

(Kapitalerhöhung), ist die Steuerfreiheit gem § 6 Abs 1 Z 3 KVG²⁴ gegeben. Aber auch bei Unterbleiben einer Kapitalerhöhung greift idR die Gesellschaftsteuerbefreiung gem § 6 Abs 1 Z 3 KVG.²⁵ Beim Downstream-Merger ist die Übertragung der Anteile an der Tochtergesellschaft an die Gesellschafter der Muttergesellschaft zur Abfindung ihrer aufzugebenden Anteile („Durchgangserwerb“) als Erwerb von Gesellschaftsrechten iSd § 6 Abs 1 Z 3 KVG anzusehen. Die Verschmelzung von Schwestergesellschaften unterliegt ebenfalls der Befreiungsvorschrift gem § 6 Abs 1 Z 3 KVG, da der Vermögensübergang den Wert der Gesellschaftsrechte an der übernehmenden Gesellschaft erhöht. Zuzahlungen von mehr als 10% der Gesellschaftsrechte führen allerdings zur Nichtanwendbarkeit dieser Befreiungsvorschrift.²⁶

VIII. Grunderwerbsteuer

- 15** Werden im Zuge einer Verschmelzung **Grundstücke** gem § 1 Abs 1 oder Abs 2 GrEStG **übertragen**, tritt Grunderwerbsteuerpflicht ein.²⁷ Bemessungsgrundlage ist bei Verschmelzungen gem § 1 nicht die anteilige Gegenleistung,²⁸ sondern der **zweifache Einheitswert** (§ 6 Abs 6 UmgrStG).

Für Verschmelzungen mit einem Stichtag nach dem 31. 12. 2015 werden die übertragenen Grundstücke mit dem Grundstückswert (§ 4 Abs 1 GrEStG) anzusetzen sein; der anzuwendende Steuersatz soll von 3,5% auf 0,5% sinken (§ 7 Abs 1 Z 2 lit c GrEStG idF StRefG 2015/2016). Bemessungsgrundlage für verschmelzungsbedingt übertragene land- und forstwirtschaftlich genutzte Liegenschaften wird weiterhin der einfache Einheitswert (§ 4 Abs 2 GrEStG) sein; der Steuersatz wird unverändert 3,5% betragen (§ 7 Abs 1 Z 3 GrEStG idF StRefG 2015/2016).

- 16** Im Zuge von Verschmelzungen kann es auch zum Anfall von Grunderwerbsteuer gem § 1 Abs 3 GrEStG (Anteilsvereinigung) bzw § 1 Abs 2 a GrEStG idF StRefG 2015/2016 (Wechsel der Personengeschafter) kommen.²⁹ Hält etwa die übertragende Gesellschaft bei Eintragung der Verschmelzung ins Firmenbuch alle Anteile an einer grundbesitzenden Tochterkapitalgesellschaft, löst die Verschmelzung den **Übergang aller Anteile** nach § 1 Abs 3 GrEStG aus. Gleiches gilt, wenn die übertragende und übernehmende Gesellschaft alle Anteile an der grundbesitzenden Gesellschaft besitzen und es durch die Verschmelzung zu einer **Anteilsvereinigung** gem § 1 Abs 3 Z 2 GrEStG kommt. Werden hingegen bei einer Verschmelzung mehrerer grundbesitzender Körperschaften zur Neugründung alle Anteile der übernehmenden Gesellschaft an eine Person bzw eine Personenmehrheit iSd § 1 Abs 3 GrEStG ausgegeben, so kommt es nur zur Grunderwerbsteuerpflicht gem § 1 Abs 1 oder Abs 2 GrEStG, nicht jedoch zur Anwendung der subsidiären Grunderwerbsteuerpflicht gem § 1 Abs 3 GrEStG, da diese Bestimmung nicht auf Neugründungen anwendbar ist.³⁰

Für die Vereinigung oder den Übergang aller Anteile einer Gesellschaft gem § 1 Abs 3 GrEStG fällt nach der Rechtslage vor StRefG 2015/2016 Grunderwerbsteuer in Höhe des **drei-**

24 BMF 8. 9. 1995, RdW 1995, 499; *Hügel/Mühlehner/Hirschler*, Umgründungssteuergesetz-Kommentar § 6 Rz 21; *Knörzer/Althuber*, Gesellschaftsteuer-Kurzkommentar § 6 Rz 45; anders noch *Wundsam/Zöchling/Huber/Khun*, UmgrStG² § 6 Rz 16.

25 UmgrStR 2002 Rz 324; *Knörzer/Althuber*, Gesellschaftsteuer-Kurzkommentar § 6 Rz 45.

26 UmgrStR 2002 Rz 324; *Arnold*, Umgründungsbegünstigungen im Gesellschaftsteuerrecht, in *König/Schwarzinger* (Hrsg), Körperschaften im Steuerrecht, Wiesner-FS 42.

