

1. Abschnitt

Einführung

A. Umgründungen und allgemeines Steuerrecht

I. Begriff der Umgründung

Der Begriff „Umgründung“ bezeichnet Vorgänge, bei denen sich der Rechts- 1
träger eines Unternehmens ändert, sein Vermögen jedoch grundsätzlich unver-
ändert fortbesteht. Hinsichtlich der steuerlichen Folgen solcher Umgründungen
sind die formwechselnde Umgründung und die übertragende Umgründung zu
unterscheiden.

II. Formwechselnde Umgründung

Eine formwechselnde Umgründung (auch formwechselnde „Umwandlung“) 2
liegt vor, wenn die Änderung der Rechtsform eines Unternehmens zu keiner
Änderung der Identität des Rechtsträgers führt und daher keine Übertragung
von Vermögen erfolgt. Eine solche formwechselnde Umgründung ist sowohl
bei Personengesellschaften als auch bei Kapitalgesellschaften möglich:

- Umwandlung einer OG in eine KG bzw einer KG in eine OG
- Umwandlung einer AG in eine GmbH bzw einer GmbH in eine AG
- Zur „Umwandlung“ einer GesBR in eine OG oder KG siehe die Ausführun-
gen zum Zusammenschluss (Tz 557 am Ende).

Da sich durch eine formwechselnde Umgründung von **Personengesell-** 3
schaften die Mitunternehmerstellung des Gesellschafters in Bezug auf seine
Beteiligung am Vermögen der Gesellschaft einschließlich stiller Reserven
und eines Firmenwertes nicht ändert, kommt es zu keiner ertragsteuerlichen
Gewinnrealisierung. Mangels einer Vermögensübertragung erfolgt auch kein
umsatzsteuerbarer Leistungsaustausch. Ebenso erfüllt die formwechselnde
Umgründung auch nicht die Tatbestände des GebG oder des GrEStG.

Wechselt ein Personengesellschafter seine Stellung als Kommanditist in die eines
Komplementärs oder umgekehrt, liegt eine bloß formwechselnde Umgründung vor,
wenn die Beteiligung des Personengesellschafters am Vermögen der Gesellschaft un-
verändert bleibt. Der Wechsel erfolgt somit nach allgemeinem Steuerrecht neutral.

Auch die formwechselnde Umgründung von **Kapitalgesellschaften** löst 4
keine Steuern aus. Insbesondere kommt es weder auf der Ebene der Kapi-

Einführung

talgesellschaft noch auf der Ebene der Gesellschafter zur Realisierung stiller Reserven.

Wird die Stellung eines Kapitalgesellschafters (Aktionär, Gesellschafter einer GmbH) in die eines bloß schuldrechtlich Substanzbeteiligten (zB Inhaber eines Substanzgenussrechtes) oder umgekehrt umgewandelt, stellt dies für den Beteiligten grundsätzlich einen gewinnrealisierenden Vorgang dar (Einlagenrückzahlung nach § 4 Abs 12 EStG und nachfolgende Anschaffung, siehe dazu EStR 2000 RZ 6621 idF vor dem Wartungserlass 2015). Ist die Umwandlung der Beteiligung am Vermögen weiterhin unverändert aufrecht, sollte die nach allgemeinem Steuerrecht Umwandlung steuernerneutral erfolgen (siehe BMF, RdW 2001, 509 und EStR 2000 RZ 6621 idF vor dem Wartungserlass 2015).

III. Übertragende Umgründung

- 5 Bei einer übertragenden Umgründung wird auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage Vermögen auf einen übernehmenden Rechtsträger übertragen, wobei der übertragende Rechtsträger am übertragenen Vermögen auch nach der Umgründung durch eine Beteiligung am übernehmenden Rechtsträger wirtschaftlich beteiligt bleibt. Nach allgemeinem Steuerrecht hätte eine solche Vermögensübertragung insbesondere folgende Konsequenzen:
- 6 • Ertragsteuerlich führt die übertragende Umgründung zu einer **Gewinnrealisierung durch Tausch** (§ 6 Z 14 EStG, zB Übertragung eines Betriebes auf eine GmbH gegen Gewährung von Gesellschaftsanteilen) oder **Liquidation** (zB Umwandlung einer Kapitalgesellschaft auf ihren Hauptgesellschafter).
- 7 • Umsatzsteuerlich entsteht grundsätzlich ein **umsatzsteuerbarer Leistungsaustausch** (zB Geschäftsveräußerung im Ganzen gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten an einer Kapitalgesellschaft) oder eine der Lieferung gleichgestellte **Entnahme** nach § 3 Abs 2 UStG (zB Übertragung des Betriebes der Muttergesellschaft auf die Tochtergesellschaft ohne die Gewährung einer Gegenleistung; siehe UStR 2000 RZ 361).
- 8 • Bei der Übertragung von Grundstücken fällt **Grunderwerbsteuer** und die **grundbücherliche Eintragungsgebühr** an.
- 10 • Bei einer umgründungsbedingten Forderungsabtretung oder Vertragsübernahme fallen die damit verbundenen **Rechtsgeschäftsgebühren** an.
- 11 Durch die aus dem allgemeinen Steuerrecht resultierende Steuerbelastung wäre die wirtschaftlich sinnvolle Anpassung von Unternehmensstrukturen regelmäßig stark beeinträchtigt. Um die Versteinerung von bestehenden Unternehmensstrukturen zu vermeiden, bestehen im Anwendungsbereich des UmgrStG umfassende steuerliche Begünstigungen.

