

**Bundesgesetz, mit dem abgabenrechtliche Maßnahmen
bei der Umgründung von Unternehmen getroffen werden
(Umgründungssteuergesetz – UmgrStG)**

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) ¹Abs. 1 Z 1 bis 4 findet nur insoweit Anwendung, als das Besteuerungsrecht der Republik Österreich hinsichtlich der stillen Reserven einschließlich eines allfälligen Firmenwertes bei der übernehmenden Körperschaft nicht eingeschränkt wird. ²Soweit 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 Antrags 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]

Rechtsentwicklung

BGBl 1991/699 (UmgrStG; RV 266 AB BlgNR 18. GP) (Stammfassung); BGBl 1993/818 (StRefG 1993; RV 1237 AB 1301 BlgNR 18. GP) (Neufassung des § 1 Abs 1, für Stichtage nach dem 30.12.1993); BGBl 1994/681 (EU-AnpG; RV 1701 AB 1816 BlgNR 18. GP) (Änderung des § 1 Abs 1 Z 4, für Umgründungen, bei denen die zugrunde liegenden Beschlüsse oder Verträge nach dem 1.1.1995 zustande gekommen sind; siehe auch BGBl 1995/50); BGBl 1996/797 (AbgÄG 1996; RV 497 AB 552 BlgNR 20. GP) (Neufassung des

§ 1 Abs 1 Z 4); BGBl I 1999/28 (AbgÄG 1998; RV 1471 AB 1505 BlgNR 20. GP) (Ergänzung des § 1 Abs 1 Z 4); BGBl I 2004/180 (AbgÄG 2004; RV 686 AB 734 BlgNR 22. GP) (Neufassung des § 1; für Stichtage nach dem 7.10.2004); BGBl I 2007/24 (BudBG 2007; RV 43 AB 67 BlgNR 23. GP) (Änderung des § 1 Abs 1 Z 1 und Z 2, Neufassung der S 2 und 5 des § 1 Abs 2); BGBl I 2007/99 (AbgSiG 2007; RV 270 AB 391 BlgNR 23. GP) (Änderung des § 1 Abs 2 S 2 und Anfügung des § 1 Abs 2 S 3; Änderung des § 1 Abs 2 S 2 für Stichtage nach dem 14.12.2007); BGBl I 2015/34 (Art 30; RV 354 AB 436 BlgNR 25. GP; Änderung des § 1 Abs 1 Z 3, ab 1.1.2016); BGBl I 2015/163 (AbgÄG 2015; RV 896 AB 907 BlgNR 25. GP) (Änderung des § 1 Abs 2, für Verschmelzungen, die nach dem 31.12.2015 beschlossen oder vertraglich unterfertigt werden); BGBl I 2018/62 (JStG 2018; RV 190 AB 197 BlgNR 26. GP) (Anwendung des durch das JStG 2018 geänderten § 6 Z 6 EStG für Umgründungen mit einem Stichtag nach dem 31.12.2018).

Literatur 2018

Ambrosch, Highlights aus dem UmgrStR-Wartungserlass 2018, SWK 2018, 1280; *Hammerl*, Bemessung der Sonderzahlung Stabilitätsabgabe bei Umgründungen, RdW 2018/447, 603; *Kampitsch*, Umwandlung in und Verschmelzung von Sparkassen- und Versicherungsverein-Privatstiftungen, PSR 2018/18, 63; *Lumper*, Verschärfung bei Downstream-Verschmelzungen – Beispiele und Zweifelsfragen aus der Beratungspraxis, SWK 2018, 351; *Schlager/Titz*, Highlights aus dem UmgrStR-Wartungserlass 2018, RWZ 2018/30, 143; *Wild*, Importverschmelzungen (2018); *Wild*, Umgründungssteuerrichtlinien-Wartungserlass 2018, RdW 2018/500, 661.

Übersicht

I. Anwendungsbereich

A. Verschmelzungsbegriff

1. Allgemeines

- | | |
|------------------------------------|------|
| a) Begriffsbestimmung..... | 1 |
| b) Anwendungsvoraussetzungen | 2, 3 |

2. Fusionsrichtlinie

- | | |
|---|------|
| a) Grenzüberschreitende Umgründungen in der EU | 4 |
| b) Anwendungsvoraussetzungen | 5, 6 |

3. Verschmelzungsrelevante Besteuerungsebenen

7

B. Maßgeblichkeit des Gesellschaftsrechts

11–19

C. Kategorisierung

1. Rechtliche Kategorisierung.....

21

2. Wirtschaftliche Kategorisierung

- | | |
|--|--------|
| a) Konzentrations- und Konzernverschmelzung | 22 |
| b) Konzentrationsverschmelzung | 23 |
| c) Konzernverschmelzung | 24 |
| aa) „Upstream-Verschmelzung“ (Verschmelzung der Tochter- auf die Muttergesellschaft) | 25 |
| bb) „Downstream-Verschmelzung“ (Verschmelzung der Mutter- auf die Tochtergesellschaft) | 27 |
| cc) „Sidestream-Verschmelzung“ (Schwesternverschmelzung) | 28, 29 |