27 VwGH 4. 11. 1994, 94/16/0177.

28 VwGH 20. 6. 1990, 39/16/0101.

29 UmgrStR 2002 Rz 340 f.

30 VwGH 17. 9. 1992, 91/16/0085; *Fellner*, GrEStG § 1 Rz 329.

fachen Einheitswerts, höchstens jedoch von 30% des gemeinen Werts aller zum Gesellschaftsvermögen gehörenden (inländischen) Grundstücke, an (§ 4 Abs 2 Z 1 lit c GrEStG).³¹

Wenn neben einer Verschmelzung eine Anteilsvereinigung **vereinbart** ist, wird nicht nur Grunderwerbsteuer nach § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG ausgelöst; es liegt auch ein Erwerbsvorgang nach § 1 Abs 3 Z 2 GrEStG vor. Die Finanzverwaltung und der UFS haben im Fall einer gemischten Konzern- und Konzentrationsverschmelzung, bei der der Alleingesellschafter der übernehmenden Körperschaft auch an der übertragenden Körperschaft (als Hauptgesellschafter) beteiligt ist und die Anteilsgewährung an einen konzernfremden (Minderheits-)Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft nach § 224 AktG unterbleibt, weil dieser gem § 224 Abs 2 Z 2 AktG auf eine Anteilsgewährung verzichtet (und damit der Alleingesellschafter der übernehmenden Körperschaft auch nach der Verschmelzung Alleingesellschafter bleibt),³² das Vorliegen einer solchen Vereinbarung unterstellt. Es sei somit – auch wenn der (Minderheits-)Gesellschafter bloß *Treuhänder* war – (in der juristischen Sekunde) *vor* Eintragung der Verschmelzung ins Firmenbuch eine Anteilsvereinigung anzunehmen.³³ Dieser Auffassung hat sich der VwGH im Erk vom 16. 12. 2014, 2013/16/0188 nicht angeschlossen: Im dem Erk zugrunde liegenden Sachverhalt hielt die übernehmende Gesellschaft 98% der Anteile an der übertragenden (grundstücksbesitzenden) Gesellschaft. Die restlichen 2% wurden von einer Gesellschaft (jedoch bloß treuhändig) gehalten. Gem § 224 AktG ist keine Anteilsgewährung an die (Minderheits-)Gesellschafterin erfolgt, da sämtliche Anteile an der übertragenden Gesellschaft (unmittelbar und mittelbar) von der Hauptgesellschafterin gehalten wurden. Der VwGH ist nur von einer Grunderwerbsteuerpflicht nach § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG ausgegangen (Bemessungsgrundlage 2-facher Einheitswert), da kein Anhaltspunkt, dass die Treuhänderin ihre Anteile an der übertragenden Gesellschaft *vor* der Verschmelzung aufgegeben hat, ersichtlich war. Der VwGH hat eine Vereinbarung über die Auflösung des Treuhandverhältnisses auch nicht in einer Klausel im Verschmelzungsvertrag gesehen, wonach „*die Bf daher sämtliche Anteile der übertragenden Gesellschaft im Sinne des § 224 Absatz 1 und 4 AktG [besitzt]*“. Dadurch sollte nur klargestellt werden, dass *wegen* des Treuhandverhältnisses § 224 Abs 1 und 4 AktG (Unterbleiben der Gewährung von Aktien) zur Anwendung gelangt.

Bei Anteilsvereinigungen aufgrund von Verschmelzungen mit einem Stichtag nach dem 31. 12. 2015 (bzw auch aufgrund von nach dem 31. 12. 2015 abgeschlossenen Verschmelzungsverträgen) wird der Grundstückswert (§ 4 Abs 1 GrEStG) zugrunde gelegt werden; der Steuersatz wird auf 0,5% sinken (§ 7 Abs 1 Z 2 lit c GrEStG idF StRefG 2015/2016).

Gem § 26 a Abs 1 Z 2 GGG idF Grundbuchsgebührennovelle 2012 bemisst sich die grundbücherliche Eintragungsgebühr iHv 1,1% vom **dreifachen Einheitswert** (max jedoch 30% des Werts des einzutragenden Rechts).³⁴

31 Budgetbegleitgesetz 2014 BGBl I 2014/36.

32 So *Kofler/Six* in *Kofler*, UmgrStG⁴ § 6 Rz 80.

33 Siehe va Pkt 4.4 Sbg Steuerialog Gebühren und Verkehrsteuern 2007 BMF-010206/0167-VI/5/2009 und UFS Innsbruck 30. 4. 2013, RV/0205-I/13. Kritisch dazu *Kofler/Six* in *Kofler*, UmgrStG⁴ § 6 Rz 80 mwN.

34 Siehe auch ErläutRV 1984 BlgNR 24. GP 7 f. Aus der Grundbuchseingabe muss sich ergeben, dass der dreifache Einheitswert als Bemessungsgrundlage herangezogen wird. Dabei ist auf die gesetzliche Grundlage hinzuweisen (s § 26 a Abs 2 GGG). Vgl zur Rechtslage *vor* der Grundbuchsgebührennovelle (BGBl 2013/1 – „GGN“) *Wundsam/ Zöchling/Huber/Khun*, UmgrStG⁴ § 6 Rz 16: Als Bemessungsgrundlage für die Grundbuchseintragungsgebühr war bei Verschmelzungen der zweifachen Einheitswert heranzuziehen. Zum verfassungsrechtlichen Hintergrund der Neuregelung s VfGH 21. 9. 2011, G 34/11 (Aufhebung von § 26 Abs 1 und Abs 1 a GGG wegen Unsachlichkeit des Rückgriffs auf die Einheitswerte bei Grundstückstransaktionen ohne Gegenleistung) und *Kofler*, UmgrStG³ § 6 Rz 88 mwN.

- 19 Mangels einer grunderwerbsteuerlichen Rückwirkungsfiktion ist auf die Verhältnisse im Zeitpunkt des Abschlusses des Verschmelzungsvertrags³⁵ und nicht auf den Verschmelzungstichtag abzustellen.

Beispiel 5:

Die A-AG wird auf die B-AG verschmolzen, wobei in dem am 15. 9. 2000 abgeschlossenen Verschmelzungsvertrag als Verschmelzungstichtag der 31. 12. 1999 festgesetzt wurde. Das am 31. 12. 1999 zum Betriebsvermögen der A-AG gehörende Grundstück wurde noch am 15. 3. 2000 verkauft, sodass es anlässlich der Verschmelzung nicht zu einer (erneuten) Grunderwerbsteuerpflicht hinsichtlich dieser Liegenschaft kommen kann.

