

15. November 2011

BMF-010203/0560-VI/6/2011

An

Bundesministerium für Finanzen
Steuer- und Zollkoordination
Finanzämter
Großbetriebsprüfung
Steuerfahndung
unabhängigen Finanzsenat

Umgründungssteuerrichtlinien 2002, Wartungserlass 2011 (Artikel 1)

I. Übersicht:

Durch diesen Erlass erfolgt in den UmgrStR 2002 hinsichtlich des [Art. I UmgrStG](#) neben der laufenden Wartung die Anpassung an die gesetzlichen Änderungen durch das

- [BGBI. I Nr. 24/2007](#) (BudBG 2007)
- [BGBI. I Nr. 72/2007](#) (GesRÄG 2007)
- [BGBI. I Nr. 99/2007](#) (AbgSiG 2007)
- [BGBI. I Nr. 85/2008](#) (SchenkMG 2008)
- [BGBI. I Nr. 34/2010](#) (AbgÄG 2010)

Insbesondere wird Folgendes behandelt:

Einarbeitung der geänderten Rechtslage (auszugsweise Darstellung der wesentlichen Änderungen):

Abschnitt bzw. Randzahl	Inhalt
23, 29, 31	Möglichkeit der grenzüberschreitenden Verschmelzung von Kapitalgesellschaften aus EU-Mitgliedstaaten aufgrund des EU-VerschG sowie Zulässigkeit der Verschmelzung einer AG auf eine GmbH aufgrund des GesRÄG 2007
38	Im EU-Raum ist bei einer grenzüberschreitenden Auslandsverschmelzung von einer Vergleichbarkeit mit dem österreichischen Verschmelzungsrecht auszugehen, wenn das ausländische Verschmelzungsrecht an die EU-Verschmelzungsrichtlinie 2005/56/EWG angepasst wurde
44b	Keine doppelte Berücksichtigung von Wertminderungen nach verschmelzungsbedingtem Verlust des Besteuerungsrechts aufgrund BudBG 2007
44e	Berücksichtigung des AbgSiG 2007 betreffend verschmelzungsbedingter Transfer von selbst geschaffenen unkörperlichen Wirtschaftsgütern auf eine ausländische Körperschaft
57	Anpassung an die Neuregelungen in § 5 Abs. 1 Z 4 und 5 durch BudBG 2007 und AbgSiG 2007
85, 262, 310	Rückwirkung auf Anteilsinhaberebene für Verschmelzungen auf einen Stichtag nach dem 31.12.2006 aufgrund BudBG 2007
160d	Neuregelung der Ausnahme von der Aufwertung auf den gemeinen Wert bei Importverschmelzungen durch das BudBG 2007
160e	Einführung einer Ausschüttungsfiktion für Importverschmelzungen durch das AbgÄG 2010
263	Änderung des § 5 Abs. 1 Z 4 UmgrStG durch das BudBG 2007 sowie Einfügung des § 5 Abs. 1 Z 5 UmgrStG durch das AbgSiG 2007
265a	Tauschbesteuerung bzw. Nichtfestsetzungskonzept bei einem Down-Stream-Merger mit ausländischen Anteilsinhabern aufgrund des BudBG 2007
265b	Tauschbesteuerung bzw. Nichtfestsetzungskonzept bei Gewährung eigener Aktien an ausländische Anteilsinhaber aufgrund des AbgSiG 2007

287	Unentgeltlicher Verzicht auf Anteilsgewährung kann Verpflichtung zur Schenkungsmeldung gemäß § 121a BAO sowie Stiftungseingangssteuer auslösen
302, 317b	Aufnahme der Regelung über die Konsequenzen der Annahme eines Abfindungsangebotes aufgrund des BudBG 2007
311-314	Schenkungs meldepflicht von Äquivalenzverletzungen sowie einer allfälligen Stiftungseingangssteuer
315	Berücksichtigung des Entfalls des ErbStG 1955 und Einführung der Meldepflicht des § 121a BAO durch das SchenkMG 2008
316	Anzeigepflicht von der Meldepflicht des § 121a BAO unterliegenden Äquivalenzverletzungen
317	Frist und Form für die Meldung einer dem SchenkungsmeldeG unterliegenden Äquivalenzverletzung
317a	Berücksichtigung des StiftEG im Zusammenhang mit Äquivalenzverletzungen
349b	Berücksichtigung der Rückwirkung auf Anteilsinhaberebene im Rahmen der Gruppenbesteuerung; keine Firmenwertabschreibung aufgrund einer Umgründung möglich, wenn der Umgründungsvorgang umgründungssteuerrechtlich von den Tauschwirkungen ausgenommen wird, wie zB bei unter Art. I UmgrStG fallenden Verschmelzungen; Berücksichtigung der Nachversteuerung von Firmenwertabschreibungen aufgrund des AbgSiG 2007
351	Rückwirkung auf Anteilsinhaberebene kann zum Erhalt der Gruppenzugehörigkeit im Wege einer Beteiligungsgemeinschaft genutzt werden
351b	Unzulässigkeit der Bildung von Beteiligungsgemeinschaften auf Gruppenmitgliederebene seit dem AbgÄG 2010
352a	Nachversteuerung der Firmenwertabschreibung auf die Tochtergesellschaft bei Down- und Up-Stream-Verschmelzung aufgrund des AbgSiG 2007
353d, 353f, 353g	Nacherfassung geltend gemachter Firmenwertabschreibungen bei Up-Stream-Verschmelzung aufgrund des AbgSiG 2007
353i	Nacherfassung geltend gemachter Firmenwertabschreibungen bei Down-Stream-Verschmelzung des Gruppenträgers auf ein Gruppenmitglied aufgrund des AbgSiG 2007
353j	Nacherfassung geltend gemachter Firmenwertabschreibungen bei Down-Stream-Verschmelzung des Hauptbeteiligten einer Beteiligungsgemeinschaft auf ein Gruppenmitglied aufgrund des AbgSiG 2007

Laufende Wartung (auszugsweise Darstellung):