B. Grundsätze des UmgrStG

Das UmgrStG beruht insbesondere auf folgenden Grundsätzen:

- **Buchwertfortführung:** 12
13

Wird im Anwendungsbereich des UmgrStG das Besteuerungsrecht Österreichs nicht eingeschränkt, ist das übertragene Vermögen zum steuerlichen Buchwert (oder mit den Anschaffungskosten) zu bewerten. Dadurch unterbleibt beim Übertragenden die Realisierung der im Vermögen gelegenen stillen Reserven. Der Übernehmende hat die steuerlichen Buchwerte (oder Anschaffungskosten) des Übertragenden zwingend fortzuführen (sog „Buchwertfortführung“, zur Export- und Import-Umgründung siehe unten Tz 18). Unabhängig von der steuerlich zwingenden Buchwertfortführung kann der Übernehmende von den unternehmensrechtlichen Bewertungswahlrechten des § 202 UGB Gebrauch machen. Aus einer unternehmensrechtlichen Bewertung resultierende Mehraufwendungen (zB höhere Abschreibungen) sind keine Betriebsausgaben und kürzen nicht den steuerpflichtigen Gewinn.
- **Steuerneutralität von Buchgewinnen und Buchverlusten:** 14

Durch die Umgründung entstehende Buchgewinne sind grundsätzlich nicht steuerpflichtig; Buchverluste sind nicht abzugsfähig. Ausgenommen von diesem Grundsatz sind Unterschiedsbeträge, die sich aus der Vereinigung (Confusio) von Aktiva und Passiva ergeben (zB Confusio einer Verbindlichkeit mit der entsprechenden teilwertberechtigten Forderung).
- **Ertragsteuerliche Rückwirkungsfiktion:** 15

Die im Zuge der Umgründung getätigte Vermögensübertragung kann mit ertragsteuerlicher Wirkung auf einen in der Vergangenheit liegenden Stichtag zurückbezogen werden. Der Stichtag darf dabei höchstens neun Monate vor der Anmeldung der Umgründung zur Eintragung in das Firmenbuch oder der Meldung der Umgründung beim Finanzamt liegen.
- **Objektbezogener Übergang des Verlustabzuges:** 16

Der Verlustabzug geht insoweit auf den Übernehmer über, als auch das den Verlust verursachende Vermögen zu Buchwerten auf ihn übergeht.
- **Grundsatz der Maßgeblichkeit des Unternehmensrechts:** 17

Ist für das Zustandekommen einer Umgründung die Eintragung der Umgründung in das Firmenbuch erforderlich, liegt auch steuerlich eine Vermögensübertragung nur dann vor, wenn die Umgründung unternehmensrechtlich zulässig ist und in das Firmenbuch eingetragen wird (zB Eintragung der Verschmelzung in das Firmenbuch, Eintragung der durch eine Einbringung sachgegründeten GmbH).
- **Grenzüberschreitende Umgründungen:** 18

Das UmgrStG erfasst nicht nur Umgründungen im Inland, sondern auch Umgründungen mit Auslandsbezug. Wird durch eine solche Umgründung

das Besteuerungsrecht Österreichs eingeschränkt („Wegzug“), sind die stillen Reserven des wegziehenden Vermögens zu realisieren. Im Verhältnis zu EU/EWR-Staaten ist die aufgrund des Wegzuges festzusetzende Steuer auf Antrag in Raten zu entrichten („Ratenzahlungskonzept“). Tritt durch eine Umgründung Vermögen in das Besteuerungsrecht Österreichs ein („Zuzug“), wird das zuziehende Vermögen grundsätzlich mit dem gemeinen Wert angesetzt. Dadurch wirken sich Wertveränderungen des zuziehenden Vermögens nur insoweit in Österreich aus, als sie nach dem Zuzug entstehen.

19 • **Grundsatz der wirtschaftlichen Begründung:**

Das UmgrStG ist nicht anzuwenden, wenn die Umgründung der missbräuchlichen Umgehung oder Minderung einer Abgabepflicht dient (§ 44 UmgrStG iVm § 22 BAO). Ein Missbrauch liegt auch dann vor, wenn die Umgründung als einen der hauptsächlichen Beweggründe die Steuerhinterziehung oder -umgehung hat und die Umgründung nicht auf vernünftigen wirtschaftlichen Gründen beruht (§ 44 UmgrStG iVm Art 11 Abs 1 lit a Fusionsbesteuerungsrichtlinie (FRL) – Richtlinie Nr 2009/133/EG, ABl. L 310 vom 25.11.2009 S. 34 ff). Eine einzelne Umgründung wird grundsätzlich keinen Missbrauch darstellen.