- 20 Die aufgrund einer Grundstücksübertragung anfallende Grunderwerbsteuer ist bei der übernehmenden Körperschaft als **Betriebsausgabe** abzugsfähig.³⁶ Eine Aktivierung der Grunderwerbsteuer in der Unternehmensbilanz der übernehmenden Gesellschaft sollte für den sofortigen Betriebsausgabenabzug unschädlich sein.

IX. Fusion und Mindestkörperschaftsteuer

- 21 Aufgrund der Gesamtrechtsnachfolge gehen sämtliche sich aus den Abgabenvorschriften ergebende Rechte und Pflichten im Zuge einer Verschmelzung iSd Art I UmgrStG vom Rechtsvorgänger auf den Rechtsnachfolger über, soweit nicht höchstpersönliche (und damit unübertragbare) Rechtspositionen berührt werden oder sich aus einzelnen Bestimmungen – insb des UmgrStG – etwas Anderes ergibt.³⁷ Die durch die übertragende Körperschaft angesammelte und noch nicht nach § 24 Abs 4 KStG verrechnete Mindestkörperschaftsteuer geht daher ebenfalls auf den Rechtsnachfolger über. In Bezug auf den Anrechnungszeitpunkt der übernommenen anrechenbaren Mindestkörperschaftsteuer iZm Verschmelzungen schließt sich der UFS³⁸ mangels ausdrücklicher gesetzlicher Regelung der bisher in der Fachliteratur³⁹ überwiegend vertretenen Ansicht an und kommt zu dem Schluss, dass bis zum Verschmelzungstichtag von der übertragenden Gesellschaft angesammelte und noch nicht verrechnete Mindestkörperschaftsteuer von der übernehmenden Gesellschaft ab dem Veranlagungszeitraum, in dem der Verschmelzungstichtag liegt (und nicht erst in der auf den Verschmelzungstichtag folgenden Veranlagung), auf die Körperschaftsteuerschuld angerechnet werden kann. Bei unterjährigen Verschmelzungstichtagen kann daher eine unmittelbare Anrechnung erfolgen.
- 22 Eine verschmelzungsbedingt auf ausländische Rechtsnachfolger übergegangene Mindestkörperschaftsteuer kann uE in weiterer Folge grundsätzlich auf Ebene einer im Inland nach der Exportverschmelzung verbleibenden Betriebsstätte verrechnet werden, sofern Österreich das Besteuerungsrecht an den Betriebsätteneinkünften zusteht. Für eine im Inland nach der Exportverschmelzung ggf verbleibende Betriebsstätte fällt keine Mindestkörperschaftsteuer mehr

35 UmgrStR 2002 Rz 332.

36 UmgrStR 2002 Rz 336; BMF 20. 6. 1995, SWK 1995 A 542; BMF 26. 3. 1991, ecolex 1991, 647 für Grunderwerbsteuer iZm einer Betriebseinbringung.

37 Vgl Bruckner in Wiesner/Hirschler/Mayr (Hrsg), Handbuch der Umgründungen¹³ § 3 Rz 10.

38 UFS Wien 17. 9. 2007, RV/0744-W/07; 21. 2. 2011, RV/1435-L/07. Siehe dazu auch Brandstätter/Puchner, Anrechnungszeitpunkt der verschmelzungsbedingt übergegangenen Mindestkörperschaftsteuer, SWK 2007 S 883 (S 883 ff), UmgrStR 2002 Rz 362.

39 Vgl Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung K 488; Hügel in Hügel/Mühlehner/Hirschler (Hrsg), Umgründungssteuergesetz Kommentar § 3 Rz 11; Bruckner in Wiesner/Hirschler/Mayr (Hrsg), Handbuch der Umgründungen¹³ § 3 Rz 11; Fritz in Aman/Maier/Mercsanits/Patzak/Sulz/Vrba (Hrsg), Umgründung von Unternehmen, Reg. C, Kap. 5.2., 7; Wiesner, RdW 3/1995, 160 f.

an, da die Mindestkörperschaftsteuerpflicht gem § 24 Abs 4 KStG an die unbeschränkte Steuerpflicht anknüpft.⁴⁰

X. Fusion und atypisch stille Gesellschaft

Ist am Unternehmen der **übertragenden Körperschaft** ein stiller Gesellschafter atypisch (dh als Mitunternehmer) beteiligt, geht dieses steuerliche Gesellschaftsverhältnis auf die übernehmende Körperschaft über. Der stille Gesellschaftsvertrag muss keine Fortsetzungsklausel enthalten.⁴¹ Sollte der Stille in der Folge am Gesamtvermögen der übernehmenden Gesellschaft beteiligt sein, liegt neben der Fusion gem Art I auch ein Zusammenschluss gem Art IV UmgrStG vor.⁴² Bleibt der Stille hingegen (unverändert) nur am übertragenen Vermögen beteiligt, liegt ein steuerlich unbeachtlicher Gesellschafterwechsel und kein Anwendungsfall des Art IV vor.⁴³ **23**

Ist umgekehrt am Unternehmen der **übernehmenden Gesellschaft** ein stiller Gesellschafter atypisch (dh als Mitunternehmer) beteiligt, so besteht diese Mitunternehmerschaft grundsätzlich fort; eine Fortsetzungsklausel dürfte nicht erforderlich sein.⁴⁴ Sollte der stille Gesellschafter auch am Vermögen der übertragenden Gesellschaft beteiligt sein, liegt darin ein Zusammenschluss iSd Art IV UmgrStG.⁴⁵ **24**