Abschnitt bzw. Randzahl	Inhalt
46	Aufnahme eines VwGH-Erkenntnisses sowie einer Aussage zur Irrelevanz eines Gesellschafterwechsels im Rückwirkungszeitraum
64	Hinweis auf das Nichtfestsetzungskonzept bei Verschmelzung auf eine EU-Körperschaft bzw. Körperschaft eines EWR-Staates mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe
66 bis 68	Klarere Strukturierung und Formulierung
72	Ergänzung um einen Verweis auf die Möglichkeit der aufgeschobenen Besteuerung, wenn die übernehmende ausländ. Körperschaft eine in der Anlage zum UmgrStG genannte EU-Gesellschaft oder eine norweg. Gesellschaft ist, in den allgemeinen Ausführungen sowie Hinweis welche Konsequenzen das tatsächliche Verbringen von Wirtschaftsgütern ins Ausland hat
122	Hinweis auf den Übergang der Nachversteuerungsverpflichtung betreffend Gewinnfreibetrag
130	Hinweis, dass auch die Nachversteuerungsverpflichtung gemäß § 2 Abs. 8 Z 3 EStG 1988 infolge Übernahme ausländischer Betriebsstätten übergeht
133	Aufnahme eines Beispiels
183	Anpassung der Beteiligungshöhe an das BudBG 2003; klarere Formulierung welcher Stichtag für die Bewertung maßgeblich ist
200	Entsteht ein Verlust aufgrund des Haltens eines Mitunternehmeranteiles, ist als verlustverursachendes Vermögen der von der Mitunternehmerschaft geführte Betrieb anzusehen.
207a	Aussage zum Schicksal von gemäß § 4 UmgrStG übergegangenen Verlusten bei Folgeumgründungen
208	Umschreibung des Vorliegens einer Portfolioveranlagung
211, 254	Zum Verschmelzungstichtag noch offene Siebentel aus einer Teilwertabschreibung bzw. einem Veräußerungsverlust gemäß § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 fallen unter die Regelung des § 4 UmgrStG
265	Aufnahme eines Beispiels zum Lauf der Frist des § 30 EStG 1988 für Verschmelzungen mit einem Stichtag nach dem 31.12.2006
270	Klarstellung, dass zum Zeitpunkt der Eintragung der Verschmelzung im Firmenbuch eine Beteiligung iSd § 31 EStG 1988 idF vor BudgetbegleitG 2011-2014 vorliegen muss, damit die Regelung des § 5 Abs. 3 UmgrStG zur Anwendung kommt

298	Ergänzung um die Möglichkeit des Unterganges einer internationalen Schachtelbeteiligung auf Anteilsehaberebene bei grenzüberschreitender Verschmelzung
306	Aufnahme des Punktes 4 des Salzburger Steuerdialoges 2010 zur KÖSt/UmgrStR betreffend Konsequenzen einer Äquivalenzverletzung zugunsten eines Anteilsehabers, der unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fällt
351e	Gruppenbezogene Betrachtungsweise hinsichtlich des Überganges der Verluste des Gruppenträgers
352, 353	Gruppenbezogene Betrachtungsweise hinsichtlich des Überganges der Verluste, die die von der Verschmelzung betroffenen Gruppenmitglieder während ihrer Gruppenzugehörigkeit erlitten haben
352a	Untergang der Firmenwertabschreibung auf die übernehmende Gesellschaft bei Down-Stream-Verschmelzung
352d	Aufnahme eines Verweises auf die KStR 2001 betreffend Nachversteuerung von Auslandsverlusten bei Verschmelzung ausländischer Gruppenmitglieder sowie Aufnahme eines Beispiels
352e	Gruppenbezogene Betrachtungsweise hinsichtlich der beim übertragenden inländischen Gruppenmitglied während Gruppenzugehörigkeit entstandenen Verluste sowie Aufnahme eines Beispiels
353b	Durch eine Schwesterverschmelzung kann es zum Wegfall eines ausländischen Gruppenmitgliedes kommen sowie Aufnahme eines Beispiels
353d	Gruppenbezogene Betrachtungsweise hinsichtlich der während aufrechter Gruppe entstandenen Verluste sowohl hinsichtlich des übertragenden Gruppenmitgliedes als auch des übernehmenden Gruppenträgers
353h	Die Verschmelzung eines ausländischen Gruppenmitgliedes auf den ausländischen Gruppenträger (mit inländischer Zweigniederlassung) führt zum Wegfall des ausländischen Gruppenmitgliedes mit Ablauf des Verschmelzungstages.
354	Auch die Aufnahme der Körperschaft, die infolge der Verschmelzung mit den bisherigen Gruppenmitgliedern über die ausreichende finanzielle Verfügung verfügt, mit Beginn des Wirtschaftsjahres der Gruppenmitglieder, führt zur Beendigung der Gruppe.
354d	Gruppenbezogene Betrachtungsweise hinsichtlich der Prüfung des Verlustübergangs gemäß § 4 UmgrStG der während aufrechter Gruppe entstandenen Verluste bei Verschmelzung des Gruppenträgers
362	Aufnahme eines Beispiels betreffend Zeitpunkt des Überganges der Mindestkörperschaftsteuer

II. Änderung des Inhaltsverzeichnisses:

Die Überschrift zu Abschnitt 1.1.4.3. (vor Rz 43) lautet:

1.1.4.3. Steuerhängigkeit des übertragenen Vermögens

Die Überschrift zu Abschnitt 1.4.8. (vor Rz 254) lautet:

1.4.8. Behandlung von Verlustkomponenten aus einer Teilwertabschreibung gemäß § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988

Die Überschrift zu Abschnitt 1.5.2.2. lautet:

1.5.2.2. Wegfall der Steuerhängigkeit hinsichtlich der Gegenleistung

Die Überschrift zu Abschnitt 1.6.2.3. lautet:

1.6.2.3. Schenkungssteuerliche Folgen einer Äquivalenzverletzung für Erwerbe bis 31.7.2008 sowie Meldepflicht gemäß § 121a BAO einer Äquivalenzverletzung und stiftungseingangssteuerliche Folgen für Erwerbe ab dem 1.8.2008

Die Überschrift zu Abschnitt 1.6.2a. lautet:

1.6.2a. Annahme eines Abfindungsangebots im Zuge der Verschmelzung

III. Änderung von Randzahlen:

Rz 13 wird geändert (GesRÄG 2007; Streichung des zweiten Absatzes)

Rz 13

- **Up-stream-merger** (Verschmelzung der Tochtergesellschaft auf die Muttergesellschaft):

Gemäß [§ 224 Abs. 1 Z 1 AktG](#) hat eine Kapitalerhöhung zu unterbleiben, soweit die übernehmende Muttergesellschaft Anteile an der übertragenden Tochtergesellschaft besitzt

(bei einer 100-prozentigen Beteiligung hat daher eine Kapitalerhöhung zur Gänze zu unterbleiben). Dem Wegfall der Beteiligung an der übertragenden Tochtergesellschaft steht die Übernahme ihres Vermögens gegenüber.

