auch bei negativem Verkehrswert der übertragenden Gesellschaft die Verschmelzung zulässig machen. So ist zB die Upstream-Verschmelzung einer Tochtergesellschaft, deren Vermögen einen negativen Wert aufweist, auf ihre Muttergesellschaft zulässig, sofern die Muttergesellschaft nach der Verschmelzung die (fälligen) Verbindlichkeiten sämtlicher Gläubiger bedienen kann (sowohl der übertragenden als auch der übernehmenden Gesellschaft) und durch die Übernahme des negativen Vermögens nicht selbst insolvenzreif wird.<sup>20</sup> 13

Die Zulässigkeit und ordnungsgemäße Durchführung der Verschmelzung fällt in die ausschließliche **Prüfungscompetenz des Firmenbuchgerichts**.<sup>21</sup> Es muss zB nach gesellschafts- 14

14 UmgrStR 2002 Rz 387.

15 Vgl *Kofler/Six in Kofler*, UmgrStG<sup>10</sup> § 1 Rz 14.

16 UmgrStR 2002 Rz 46.

17 UmgrStR 2002 Rz 47.

18 In diesem Sinn UmgrStR 2002 Rz 1085.

19 Vgl mwN *Kalss*, Verschmelzung – Spaltung – Umwandlung<sup>3</sup> § 224 AktG Rz 46 ff.

20 OGH 25. 11. 2020, 6 Ob 203/20a.

21 UmgrStR 2002 Rz 46.

rechtlichen Kriterien geprüft werden, ob die Fusion (buchmäßig) überschuldeter Körperschaften aufgrund vorhandener stiller Reserven, eines Firmenwerts oder positiver Synergieeffekte möglich ist.<sup>22</sup> Im Gegensatz zu den Art III und IV ist ein positiver Verkehrswert des übertragenen Vermögens somit keine steuerliche, jedoch grundsätzlich eine gesellschaftsrechtliche Anwendungsvoraussetzung.<sup>23</sup> In jenen Fällen, in denen die gesellschaftsrechtliche Zulässigkeit nicht vom Firmenbuchgericht geprüft wird, geht die Finanzverwaltung davon aus, dies eigenständig beurteilen zu dürfen/müssen.<sup>24</sup>

- 15 Auch hinsichtlich des Anmeldezeitpunkts, der Rückwirkungsfristen und einer ausnahmsweise unterbleibenden Kapitalerhöhung gelten ausschließlich gesellschaftsrechtliche Regeln. Daher muss zum Verschmelzungstichtag die übernehmende Gesellschaft noch nicht bestanden haben.<sup>25</sup> Die übertragende Gesellschaft muss hingegen idR zum Verschmelzungstichtag schon existiert haben, da der Stichtag der Schlussbilanz nicht vor dem Gründungszeitpunkt gelegen sein kann.<sup>26</sup>
- 16 Die Maßgeblichkeit des Gesellschaftsrechts betrifft nur die erste Anwendungsvoraussetzung des Art I. Die in §§ 2–6 angeführten Rechtsfolgen gehen abweichenden gesellschaftsrechtlichen Rechtsfolgen vor (zB verpflichtende steuerliche Buchwertfortführung gem § 3).

## IV. Verschmelzungen gemäß § 1 Abs 1

### A. Inländische Verschmelzungen

#### 1. Verschmelzungsformen

- 17 Die Verschmelzung ist ein besonderer gesellschaftsrechtlicher Akt, der im Wesentlichen aus einer **Vereinigung von Körperschaften** mit eigener Rechtspersönlichkeit unter **Ausschluss der Abwicklung** und im Wege der **Gesamtrechtsnachfolge** (Universalsukzession) besteht.<sup>27</sup> Die Verschmelzung kann somit als wirtschaftliche und rechtliche Zusammenführung von Körperschaften angesehen werden, wobei die Liquidation der beteiligten Körperschaften unterbleibt.
- 18 Die vielfältigen Verschmelzungsformen werden üblicherweise in **rechtlicher Hinsicht** in Verschmelzungen zur Aufnahme und in Verschmelzungen zur Neugründung unterteilt. Bei einer **Verschmelzung zur Aufnahme** erwirbt eine bereits bestehende übernehmende Körperschaft das Vermögen der übertragenden Körperschaft (grundsätzlich) gegen Gewährung von Anteilen dieser (= übernehmenden) Körperschaft an die Gesellschafter der übertragenden Körperschaft. Wird das Vermögen der verschmelzenden Körperschaft auf eine neue Körperschaft gegen Gewährung von Anteilsrechten an dieser neuen Körperschaft übertragen, spricht man hingegen von einer **Verschmelzung zur Neugründung**.