War die übernehmende Gesellschaft am Unternehmen der übertragenden Gesellschaft atypisch still (dh als Mitunternehmer) beteiligt, kommt es durch die Fusion zu einem steuerneutralen Untergang der Mitunternehmerschaft.⁴⁶ **25**

XI. Fusion und Gruppenbesteuerung⁴⁷

A. Grundzüge der Gruppenbesteuerung⁴⁸

Das Steuerreformgesetz 2005⁴⁹ hat die bisherige Organschaftsregelung aufgehoben und durch die Gruppenbesteuerung abgelöst. Finanziell verbundene Körperschaften (§ 9 Abs 2–5 KStG) können durch Abgabe eines Gruppenantrags (§ 9 Abs 8 KStG) eine Unternehmensgruppe bilden. Voraussetzung ist eine ausreichende finanzielle Verbindung zwischen gruppenfähigen Körperschaften während des gesamten Wirtschaftsjahres der Beteiligungskörperschaft. Das Vorliegen der Voraussetzungen für die Gruppenbildung erfolgt durch Feststellungsbescheid. Die wesentliche Rechtsfolge besteht in der Zurechnung des steuerlichen Ergebnisses eines Gruppenmitglieds bei der jeweils beteiligten Körperschaft, bis sämtliche Einkommen beim Gruppenträger zusammengefasst und der Besteuerung unterworfen werden. Verluste aus aus- **26**

40 Siehe auch *Zöchling/Puchner*, SteuerR in *Frotz/Kaufmann* (Hrsg), Grenzüberschreitende Verschmelzungen² SteuerR Rz 52.

41 *Stern*, Verschmelzung von Kapitalgesellschaften und stille Beteiligung, ÖJZ 1997, 87. Die Finanzverwaltung dürfte jedoch eine Fortsetzungsklausel für erforderlich halten (vgl UmgrStR 2002 Rz 357).

42 *Fuchs* in *Hochedlinger/Fuchs* (Hrsg), Stille Gesellschaft 2/454; *Schwarzinger/Wiesner*, Umgründungssteuer-Leitfaden² 201; UmgrStR 2002 Rz 359.

43 UmgrStR 2002 Rz 359.

44 BMF 10. 8. 2000, RdW 2000, 712.

45 UmgrStR 2002 Rz 361; *Schwarzinger/Wiesner*, Umgründungssteuer-Leitfaden² 205.

46 BMF 25. 7. 1996, RdW 1996, 565; UmgrStR 2002 Rz 36.

47 Hinsichtlich der Auswirkungen einer Fusion auf eine Organschaft wird auf UmgrStR 2002 Rz 349 ff sowie die Ausführungen in *Wundsam/Zöchling/Huber/Khun*, UmgrStG³ verwiesen.

48 Vgl UmgrStR 2002 Rz 349 und KStR KStR 2013 Rz 1004.

49 BGBl I 2004/57.

ländischen Gruppenmitgliedern können vorläufig vom österr Gruppenträger geltend gemacht werden; im Falle späterer Gewinne bzw bei Ausscheiden der ausländischen Körperschaft aus der Gruppe erfolgt grundsätzlich eine Nachversteuerung.

Die Mindestdauer für die endgültige Anerkennung der Unternehmensgruppe beträgt drei volle Wirtschaftsjahre. Teilwertabschreibungen auf Beteiligungen an Gruppenmitglieder sind steuerlich nicht wirksam. Unter bestimmten Voraussetzungen konnte bis 1. 3. 2014⁵⁰ bei Anschaffung einer Beteiligung an einer betriebsführenden, unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft bei nachfolgender Aufnahme dieser Körperschaft in eine Unternehmensgruppe eine Firmenwertabschreibung geltend gemacht werden.⁵¹

B. Grundfragen von Gruppenbesteuerung und Umgründungen

- 27** Das UmgrStG enthält keine Sonderbestimmungen über die Auswirkungen von Umgründungen auf Unternehmensgruppen. Umgekehrt nimmt § 9 Abs 5 Satz 3 KStG auf Umgründungen Bezug und normiert in Übernahme der bestehenden Verwaltungspraxis,⁵² dass durch (im UmgrStG vorgesehene) zeitlich rückzubeziehende Anteilserwerbe und Anteilsübertragungen eine finanzielle Verbindung rückwirkend hergestellt werden kann. § 9 Abs 5 Satz 4 KStG bestimmt, dass Vermögensübertragungen innerhalb der Unternehmensgruppe nicht als Änderung der Voraussetzung für Gruppenverhältnisse gelten, sofern sich an den finanziellen Verbindungen nichts ändert.
- 28** Durch Verschmelzungen kann es zu folgenden, gruppenbesteuerungsmäßigen Auswirkungen kommen:
- Verschmelzungsbedingtes Entstehen einer Unternehmensgruppe;
 - Fortbestand einer Unternehmensgruppe bei Verschmelzungen;
 - Besonderheiten bei Verschmelzungen innerhalb der Unternehmensgruppe;
 - Auflösung (Ausscheiden aus) einer Unternehmensgruppe durch Verschmelzungen.
- 29** Im UmgrStR 2002 Rz 349 ff idF WE 2007 ist die Finanzverwaltung in umfassender Weise auf den Themenbereich „Umgründung und Gruppenbesteuerung“ eingegangen. Auch in der Literatur⁵³ wurden verschiedenste Aspekte behandelt. Die wesentlichen Grundsätze – bezogen auf Verschmelzungen – sind:
- Die Bildung einer Unternehmensgruppe kann durch Verschmelzungen (Rückwirkungsfiktion gem § 3 Abs 1 Z 3 bzw § 5 Abs 1 Z 1 idF BBG 2007) erleichtert werden. Für Umgründungen mit einem Stichtag bis einschließlich 31. 12. 2006 war der Anteilstausch gem § 5 nicht rückwirkend möglich.
 - Verschmelzungen, an denen ein Mitglied einer Unternehmensgruppe (Gruppenträger, Gruppenmitglied) beteiligt ist, können unterschiedliche Auswirkungen auf bestehende Un-

⁵⁰ Vgl § 9 Abs 7 idF AbgÄG 2014 BGBl I 2014/13.