~~Einer Konzernverschmelzung "up-stream" wesensverwandt ist die verschmelzende Umwandlung einer Kapitalgesellschaft auf eine andere Kapitalgesellschaft als Hauptgesellschafter gemäß § 2 Abs. 1 UmwG. Infolge der Maßgeblichkeit des Gesellschaftsrechtes fällt diese jedoch nicht unter Art. I UmgrStG, sondern zur Gänze unter Art. II UmgrStG.~~

Rz 22 wird ergänzt (Ergänzung um einen Verweis)

Rz 22

[§ 1 Abs. 1 UmgrStG](#) enthält zwei Anwendungsvoraussetzungen für die Geltung des [Art. I UmgrStG](#), nämlich

- dass eine der in [§ 1 Abs. 1 Z 1 bis 4 UmgrStG](#) genannten Verschmelzungsarten vorliegt:
 - Inlandsverschmelzung ([§ 1 Abs. 1 Z 1 bis 3 UmgrStG](#)), dh. Verschmelzung inländischer Körperschaften nach inländischem Verschmelzungsrecht (vgl. Rz 28 ff), oder
 - grenzüberschreitende Verschmelzung ([§ 1 Abs. 1 Z 1 UmgrStG](#)), dh. Verschmelzung inländischer Körperschaften auf ausländische (Export-Verschmelzung, siehe Rz 23 und Rz 41 ff) oder ausländischer Körperschaften auf inländische (Import-Verschmelzung, siehe Rz 23 und Rz 160a ff), oder
 - Auslandsverschmelzung ([§ 1 Abs. 1 Z 4 UmgrStG](#)), dh. Verschmelzung ausländischer Körperschaften im Ausland auf Grund vergleichbarer ausländischer Verschmelzungsvorschriften (vgl. Rz 36 ff)
- dass das Besteuerungsrecht der Republik Österreich hinsichtlich der stillen Reserven einschließlich eines allfälligen Firmenwertes nicht eingeschränkt wird (**vgl. Rz 43 ff und 54 ff**).

Zur Maßgeblichkeit des Gesellschaftsrechtes siehe Rz 46 ff.

Rz 23 wird geändert (Berücksichtigung [des EU-Verschmelzungsgesetzes](#), BGBl. I Nr. 72/2007)

Rz 23

~~Die gesellschaftsrechtliche Zulässigkeit grenzüberschreitender Verschmelzungen unter Beteiligung österreichischer Körperschaften ergibt sich innerstaatlich seit 08. Oktober 2004 aus der unmittelbar anwendbaren Verordnung (EG) Nr. 2157/2001 des Rates vom 08. Oktober 2001 über das Statut der Europäischen Gesellschaft (Société Européenne – SE), ABl. L 294/1 ff (SE-VO), und des Bundesgesetzes über das Statut der Europäischen Gesellschaft Societas Europaea (SE), BGBl. I Nr. 67/2004 (siehe Rz 41). Auf eine solche grenzüberschreitende Verschmelzung ist dem Grunde nach Art. I UmgrStG anzuwenden. Ferner ist seit dem 18. August 2006 die grenzüberschreitende Verschmelzung zur Gründung einer Europäischen Genossenschaft (SCE) aufgrund des Societas Cooperativa Europaea-Gesetz (SCEG), BGBl. I Nr. 104/2006, zulässig.~~

Seit 15.12.2007 ist eine grenzüberschreitende Verschmelzung von Kapitalgesellschaften eines EU-Mitgliedstaates auf Kapitalgesellschaften anderer EU-Mitgliedstaaten aufgrund [des EU-Verschmelzungsgesetzes](#), BGBl. I Nr. 72/2007, möglich.

Sollte eine grenzüberschreitende Verschmelzung außerhalb der dargestellten Regelungen in das Firmenbuch eingetragen werden (eingetragen worden sein), ist im Hinblick auf die Maßgeblichkeit des Gesellschaftsrechtes dem Grunde nach ein Anwendungsfall des [Art. I UmgrStG](#) gegeben.

Rz 25 wird geändert (Korrektur einer Zitierung)

Rz 25

Sind beide vorstehend angeführten Voraussetzungen erfüllt, liegt eine Verschmelzung im Sinne des [§ 1 Abs. 1 UmgrStG](#) vor, auf die [Art. I UmgrStG](#) insgesamt zur Anwendung kommt. Infolge des Rechtsfolgenverweises des [§ 1 Abs. 3 UmgrStG](#) regeln die dort genannten Bestimmungen die Steuerrechtsfolgen der Verschmelzung für

- die übertragende Körperschaft ([§ 2 UmgrStG](#))

- die übernehmende Körperschaft ([§ 3 UmgrStG](#))
- den Verlustabzug ([§ 4 UmgrStG](#))
- die Anteilsinhaber ([§ 5 UmgrStG](#))
- sonstige Rechtsfolgen ([§ 6 UmgrStG](#)), betreffend Eintritt in Lohnverhältnisse, Äquivalenzgrundsatz, Umsatzsteuer, Kapitalverkehrssteuern, Grunderwerbssteuer, zweites Hauptstück und dritter Teil des UmgrStG).