20 *Beispiel:*

Die Einzelunternehmer A und B möchten ihre Betriebe tauschen. Da der Tausch zur Gewinnrealisierung führen würde, entschließen sie sich, sich in einem ersten Schritt (steuerneutral) zu einer OG zusammenzuschließen und sich in einem zweiten Schritt derart (steuerneutral) realzuteilen, dass den Einzelunternehmern der jeweils andere Betrieb zukommt.

2. Abschnitt

Verschmelzung

A. Verschmelzung auf einen Blick

Bei der Verschmelzung vereinigen sich zwei oder mehrere Gesellschaften mit eigener Rechtspersönlichkeit (zB GmbH, AG). Je nachdem, ob die übernehmende Gesellschaft bereits besteht oder im Zuge der Verschmelzung neu gegründet wird, liegt eine Verschmelzung zur Aufnahme oder eine Verschmelzung zur Neugründung vor. Durch die Verschmelzung geht die übertragende Gesellschaft unter. 21

Nach **allgemeinem Steuerrecht** führt die Verschmelzung sowohl auf der Ebene der übertragenden Körperschaft als auch auf der Ebene der an ihr beteiligten Gesellschafter zur **Liquidationsbesteuerung**. Das allgemeine Steuerrecht wird durch die Anwendung des UmgrStG verdrängt. 22

Das **UmgrStG (Art I)** ist auf eine Verschmelzung anzuwenden, wenn die Verschmelzung gesellschaftsrechtlich zulässig ist und die im Vermögen der übertragenden Körperschaft enthaltenen stillen Reserven bei der übernehmenden Körperschaft weiter in Österreich steuerhängig bleiben. 23

Für die **übertragende Körperschaft** endet durch die Verschmelzung ihr letztes Wirtschaftsjahr. Für die Gewinnermittlung hat die übertragende Körperschaft eine Schlussbilanz zu erstellen. In der Schlussbilanz ist das Vermögen der Körperschaft grundsätzlich mit den steuerlichen Buchwerten anzusetzen (**Unterbleiben der Liquidationsbesteuerung**). 24

Unabhängig von unternehmensrechtlichen Bewertungswahlrechten hat die **übernehmende Körperschaft** steuerlich das übernommene Vermögen mit den Werten der übertragenden Körperschaft anzusetzen (**Buchwertfortführung**). Buchgewinne und -verluste wirken sich auf den steuerlichen Gewinn oder Verlust der übernehmenden Körperschaft nicht aus. 25

Bei einer Verschmelzung zwischen unverbundenen Gesellschaften käme es bei den **Gesellschaftern** der übertragenden Körperschaft idR zu einem steuerpflichtigen Tausch der Anteile an der übertragenden Körperschaft gegen die Anteile an der übernehmenden Körperschaft. Das UmgrStG stellt diesen Tausch steuerneutral. 26

B. Begriff der Verschmelzung

I. Definition

- 27 Unter dem Begriff „Verschmelzung“ wird die unter Ausschluss der Abwicklung erfolgende Vereinigung von Gesellschaften mit eigener Rechtspersönlichkeit im Wege der Gesamtrechtsnachfolge verstanden (vgl § 219 AktG, § 96 GmbHG).
- 28 Hierbei werden zwei **Verschmelzungstypen** unterschieden:
- 29 • **Verschmelzung zur Aufnahme:**
Bei der Verschmelzung zur Aufnahme wird das Vermögen einer Gesellschaft (= übertragende Gesellschaft) auf eine andere bereits bestehende Gesellschaft (= übernehmende Gesellschaft) übertragen. Die Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft erhalten als Gegenleistung für die untergegangenen Anteile an der übertragenden Gesellschaft grundsätzlich Gesellschaftsanteile an der übernehmenden Gesellschaft. Die übertragende Gesellschaft geht mit der Eintragung der Verschmelzung in das Firmenbuch unter (§ 225a Abs 3 Z 2 AktG, § 96 Abs 2 GmbHG).
- 30 • **Verschmelzung zur Neugründung:**
Bei der Verschmelzung zur Neugründung wird das Vermögen zweier oder mehrerer Gesellschaften (= übertragender Gesellschaften) auf eine neu zu gründende Gesellschaft (= übernehmende Gesellschaft) übertragen. Die Gesellschafter der übertragenden Gesellschaften erhalten als Gegenleistung für die untergegangenen Anteile an den übertragenden Gesellschaften Gesellschaftsanteile an der übernehmenden Gesellschaft. Die übertragenden Gesellschaften gehen mit der Eintragung der Verschmelzung in das Firmenbuch unter (§ 225a Abs 3 Z 2 AktG, § 96 Abs 2 GmbHG).