⁵¹ Der VwGH hat mit Beschluss vom 30. 1. 2014 EU 2014/0001 dem EuGH die Frage nach der Unionsrechtskonformität (Niederlassungsfreiheit, Beihilfeverbot) der Firmenwertabschreibung vorgelegt; anhängig beim EuGH unter C-66/14, *Finanzamt Linz*; vgl *Kofler*, GES 2014, 201 mwN.

⁵² UmgrStR 2001 Rz 349 vor Wartungserlass 2007; KStR 2001 Rz 491 vor Wartungserlass 2007.

⁵³ *Hohenwarter/Staringer*, Umgründungen und Gruppenbesteuerung in *Lang/Schuch/Staringer/Stefaner* (Hrsg), Grundfragen der Gruppenbesteuerung (2007) 385–429; *Frei*, eolex-Skript 2006/33; *Erdélyi*, Gruppenbesteuerung und Umgründungen in *Damböck/Haunold/Huemer/Schuch* (Hrsg), Gruppenbesteuerung (2006) 147–167. *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung-Kommentar, K 484–605; *Zöchling/Haslinger*, Gruppenbesteuerung und Umgründungen in *Quantschnigg/Achatz/Haidenthaler/Trenkwalder/Tumpel* (Hrsg), Gruppenbesteuerung 261–283; *Huber*, ÖStZ 2005, 445–450.

eines gemeinsamen Zusammenschlusses ist, dass die zuvor abgeschlossenen Zusammenschlussverträge noch nicht vollzogen sind.¹⁹

Der **zivilrechtliche Vermögensübergang** findet bei Rückbeziehung des Zusammenschlusses zum Zeitpunkt des Abschlusses des Zusammenschlussvertrags oder zu einem anderen im Vertrag festgelegten Zeitpunkt statt. Aus Vereinfachungsgründen wird im Zusammenschlussvertrag zumeist eine auf den Zusammenschlussstichtag bezogene schuldrechtliche Rückbeziehung vereinbart. Damit wird zivilrechtlich der Zusammenschlussstichtag als Verrechnungsstichtag für die Verrechnung zwischen dem Übertragenden und der übernehmenden Personengesellschaft vereinbart. Diese schuldrechtliche Rückbeziehung ändert jedoch im Außenverhältnis, dh gegenüber Dritten, nichts am Vermögensübergang zum Abschlusszeitpunkt des Zusammenschlussvertrags (Gesellschaftsvertrags). Die Wahl eines vor dem Zeitpunkt des Abschlusses des Zusammenschlussvertrags (Gesellschaftsvertrags) liegenden Zusammenschlussstichtags entfaltet somit keine zivilrechtliche Wirkung. Bei Wahl eines nach dem Abschlusszeitpunkt des Zusammenschlussvertrags (Gesellschaftsvertrags) gelegenen Zusammenschlussstichtages ist dieser auch zivilrechtlich wirksam. 25

Beispiel 1:

Es erfolgt ein Zusammenschluss eines protokollierten Einzelunternehmens mit einer natürlichen Person zu einer KG. Für die Fristberechnung ist der Zeitpunkt der Anmeldung zur Eintragung in das Firmenbuch maßgeblich.

Beispiel 2:

Zusammenschluss eines nicht protokollierten Einzelunternehmens mit einer GmbH zu einer GmbH & Co KG. Für die Fristberechnung ist der Zeitpunkt der Anmeldung des Zusammenschlusses zur Eintragung in das Firmenbuch maßgeblich.

Beispiel 3:

In eine GesbR tritt eine weitere natürliche Person als Gesellschafter ein. Für die Fristberechnung ist die Meldung beim Finanzamt der GesbR maßgeblich.

Beispiel 4:

Eine natürliche Person tritt als Kommanditist einer bestehenden GmbH & Co KG bei, wobei die Kommanditeinlage durch Bareinzahlung aufgebracht wird. Für die Fristberechnung ist der Zeitpunkt der Anmeldung zur Eintragung in das Firmenbuch maßgeblich.

Beispiel 5:

Ein Kommanditist einer bestehenden GmbH & Co KG erhöht durch Bareinzahlung seine Kommanditeinlage, wodurch sich seine Vermögens- und Erfolgsbeteiligung an der GmbH & Co KG erhöht. Für die Fristberechnung ist der Zeitpunkt der Meldung beim Finanzamt der GmbH & Co KG maßgeblich.

Werden durch den Zusammenschluss **Buchführungs- und Aufzeichnungsvorschriften** der § 124 ff BAO und § 18 UStG für einen übertragenen Betrieb oder Teilbetrieb berührt, so ist diesen Vorschriften bis zum Tag der Anmeldung oder Meldung des Zusammenschlussvertrags für den Übertragenden und die übernehmende Personengesellschaft getrennt zu entsprechen. Der Zusammenschlussstichtag hat somit für die Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten des Übertragenden keine Bedeutung. Bücher und Aufzeichnungen sind frühestens mit Ablauf des Tags der Anmeldung oder Meldung des Zusammenschlussvertrags zusammenzuführen.²⁰ 26

¹⁹ UmgrStR 2002 Rz 1385 a.