Rz 28 und 29 werden geändert (Straffung iZm mit Rz 29; sowie Berücksichtigung [des EU-Verschmelzungsgesetzes](#))

Rz 28

Unter [§ 1 Abs. 1 Z 1 bis 3 UmgrStG](#) fallen Verschmelzungen nach inländischem Verschmelzungsrecht. Die Voraussetzungen und das Verfahren der Verschmelzung richten sich nach dem Personalstatut der beteiligten Körperschaften. Gemäß [§ 10 IPRG](#) ist das Personalstatut einer juristischen Person das Recht des Staates, in dem der Rechtsträger den tatsächlichen Sitz seiner Hauptverwaltung hat (**Verwaltungssitz**). Im Gegensatz zur Gründungstheorie, nach welcher das Recht jenes Staates maßgebend ist, nach dem die Körperschaft gegründet worden ist (Staat in dem die Körperschaft ihren statutarischen Sitz hat) folgt [§ 10 IPRG](#) der Sitztheorie. Der tatsächliche Verwaltungssitz ist jener Ort, an dem üblicherweise die leitenden Entscheidungen des ständigen Geschäftsbetriebes gefasst werden. Der für die unbeschränkte Steuerpflicht maßgebende Ort der Geschäftsleitung ([§ 27 Abs. 2 BAO](#)) ist zwar mit dem gesellschaftsrechtlichen effektiven Verwaltungssitz nicht deckungsgleich, im Regelfall werden allerdings beide Orte übereinstimmen

Rz 29

Nach [§ 12 IPRG](#) ist die Rechts- und Handlungsfähigkeit einer Person nach deren "Personalstatut" zu beurteilen (**siehe hierzu Rz 28**) ~~ist, wobei nach § 10 IPRG das Personalstatut einer juristischen Person oder einer sonstigen Personenverbindung, die Träger von Rechten und Pflichten sein kann, das Recht des Staates ist, in dem der Rechtsträger den tatsächlichen Sitz seiner Hauptverwaltung" (Verwaltungssitz) hat.~~ In der Vergangenheit haben die österreichischen Gerichte daher auf der Grundlage der [§§ 12](#) und [10 IPRG](#) auf

Gesellschaften, die nach dem Recht eines anderen Staates errichtet worden sind, jedoch ihren tatsächlichen Sitz der Hauptverwaltung nach Österreich verlegt hatten, die materiellen Normen des österreichischen Gesellschaftsrechts angewendet. Danach aber erwirbt eine Gesellschaft ihre Eigenschaft als juristische Person und damit ihre Rechtsfähigkeit erst mit der Eintragung in das österreichische Firmenbuch. Da aber eine nach ausländischem Recht wirksam errichtete Gesellschaft nicht alle formellen und materiellen Gründungsvoraussetzungen des österreichischen Rechts erfüllt, wurde ihr als solche die Eintragung in das Firmenbuch verweigert und sie wurde folglich von den österreichischen Gerichten nicht als rechtsfähige juristische Person anerkannt (so zB OGH 28.08.1997, [3 Ob 2029/96w](#)). Allerdings hat sich durch die EuGH-Rechtsprechung (zunächst EuGH 09.03.1999, in der Rechtssache [C-212/97](#), Centros Ltd., und schließlich EuGH 05.11.2002, in der Rechtssache [C-208/00](#), Überseering) im EU/EWR-Raum eine Wende in Richtung Gründungstheorie vollzogen. Nun sind auch Staaten, die der "Sitztheorie" folgen, verpflichtet, bei einer Gesellschaft, die nach dem Recht eines anderen Mitgliedstaates gegründet wurde, nach Verlegung des Verwaltungssitzes in ihr Staatsgebiet die Rechts- und Parteifähigkeit dieser Gesellschaft anzuerkennen, wenn diese Gesellschaft **aus einem der Gründungstheorie folgenden Mitgliedstaat zugezogen ist** und auch nach der Verlegung des Verwaltungssitzes in das Inland **nach dem Gründungsstatut** rechtlich weiter bestehen bleibt und nicht aus diesem Anlass aufgelöst wird. Die durch die EuGH-Rechtsprechung geklärte Frage der zivil- und gesellschaftsrechtlichen Rechtsfähigkeit einer im Ausland gegründeten Gesellschaft mit inländischem Verwaltungssitz (doppelt ansässige Gesellschaft) war allerdings einerseits für die Frage ihrer Körperschaftsteuerpflicht insoweit nicht von Bedeutung, als der Umstand, dass einer im Ausland gegründeten Kapitalgesellschaft im Inland keine gesellschaftsrechtliche Rechtsfähigkeit zuerkannt wurde, auch in der Vergangenheit ihre unbeschränkte Steuerpflicht nicht ausgeschlossen hat (BFH 23.06.1992, BStBl II 1992, 972). Andererseits kann aber nach wie vor durch die Verlegung des Verwaltungssitzes aus der "ausländischen Körperschaft" keine "inländische Körperschaft" werden.

Aufgrund [des EU-Verschmelzungsgesetzes](#), BGBl. I Nr. 72/2007, sind grenzüberschreitende Verschmelzungen von Kapitalgesellschaften, die nach dem Recht eines der Mitgliedstaaten gegründet worden sind und ihren

satzungsmäßigen Sitz, ihre Hauptverwaltung oder ihre Hauptniederlassung in der Gemeinschaft haben, zulässig, ohne dass zu prüfen ist, ob das Gesellschaftsrecht jenes Mitgliedstaates, nach dessen Recht die von der Verschmelzung betroffene Kapitalgesellschaft gegründet wurde, mit dem österreichischen Gesellschaftsrecht vergleichbar ist. Dies gilt auch für grenzüberschreitende Verschmelzungen zur Gründung einer SE oder SCE.