22 Weiterführend *Ennöckl* in FS Helbich 17 ff.

23 Zur Verschmelzung einer überschuldeten Kapitalgesellschaft bei gesellschaftsrechtlichem Vollzug vgl BMF 19. 2. 1993, RdW 1993, 166. Zu den gesellschaftsrechtlichen Fragen *Kalss*, Verschmelzung – Spaltung – Umwandlung<sup>3</sup> § 224 AktG Rz 69 ff.

24 UmgrStR 2002 Rz 53; kritisch dazu *Hügel*, Grenzüberschreitende und nationale Verschmelzungen im Steuerrecht § 1 Rz 4.

25 UmgrStR 2002 Rz 46.

26 Bei Mehrfachumgründungen auf einen Stichtag ist es allerdings anerkannt, dass eine durch eine Spaltung zur Neugründung entstandene Gesellschaft in einer nachfolgenden, auf den Spaltungsstichtag bezogenen Verschmelzung übertragende Gesellschaft sein kann. In diesem Fall ist die spaltungsrechtlich gebotene Eröffnungsbilanz gleichzeitig die Schlussbilanz für die nachfolgende Verschmelzung. UmgrStR 2002 Rz 83.

27 Vgl *Kalss*, Verschmelzung – Spaltung – Umwandlung<sup>3</sup> § 219 AktG Rz 4.



**Wirtschaftlich** differenziert man zwischen Konzentrations- und Konzernverschmelzungen. Von einer **Konzentrationsverschmelzung** wird in jenen Fällen gesprochen, in denen es zur Vereinigung zweier oder mehrerer zum Verschmelzungszeitpunkt weder unmittelbar noch mittelbar durch Beteiligungen verbundener Körperschaften kommt. Diese bewirkt eine rechtliche, wirtschaftliche und organisatorische Unternehmenskonzentration.<sup>28</sup> Bei einer **Konzernverschmelzung** besteht hingegen eine gesellschaftsrechtliche Verbindung zwischen den an der Verschmelzung beteiligten Körperschaften. In diesen Fällen lässt sich typischerweise zwischen „Upstream-Verschmelzungen“ (Verschmelzung der Tochter- auf die Muttergesellschaft), „Downstream-Verschmelzungen“ (Verschmelzung der Mutter- auf die Tochtergesellschaft), „Sidestream-Verschmelzungen“ (Schwesternverschmelzung) und Diagonalverschmelzungen (zB Verschmelzung auf eine „Tantengesellschaft“) differenzieren. Besteht nur eine unter 100% liegende Verbindung zwischen den an der Verschmelzung beteiligten Körperschaften, spricht man von einer **gemischten Konzentrations- und Konzernverschmelzung**.<sup>29</sup>

Die noch aus dem StruktVG stammende Unterscheidung in Verschmelzungen auf gesellschaftsrechtlicher und Verschmelzungen auf betrieblicher Grundlage wird insb bei Fragen zum Buchgewinn/Buchverlust verwendet (§ 3 Rz 22).<sup>30</sup> Von **Verschmelzungen auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage** ist immer dann die Rede, wenn damit aus körperschaftsteuerrechtlicher Sicht ein Einlagevorgang iSd § 8 KStG verbunden ist. Die verschmelzungsbedingte Eigenkapitaländerung bleibt somit bereits gem § 8 KStG steuerneutral. Eine **Verschmelzung auf betrieblicher Grundlage** liegt hingegen vor, wenn „die übernehmende Körperschaft anlässlich der Verschmelzung Wirtschaftsgüter aus ihrem Bestand als Gegenleistung für das übernommene Vermögen abgibt“. <sup>31</sup> Daraus resultierende Vermögensveränderungen sind grundsätzlich keine körperschaftsteuerneutralen Einlagen, sondern ein steuerbarer Tauschvorgang und daher steuerwirksam.<sup>32</sup> Die Steuerneutralität wird allerdings durch § 3 Abs 2 sichergestellt.<sup>33</sup>

Im internationalen Kontext wird zwischen **Inlandsverschmelzungen** (Verschmelzung inländischer Körperschaften nach inländischem Verschmelzungsrecht), **grenzüberschreitenden Verschmelzungen** (Verschmelzung inländischer Körperschaften auf ausländische [„Exportverschmelzung“) oder ausländischer Körperschaften auf inländische [„Importverschmelzung“]), und **Auslandsverschmelzungen** (Verschmelzung ausländischer Körperschaften im Ausland aufgrund eines vergleichbaren ausländischen Verschmelzungsrechts) unterschieden.