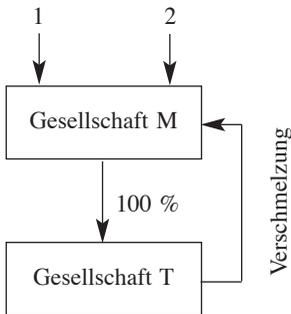
II. Konzernverschmelzung

- 31 Häufig erfolgt die Verschmelzung von Gesellschaften, die durch eine Beteiligung miteinander verbunden sind (sog „Konzernverschmelzung“). Hierbei sind folgende Typen zu unterscheiden:
- 32 • **Verschmelzung „up-stream“:**
Bei der Verschmelzung „up-stream“ wird die Gesellschaft, an der die Beteiligung besteht (= „Tochtergesellschaft“), auf die beteiligungshaltende Gesellschaft (= „Muttergesellschaft“) verschmolzen. Dabei hat eine Anteilsgewähr durch die Muttergesellschaft in dem Ausmaß zu unterbleiben, in dem die Muttergesellschaft an der Tochtergesellschaft beteiligt ist und/oder die Tochtergesellschaft eigene Anteile besitzt (§ 224 Abs 1 AktG).

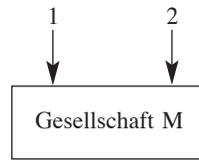
Beispiel – Tochter-Mutter-Verschmelzung:

33

Ausgangsstruktur



Zielstruktur



• **Verschmelzung „down-stream“:**

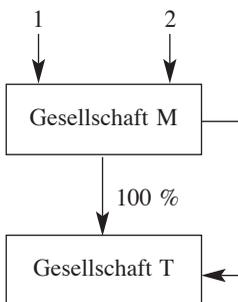
34

Bei der Verschmelzung „down-stream“ wird die beteiligungshaltende Gesellschaft (= Muttergesellschaft) auf die Gesellschaft verschmolzen, an der die Beteiligung besteht (= Tochtergesellschaft). Da zum Vermögen der Muttergesellschaft auch die Beteiligung an der Tochtergesellschaft gehört, erwirbt die Tochtergesellschaft im Wege der Verschmelzung eigene Anteile. Diese eigenen Anteile darf die Tochtergesellschaft nicht behalten, sondern hat sie an die Gesellschafter der Muttergesellschaft auszukehren (§ 224 Abs 3 AktG). Soweit der Tochtergesellschaft sonstiges Vermögen der Muttergesellschaft verbleibt, kann die Tochtergesellschaft den Gesellschaftern der Muttergesellschaft zusätzlich zu den ausgekehrten Anteilen auch neue Anteile gewähren.

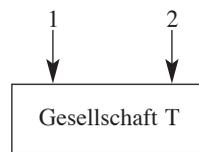
Beispiel – Mutter-Tochter-Verschmelzung:

35

Ausgangsstruktur



Zielstruktur



• **Verschmelzung „side-stream“:**

36

Eine Verschmelzung „side-stream“ liegt beispielsweise vor, wenn eine Tochtergesellschaft auf eine andere Tochtergesellschaft verschmolzen wird. Die übernehmende Tochtergesellschaft darf hierbei von der Gewährung von

Verschmelzung

Gesellschaftsanteilen absehen, wenn die Gesellschafter an der übertragenden und an der übernehmenden Gesellschaft im selben Ausmaß (unmittelbar oder mittelbar) beteiligt sind und das Unterbleiben der Anteilsgewährung keine verbotene Einlagenrückgewähr iS der § 52 AktG oder § 82 GmbHG darstellt (§ 224 Abs 2 Z 1 AktG).

Die Muttergesellschaft M ist zu 100 % an den Tochtergesellschaften T₁ und T₂ beteiligt. T₁ ist weiters zu 100 % an der Enkelgesellschaft E beteiligt. In der Folge wird E auf T₂ verschmolzen. Durch die Verschmelzung erleidet T₁ zugunsten von T₂ eine Vermögenseinbuße. Da die Hinnahme der Vermögenseinbuße ausschließlich durch die Gesellschafterstellung der M begründet ist, führt die Verschmelzung zu einer unzulässigen Einlagenrückgewähr der T₁ an die M. Soll die Verschmelzung dennoch ohne Gewährung neuer Anteile erfolgen, muss die Entreicherung von T₁ entweder durch die Ausschüttung freier Rücklagen (sog. „Sachausschüttung“), eine Kapitalherabsetzung oder einen Gesellschafterzuschuss der Muttergesellschaft ausgeglichen werden. Im Fall der Sachausschüttung unterliegt das ausgeschüttete Vermögen keiner Gewinnrealisierung und keiner Ausschüttungsbesteuerung (vgl UmgrStR 2002 RZ 1085).