Rz 30 wird geändert (Streichung des letzten Satzes)

Rz 30

Nach dem Verständnis der in Österreich herrschenden Sitztheorie ist anlässlich der Verlegung des Verwaltungssitzes einer juristischen Person in das Ausland ein Wechsel des Gesellschaftsstatuts in identitätswahrender Form nicht möglich, da der Wegzugsstaat idR eine Liquidation und der Zuzugsstaat eine Neugründung nach Maßgabe der nationalen Gründungserfordernisse verlangt. Führt die Verlegung des Verwaltungssitzes kraft gesellschaftsrechtlichen Vorschriften zu einer Auflösung der Körperschaft und wird sie tatsächlich abgewickelt, ist gemäß [§ 19 KStG 1988](#) der Liquidationsgewinn der Besteuerung zu Grunde zu legen. ~~Ist dies nicht der Fall, löst die bloße Verlegung des Verwaltungssitzes eine Besteuerung der stillen Reserven gemäß § 6 Z 6 EStG 1988 und nur insoweit aus, als Betriebsvermögen in das Ausland überführt wird. Da die Niederlassungsfreiheit den identitätswahrenden Umzug von einem Sitztheoriestaat in einen anderen Sitztheoriestaat nicht ermöglicht, ist aufgrund der Auflösung der Gesellschaft keine Inlandsverschmelzung im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 UmgrStG möglich.~~

Rz 31 wird geändert (Ergänzung um die grenzüberschreitende Verschmelzung nach dem [EU-Verschmelzungsgesetz](#) sowie Möglichkeit der Verschmelzung einer AG auf eine GmbH sowie Streichung des letzten Absatzes)

Rz 31

Nach den geltenden gesellschaftsrechtlichen Verschmelzungsvorschriften sind nachstehende Verschmelzungsformen geregelt:

- Verschmelzung von Aktiengesellschaften durch Aufnahme ([§§ 220 ff AktG](#))
- Verschmelzung von Aktiengesellschaften durch Neugründung ([§ 233 AktG](#))
- Verschmelzung einer GmbH als übertragende Gesellschaft auf eine Aktiengesellschaft ([§ 234 AktG](#))
- **Verschmelzung einer Aktiengesellschaft als übertragende Gesellschaft auf eine GmbH ([§ 234a AktG](#) idF GesRÄG 2007, BGBl. I Nr. 72/2007),**
- Verschmelzung von GmbHs ([§§ 96 GmbHG](#) in Verbindung mit [§§ 219 ff AktG](#)),
- Verschmelzung von Genossenschaften ([§ 1 ff GenVG](#)).
- Gründung einer Europäischen Gesellschaft (SE) durch Verschmelzung ([§§ 17 ff SEG](#)),
- Gründung einer Europäischen Genossenschaft (SCE) durch Verschmelzung ([§§ 11 ff SCEG](#)),
- Folgeverschmelzungen von bereits bestehenden SE und SCE,
- **Grenzüberschreitende Verschmelzungen von Kapitalgesellschaften aufgrund [des EU-Verschmelzungsgesetzes](#), BGBl. I Nr. 72/2007.**

~~Diese handelsrechtlichen gesetzlichen Regelungen sind als abschließend zu verstehen. Weitere Verschmelzungsformen können daher weder durch Analogie noch im Wege der Privatautonomie begründet werden.~~

Rz 38 wird geändert (Berücksichtigung der [EU-Verschmelzungsrichtlinie](#) 2005/56/EG)

Rz 38

Gemäß [§ 1 Abs. 1 Z 4 UmgrStG](#) fallen nur Auslandsverschmelzungen auf Grund vergleichbarer Vorschriften unter das UmgrStG. Die Vergleichbarkeit muss insoweit gegeben sein, als es sich beim ausländischen Recht um gesellschaftsrechtliche Vorschriften handelt, die im Wesentlichen dem österreichischen Verschmelzungsrecht entsprechen. Entscheidende Kriterien der Vergleichbarkeit sind die Auflösung der übertragenden Körperschaft ohne Abwicklung sowie die Übertragung des gesamten Vermögens auf die übernehmende Körperschaft grundsätzlich gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten an die Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft (vgl. Rz 4). Unschädlich ist hingegen, wenn eine Gewährung

von Gesellschaftsrechten in den dem [§ 224 AktG](#) vergleichbaren Fällen unterbleibt. Ins Gewicht fallende, den Rahmen des [§ 224 Abs. 5 AktG](#) überschreitende Zuzahlungen wären hingegen als Indiz für das Vorliegen eines Veräußerungsvorganges zu werten.

Es ist im EU-Raum bei einer grenzüberschreitenden Auslandsverschmelzung von einer Vergleichbarkeit mit dem österreichischen Verschmelzungsrecht auszugehen, wenn das ausländische Verschmelzungsrecht an die [EU-Verschmelzungsrichtlinie](#) 2005/56/EG (diese ist bis 15.12.2007 in nationales Recht umzusetzen gewesen) angepasst wurde.

Überschrift vor Rz 43 sowie Gliederung

Vor die Rz 43 sollte daher die Überschrift

1.1.4.3 Steuerhängigkeit des übertragenen Vermögens

aufgenommen werden, wodurch sich Abschnitt 1.1.4.3 (vor Rz 45) auf Abschnitt 1.1.4.4 ändert.

Rz 44a wird ergänzt

Rz 44a

In den Fällen der Liquidationsbesteuerung kann die übertragende Körperschaft bei Verschmelzung auf eine übernehmende

- in der Anlage zum UmgrStG genannten Gesellschaft oder
- eine den Kapitalgesellschaften vergleichbare Gesellschaft eines Mitgliedstaates des Europäischen Wirtschaftsraumes, mit dem eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe mit der Republik Österreich besteht (derzeit nur Norwegen),

die den Ort der Geschäftsleitung in dem betreffenden Mitgliedstaat haben, zwischen der sofortigen oder der aufgeschobenen Liquidationsbesteuerung wählen.

Die Nichtfestsetzung ist mittels Antrages in der letzten Körperschaftsteuererklärung der übertragenden Körperschaft geltend zu machen.

Ist die übertragende Körperschaft zum Zeitpunkt der Abgabe der Körperschaftsteuererklärung bereits erloschen, hat die übernehmende Körperschaft die Körperschaftsteuererklärung als Gesamtrechtsnachfolger der übertragenden Körperschaft abzugeben und darin den Antrag auf Nichtfestsetzung zu stellen. Wird die Verschmelzung erst nach einer bereits abgegebenen Körperschaftsteuererklärung wirksam, hat eine Korrektur dieser Erklärung (Antragstellung auf Nichtfestsetzung) zu erfolgen.