3. Internationale Kategorisierung

30

4. Kategorisierung nach der gesellschaftsrechtlichen oder betrieblichen Grundlage	
a) Verschmelzungsdifferenzen	31
b) Verschmelzungen auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage	32, 33
c) Verschmelzungen auf betrieblicher Grundlage.....	34, 35
II. Inlandsverschmelzungen (Abs 1 Z 1 bis 3)	
A. Gesellschaftsrechtliche Tatbestände	41, 42
B. Verschmelzungen aufgrund gesellschaftsrechtlicher Vorschriften (Abs 1 Z 1)	45–47
C. Verschmelzungen aufgrund anderer Gesetze (Abs 1 Z 2)	51, 52
D. Verschmelzungsartige Vermögensübertragungen (Abs 1 Z 3).....	56, 57
III. Auslandsverschmelzungen (Abs 1 Z 4)	
A. Anwendungsvoraussetzungen	
1. Verschmelzungen ausländischer Körperschaften	61
2. Inlandsvermögen und inländische Anteilsinhaber	62
3. Grenzüberschreitende Auslandsverschmelzungen.....	63
B. Vergleichbarkeit des Verschmelzungsrechts.....	64–66
C. Vergleichbarkeit mit inländischen Körperschaften	67
IV. Grenzüberschreitende Verschmelzungen inländischer Körperschaften (Abs 1 Z 1)	
A. Begriff.....	71
B. Gesellschaftsrechtliche Zulässigkeit	
1. SE, SCE und EU-VerschG	72
2. Verschmelzungen außerhalb des EU-VerschG.....	73, 74
V. Aufrechterhaltung der Steuerverstrickung (Abs 2 erster Satz)	
A. Verstrickungserfordernis	81–87
B. Vermögen der übertragenden Körperschaft	91, 92
C. Fusionsrichtlinie und UmgrStG	
1. Betriebsstättenverhaftungserfordernis.....	96
2. Verhältnis zum Verstrickungserfordernis nach § 1 Abs 2 ...	97, 98
D. Inländische Verschmelzungen	
1. Überblick.....	101
2. Inlandsverschmelzung auf steuerbefreite Körperschaften ...	102, 103
3. Inlandsverschmelzungen mit Auslandsbezug	104
E. Auslandsverschmelzungen mit Inlandsbezug	
1. Überblick.....	106, 107
2. Einzelfälle	
a) Inländische Betriebsstätten	108, 109
b) Inländisches unbewegliches Vermögen	110
c) Beteiligungen an inländischen Körperschaften.....	111
F. Grenzüberschreitende Verschmelzungen unter Beteiligung inländischer Körperschaften	
1. Überblick.....	116, 117
2. Import-Verschmelzungen (Hereinverschmelzungen)	118

3. Export-Verschmelzungen (Hinausverschmelzungen)	
a) Verstrickungseinschränkung	119, 120
b) Inländische Betriebsstätte	121
c) Inländisches unbewegliches Vermögen.....	122
d) Ausländische Betriebsstätte	
aa) Anrechnungsmethode	123, 124
bb) Befreiungsmethode	125, 126
e) Beteiligungen an inländischen Körperschaften	127
f) Beteiligungen an ausländischen Körperschaften und internationale Schachtelbeteiligungen	128–131
g) Sonstiges Vermögen	132
VI. Ratenzahlungskonzept (Abs 2 zweiter Satz)	
A. System	141–147
B. Übertragende und übernehmende Körperschaft	
1. Übertragende Körperschaft	151
2. Übernehmende Körperschaft	
a) EU- oder EWR-Gesellschaft.....	152, 153
b) Ort der Geschäftsleitung.....	156, 157
C. Antragsgebundenes Ratenzahlungskonzept	
1. Antrag in der Steuererklärung	161, 162
2. Steuerschuld.....	163
3. Entrichtung in Raten	164–166
4. Vorzeitige Fälligkeitstellung der Raten.....	167–170
VII. Anwendung der §§ 2 bis 6 (§ 1 Abs 3)	
A. Anwendbarkeit des Art I	191
B. Nicht- und Teilanwendbarkeit des Art I	
1. Gründe für die Nicht- bzw Teilanwendbarkeit des Art I...	192, 193
2. Rechtsfolgen bei Nichtanwendbarkeit	194
3. Rechtsfolgen bei Teilanwendbarkeit	196–198

I. Anwendungsbereich

A. Verschmelzungsbegriff

1. Allgemeines

a) Begriffsbestimmung

- 1 Eine **Verschmelzung** („Fusion“, „Merger“) im rechtlichen Sinn ist eine unternehmensrechtliche Strukturmaßnahme, bei der mehrere Körperschaften zu einer rechtlichen Einheit vereinigt werden, wobei die übertragende Körperschaft im Wege der **Gesamtrechtsnachfolge** („Universalsukzession“) unter **Ausschluss der Abwicklung** ihr Vermögen auf eine andere bestehende Körperschaft („**Verschmelzung durch Aufnahme**“; zB §§ 220 ff AktG, § 96 Abs 1 Z 1 GmbHG) oder eine neu gegründete Körperschaft („**Verschmelzung durch Neugründung**“; zB § 233 AktG, § 96 Abs 1 Z 2 GmbHG) überträgt (UmgrStR Rz 4; *Hügel* § 1 Rz 1; *Zöchling/Paterno* in *W/Z/H/K*⁵ § 1 Rz 13 ff; *Schindler* in *W/H/M*, HdU § 1 Rz 1 ff). Die Anteilseigner des übertragenden Rechtsträgers werden mit **Anteilen am übernehmenden Rechtsträger** (und uU baren Zuzahlungen; zB § 224 Abs 5 AktG) abgefunden; die Gewährung von Anteilsrechten ist allerdings kein unabdingbares Merkmal der Verschmel-

zung (UmgrStR Rz 6) und kann oder muss unter gewissen Umständen unterbleiben (zB § 224 AktG; s Rz 22 ff u § 5 Rz 21 ff).