III. Konzentrationsverschmelzung

39 Konzentrationsverschmelzung bezeichnet den Vorgang, bei dem Gesellschaften verschmolzen werden, die miteinander anteilsmäßig nicht verbunden sind. Bei einer Konzentrationsverschmelzung werden den Gesellschaftern der übertragenden Gesellschaft idR im Zuge einer Kapitalerhöhung neue Anteile an der übernehmenden Gesellschaft gewährt. Die Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft können auch auf die Gewährung von Anteilen durch die übernehmende Gesellschaft verzichten (§ 224 Abs 2 Z 2 AktG), wenn sie von den Gesellschaftern der übernehmenden Gesellschaft mit Gesellschaftsanteilen abgefunden werden.

40 Erfolgt die Verschmelzung gegen Gewährung neuer Anteile aus einer **Kapitalerhöhung der übernehmenden Gesellschaft**, ermittelt sich der Kapitalerhöhungsbetrag wie folgt:

$$\text{Kapitalerhöhung} = \frac{\text{Nennkapital der übernehmenden Gesellschaft} \times \text{Verkehrswert der übertragenden Gesellschaft}}{\text{Verkehrswert der übernehmenden Gesellschaft (vor Verschmelzung)}}$$

Beispiel:

Die Gesellschaft A mit einem Verkehrswert von € 5 Mio wird auf die Gesellschaft B mit einem Verkehrswert von € 10 Mio und einem Nennkapital von € 60.000,- verschmolzen. Die Gesellschaft B hat ihr Nennkapital zugunsten der Gesellschafter der Gesellschaft A um € 30.000,- auf € 90.000,- zu erhöhen. Damit sind die Gesellschafter der untergehenden Gesellschaft A an der übernehmenden Gesellschaft B zu

einem Drittel (1/3 von € 15 Mio = € 5 Mio) und die Gesellschafter der Gesellschaft B zu zwei Drittel (2/3 von € 15 Mio = € 10 Mio) an der Gesellschaft B beteiligt. Erfolgt die Verschmelzung durch die **Abfindung** der Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft **mit Anteilen der Gesellschafter der übernehmenden Gesellschaft („Altgesellschafter“)**, ermittelt sich der Betrag des abzutretenden Nominalbetrages wie folgt:

Beispiel:

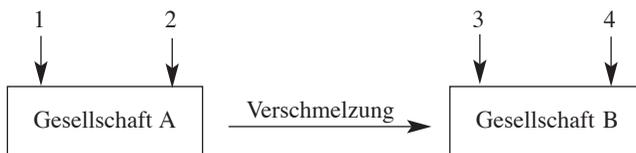
$$\text{Abzutretendes Nominale} = \frac{\text{Verkehrswert der übertragenden Gesellschaft}}{\text{Summe der Verkehrswerte der übertragenden und übernehmenden Gesellschaft}} \times \text{anteiliges Nennkapital des Altgesellschafters}$$

Die Gesellschaft A mit einem Verkehrswert von € 5 Mio wird auf die Gesellschaft B mit einem Verkehrswert von € 10 Mio und einem Nennkapital von € 60.000,- verschmolzen. An der Gesellschaft A ist zu 100 % Herr A beteiligt; an der Gesellschaft B ist zu 100 % Herr B beteiligt. Herr B („Altgesellschafter“) hat im Zuge der Verschmelzung an Herrn A einen Gesellschaftsanteil zu übertragen, auf den ein Nominale von € 20.000,- entfällt. Damit ist Herr A an der übernehmenden Gesellschaft B zu einem Drittel (1/3 von € 15 Mio = € 5 Mio) und Herr B zu zwei Drittel (2/3 von € 15 Mio = € 10 Mio) an der Gesellschaft B beteiligt.

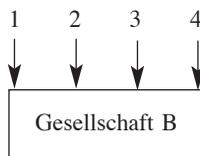
Beispiel – Konzentrationsverschmelzung durch Aufnahme:

40a

Ausgangsstruktur



Zielstruktur



Anmerkung

Durch die Verschmelzung geht die übertragende Gesellschaft A unter. Die Gesellschafter 1 und 2 erhalten von der Gesellschaft B oder den Gesellschaftern 3 und 4 Anteile an der Gesellschaft B.

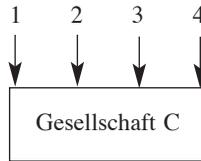
Verschmelzung

41 *Beispiel – Konzentrationsverschmelzung durch Neubildung:*

Ausgangsstruktur



Zielstruktur



Anmerkung

Die übertragenden Gesellschaften A und B gehen durch die Verschmelzung unter. Die Gesellschafter erhalten Anteile an der neu gegründeten Gesellschaft C.