## 2. Verschmelzungen gemäß §§ 219ff AktG und § 96 GmbHG

Die Verschmelzung von Kapitalgesellschaften<sup>34</sup> besteht aus folgenden **Schritten**, wobei auf Vereinfachungsvorschriften (zB §§ 231f AktG) nicht im Detail eingegangen wird:

- Abschluss eines Verschmelzungsvertrags oder Erstellung eines Entwurfs;
- Erstellung einer Schlussbilanz auf den Verschmelzungstichtag durch die übertragende Gesellschaft;<sup>35</sup>

<sup>28</sup> Vgl *Kofler/Six in Kofler*, UmgrStG<sup>10</sup> § 1 Rz 23.

<sup>29</sup> UmgrStR 2002 Rz 16.

<sup>30</sup> Vgl *Kofler/Six in Kofler*, UmgrStG<sup>10</sup> § 1 Rz 31 ff.

<sup>31</sup> UmgrStR 2002 Rz 396.

<sup>32</sup> UmgrStR 2002 Rz 397.

<sup>33</sup> UmgrStR 2002 Rz 161.

<sup>34</sup> Gem § 96 Abs 2 GmbHG sind die aktienrechtlichen Verschmelzungsvorschriften grundsätzlich auch bei GmbHs sinngemäß anzuwenden.

<sup>35</sup> Praktisch bietet es sich an, den zuletzt aufgestellten Jahresabschluss zum Ende des Geschäftsjahres (typischerweise zum 31. 12.) als Schlussbilanz heranzuziehen. Falls sich allerdings der letzte Jahresabschluss auf ein Geschäftsjahr bezieht, das mehr als sechs Monate vor dem Abschluss des Verschmelzungsver-

- Verschmelzungsberichte durch die Vorstände/Geschäftsführer aller beteiligten Gesellschaften;<sup>36</sup>
- Verschmelzungsprüfung durch den Verschmelzungsprüfer;<sup>37</sup>
- Prüfung durch den Aufsichtsrat;<sup>38</sup>
- Einreichung von Unterlagen (uU einschließlich einer Zwischenbilanz) zum Firmenbuch, Veröffentlichung eines Hinweises auf die Einreichung sowie Auflage der Unterlagen zur Einsicht der Aktionäre;<sup>39</sup>
- Beschluss durch Haupt- und Gesellschafterversammlung;
- Sacheinlage-, Gründungs-, Kapitalerhöhungsprüfung;<sup>40</sup>
- Anmeldung der Verschmelzung zum Firmenbuch;
- ggf gerichtliche Überprüfung des Umtauschverhältnisses.

**23** Für die von der übertragenden Gesellschaft aufzustellenden Schlussbilanz sind die für Jahresabschlüsse geltenden Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden sinngemäß anzuwenden. Eine Aufwertungsmöglichkeit besteht für die übertragende Gesellschaft nicht. **Bilanzrechtlich** eröffnet § 202 UGB aber der übernehmenden Gesellschaft ein Wahlrecht, das übernommene Vermögen neu zu bewerten (§ 202 Abs 1 UGB) oder die bisherigen Buchwerte fortzuführen (§ 202 Abs 2 UGB); dies nach hA selbst dann, wenn im Einzelfall keine von § 202 UGB grundsätzlich geforderte Einlage oder Zuwendung vorliegt (wie zB bei Upstream-Verschmelzungen).<sup>41</sup>

**24** Die Darstellung der Verschmelzung in den gesellschaftsrechtlich erforderlichen Bilanzen ist für die steuerliche Behandlung irrelevant. Angesichts der zwingenden Regelungen des UmgrStG besteht **keine Maßgeblichkeit der UGB-Bilanz** für die Steuerbilanz. Insofern kann es zu einem Auseinanderfallen von Unternehmens- und Steuerbilanz kommen, wenn zB die übernehmende Körperschaft vom Aufwertungswahlrecht des § 202 Abs 1 UGB Gebrauch macht, steuerrechtlich aber zwingend eine Buchwertfortführung vorzunehmen hat.

### 3. Verschmelzungen gemäß § 234 und § 234a AktG

**25** Auch die Verschmelzung einer GmbH auf eine AG (§ 234 AktG) sowie die Verschmelzung einer AG auf eine GmbH (§ 234a AktG) ist möglich. Diese Vorgänge unterliegen im Wesentlichen denselben Bestimmungen wie die Verschmelzung von Kapitalgesellschaften derselben Rechtsform.