Von den unternehmensrechtlichen Verschmelzungsvorschriften nicht erfasst ist die **Vereinigung von Personenunternehmen** (Einzelunternehmen, Personengesellschaften), die steuerrechtlich als Zusammenschluss unter Art IV UmgrStG fällt. Zur Abgrenzung von der **verschmelzenden Umwandlung nach Art II** s Rz 26.

b) Anwendungsvoraussetzungen

Eine Verschmelzung fällt dann unter Art I, wenn (1) eine der in § 1 Abs 1 Z 1 bis 4 definierten **gesellschaftsrechtlichen Verschmelzungsformen** vorliegt (Rz 41 ff), (2) „insoweit“ das **Steuerverstrickungserfordernis** des § 1 Abs 2 erfüllt ist (Rz 81 ff), und (3) **keine missbräuchliche Umgründung** vorliegt (s § 44 Rz 1 ff). Soweit eine Verschmelzung zur Einschränkung des österreichischen Besteuerungsrechts führt, fällt sie – *e contrario* § 1 Abs 3 und ungeachtet einer Option zur Entrichtung der Steuerschuld in Raten nach § 1 Abs 2 S 2 – nicht unter die §§ 2 bis 6 (zur teilweisen Anwendbarkeit des Art I s Rz 192 ff).

Abweichend von den anderen Umgründungsformen des UmgrStG kommt es für die Anwendbarkeit des Art I nicht darauf an, ob **bestimmtes qualifiziertes Vermögen** (Betrieb, Teilbetrieb, Mitunternehmer- oder Kapitalanteil) übertragen wird (s bereits *Quantschnigg* in FS Bauer 257; s zur Verlustvortragsnachfolge § 4 Rz 46 ff); Art I erfasst also auch die Verschmelzung von vermögensverwaltenden **Körperschaften ohne originärem Betriebsvermögen** (zB **Holding- oder Besitzgesellschaften**; UmgrStR Rz 49; *Hügel* § 1 Rz 1 und 57), von **Mantelgesellschaften** (UmgrStR Rz 49) oder von **Körperschaften mit Liebhabereibetrieben** (*Hilber*, SWK 1998, S 516; *Hügel* § 1 Rz 1). Die Anwendbarkeit von Art I hängt auch nicht davon ab, ob **Arbeitnehmer** von der übernehmenden Körperschaft übernommen werden (*Bednar/Reisch/Wiesner*, RdW 1995, 493).

2. Fusionsrichtlinie

a) Grenzüberschreitende Umgründungen in der EU

Die 2009 kodifizierte unionsrechtliche **Fusionsrichtlinie (FRL)** verpflichtet ua zur steuerneutralen Behandlung von Fusionen von Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (RL 2009/133/EG; zuvor RL 90/434/EWG idF RL 2005/19/EG und 2006/98/EG); die FRL nimmt in ihrem Anwendungsbereich **Vorrang vor entgegenstehendem nationalem Recht** (s *Zöchling/Puchner* in *Frotz/Kaufmann*², SteuerR Rz 26; *Hügel* § 1 Rz 13; *Kofler*, MTR Einl Rz 63 ff; *Hirschler* in Vienna Law Inauguration Lectures 3, 3; *Wild*, Importverschmelzungen 22; s a UmgrStR Rz 37). Die Vorgaben der FRL für **grenzüberschreitende Umgründungen** wurden bereits vor dem EU-Beitritt Österreichs in der **Stammfassung des UmgrStG** und durch das **EU-AnpG** (BGBl 1994/681) weitgehend berücksichtigt (s *Loukota/Wiesner*, RdW 1992, 155 ff; *Staringer*, SWK 1994, A 472 ff; *Strimitzer/Wurm* in T/W, EU-VerschG² SteuerR Rz 7; krit *Köglberger*, WT 6/1991, 10 f).

b) Anwendungsvoraussetzungen

Die FRL stellt – anders als das UmgrStG – nicht auf das Personalstatut (Rz 42 ff), sondern auf die **Steueransässigkeit** ab (Art 3; *Schindler* in W/H/M, HdU § 1 Rz 51). Erfasst sind **Fusionen zur Aufnahme** (Art 2 lit a sublit i) und zur **Neugründung**

(Art 2 lit a sublit ii) sowie „**Upstream-Fusionen**“ (Art 2 lit a sublit iii; zur Nichtregelung der „Downstream-Fusion“ s *Furherr/Huber*, IntUmgr 42; *Strimitzer/Wurm* in *T/W*, EU-VerschG² SteuerR Rz 9), sofern daran **Gesellschaften aus zwei oder mehr Mitgliedstaaten** beteiligt sind (Art 1 lit a); damit wird nach hA nicht die Verschmelzung von Gesellschaften erfasst, die im selben Mitgliedstaat steueransässig sind (*Schindler in Kalss/Hügel* III Rz 55; *Hügel* § 1 Rz 13; *Schindler in W/H/M*, HdU § 1 Rz 51). Eine **qualifizierte Gesellschaft eines Mitgliedstaates** muss mehrere Kriterien erfüllen (s a *Strimitzer/Wurm* in *T/W*, EU-VerschG² SteuerR Rz 12 ff): Sie muss (1) eine der in der Anlage zur FRL angeführten **Rechtsformen** aufweisen (Art 3 lit a; erfasst sind auch die SE und die SCE, s *Kofler/Schindler*, taxlex 2005, 498 f; *Hofstätter*, *ecolex* 2005, 824 f), (2) nach dem Steuerrecht eines Mitgliedstaates in Bezug auf den steuerlichen Wohnsitz **als in diesem Staat ansässig** und aufgrund eines mit einem dritten Staat geschlossenen DBA in Bezug auf den steuerlichen Wohnsitz nicht als außerhalb der Gemeinschaft ansässig betrachtet werden (Art 3 lit b; dazu und zur Erfassung doppelt ansässiger Gesellschaften s *Kofler*, MTR Art 2 Rz 23 ff; *Hügel* § 1 Rz 13), und (3) ohne Wahlmöglichkeit einer der in der Anlage zur FRL genannten **Körperschaftsteuern** oder irgendeiner Steuer, die eine dieser Steuern ersetzt, unterliegen, ohne davon befreit zu sein (Art 3 lit b; dazu ausf *Kofler*, MTR Art 2 Rz 30 ff).