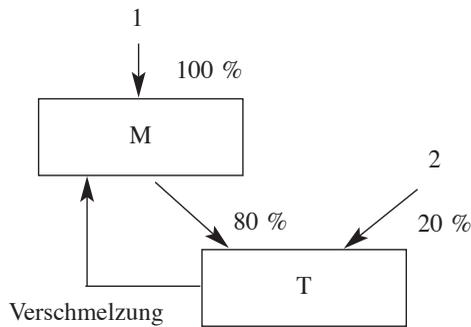
IV. Gemischte Konzern- und Konzentrationsverschmelzung

- 41a Eine gemischte Konzern- und Konzentrationsverschmelzung liegt vor, wenn die übertragende und die übernehmende Gesellschaft zwar beteiligungsmäßig miteinander verbunden sind, das Beteiligungsausmaß jedoch nicht 100 % beträgt.
- 41b Bei der gemischten Konzern- und Konzentrationsverschmelzung unterbleibt im Ausmaß der zwischen den verschmelzungsbeteiligten Gesellschaften bestehenden Beteiligung idR eine Anteilsgewährung durch die übernehmende Gesellschaft. Im darüber hinausgehenden Ausmaß werden den Gesellschaftern Anteile an der übernehmenden Gesellschaft gewährt.

Beispiel – Gemischte Verschmelzung „up-stream“:

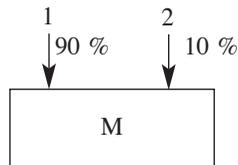
41c

Ausgangsstruktur



Annahme: Verkehrswert M = Verkehrswert T = 1.000

Zielstruktur



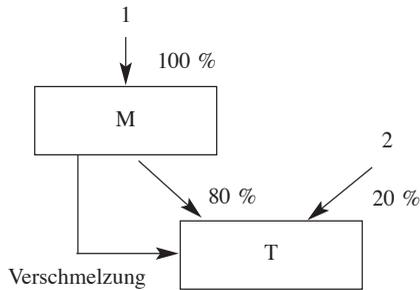
Anmerkung

Für das auf M übergehende Vermögen der T darf M im Ausmaß von 800 (= 80 % von 1.000) keine neuen Anteile ausgeben (§ 224 Abs 1 Z 1 AktG). Damit Gesellschafter 2 durch die Verschmelzung keine Vermögenseinbuße erleidet, ist ihm entweder durch M oder den Gesellschafter 1 eine 10%ige Beteiligung an M zu gewähren (20 % vom Verkehrswert T = 10 % vom Verkehrswert T + M = 200).

Verschmelzung

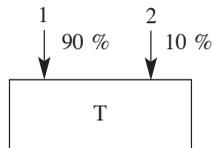
41d *Beispiel – Gemischte Verschmelzung „down-stream“:*

Ausgangsstruktur



Annahme: Verkehrswert M = Verkehrswert T = 1.000

Zielstruktur



Anmerkung

Für das auf T übergehende Vermögen der M sind die auf T übergehenden Anteile an ihr selbst von 1.600 (= 80 % des Verkehrswertes M + T = 2.000) an den Gesellschafter 1 durchzuschleusen (§ 224 Abs 3 AktG). Weiters ist dem Gesellschafter 1 zur Vermeidung einer Vermögenseinbuße entweder durch T oder den Gesellschafter 2 eine zusätzliche Beteiligung von 10 % an T zu gewähren (10 % vom Verkehrswert T + M = 200).

V. Unterscheidung nach dem Auslandsbezug

41e Hinsichtlich des Bezuges der Verschmelzung zum Ausland können Inlandsverschmelzungen, Auslandsverschmelzungen und grenzüberschreitende Verschmelzungen unterschieden werden:

41f Bei einer **Inlandsverschmelzung** erfolgt die Verschmelzung von inländischen Gesellschaften nach inländischem Verschmelzungsrecht. Die Existenz ausländischer Gesellschafter oder ausländischem Vermögen ist für das Vorliegen einer Inlandsverschmelzung unbeachtlich.

41g Eine **Auslandsverschmelzung** ist eine Verschmelzung, an der ausschließlich ausländische Gesellschaften beteiligt sind. Ob an den verschmelzungsbeteiligten Gesellschaften in- oder ausländische Gesellschafter beteiligt sind oder in- bzw ausländisches Vermögen übertragen wird, ist für das Vorliegen einer Auslandsverschmelzung unerheblich.