---

trags oder der Aufstellung des Entwurfs abgelaufen ist, bedarf es der Aufstellung einer (nicht zu prüfenden) Zwischenbilanz (§ 221 a Abs 2 Z 3 AktG). Eine Ausnahme besteht in jenen Fällen, in denen alle beteiligten Gesellschafter schriftlich oder in der Niederschrift zur Hauptversammlung darauf verzichten (§ 232 Abs 2 AktG).

- 36 Der Verschmelzungsbericht ist verzichtbar, sofern sämtliche Aktionäre/Gesellschafter schriftlich oder in der Niederschrift zur Haupt-/Generalversammlung dem Verzicht zustimmen.
- 37 Einer Prüfung bedarf es nicht, wenn sämtliche Aktionäre der beteiligten Gesellschaften schriftlich oder in der Niederschrift zur Hauptversammlung verzichten. Bei übertragenden GmbHs ist ein Prüfung nur dann notwendig, wenn sie von einem Gesellschafter verlangt wird.
- 38 Wenn sämtliche Gesellschafter schriftlich oder in der Niederschrift zur Haupt-/Generalversammlung darauf verzichten, kann auf die Prüfung entfallen.
- 39 Auf die Einreichung und die Veröffentlichung kann bei Zustimmung sämtlicher Aktionäre/Gesellschafter aller beteiligten Gesellschaften schriftlich oder in der Niederschrift zur Haupt-/Generalversammlung verzichtet werden.
- 40 Vgl Ludwig/Hirschler, Bilanzierung und Prüfung von Umgründungen<sup>3</sup> Tz 2.56.
- 41 Siehe zB KFS/RL 25 Rz 110.



#### 4. Vermögensübertragungen gemäß § 236 AktG

§ 236 AktG regelt die (für die Praxis bedeutungslose) Übertragung des Vermögens einer AG auf einen Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit. Die aktienrechtlichen Verschmelzungsvorschriften sind sinngemäß anzuwenden. **26**

#### 5. Vermögensübertragung gemäß §§ 60, 67, 81 VAG 2016

Das VAG 2016 regelt die Verschmelzung von Versicherungsvereins-Privatstiftungen (§ 67 VAG 2016) und von Versicherungsvereinen auf Gegenseitigkeit (§§ 60, 81 VAG 2016). Im Wesentlichen gelten die aktienrechtlichen Verschmelzungsvorschriften. **27**

#### 6. Verschmelzungen gemäß §§ 1 ff GenVG

Auch die Verschmelzung von Genossenschaften kann sowohl im Weg der Verschmelzung durch Aufnahme als auch als Verschmelzung durch Neubildung durchgeführt werden. Neben genossenschaftsrechtlichen Sondervorschriften, die im Wesentlichen der Sicherung der Interessen der Genossenschafter dienen,<sup>42</sup> werden die aktienrechtlichen Verschmelzungsregelungen, insb Gläubigerschutz und Buchwertfortführung, sinngemäß angewendet. **28**

#### 7. Verschmelzungen gemäß §§ 25, 27c Sparkassengesetz

Sparkassen können gem § 25 SpG durch Aufnahme oder durch Neubildung verschmolzen werden. § 27c SpG regelt die Verschmelzung von Sparkassen-Privatstiftungen. Auch in diesen Fällen sind die aktienrechtlichen Verschmelzungsregelungen anzuwenden. **29**

#### 8. Verschmelzungen aufgrund sonstiger Gesetze

§ 1 Abs 1 Z 2 begünstigt auch „Verschmelzungen im Sinne gesellschaftsrechtlicher Vorschriften auf Grund anderer Gesetze“. Nach der Intention des Gesetzgebers sollen damit Verschmelzungsregeln bundes- und landesgesetzlicher Art außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Vorschriften zur Anwendung des Art I führen, wenn diese Vorschriften ihrem Wesen nach gesellschaftsrechtlichen Verschmelzungsvorschriften entsprechen.<sup>43</sup> Mit diesem Verweis soll der Tatsache Rechnung getragen werden, dass auch in anderen bundes- oder landesgesetzlichen Regelungen Vorgänge enthalten sein können, die der Verschmelzung gem § 219 AktG nachgebildet sind. **30**

Voraussetzung für die Anwendung ist jeweils, dass der Vorgang in der gesellschaftsrechtlichen Ausgestaltung den §§ 219ff AktG nachgebildet wurde. Eine bloß wirtschaftliche Ähnlichkeit, wie dies zB bei einer verschmelzenden Umwandlung gemäß UmwG der Fall ist, genügt nicht.