- 6 Auch nach der FRL muss eine Fusion **nicht zur Übertragung eines Betriebes oder Teilbetriebes** (Art 2 lit j) führen (s *Hügel* § 1 Rz 13; aA *Staringer in Gassner/Lechner*, Integration 142), doch ist im Unterschied zum österreichischen Gesellschaftsrecht (zB § 224 AktG) – abgesehen von „Upstream-Fusionen“ – stets die **Gewährung von Anteilen** an der übernehmenden Gesellschaft vorgesehen (s Art 2 lit a u *Furherr/Huber*, IntUmgr 88; *Strimitzer/Wurm* in *T/W*, EU-VerschG² SteuerR Rz 10; *Wild*, Importverschmelzungen 23; *Schindler in W/H/M*, HdU § 1 Rz 53). Die FRL und das UmgrStG unterscheiden sich auch hinsichtlich der materiellen **Anwendungsvoraussetzungen für die Steuerneutralität** auf Gesellschaftsebene (Rz 96) und der **Rechtsfolgentechnik** (Rz 97 f); die FRL hat auch Bedeutung im Hinblick auf die **Steuerneutralität von Buchgewinnen** (§ 3 Rz 90), die **Steuerneutralität des Anteilstausches** (§ 5 Rz 10) und den **Verlustvortrag** (§ 4 Rz 29 ff).

3. Verschmelzungsrelevante Besteuerungsebenen

- 7 Liegt eine Verschmelzung iSd § 1 Abs 1 vor, so kommen auf diese zwingend §§ 2 bis 6 zur Anwendung (§ 1 Abs 3; UmgrStR Rz 2 u 25). Da eine Verschmelzung die Steuerrechtsverhältnisse auf drei Ebenen berührt (UmgrStR Rz 21; *Schindler in W/H/M*, HdU § 1 Rz 21), nämlich die der übertragenden Körperschaft, der übernehmenden Körperschaft und der Gesellschafter der beteiligten Körperschaften, regeln die in § 1 Abs 3 genannten Bestimmungen die Steuerrechtsfolgen der Verschmelzung für die **übertragende Körperschaft** (§ 2), die **übernehmende Körperschaft** (§ 3) und die **Anteilshaber** (§ 5); zudem bestehen Vorschriften für den **Übergang bzw die Fortführung des Verlustabzugs** (§ 4) und **sonstige Rechtsfolgen** (§ 6).

B. Maßgeblichkeit des Gesellschaftsrechts

- 11 Art I definiert keinen eigenen Verschmelzungsbegriff, sondern knüpft entsprechend dem **Grundsatz der Maßgeblichkeit des Gesellschaftsrechts** an gesellschaftsrechtliche Verschmelzungsformen an (ErlRV 266 BlgNR 18. GP, 16; VwGH 18.6.2002, 2001/16/0597, ÖStZB 2003/106; UmgrStR Rz 46; *Hügel*, *ecolex* 1991, 804; *Hügel* § 1

Rz 2; *Schindler* in *W/H/M*, HdU § 1 Rz 54 ff; zur Rückwirkung s § 2 Rz 52 ff). Dies hat **zweifache Bedeutung**:

- Liegt in **gesellschaftsrechtlicher Beurteilung** eine der in § 1 Abs 1 Z 1 bis 4 genannten Verschmelzungsformen vor, ist der **Anwendungsbereich des Art I** eröffnet (ErlRV 266 BlgNR 18. GP, 16); ein steuerrechtliches Abweichen von der gesellschaftsrechtlichen Einordnung, etwa durch Annahme einer anderen Umgründungsform oder eines nicht unter das UmgrStG fallenden Veräußerungsvorganges, ist nicht möglich (UmgrStR Rz 46; *Hügel*, *ecolex* 1991, 804; *Hügel* § 1 Rz 3; *Zöchling/Paterno* in *W/Z/H/K⁵* § 1 Rz 6; *Schindler* in *W/H/M*, HdU § 1 Rz 54; s a Rz 26). 12
- Bei **Zurückweisung** des Antrags auf Eintragung des Verschmelzungsbeschlusses in das Firmenbuch oder **Zurückziehung** vor Protokollierung kommt eine Verschmelzung weder gesellschaftsrechtlich noch steuerrechtlich zustande und löst auch keine Steuerwirkungen aus (UmgrStR Rz 46; *Wiesner/Schwarzinger*, UmS 21/34/00, SWK 2000, S 804; s a *Damböck*, *ÖStZ* 1999, 505; *Mayr/Wellingner* in HB Sonderbilanzen II 13). Kommt es zu einer **nachträglichen Löschung der Eintragung** der Verschmelzung als nichtig (§ 10 Abs 2 FBG), ist dies auch steuerrechtlich beachtlich, sodass eine getrennte Besteuerung der verschmolzenen Körperschaften ab dem Verschmelzungsstichtag – allenfalls durch Schätzung (§ 184 BAO) – vorzunehmen ist (UmgrStR Rz 47; *Hügel* § 1 Rz 4; s a *Wolf*, FJ 2004, 146); dies allerdings nur, wenn die spätere gerichtliche Feststellung der Nichtigkeit im Rahmen der verfahrensrechtlichen Möglichkeiten berücksichtigt werden kann (*Schneider*, SWK 1992, A I 260). In Frage kommt hier uE zunächst ein Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gem § 303 Abs 1 lit c BAO. Denkbar wäre auch, die nachträgliche Löschung als rückwirkendes Ereignis iSd § 295a Abs 1 BAO zu qualifizieren. 13
- Die Frage, ob eine Verschmelzung iSd Art I vorliegt, ist aufgrund des Verweises auf gesellschaftsrechtliche Verschmelzungs Vorschriften eine vom zuständigen **Firmenbuchgericht zu lösende Vorfrage** (*Mayr/Wellingner* in HB Sonderbilanzen II 13; *Wild*, Importverschmelzungen 39; *Schindler* in *W/H/M*, HdU § 1 Rz 54 ff). Die Abgabenbehörden sind nach § 116 Abs 2 BAO an die **Eintragung der Verschmelzung in das Firmenbuch** gebunden (ErlRV 266 BlgNR 18. GP, 16; UmgrStR Rz 46; *Hügel*, *ecolex* 1991, 804; *Mayr* in HB Sonderbilanzen II 7; *Hügel* § 1 Rz 4; *Mayr* in *D/RI¹¹* Tz 1111; *Zöchling/Paterno* in *W/Z/H/K⁵* § 1 Rz 12; zum Bestandsschutz eingetragener Verschmelzungen s *Napokoj*, GeS 2007, 231 ff); diese haben die gesellschaftsrechtlichen Voraussetzungen ohne weitere Nachprüfung als gegeben anzunehmen (*Schneider*, SWK 1992, A I 260; *Schindler* in *W/H/M*, HdU § 1 Rz 55 f). Diese Bindung besteht auch im Hinblick auf Entscheidungen des Firmenbuchgerichts betreffend **grenzüberschreitende Verschmelzungen** (UmgrStR Rz 23 u 41 ff; BMF 3.5.2000, *ecolex* 2000, 682 = RdW 2000/624, 642; BMF 5.8.2004, EAS 2513 = SWI 2004, 535; *Damböck*, *ecolex* 2000, 741; *Staringer* in HBW Q2 Rz 15; *Wiesner/Mayr*, RdW 2007/447, 435; *Hohenwarter*, RdW 2007/518, 502; *Hügel* § 1 Rz 4 und 90; *Schindler* in *W/H/M*, HdU § 1 Rz 54); Art I findet damit auch auf **Export-Verschmelzungen** Anwendung, wenn sie im Firmenbuch bzw dem ausländischen entsprechenden Register eingetragen und damit gesellschaftsrechtlich wirksam werden (UmgrStR Rz 45). Zu **Auslandsverschmelzungen** s Rz 65. 14

- 15 Die **Bindung an die Entscheidung des Firmenbuchgerichts** hat insb Bedeutung für **Beschluss- und Formerfordernisse** (*Schindler* in *W/H/M*, HdU § 1 Rz 56), die Erforderlichkeit der verschmelzungsrechtlichen **Anteilsgewährung** (BMF 22.6.1992, SWK 1992, A I 254; BMF 18.8.1993, *ecolex* 1993, 706 = RdW 1993, 386 = SWK 1993, A 500; BMF 14.8.1997, *ecolex* 1997, 884; *Hügel* § 1 Rz 4 u 41 ff; s a *Hügel*, *ecolex* 1991, 804; *Köglberger*, WT 6/1991, 10 f), das (allfällige) Erfordernis eines **positiven Verkehrswerts** (UmgrStR Rz 50; BMF 19.2.1993, RdW 1993, 166 = SWK 1993, A 316; *Hügel*, *ecolex* 1991, 804; *Hügel* § 1 Rz 4 u Rz 50; *Zöchling/Paterno* in *W/Z/H/K*⁵ § 1 Rz 12; s a *Wild*, Importverschmelzungen 15 ff; ausf zu Umgründungen im Rahmen von Sanierungsmaßnahmen *Kauba/Krickl* in FS Schlager 579 ff), das Verschmelzungshindernis einer **verbotenen Einlagenrückgewähr** (UmgrStR Rz 51; *Schwarzinger/Wiesner* I/1³ 59 f; *Hügel* § 1 Rz 4; s a Rz 24 ff; *Schindler* in *W/H/M*, HdU § 1 Rz 56) und das Verschmelzungshindernis des **kapitalentsperrenden Effekts** (*Kals*² § 224 AktG Rz 40 ff mwN). Auch **nichtverhältnismäßige Verschmelzungen** fallen unter § 1 Abs 1 (s § 6 Rz 11 ff; zur gesellschaftsrechtlichen Zulässigkeit s zB *Rohregger*, GeS 2002, 74 ff u GeS 2003, 15 ff).
- 16 Nach den UmgrStR hat die Abgabenbehörde bei **Verschmelzungen auf Grund bundes- oder landesgesetzlicher Sondernormen** iSd § 1 Abs 1 Z 2, bei denen die Befassung eines Firmenbuchgerichtes nicht notwendig ist, das Vorliegen der Anwendungsvoraussetzungen eigenständig zu beurteilen (UmgrStR Rz 53). Auch bei **Auslandsverschmelzungen** soll die Abgabenbehörde das Vorliegen der Anwendungsvoraussetzungen – die Vergleichbarkeit des Verschmelzungsrechts (Rz 64 ff) und die Vergleichbarkeit mit inländischen Körperschaften (Rz 67) – eigenständig zu beurteilen haben (UmgrStR Rz 53; krit *Hügel* § 1 Rz 4).
- 17 Ungeachtet der **Rückwirkung der Verschmelzung** (§ 220 Abs 2 Z 5 und Abs 3 AktG und §§ 2 Abs 3, 3 Abs 1 Z 3) muss die **übernehmende Gesellschaft** zum Verschmelzungsstichtag weder gegründet noch – aufgrund der Eintragung ins Firmenbuch – entstanden sein (VwGH 17.3.1994, 91/14/0071, ÖStZB 1994, 702, zu § 1 Abs 4 StruktVG; UmgrStR Rz 46 u 83; *Schwarzinger/Wiesner*, SWK 1995, A 329; *Adensamer*, GeS 2009, 329; *Hügel* § 1 Rz 29 u § 2 Rz 43; *Zöchling/Paterno* in *W/Z/H/K*⁵ § 1 Rz 12; *Walter*¹² Rz 69b; s a *Szep* in *Jabornegg/Strasser*, AktG II⁵ § 220 Rz 15). Sie kann auch im Rückwirkungszeitraum bzw im Zuge einer Verschmelzung zur Neugründung gegründet werden. Körperschaftsteuerrechtlich entsteht die übernehmende Gesellschaft in diesen Fällen bereits mit Beginn des auf den Verschmelzungsstichtag folgenden Tages (UmgrStR Rz 46; *Walter*¹² Rz 69b). Die **übertragende Gesellschaft** muss hingegen aus gesellschaftsrechtlicher Sicht zum Verschmelzungsstichtag bereits existiert haben, da der Stichtag der Schlussbilanz wohl nicht vor dem Gründungszeitpunkt gelegen sein kann (UmgrStR Rz 83; *Hügel* § 2 Rz 42; *Zöchling/Puchner* in *Frotz/Kaufmann*², SteuerR Rz 6 m FN 20; *Zöchling/Paterno* in *W/Z/H/K*⁵ § 1 Rz 12; s aber a § 2 Rz 49).
- 18 Auch ein **Gesellschafterwechsel** bei der übernehmenden oder übertragenden Körperschaft zwischen dem rückwirkenden Stichtag und der Eintragung der Verschmelzung im Firmenbuch (zB vorbereitender Anteilserwerb) ändert nichts an der Anwendbarkeit des Art I; der Gesellschafterwechsel unterliegt dem allgemeinen Steuerrecht (ErlRV 43 BlgNR 23. GP, 25 f; UmgrStR Rz 46, 73 u 85; BMF 8.2.1994, SWK 1994, A 241; BMF 22.9.1995, RdW 1995, 452 = SWK 1996, A 17 f; BMF 17.11.1999, ÖStZ 2000/133, 53 = RdW 1999, 819; *Wiesner* in *Bertl*, Kauf und Verkauf 133; *Schwarzinger/Wiesner*, SWK 1995, A 329; *Wiesner/Mayr*, RdW