Eine **grenzüberschreitende Verschmelzung** liegt bei der Verschmelzung von Gesellschaften vor, die nicht demselben Gesellschaftsrecht unterliegen. Grenzüberschreitende Verschmelzungen werden in Import-Verschmelzungen (Verschmelzung einer ausländischen Gesellschaft auf eine inländische Gesellschaft) und Export-Verschmelzungen (Verschmelzung einer inländischen Gesellschaft auf eine ausländische Gesellschaft) unterteilt. 41h

C. Ertragsteuerliche Folgen nach allgemeinem Steuerrecht

Unterliegt die Verschmelzung nicht dem UmgrStG, kommt das allgemeine Steuerrecht zur Anwendung (§ 20 Abs 1 KStG; zum Anwendungsbereich des UmgrStG siehe Tz 45 ff). Da die übertragende Körperschaft im Zuge der Verschmelzung ihr gesamtes Vermögen auf die übernehmende Körperschaft überträgt, wird die übertragende Körperschaft zum Verschmelzungsstichtag der Liquidationsbesteuerung unterworfen (§ 20 iVm § 19 KStG). 42

Der **Liquidationsgewinn** wird auf Ebene der **Körperschaft** aus der Gegenüberstellung des Abwicklungs-Anfangsvermögens mit dem Abwicklungs-Endvermögen ermittelt. Abwicklungs-Anfangsvermögen ist das (steuerliche) Betriebsvermögen laut Schlussbilanz. Das Abwicklungs-Endvermögen ergibt sich entweder aus dem Wert der für die Vermögensübertragung gewährten Gegenleistung oder bei Unterbleiben einer Gegenleistung aus dem Teilwert der übertragenen Wirtschaftsgüter. Da der Liquidationsgewinn zeitpunktbezogen zum Verschmelzungsstichtag ermittelt wird, entsteht kein Liquidationszeitraum. Die übernehmende Körperschaft setzt das erworbene Vermögen mit den Liquidationswerten an. 43

Auch bei den **Gesellschaftern** der übertragenden Körperschaft kommt es zur Liquidationsbesteuerung ihrer Anteile an der übertragenden Körperschaft und einem Tausch dieser Anteile gegen Anteile an der übernehmenden Körperschaft (UmgrStR 2002 RZ 402). 44

Bei einer natürlichen Person erfolgt die Besteuerung ihrer Anteile an der übertragenden Körperschaft sowohl im betrieblichen als auch im außerbetrieblichen Bereich mit dem besonderen Steuersatz von 27,5 % (§ 27a Abs 1 Z 2 iVm § 27 Abs 3 EStG). Der dabei der Besteuerung zugrunde gelegte Wert wird als Anschaffungskosten der neuen Anteile an der übernehmenden Körperschaft angesetzt.

D. Anwendungsbereich des UmgrStG

Eine Verschmelzung unterliegt dem UmgrStG, wenn sie gesellschaftsrechtlich zulässig ist und die Besteuerung des übertragenen Vermögens bei der übernehmenden Körperschaft nicht eingeschränkt ist (§ 1 Abs 1 und 2 UmgrStG). Sind 45

Verschmelzung

diese Voraussetzungen gegeben, unterliegt die Verschmelzung **zwingend** den Bestimmungen des UmgrStG; ein Anwendungswahlrecht besteht nicht (§ 1 Abs 3 UmgrStG; siehe Tz 51 ff).

I. Gesellschaftsrechtliche Zulässigkeit

46 Dem Art I UmgrStG unterliegen folgende Verschmelzungen (§ 1 Abs 1 UmgrStG):

- Verschmelzungen aufgrund gesellschaftsrechtlicher Vorschriften (Z 1),
- Verschmelzungen iS gesellschaftsrechtlicher Vorschriften aufgrund anderer Gesetze (Z 2),
- Vermögensübertragungen iS des § 236 AktG und des § 60 VAG (Z 3) und
- Verschmelzungen ausländischer Körperschaften im Ausland aufgrund vergleichbarer Vorschriften (Z 4).

47 Damit sind vom Anwendungsbereich des UmgrStG konkret **insbesondere folgende Verschmelzungen erfasst**:

- die Verschmelzung von Aktiengesellschaften (§§ 219 ff AktG),
- die Verschmelzung von Gesellschaften mit beschränkter Haftung (§§ 96 ff GmbHG),
- die rechtsformübergreifende Verschmelzung einer GmbH auf eine AG oder einer AG auf eine GmbH (§§ 234 ff AktG),

Bei einer rechtsformübergreifenden Verschmelzung sind die Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft nicht verpflichtet, an der übernehmenden Gesellschaft teilzunehmen. Erklärt der Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft gegen den Verschmelzungsbeschluss Widerspruch zur Niederschrift, steht ihm das Recht auf angemessene Barabfindung gegen Hingabe seiner Anteile zu (siehe dazu § 234b Abs 3 AktG). Zu den steuerlichen Folgen siehe Tz 149a.

- die grenzüberschreitende Verschmelzung zur Gründung einer Europäischen Aktiengesellschaft (vgl Art 17 ff SE-VO und § 17 ff SEG) oder nach den Bestimmungen des EU-VerschG,

Bei einer grenzüberschreitenden Export-Verschmelzung auf eine EU-Kapitalgesellschaft nach § 1 EU-VerschG oder eine Europäische Aktiengesellschaft (SE) sind die Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft nicht verpflichtet, an der übernehmenden Gesellschaft teilzunehmen. Erklärt der Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft gegen den Verschmelzungsbeschluss Widerspruch zur Niederschrift, steht ihm das Recht auf angemessene Barabfindung gegen Hingabe seiner Anteile zu (siehe dazu § 10 Abs 1 EU-VerschG und § 21 SEG). Zu den steuerlichen Folgen siehe Tz 149a.