### B. Grenzüberschreitende Verschmelzungen

Unter einer grenzüberschreitenden Verschmelzung wird allgemein die Verschmelzung von Gesellschaften mit unterschiedlichem Personalstatut verstanden.<sup>44</sup> Es kommen daher die Zivilrechtsverhältnisse verschiedener Gesellschaftsrechtsordnungen zur Anwendung. **31**

---

<sup>42</sup> Weiterführend *Helbich*, Umgründungen<sup>4</sup> 318ff.

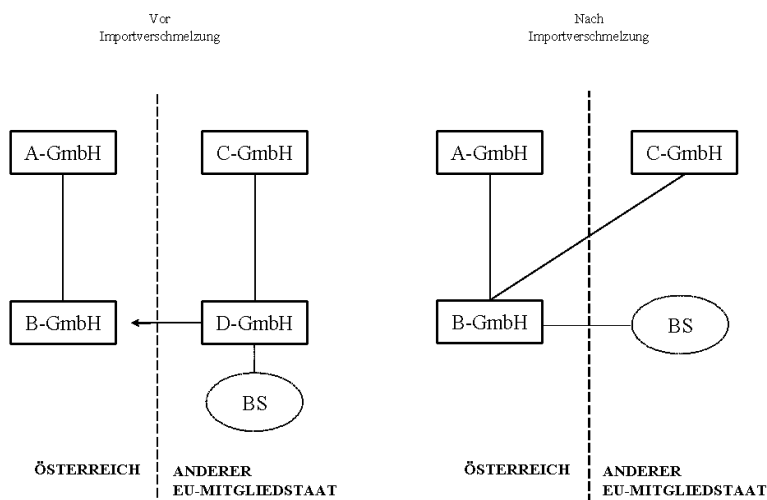
<sup>43</sup> Bericht des Finanzausschusses zu § 1 Abs 1 Z 2 UmgrStG (s Teil IV).

<sup>44</sup> UmgrStR 2002 Rz 41.

Durch die Umsetzung der FRL<sup>45</sup> wurde mit dem EU-VerschG<sup>46</sup> eine neue Rechtsgrundlage für die grenzüberschreitende Verschmelzung von in der EU oder im EWR-Raum ansässigen Kapitalgesellschaften in Österreich eingeführt. Zuvor waren lediglich grenzüberschreitende Fusionen zur Gründung einer SE<sup>47</sup> oder zur Gründung einer Europäischen Genossenschaft (SCE)<sup>48</sup> vorgesehen. Grenzüberschreitende Fusionen außerhalb der SE-VO waren unter bestimmten Voraussetzungen auf Grundlage der EuGH-Rsp möglich.<sup>49</sup>

Wenn eine grenzüberschreitende Verschmelzung unter Beteiligung einer österr Körperschaft nach österr Gesellschaftsrecht durchgeführt wird, fällt diese als inländische Verschmelzung unter § 1 Abs 1 Z 1.<sup>50</sup> In der Literatur<sup>51</sup> und der Verwaltungspraxis<sup>52</sup> wird aus österr Sicht zwischen Import(Herein)- und Export(Hinaus)-Verschmelzungen unterschieden.

- 32** Bei einer **Import-Verschmelzung** wird eine ausländische Körperschaft auf eine inländische Körperschaft verschmolzen:



Steuerlich erscheint dieser Fall auf Gesellschaftsebene unproblematisch. Das verschmelzungsbedingt übertragene Vermögen der ausländischen Körperschaft wird entweder in Österreich steuerhängig bleiben (allenfalls Wechsel von der beschränkten in die unbeschränkte Steuer-

45 Richtlinie 2009/133/EG des Rates vom 19. 10. 2009 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, Abspaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen, sowie für die Verlegung des Sitzes einer Europäischen Gesellschaft oder einer Europäischen Genossenschaft von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat, ABl L 2009/310 (25. 11. 2009) 34–36.

46 BGBl I 2007/72 idgF; zur Rechtsentwicklung vgl Frotz in Frotz/Kaufmann, Grenzüberschreitende Verschmelzungen<sup>2</sup> § 1 Rz 27 ff; Eckert in Kalss, Verschmelzung – Spaltung – Umwandlung<sup>3</sup> EU-VerschG: Vor §§ 1–18 4ff.

47 BGBl I 2004/67.

48 BGBl I 2006/104.

49 Siehe va EuGH-Urteil, C-411/03, *SEVIC Systems*, EU:C:2005:762; EuGH-Urteil, C-378/10, *Vale*, EU:C:2012:440.

50 UmgrStR 2002 Rz 41 ff.

51 Vgl zB Achatz/Kofler in Achatz/Aigner/Kofler/Tumpel, Internationale Umgründungen 25f.

52 UmgrStR 2002 Rz 71 ff.