2007/447, 437; *Hügel* § 1 Rz 29; *Zöchling/Tüchler* in *W/Z/H/K⁵* § 5 Rz 11; s aber zur Frage des Mantelkaufs bei vorbereitenden Anteilserwerben § 4 Rz 153 u zu den zeitlichen Wirkungen § 5 Rz 56).

Nicht vom Grundsatz der gesellschaftsrechtlichen Maßgeblichkeit ist die **Bewertung** erfasst, die in den §§ 2 und 3 eine eigenständige – von § 202 UGB unabhängige – Regelung erfährt (UmgrStR Rz 52; *Zöchling/Paterno* in *W/Z/H/K⁵* § 1 Rz 12; s a § 3 Rz 15).

C. Kategorisierung

1. Rechtliche Kategorisierung

Das **Gesellschaftsrecht** unterscheidet zwei Formen der Verschmelzung (UmgrStR Rz 10; *Schneider*, SWK 1992, A I 258; *Hügel* § 1 Rz 33; *Schindler* in *W/H/M*, HdU § 1 Rz 4 ff; s a §§ 219 ff AktG, § 96 ff GmbHG, § 1 GenVG, § 1 Abs 4 EU-VerschG, Art 17 Abs 2 SE-VO, Art 19 SCE-VO, § 25 Abs 1 SpG, § 60 VAG 2016):

- Bei der **Verschmelzung durch Aufnahme** überträgt die übertragende Körperschaft ihr Vermögen als Ganzes auf eine bestehende übernehmende Körperschaft (grundsätzlich) gegen Gewährung von Anteilsrechten an ihre Gesellschafter (zB §§ 219 Z 1, 220 ff AktG, § 96 Abs 1 Z 1 GmbHG).
- Bei der **Verschmelzung durch Neugründung** übertragen zwei oder mehrere übertragende Körperschaften ihr Vermögen im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf eine im Zuge der Verschmelzung *uno actu* entstehende Körperschaft gegen Gewährung von Anteilsrechten an der neuen Körperschaft (zB §§ 219 Z 2, 233 AktG, § 96 Abs 1 Z 2 GmbHG).

2. Wirtschaftliche Kategorisierung

a) Konzentrations- und Konzernverschmelzung

Im Hinblick auf die Verbundenheit der verschmelzenden Körperschaften vor der Umgründung werden die **Konzentrations- und Konzernverschmelzung** unterschieden (UmgrStR Rz 11 f; *Schneider*, SWK 1992, A I 258; *Hügel*, RdW 1993, 55 ff; *Hügel* § 1 Rz 41 ff; *Wild*, Importverschmelzungen 3 ff; *Schindler* in *W/H/M*, HdU § 1 Rz 12 ff; s a *Grünwald/Nowotny* in *W/H/M*, HdU Rz 2).