- die Verschmelzung eines Versicherungsvereines auf Gegenseitigkeit auf eine AG (§ 60 VAG),
- die Verschmelzung von Genossenschaften gleicher Haftungsart (§ 1 GenVG),
- die Verschmelzung von Sparkassen (§ 25 SpG).

Das UmgrStG ist auf eine Verschmelzung nur dann anzuwenden, wenn diese gesellschaftsrechtlich zulässig ist. Die gesellschaftsrechtliche Zulässigkeit ist eine vom zuständigen Firmenbuchgericht zu entscheidende Vorfrage. Wird eine Verschmelzung in das Firmenbuch eingetragen, liegt für steuerliche Zwecke eine Verschmelzung solange vor, als sie nicht für nichtig erklärt wird („Maßgeblichkeit des Gesellschaftsrechts“; vgl UmgrStR 2002 RZ 48). Für die **gesellschaftsrechtliche Zulässigkeit** von Verschmelzungen sind insbesondere die Vorschriften zum **Kapitalschutz** zu beachten (siehe dazu *Kalss*, Verschmelzung – Spaltung – Umwandlung², § 224 AktG Rz 40 ff bzw Rz 57 ff):

Positiver Verkehrswert: Ob für die Zulässigkeit einer Verschmelzung die übertragende und übernehmende Gesellschaft einen positiven Verkehrswert aufweisen müssen, ist strittig: 48a

Verschmelzung down-stream: Die Verschmelzung down-stream ist grundsätzlich nur dann zulässig, wenn der Verkehrswert der Muttergesellschaft positiv ist; dabei ist der Wert der Beteiligung an der Tochtergesellschaft außer Betracht zu lassen (OGH 11.11.1999, 6 Ob 4/99b). Andernfalls wäre mit der Verschmelzung eine verbotene Einlagenrückgewähr der Tochtergesellschaft an die Gesellschafter der Muttergesellschaft verbunden. Ist das der Tochtergesellschaft aus der Verschmelzung verbleibende Vermögen der Muttergesellschaft real überschuldet, ist die Verschmelzung dennoch zulässig, wenn die Tochtergesellschaft in zumindest gleichem Ausmaß über ausschüttbares Eigenkapital verfügt und dieses zum Schutz der Gläubiger in der Gesellschaft gebunden wird (vgl OLG Innsbruck 8.4.2013, 3 R 25/13w; siehe dazu auch die Ausführungen unten zur Verschmelzung „side-stream“, die hier entsprechend gelten). 48b

Verschmelzung up-stream: Die Verschmelzung up-stream einer **real überschuldeten Tochtergesellschaft** stellt grundsätzlich keine verbotene Einlagenrückgewähr der übernehmenden Muttergesellschaft dar (vgl *Koppensteiner*, Wbl 1999, 333). Die Verschmelzung wird daher zulässig sein, wenn die übernehmende Muttergesellschaft nach der Verschmelzung weder zahlungsunfähig noch überschuldet iSd §§ 66 und 67 IO ist (vgl *Kalss*, Verschmelzung – Spaltung – Umwandlung², § 224 AktG Rz 67; *Szep* in *Jabornegg/Strasser*, AktG II³, § 224 AktG Rz 10). Die Verschmelzung up-stream auf eine **Muttergesellschaft**, die unter Berücksichtigung der wegfallenden Beteiligung an der Tochtergesellschaft **real überschuldet** ist, wird nur dann zulässig sein, wenn das ausschüttbare Eigenkapital der Tochtergesellschaft die reale Überschuldung der Muttergesellschaft zumindest erreicht bzw sonstige Maßnahmen zum Gläubigerschutz erfolgen und so die Gesellschafter der Tochtergesellschaft durch die Verschmelzung nicht gefährdet sind (vgl *Kalss*, Verschmelzung – Spaltung – Umwandlung², § 224 AktG Rz 60 wonach der Gläubigerschutz gleich zu sehen ist wie im umgekehrten Fall der Verschmelzung up-stream). Auch in diesem Fall wird die Verschmelzung dennoch unzulässig sein, wenn die Muttergesellschaft die Anteile an der Tochtergesellschaft fremdfinanziert hat und die beiden Gesellschaften im Rahmen eines Gesamtplans verschmolzen werden (vgl OGH 20.3.2013, 6 Ob 48/12w und dazu *Karollus*, GES 2013, 283 nach dem eine solche Gestaltung gegen das Verbot der Einlagenrückgewähr verstoßen kann). 48c