Rz 44b wird geändert (Anpassung an die Rechtslage durch das BudBG 2007 sowie klarere Darstellung des Sachverhaltes des Beispiels)

Rz 44b

Die sofortige (volle oder anteilige) Liquidationsbesteuerung erfolgt zum Verschmelzungstichtag. Die aufgeschobene Liquidationsbesteuerung (Nichtfestsetzung der verschmelzungsbedingt entstandenen Steuerschuld) bezieht sich dem Grunde nach ebenfalls auf den Verschmelzungstichtag, sie folgt aber entsprechend der dem EuGH-Urteil vom 11.03.2004, Rs [C-9/02](#), "Hughes de Lasteyrie du Saillant", Rechnung tragenden Neuregelung in [§ 6 Z 6 EStG 1988](#) und [§ 31 EStG 1988](#). Im Falle der entsprechenden Antragstellung durch die übertragende Körperschaft wird zum Verschmelzungstichtag die Körperschaftsteuerschuld der auf das in das Ausland transferierte Vermögen entfallenden stillen Reserven bescheidmäßig festgestellt, aber bis zur tatsächlichen Realisierung der stillen Reserven des Vermögens (Veräußerung, Liquidation, sonstiges Ausscheiden aus der Körperschaft) nicht festgesetzt. Analog zu den Regelungen im EStG 1988 erstreckt sich die später einsetzende Besteuerung auf die bescheidmäßig festgestellten stillen Reserven, Werterhöhungen nach dem Verschmelzungstichtag bleiben unberücksichtigt, Wertminderungen nach dem Verschmelzungstichtag, berechnet nach inländischem Abgabenrecht, sind zu berücksichtigen, **soweit sie nicht im anderen Staat berücksichtigt wurden (Verbot der Doppelberücksichtigung). Weiters erfolgt eine Berücksichtigung höchstens im Umfang der Bemessungsgrundlage zum Verschmelzungstichtag, dh. die steuerliche Berücksichtigung eines aus der Wertminderung resultierenden Verlustes ist ausgeschlossen.**

Die absolute Verjährungsfrist des [§ 209 Abs. 3 BAO](#) für die nachträgliche Abgabefestsetzung aufgrund eines Nichtfestsetzungsantrages beginnt mit Ende des Kalenderjahres zu laufen, in das der Verschmelzungstichtag fällt.

Beispiel:

Die inländische A-AG (Holding) hält eine 60-prozentige Beteiligung an der ebenfalls inländischen T-GmbH. Im Zuge einer Exportverschmelzung auf die ausländische Kapitalgesellschaft X-AG zum 31.12.2008 geht auch die Beteiligung an der T-GmbH über.

Die A-AG hat in ihrer Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 08 einen Antrag auf Nichtfestsetzung gemäß [§ 1 Abs. 2 zweiter Satz UmgrStG](#) gestellt. Der Buchwert der Beteiligung an der T-GmbH zum 31.12.08 hat 4.000 und der gemeine Wert hat 5.400 betragen. Aufgrund des gestellten Antrages auf Steueraufschub wird bescheidmäßig eine Körperschaftsteuerschuld iHv 350 (25% von 1.400) festgestellt.

Jahr 09:

Die übernehmende X-AG wertet die Beteiligung an der T-GmbH (nach ausländischen Steuerrecht steuerneutral) zum 1.1.09 auf 5.400 auf (Variante: Die X-AG übernimmt den Buchwert der Beteiligung an der T-GmbH).

Im Jahr 09 hat die X-AG auf die Beteiligung an der T-GmbH eine Wertberichtigung (nach österr. Ertragsteuerrecht: Teilwertabschreibung) iHv 300 vorgenommen, die nach dem ausländischen Steuerrecht den Gewinn gemindert hat (keine Gewinnminderung in der Variante).

Jahr 10:

Die X-AG veräußert die Beteiligung an der T-GmbH im Jahr 10 um 4.200, wobei ein Veräußerungsverlust aus der Beteiligungsveräußerung nach ausländischem Steuerrecht den steuerlichen Gewinn mindert (Variante: Veräußerungsgewinn von 200).

(Grundsachverhalt):

Die Beteiligung an der T-GmbH hat nach der Verschmelzung insgesamt 1.200 an Wert verloren, wobei die X-AG diesen Wertverlust nach ausländischem Steuerrecht berücksichtigen konnte (300 aus der Wertberichtigung im Jahr 09 und 900 als Veräußerungsverlust im Jahr 10). Es ist daher für das Jahr 08 eine Körperschaftsteuer auf Basis von 1.400 (300 aus der Wertberichtigung 09, 900 aus dem Veräußerungsverlust 10 und 200 aus der verbliebenen stillen Reserve) festzusetzen.

Der Bescheid ergeht an die X-AG als Gesamtrechtsnachfolgerin der A-AG im Rahmen der umfassenden Amts- und Rechtshilfe, wobei gemäß [§ 1 Abs. 2 fünfter Satz UmgrStG](#) die verfahrensrechtliche Rechtsgrundlage [§ 295a BAO](#) ist.

(Variante):

Der nach der Verschmelzung eingetretene Wertverlust der Beteiligung an der T-GmbH konnte von der X-AG nach ausländischem Steuerrecht nicht geltend gemacht werden, weil es zur Buchwertübernahme gekommen ist. Es ist daher für das Jahr 08 lediglich eine Körperschaftsteuer auf Basis von 200 (aus der verbliebenen stillen Reserve) festzusetzen.

Rz 44c wird geändert (Anpassung an das Beispiel in Rz 44b)

Rz 44c

Sollte das Vermögen aus der übernehmenden ausländischen Körperschaft auf Grund einer Umgründung nach ausländischem Abgabenrecht ohne Gewinnverwirklichung ausscheiden, kommt der Nachversteuerungstatbestand bei Realisierung durch den Rechtsnachfolger zum Tragen, sofern der Rechtsnachfolger auch eine in der Anlage zum UmgrStG genannte EU-Gesellschaft oder eine vergleichbare norwegische Kapitalgesellschaft ist.