²⁰ UmgrStR 2002 Rz 770.

D. Folgen der Fristüberschreitung

- 27** Für die Folgen der Fristüberschreitung sind nach der Verwaltungspraxis folgende Fälle zu unterscheiden:
- Für die Frist ist die Anmeldung beim Firmenbuch maßgeblich und das Firmenbuchgericht weist die Anmeldung wegen Fristverletzung zurück oder aus materiell-rechtlichen Gründen ab;
 - alle übrigen Fälle der Fristüberschreitung.
- 28** Ist für die Frist die **Anmeldung beim Firmenbuch** maßgeblich und weist das Firmenbuch die Anmeldung zurück oder ab, so ist zu unterscheiden:
- Erfolgt die Abweisung der Anmeldung durch das Firmenbuchgericht aus materiell-rechtlichen Gründen, so kommt ein Zusammenschluss nicht zustande, so dass auch keine Gewinnrealisierung eintritt. Eine Sanierungsmöglichkeit besteht nicht.
 - Erfolgt die Zurückweisung der Anmeldung durch das Firmenbuchgericht wegen Fristverletzung, so ist hinsichtlich der Rechtsfolgen danach zu differenzieren, ob auch in steuerlicher Hinsicht eine Fristverletzung vorliegt.²¹
- Für **alle übrigen Fälle der Fristüberschreitung** besteht eine Sanierungsmöglichkeit. Dies gilt daher für den Fall, dass für die Frist die Anmeldung beim Firmenbuch maßgeblich ist und das Firmenbuchgericht die Anmeldung trotz Fristverletzung nicht zurückweist sowie für den Fall, dass für die Frist die Meldung beim Finanzamt maßgeblich ist.
- 29** Die Regelung der Folgen der Fristüberschreitung für die Anmeldung oder Meldung wurde durch das BBG 2003 grundlegend geändert.
- Als **Ersatzzusammenschlussstichtag** gilt der Tag des Abschlusses des Zusammenschlussvertrags. Durch diese Regelung wird lediglich eine zusätzliche Frist geschaffen, bei deren Einhaltung die Sanierung des Zusammenschlusses möglich ist.
- 30** Bei Fristverletzung setzt die Anwendbarkeit von Art IV voraus, dass für den Ersatzzusammenschlussstichtag sämtliche Bedingungen erfüllt werden, die für den gewählten Zusammenschlussstichtag gelten. Scheitert die Sanierung des Zusammenschlusses auf den Ersatzzusammenschlussstichtag, so ist mangels Anwendbarkeit von Art IV durch den Zusammenschluss der Veräußerungstatbestand des § 24 Abs 7 EStG verwirklicht, wobei die Veräußerung auf den ursprünglich gewählten Zusammenschlussstichtag zu beziehen ist.²²
- 31** Die Sanierung des Zusammenschlusses auf den Ersatzzusammenschlussstichtag ist daher nur möglich, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:
- Vorliegen eines Zwischenabschlusses auf den Ersatzzusammenschlussstichtag (hiefür lassen die UmgrStR eine Schätzung zu, wenn eine Inventur zum Ersatzzusammenschlussstichtag nicht möglich sein sollte,²³
 - Vorliegen einer Zusammenschlussbilanz auf den Ersatzzusammenschlussstichtag,
 - fristgerechte Meldung innerhalb von neun Monaten ab dem Ersatzzusammenschlussstichtag.
- 32** Maßgeblich für die Sanierung des Zusammenschlusses auf den Ersatzstichtag ist die Vornahme der Meldung innerhalb der neunmonatigen Frist bei dem für die einheitliche und geson-

21 UmgrStR 2002 Rz 780.

22 UmgrStR 2002 Rz 1341.

23 UmgrStR 2002 Rz 798.

derte Gewinnfeststellung der übernehmenden Personengesellschaft zuständigen Finanzamt. Dies gilt auch für jene Fälle, in denen für den ursprünglich gewählten Zusammenschlussstichtag die Anmeldung beim Firmenbuchgericht fristbestimmend war. Für den Zeitraum zwischen dem ursprünglich gewählten Zusammenschlussstichtag und dem Ersatzstichtag ist das Übertragungsvermögen dem Übertragenden weiterhin zuzurechnen.

Das Erfordernis der Existenz eines positiven Verkehrswerts muss zum Ersatzzusammenschlussstichtag erfüllt sein. Bis zum Tag der Unterfertigung des adaptierten Zusammenschlussvertrags kann der positive Verkehrswert hergestellt werden. **33**

Die Verwaltungspraxis lässt eine **Änderung des ursprünglich abgeschlossenen Zusammenschlussvertrags** insoweit zu, als dies durch die zum Ersatzstichtag geänderten Wertverhältnisse erforderlich ist.²⁴ **34**

Ein gewinnrealisierender Zusammenschluss wegen der Verletzung der Frist für die Anmeldung oder Meldung kann durch eine **fristbezogene Vertragsklausel** im Zusammenschlussvertrag vermieden werden, wonach die tatsächliche Vermögensübertragung am Tag der fristgerechten Anmeldung beim Firmenbuchgericht oder am Tag der fristgerechten Meldung bei der zuständigen Abgabenbehörde erfolgen soll. Bei Existenz einer solchen Vertragsklausel erlangt der Zusammenschluss im Fall einer Fristverletzung keine Rechtswirksamkeit. Auch für den Fall, dass eine Übertragung der Verfügungsmacht auf die übernehmende Personengesellschaft stattgefunden hat, ist dies unschädlich. Es wird diesbezüglich eine bloße Nutzungsüberlassung unterstellt.²⁵ **35**

