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

Teil 1

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) [1]Abs. 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. [2]Soweit bei der Verschmelzung auf eine übernehmende

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

die auch den Ort der Geschäftsleitung in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes hat, eine Steuerpflicht nach § 20 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 entsteht, ist die Abgabenschuld auf Antrag 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 2023/110]

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); BGBl I 2023/110 (AbgÄG 2023; RV 2086 AB 2138 27. GP) (Änderung des § 1 Abs 2; erstmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2023).

Literatur 2025

Adriouich/Leo, Aktuelle Praxisfragen zu Umgründungen, SWK 2025, 1041; *Gindl/Groissenberger*, Grenzüberschreitende Upstream-Verschmelzungen aus gesellschaftsrechtlicher, steuerrechtlicher und Pillar-II-Perspektive, SWI 2025, 390.

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, 26
      - 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 ... 41–44
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-UmgrG ... 72
2. Verschmelzungen außerhalb des EU-UmgrG ... 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 ... 106–107a
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 152–155
b) Ort der Geschäftsleitung 156, 157
C. Antragsgebundenes Ratenzahlungskonzept
1. Antrag 161, 162
2. Steuerschuld 163
3. Entrichtung in Raten 164–166
4. Vorzeitige Fälligstellung 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, 195
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; *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 Verschmelzung (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. Zu **„Umstrukturierungen" iSd Mindestbesteuerungsgesetzes** (MinBestG,

BGBl I 2023/187), worunter auch Verschmelzungen fallen, s zB *Ressler* in *Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer*, MinBestG (2024) § 60; *Gindl/Groissenberger*, SWI 2025, 390 ff.

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). **2**

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). **3**

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-VerschG[2] SteuerR Rz 7; krit *Köglberger*, WT 6/1991, 10 f). **4**

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-VerschG[2] SteuerR Rz 9), sofern daran **Gesellschaften aus zwei** **5**

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-VerschG[2] 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-VerschG[2] 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 **Anteilsinhaber** (§ 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 Einordung, 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; *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/Wellinger* 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 Verschmelzungsvorschriften eine vom zuständigen **Firmenbuchgericht zu lösende Vorfrage** (*Mayr/Wellinger* 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/Titz* in *D/R* I[13] Tz 1111; *Marchgraber* in *W/Z/H/K*[6] § 1 Rz 10; 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**

Die **Bindung an die Entscheidung des Firmenbuchgerichts** hat insb Bedeutung für **Beschluss- und Formerfordernisse** (*Schindler* in *W/H/M*, HdU § 1 Rz 56), **15**

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; *Marchgraber* in *W/Z/H/K*[6] § 1 Rz 11 ff; 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/1[3] 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** (*Kalss*[3] § 224 AktG Rz 46 ff mwN). Auch **nichtverhältniswahrende 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; *Marchgraber* in *W/Z/H/K*[6] § 1 Rz 15; *Walter*[14] Rz 69b; s a *Szep* in *Artmann/Karollus,* AktG III[6] § 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*[14] 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; *Marchgraber* in *W/Z/H/K*[6] § 1 Rz 15; s aber a § 2 Rz 49 zur Spaltung zur Neugründung).

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; 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; s a § 3 Rz 15). **19**

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, § 27 Z 3 EU-UmgrG bzw zuvor § 1 Abs 4 EU-VerschG, Art 17 Abs 2 SE-VO, Art 19 SCE-VO, § 25 Abs 1 SpG, § 60 VAG 2016): **21**

- 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). **22**

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). **23**

c) Konzernverschmelzung

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 Aus- **24**

maß 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 *Artmann/Karollus,* AktG III[6] § 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/1[3] 318 ff). Dem Wegfall der Beteiligung an der übertragenden Tochtergesellschaft steht die Übernahme ihres Vermögens gegenüber.

Aus gesellschaftsrechtlicher Sicht ist es nach Rsp und Schrifttum nicht zwingend erforderlich, dass das Vermögen der übertragenden Tochtergesellschaft einen positiven Verkehrswert aufweist. Das Vermögen der übertragenden Tochtergesellschaft kann somit auch einen **negativen Verkehrswert** haben, sofern die Muttergesellschaft die (fälligen) Verbindlichkeiten sämtlicher Gläubiger (sowohl der übertragenden als auch der übernehmenden Gesellschaft) bedienen kann und durch die Übernahme des negativen Vermögens nicht selbst insolvenzreif iSd §§ 66 f IO wird (OGH 25.11.2020, 6 Ob 203/20, ecolex 2021/183 S 234 m Anm *Foglar-Deinhardstein/Wünscher* = ecolex 2021, 234 m Anm *Foglar-Deinhardstein/Wünscher* = GesRZ 2021,190 m Anm *Breisch*; *Reich-Rohrwig*, Grundsatzfragen der Kapitalerhaltung bei der AG, GmbH sowie GmbH & Co KG 284 ff; *Szep* in *Artmann/Karollus,* AktG III[6] § 224 Rz 8 ff, 17 *Schörghofer* in *Doralt/Nowotny/Kalss*, AktG[3] § 224 Rz 15).

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; *Hügel* § 1 Rz 2 und 45; anders zum StruktVG VwGH 22.10.1997, 93/13/0295, ÖStZB 1998, 494 = ecolex 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 iSd §§ 2 Z 1, 27 Z 2 EU-UmgrG (früher: § 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-UmgrG 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).