Fortsetzung des Beispiels:

*Die übernehmende **X-AG** bringt die ~~€~~-Beteiligung **an der T-GmbH** zum 31.12.2011 nach ausländischem Umgründungssteuerrecht zu Buchwerten in eine im selben Staat ansässige Kapitalgesellschaft ein. Die Steuerhängigkeit bleibt bestehen, bis die übernehmende Gesellschaft die ~~€~~-Beteiligung **an der T-GmbH** veräußert.*

Rz 44e wird neu eingefügt (Berücksichtigung des AbgSiG betreffend verschmelzungsbedingter Transfer von selbst geschaffenen unkörperlichen Wirtschaftsgütern auf eine ausländische Körperschaft)

Rz 44e

Eine Ausnahme vom Nichtfestsetzungskonzept (vgl. Rz 44b) besteht seit dem AbgSiG für den Fall der verschmelzungsbedingten Übertragung von nicht entgeltlich erworbenen unkörperlichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens (vgl. EStR 2000 Rz 2517m) auf eine ausländische übernehmende in der Anlage zum UmgrStG genannte Gesellschaft oder eine den Kapitalgesellschaften vergleichbare Gesellschaft des EWR, wenn mit dem betreffenden EWR-Mitgliedstaat eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe besteht. Kommt es aufgrund der Verschmelzung bei der übernehmenden ausländischen Körperschaft nach ausländischem Steuerrecht zum Ansatz eines Aktivpostens für die

genannten Wirtschaftsgüter, hat eine Besteuerung der bisher im Inland steuerwirksam geltend gemachten Aufwendungen zu erfolgen, wenn die übertragende Körperschaft den Betrag der Aufwendungen nachweist. Erfolgt kein Nachweis der Aufwendungen auf die verschmelzungsbedingt ins Ausland transferierten unkörperlichen Wirtschaftsgüter, sind 65% des Fremdvergleichswertes festzusetzen (vgl. EStR 2000 Rz 2517n). In beiden Fällen ist allerdings höchstens der im Ausland angesetzte Aktivposten Basis für die Festsetzung.

Beispiel:

Die inländische X-GmbH ist auf dem Gebiet der Forschung tätig. Zum 31.12.08 wird die X-GmbH auf die Y-Ges. verschmolzen, die in einem EU-Mitgliedstaat ansässig ist, dessen Steuerrecht die Aktivierung der Forschungsaufwendungen vorsieht (das durch die Forschungstätigkeit geschaffene immaterielle Wirtschaftsgut verbleibt nicht im Inland).

Weist die X-GmbH die Höhe der Forschungsaufwendungen nicht nach, sind 65% des Fremdvergleichswertes für die aktivierten Forschungsaufwendungen nachzuversteuern.

Rz 45 wird geändert (Ergänzung um das [EU-Verschmelzungsgesetz](#) und das [SCEG](#))

Rz 45

Auf Export-Verschmelzungen auf übernehmende

- in der Anlage zum UmgrStG genannte Körperschaften außerhalb des Regelungsbereiches des [SEG](#), des [SCEG](#) und des [EU-Verschmelzungsgesetzes](#)
- in Staaten außerhalb der EU oder außerhalb des EWR mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe ansässige Körperschaften

findet [Art I UmgrStG](#) dem Grunde nach Anwendung, wenn sie im Firmenbuch bzw. dem ausländischen entsprechenden Register eingetragen und damit gesellschaftsrechtlich wirksam werden.

Inwieweit solche grenzüberschreitende Verschmelzungen unter Beteiligung einer österreichischen Körperschaft gesellschaftsrechtlich zulässig sind, ist somit eine vom zuständigen Firmenbuchgericht abschließend zu beurteilende Vorfrage (siehe Rz 46). Sollte

ein inländisches Firmenbuchgericht eine derartige grenzüberschreitende Verschmelzung genehmigen, fällt diese unter [§ 1 Abs. 1 Z 1 UmgrStG](#) und nicht unter [§ 1 Abs. 1 Z 4 UmgrStG](#).

Im zweiten aufgezählten Fall kommt ein Steueraufschub bei Wegfall des Besteuerungsrechtes der Republik Österreich nicht in Betracht.

Zur Import-Verschmelzung siehe Rz 160a.

Rz 46 (Aufnahme eines VwGH-Erkenntnisses sowie einer Aussage zur Irrelevanz eines Gesellschafterwechsels im Rückwirkungszeitraum)

Rz 46

Infolge des Verweises des [§ 1 Abs. 1 Z 1 UmgrStG](#) auf gesellschaftsrechtliche Verschmelzungsvorschriften ist die Frage, ob eine Verschmelzung im Sinne des [Art. I UmgrStG](#) vorliegt, eine gesellschaftsrechtliche vom zuständigen Firmenbuchgericht zu lösende Vorfrage. Der Grundsatz der Maßgeblichkeit des Gesellschaftsrechtes (**vgl. VwGH 18.06.2002, [2001/16/0597](#), 0598**) bewirkt auch die Bindung der Abgabenbehörde an die Eintragung der Verschmelzung in das Firmenbuch ([§ 116 Abs. 2 BAO](#)). Die rechtskräftig eingetragene Verschmelzung gilt somit für steuerliche Zwecke als maßgebend, solange sie nicht für nichtig erklärt wird.

Wird der Antrag auf Eintragung des Verschmelzungsbeschlusses im Firmenbuch zurückgewiesen, kommt eine Verschmelzung weder gesellschaftsrechtlich noch abgabenrechtlich zustande.

Die übernehmende Körperschaft muss am Verschmelzungstichtag noch nicht zivilrechtlich existent sein. Sie kann auch im Rückwirkungszeitraum bzw. bei einer Verschmelzung zur Neugründung gegründet werden. Körperschaftsteuerrechtlich entsteht die übernehmende Gesellschaft in diesen Fällen bereits mit Beginn des auf den Verschmelzungstichtag folgenden Tages.