Die dargestellten Grundsätze gelten auch für den Fall, dass im Vertrag ein Zusammenschlussstichtag festgelegt wird, der mehr als neun Monate vor dem Tag der Unterfertigung des Zusammenschlussvertrags liegt. **36**

Beispiel 6:

B beteiligt sich als unechter (atypischer) stiller Gesellschafter an der A GmbH mit einer Vermögenseinlage von 5.000, wofür ihm eine Beteiligung von 20% am Vermögen und Erfolg zugesagt wird. Im Vertrag über die Errichtung der stillen Gesellschaft vom 23. 8. 2015 wird als Zeitpunkt der Gesellschaftserrichtung und damit als Zusammenschlussstichtag iSd § 24 Abs 1 iVm § 13 der 31. 12. 2014 festgelegt. Das zuständige Finanzamt erlangt von der Gründung der GmbH & atypisch stillen Gesellschaft erstmals am 22. 3. 2017 durch eine Meldung Kenntnis. Da als Ersatzstichtag 23. 8. 2015 gilt und der Zeitpunkt der Meldung außerhalb der 9-Monate-Frist liegt, ist zum 31. 12. 2014 eine Veräußerung des übertragenen Vermögens anzunehmen.

Erfolgt die Meldung am 24. 4. 2016 und sind die übrigen Voraussetzungen für die Anwendbarkeit von Art IV zum 23. 8. 2015 gegeben, so gilt dieser Tag als Zusammenschlussstichtag.

Beispiel 7:

An der bestehenden C GmbH & Co KG beteiligt sich A als weiterer Kommanditist mit einer Bareinlage von 5.000 gegen Einräumung einer Vermögens- und Erfolgsbeteiligung von 40%. Mit Nachtrag vom 23. 9. 2015 zum Gesellschaftsvertrag der GmbH & Co KG wird als Wirksamkeitsbeginn der Beteiligung von A der 31. 12. 2014 festgelegt. Die Anmeldung zur Eintragung in das Firmenbuch erfolgt am 23. 1. 2016, die Meldung bei dem für die C GmbH & Co KG zuständigen Finanzamt am 25. 9. 2015. Wird vom Firmenbuchgericht die Anmeldung des Zusammenschlusses als verspätet zurückgewiesen, so kommt der Zusammenschluss mangels Eintragung des neuen Gesellschafters in das Firmenbuch nicht zustande, so dass in steuerlicher Hinsicht eine Veräußerung des Vermögens der C GmbH & Co KG zum 31. 12. 2014 anzunehmen ist. Wird vom Firmenbuchgericht trotz der verspäteten Anmeldung die Anmeldung zur Eintra-

24 UmgrStR 2002 Rz 798.

25 UmgrStR 2002 Rz 1343.

gung in das Firmenbuch nicht zurückgewiesen, so gilt als Ersatzzusammenschlusstichtag 23. 9. 2015, sofern die übrigen Voraussetzungen für diesen Stichtag erfüllt sind.

Beispiel 8:

An der bestehenden C GmbH & Co KG beteiligt sich A als weiterer Kommanditist gegen Übertragung seines Einzelunternehmens mit einem buchmäßigen Reinvermögen von 3.000 und einem Verkehrswert von 10.000 gegen Einräumung einer Vermögens- und Erfolgsbeteiligung im Ausmaß von 25%. In dem am 22. 7. 2015 abgeschlossenen Nachtrag zum Gesellschaftsvertrag der GmbH & Co KG wird als Wirksamkeitsbeginn der Beteiligung von A der 31. 12. 2014 festgelegt. Dem Firmenbuch wird der Eintritt des Kommanditisten durch Übertragung des Einzelunternehmens am 24. 11. 2015 zur Eintragung angemeldet. Wird vom Firmenbuchgericht die Anmeldung des Zusammenschlusses als verspätet zurückgewiesen, so liegt steuerlich eine Veräußerung des Vermögens der C GmbH & Co KG zum 31. 12. 2014 vor. Wird die Anmeldung vom Firmenbuchgericht trotz Verspätung nicht zurückgewiesen, so kann als Ersatzzusammenschlusstichtag 22. 7. 2015 angenommen werden, sofern innerhalb von 9 Monaten ab diesem Zeitpunkt die Meldung beim zuständigen Finanzamt erfolgt und die übrigen Voraussetzungen für einen Zusammenschluss zum Ersatzzusammenschlusstichtag vorliegen.

E. Vermögenszurechnung am Zusammenschlusstichtag

- 37 Grundsatz:** Die Anwendung von Art IV setzt voraus, dass das zu übertragende Vermögen dem Übertragenden am Zusammenschlusstichtag bereits zuzurechnen gewesen sein muss. Maßgeblich hierfür ist das wirtschaftliche Eigentum (vgl § 23 Rz 42). Als frühestmöglicher Zusammenschlusstichtag kann damit jener Zeitpunkt gewählt werden, zu dem der Übertragende das im Rahmen des Zusammenschlusses zu übertragende Vermögen erworben hat.
- 38** Von diesem Grundprinzip gilt nach § 13 Abs 2 folgende **Ausnahme:** Sofern der Übertragende zwischen Zusammenschlusstichtag und Abschluss des Zusammenschlussvertrags (Gesellschaftsvertrags) das zu übertragende Vermögen im Erbwege erworben hat und der Zusammenschluss zu Buchwerten erfolgt, kann der Übertragende den Zusammenschluss auf einen Tag zurückbeziehen, an dem er über das zu übertragende Vermögen noch nicht verfügt hat. Bei Vermögensübergang auf andere Weise als im Erbwege kann somit als frühestmöglicher Zusammenschlusstichtag der Erwerbszeitpunkt des Übertragenden gewählt werden. Dies gilt für Schenkung, Vermächtnis und Kauf ebenso wie für einen Vermögensübergang durch Verschmelzung, Umwandlung oder Einbringung.