b) Konzentrationsverschmelzung

Den gesellschaftsrechtlichen Definitionen (zB §§ 219 AktG, § 96 GmbHG) liegt als gesetzestypischer Normalfall die Vereinigung zweier oder mehrerer zum Verschmelzungszeitpunkt **weder unmittelbar noch mittelbar durch Beteiligungen** verbundener Körperschaften zu Grunde, wodurch eine **rechtliche, wirtschaftliche und organisatorische Unternehmenskonzentration** bewirkt wird („**Konzentrationsverschmelzung**“). Die Verschmelzung erfolgt gegen Anteilsgewährung, dh die Anteilsinhaber der übertragenden Körperschaft müssen als Ersatz für ihre untergehende Beteiligung neue Anteile an der übernehmenden Gesellschaft erhalten (*Hügel* § 1 Rz 42), es sei denn, sie verzichten auf die Gewährung von Anteilen durch die übernehmende Körperschaft (s § 224 Abs 2 Z 2 AktG; dazu § 5 Rz 25). Der Anteilstausch kann entweder durch Gewährung neuer, dh durch Kapitalerhöhung geschaffener Anteile, oder durch Gewährung alter Anteile (eigener Anteile) erfolgen (UmgrStR Rz 11); auch erfasst sind Anteile, die Dritte zur Verfügung stellen (*Hügel* § 1 Rz 42; ausf § 5 Rz 23).

c) Konzernverschmelzung

- 24 Bei der Konzernverschmelzung sind die Gesellschaften bereits vor der Verschmelzung mittelbar oder unmittelbar durch **Beteiligungen** – im Extremfall zu 100 % – verbunden („**Konzernverschmelzung**“); besteht eine Verbindung in einem Ausmaß von weniger als 100 %, spricht man von einer „**gemischten Konzentrations- und Konzernverschmelzung**“ (UmgrStR Rz 16; *Hügel* § 1 Rz 48). Im Gegensatz zur Konzentrationsverschmelzung wird beim Idealtypus der Konzernverschmelzung keine Erweiterung angestrebt, sondern eine **Veränderung (Bereinigung) bestehender Konzernstrukturen** (UmgrStR Rz 12; *Schindler* in *W/H/M*, HdU § 1 Rz 13). Je nach **Verschmelzungsrichtung** sind folgende Typen der Konzernverschmelzung zu unterscheiden:

aa) „Upstream-Verschmelzung“ (Verschmelzung der Tochter- auf die Muttergesellschaft)

- 25 Gem § 224 Abs 1 Z 1 AktG hat eine Anteilsgewährung zu unterbleiben, soweit die übernehmende Muttergesellschaft Anteile an der übertragenden Tochtergesellschaft besitzt (*Szep* in *Jabornegg/Strasser*, AktG II⁵ § 224 Rz 17; *Hügel* § 1 Rz 48; *Schindler* in *W/H/M*, HdU § 1 Rz 17); hält daher die Muttergesellschaft vor der Verschmelzung alle Anteile der Tochtergesellschaft, muss die Anteilsgewährung zur Gänze unterbleiben (*Hügel* § 1 Rz 45; *Schindler* in *W/H/M*, HdU § 1 Rz 17; zur Verschmelzung der Enkel- auf die Großmuttergesellschaft s *Schwarzinger/Wiesner* I/1³ 318 ff). Dem Wegfall der Beteiligung an der übertragenden Tochtergesellschaft steht die Übernahme ihres Vermögens gegenüber.

Gesellschaftsrechtliche **Grenzen der Zulässigkeit einer Upstream-Verschmelzung** bestehen insb in Fällen, in denen das Aktivvermögen der übernehmenden Gesellschaft nach Durchführung der Verschmelzung nicht ausreicht, um sämtliche Verbindlichkeiten abzudecken (s zB *Szep* in *Jabornegg/Strasser*, AktG II⁵ § 224 Rz 6 ff; *Kalss*² § 224 AktG Rz 40 ff u 57 ff; *Grünwald/Nowotny* in *W/H/M*, HdU Rz 114; *Artmann* in *Jabornegg/Strasser*, AktG I⁵ § 52 Rz 21; *Kalss* in *Doralt/Nowotny/Kalss*, AktG² § 224 Rz 29 ff).

- 26 Einer „Upstream-Verschmelzung“ wesensverwandt ist die **verschmelzende Umwandlung** einer Kapitalgesellschaft auf eine andere Körperschaft als Hauptgesellschafter gem § 2 Abs 1 UmwG, die infolge der Maßgeblichkeit des Gesellschaftsrechtes jedoch nicht unter Art I, sondern zur Gänze unter **Art II** fällt (UmgrStR Rz 13 idF vor WE 2011; *Zöchling/Paterno* in *W/Z/H/K⁵* § 1 Rz 6; *Hügel* § 1 Rz 2 und 45; anders zum StruktVG VwGH 22.10.1997, 93/13/0295, ÖStZB 1998, 494 = *ecollex* 1998, 259 m Anm *Bachl*, und dazu krit *Wiesner*, RdW 1997, 748 ff; s a *Kohler*, SWK 1998, S 51 f). Allerdings ist seit dem **GesRÄG 2007** (BGBl I 2007/72) nach § 2 **Abs 1 UmwG** eine verschmelzende Umwandlung auf eine AG, eine GmbH oder sonst eine Kapitalgesellschaft idS § 1 Abs 2 EU-VerschG unzulässig, sodass in diesen Fällen eine **Vereinigung von Kapitalgesellschaften** nur nach den §§ 219 ff, 234, 234a AktG, §§ 96 ff GmbHG sowie nach den Bestimmungen des EU-VerschG erfolgen kann (*Hügel* § 1 Rz 45) und diesfalls unter **Art I** fällt. Eine verschmelzende Umwandlung nach Art II ist aber unverändert zulässig, wenn es sich bei der übernehmenden Körperschaft entweder um eine Nicht-Kapitalgesellschaft oder um eine Drittstaats-Kapitalgesellschaft handelt (s *Stefaner* § 7 Rz 26 ff u zB *Kalss*, GesRZ 2007, 232; *Schindler* in *W/H/M*, HdU § 1 Rz 9).