Beispiel 9:

A überträgt sein geerbtes Einzelunternehmen zum Zusammenschlusstichtag 31. 12. 2014 auf die A GmbH & Co KG, an der die A GmbH als Arbeitsgesellschafter und A als Kommanditist mit einer Vermögens- und Erfolgsbeteiligung von 100% beteiligt sind. Der vormalige Eigentümer des Einzelunternehmens B verstarb am 24. 3. 2015. Der gewählte Zusammenschlusstichtag 31. 12. 2014 ist möglich.

- 39** Im Fall eines dem Zusammenschluss **vorausgegangenen Umgründungsvorgangs** ist nicht der Zeitpunkt der zivilrechtlichen Durchführung des Umgründungsvorgangs, sondern wegen der zwingenden ertragsteuerrechtlichen Rückbeziehungsfiktion für den Vermögensübergang im UmgrStG der ertragsteuerrechtlich wirksame Umgründungstichtag als jener frühestmögliche Tag anzusehen, auf den der nachfolgende Zusammenschluss zurückbezogen werden kann.

Beispiel 10:

Mit Einbringungsvertrag vom 23. 8. 2015 bringt A sein Einzelunternehmen zum Einbringungstichtag 31. 12. 2014 in die mit Gesellschaftsvertrag vom selben Tag errichtete A GmbH unter Anwendung der Bestimmungen des Art III ein. Mit Vertrag vom 14. 9. 2015 über die Errichtung einer stillen Gesellschaft beteiligt sich B an der A GmbH unter Vereinbarung des Zusammenschlusstichtags 31. 12. 2014 und Leistung einer Bareinlage als atypisch stiller Gesellschafter. Dieser Vorgang ist als Zusammenschluss iSd Art IV zu werten. Die Wahl des Zusammenschlusstichtags 31. 12. 2014 ist zulässig (vgl § 39 Rz 1 ff).

Das Erfordernis der Zurechenbarkeit zum Zusammenschlussstichtag gilt bei Übertragung von Vermögen gem § 23 Abs 2 iVm § 12 Abs 2 durch eine bestehende Mitunternehmerschaft auch hinsichtlich aller Mitunternehmer. Im Fall einer übertragenden Mitunternehmerschaft ist der Zeitpunkt des auf andere Weise als durch Erbschaft erfolgten Erwerbs eines Mitunternehmeranteils der frühestmögliche Zusammenschlussstichtag. Von Bedeutung für die Wahl des Zusammenschlussstichtags sind nicht nur Änderungen hinsichtlich der Gesellschafter oder der Beteiligungsverhältnisse bei einer übertragenden Mitunternehmerschaft, sondern auch solche Veränderungen bei der übernehmenden Mitunternehmerschaft, weil in ertragssteuerrechtlicher Hinsicht eine Vermögensübertragung auf eine gedanklich neu errichtete Mitunternehmerschaft fingiert wird. **40**

Überträgt eine Körperschaft Vermögen iSd § 23 Abs 2 iVm § 12 Abs 2, so ist eine nach dem Zusammenschlussstichtag eingetretene Änderung der Beteiligungsverhältnisse an dieser Körperschaft nicht schädlich.²⁶ **41**

Beispiel 11:

Die aus den am Vermögen und Erfolg mit je 50% beteiligten natürlichen Personen A und B bestehende AB GesbR wird zum Zusammenschlussstichtag 31. 12. 2014 mit der C GmbH & Co KG durch Übertragung des Vermögens der AB GesbR auf die C GmbH & Co KG zusammengeschlossen. An der C GmbH & Co KG sind die C GmbH als Arbeitsgesellschafter sowie die natürlichen Personen D und E mit einer Vermögens- und Erfolgsbeteiligung von 60% bzw 40% beteiligt. Der Gesellschafter E erwarb seine Kommanditbeteiligung durch Leistung einer Bareinlage zum Stichtag 31. 3. 2015.

An der C GmbH & Co KG sollen die Gesellschafter nach der Übertragung des Vermögens der AB GesbR wie folgt als Kommanditisten beteiligt sein:

C GmbH	0%
A	25%
B	25%
D	30%
E	20%

Für den Zusammenschluss zwischen AB GesbR und C GmbH & Co KG ist der 31. 3. 2015 der frühestmögliche Zusammenschlussstichtag.

Wird ein Zusammenschlussstichtag vereinbart, der den erwähnten Bestimmungen des § 24 Abs 1 iVm § 13 Abs 2 widerspricht, so gilt der Tag des Abschlusses des Zusammenschlussvertrags als Ersatzzusammenschlussstichtag. Um eine Anwendung von Art IV auf diesen Zusammenschluss sicherzustellen, müssen demnach für den Ersatzzusammenschlussstichtag sämtliche Voraussetzungen vorliegen,²⁷ weiters muss innerhalb der 9-Monate-Frist ab dem Ersatzzusammenschlussstichtag die Meldung bei dem zuständigen Finanzamt erfolgen. **42**

II. Behandlung des Übertragenden

A. Gewinnermittlung des Übertragenden bei Betriebsübertragung

Grundsatz: Gem § 24 Abs 1 iVm § 14 wird die Besteuerungsgrundlage des Übertragenden durch den Zusammenschluss nicht beeinflusst. Erfolgt die Übertragung des Betriebs zum Re- **43**

²⁶ Sulz in Wiesner/Hirschler/Mayr (Hrsg), Umgründungen § 24 Rz 42.

²⁷ UmgrStR 2002 Rz 1344.