bb) „Downstream-Verschmelzung“ (Verschmelzung der Mutter- auf die Tochtergesellschaft)

Bei einer **Downstream-Verschmelzung** gehen mit dem Vermögen auch die Anteile an der Tochtergesellschaft verschmelzungsbedingt auf die Tochtergesellschaft über und werden bei dieser zu eigenen Anteilen. Dies ist nach § 224 Abs 3 AktG trotz der Einschränkung der § 65 AktG und § 81 GmbHG insb dann zulässig, wenn die Anteile zur Abfindung der Gesellschafter für den Verlust der Anteile an der übertragenden Obergesellschaft verwendet werden („**Durchgangserwerb durch die Unter-gesellschaft**“; OGH 11.11.1999, 6 Ob 4/99b, GesRZ 2000, 25 = RWZ 2000/16, 47 m Anm Wenger; UmgrStR Rz 14 u Rz 258; VwGH 31.1.1995, 94/14/0171, ÖStZB 1995, 539; BMF 31.10.1996, ÖStZ 1997, 31; Hügel § 1 Rz 46 u § 5 Rz 15; Schindler in W/H/M, HdU § 1 Rz 18; s a *Kalss*² § 224 AktG Rz 31 ff; *Grünwald/Nowotny* in W/H/M, HdU Rz 123; *Kalss* in *Doralt/Nowotny/Kalss*, AktG² § 224 Rz 15; s a § 5 Rz 28); insoweit hat bei der Tochtergesellschaft eine verschmelzungsbedingte Kapitalerhöhung zu unterbleiben (§ 224 Abs 3 AktG). Bei einer „Auskehrung“ der Anteile der Tochtergesellschaft an die Gesellschafter nach § 224 Abs 3 und § 225a Abs 3 Z 3 AktG erfolgt der **Erwerb durch die Gesellschafter** der übertragenden Gesellschaft *ipso iure* und bedarf keines zusätzlichen Rechtsaktes (OGH 11.11.1999, 6 Ob 4/99b, GesRZ 2000, 25 = RWZ 2000/16, 47 m Anm Wenger; *Kalss* in *Doralt/Nowotny/Kalss*, AktG² § 224 Rz 15). Soweit der übernehmenden Tochtergesellschaft **sonstiges Vermögen der Muttergesellschaft** verbleibt, ist (zusätzlich) die Gewährung neuer – durch Kapitalerhöhung geschaffener – Anteile zulässig (*Schwarzinger/Wiesner I*/³ 353; *Hügel* § 1 Rz 46 u § 5 Rz 15; s a UmgrStR Rz 14; *Kalss*² § 224 AktG Rz 33).

27

Gesellschaftsrechtlich ist eine Downstream-Verschmelzung grundsätzlich nur dann zulässig, wenn trotz Nichtberücksichtigung des Wertes der Beteiligung an der Tochtergesellschaft bei der übertragenden Muttergesellschaft noch immer ein **positiver Verkehrswert** des zu übertragenden Vermögens gegeben ist (OGH 11.11.1999, 6 Ob 4/99b, GesRZ 2000, 25 = RWZ 2000/16, 47 m Anm Wenger; für Details u den möglichen Ausgleich eines negativen Werts s *Schindler* in W/H/M, HdU § 1 Rz 18 f; *Wolf*, FJ 2004, 145 f; *Koppensteiner/Rüffler*, GmbHG³ § 82 Rz 17 f u § 96 Rz 6; *Szep* in *Jabornegg/Strasser*, AktG II³ § 224 Rz 14; *Kalss*² § 224 AktG Rz 57 ff; *Grünwald/Nowotny* in W/H/M, HdU Rz 126; *Artmann* in *Jabornegg/Strasser*, AktG I⁵ § 52 Rz 21; *Kalss* in *Doralt/Nowotny/Kalss*, AktG² § 224 Rz 27 f; ausf zu Umgründungen iRv Sanierungsmaßnahmen *Kauba/Krickl* in FS Schlager 579 ff). Zudem darf das Grund- bzw Stammkapital der übernehmenden Gesellschaft nicht niedriger sein als jenes der übertragenden Gesellschaft (sog. „**kapitalherabsetzender**“ oder „**kapitalentsperrender**“ Effekt; dazu u zu möglichen Maßnahmen, die eine grundsätzlich unzulässige Verschmelzung möglich machen, s *Koppensteiner/Rüffler*, GmbHG³ § 82 Rz 17 g; *Bauer/Zehetner* in *Straube*, GmbHG § 82 Rz 135; *Artmann* in *Jabornegg/Strasser*, AktG I⁵ § 52 Rz 22; *Kalss* in *Doralt/Nowotny/Kalss*, AktG² § 224 Rz 18 ff; *Kalss*² § 224 AktG Rz 407 ff).

cc) „Sidestream-Verschmelzung“ (Schwesternverschmelzung)

Bei einer Sidestream-Verschmelzung sind an den zu verschmelzenden Körperschaften dieselben Personen unmittelbar oder mittelbar beteiligt, wobei es sich um eine **direkte Schwesternverschmelzung** (UmgrStR Rz 15) oder Verschmelzungen von Gesellschaften verschiedener Konzernäste auf unterschiedlichen Ebenen handeln kann („**diagonale Konzernverschmelzung**“; *Hübner/Six*, taxlex 2010, 107 ff;

28