Auch dann, wenn es zwischen dem rückwirkenden Stichtag und der Eintragung der Verschmelzung im Firmenbuch zu einem Wechsel auf Anteilsinhaberebene (Gesellschafterwechsel) kommt, ändert dies an der Anwendbarkeit des Art. I

nichts (vgl. auch Rz 85). Auf die Übertragung von Anteilen an der übertragenden Körperschaft im Rückwirkungszeitraum kommt das allgemeine Ertragsteuerrecht zur Anwendung.

Rz 57 wird geändert (Anpassung an die Neuregelungen in [§ 5 Abs. 1 Z 4 und 5 UmgrStG](#) durch BudBG 2007 und AbgSiG 2007)

Rz 57

Das Erfordernis der aufrecht bleibenden Steuerverstrickung bezieht sich nur auf das übergehende Vermögen der übertragenden Körperschaft, nicht hingegen auf die in den Anteilen enthaltenen stillen Reserven. Der verschmelzungsbedingte Entfall der Steuerverstrickung auf Ebene der Anteilseigner steht der Anwendung des [Art. I UmgrStG](#) nicht entgegen. **Auf Anteilsinhaberebene kommt es allerdings in den Fällen des [§ 5 Abs. 1 Z 4 und 5 UmgrStG](#) zu einer Sofortbesteuerung bzw. aufgeschobenen Besteuerung im Rahmen des Nichtfestsetzungskonzepts (vgl. hierzu Rz 265a ff).**

Das steuerliche Tatbestandsmerkmal der Aufrechterhaltung der Steuerhängigkeit der stillen Reserven ist ausschließlich von den Abgabenbehörden zu beurteilen.

Rz 64 wird geändert (Hinweis auf das Nichtfestsetzungskonzept bei Verschmelzung auf EU-Körperschaft bzw. norweg. Kö.)

Rz 64

Inländische Zweigniederlassungen oder Betriebsstätten der ausländischen übertragenden Körperschaft gehen durch die Auslandsverschmelzung auf die ausländische übernehmende Körperschaft über. Durch den verschmelzungsbedingten Vermögensübergang wird die österreichische beschränkte Steuerpflicht hinsichtlich der Betriebsstättengewinne ([§ 21 Abs. 1 KStG 1988](#) in Verbindung mit [§ 98 Abs. 1 Z 3 EStG 1988](#) und Art. 7 OECD-Musterabkommen) idR nicht berührt. Unter der Voraussetzung einer steuerlichen Buchwertfortführung kommt es daher idR auch zu keiner Einschränkung des österreichischen Besteuerungsrechtes hinsichtlich der übergewandten stillen Reserven.

Die Besteuerung der stillen Reserven beim Rechtsnachfolger kann aber eingeschränkt sein, wenn bei einer grenzüberschreitenden Auslandsverschmelzung durch den DBA-Wechsel die Betriebsstättenqualifikation entfällt. In einem solchen Fall wäre [Art. I UmgrStG](#) auf die inländische Vermögensübertragung nicht anwendbar. **Erfolgt die Verschmelzung auf eine übernehmende in der Anlage zum UmgrStG genannte EU-Gesellschaft oder eine den Kapitalgesellschaften vergleichbare Gesellschaft eines Mitgliedsstaates des Europäischen Wirtschaftsraumes, mit dem eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe besteht, kann die übertragende Körperschaft die Nichtfestsetzung der verschmelzungsbedingt entstandenen Steuerschuld beantragen (vgl. Rz 44a f). Dies gilt auch, wenn die übertragende Körperschaft in einem Drittstaat ansässig ist.**

Rz 66 bis 68 werden geändert (Klarere Strukturierung und Formulierung sowie Straffung; Berücksichtigung des BudBG 2011)

Rz 66

Außerhalb einer Betriebsstätte erzielte Einkünfte aus inländischem unbeweglichen Vermögen werden bei beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften seit der Veranlagung 2006 als Einkünfte aus Gewerbebetrieb besteuert ([§ 21 Abs. 1 Z 3 KStG 1988](#); vgl. KStR 2001 Rz 1454).

Doppelbesteuerungsabkommen, die eine Art. 13 Abs. 1 OECD-MA entsprechende Regelung enthalten, weisen das Besteuerungsrecht für die Einkünfte aus der Veräußerung dieses Vermögens dem Lagestaat (Österreich) zu.

Rz 67

Außerbetriebliche Einkünfte beschränkt steuerpflichtiger Körperschaften sind seit der Veranlagung 2006 nur mehr relevant, wenn sie aus der Veräußerung einer Beteiligung an einer inländischen Kapitalgesellschaft stammen, an der die ausländische Körperschaft zu mindestens 1% beteiligt war ([§ 98 Abs. 1 Z 5 lit. e EStG 1988](#)).

Rz 68

Doppelbesteuerungsabkommen, deren Zuteilungsnormen dem OECD-Musterabkommen folgen, weisen das Besteuerungsrecht für die Einkünfte aus der Veräußerung von Beteiligungen dem Ansässigkeitsstaat des Veräußerers zu (Art. 13 Abs. 5 OECD-MA). Daraus folgt, dass Österreich bei einer Auslandsverschmelzung das Besteuerungsrecht an den Veräußerungsgewinnen von Anteilen verliert, wenn mit dem Ansässigkeitsstaat der übertragenden Körperschaft überhaupt kein DBA oder ein DBA besteht, das Österreich als Quellenstaat das Besteuerungsrecht an den Anteilen entgegen Art. 13 Abs. 5 OECD-Musterabkommen belässt, das mit dem Ansässigkeitsstaat der übernehmenden Körperschaft abgeschlossene DBA aber Art. 13 Abs. 5 OECD-Musterabkommen folgt.

Beispiel:

Die X Ltd hat ihren Sitz und Geschäftsleitung in Indien und besitzt eine 10-prozentige Beteiligung an der inländischen A GmbH. Bei der A GmbH handelt es sich um keine Immobiliengesellschaft. Zum 31.12.07 erfolgt eine (up-stream) Verschmelzung der X Ltd auf ihre englische Mutter, die Z Ltd.

Durch die Verschmelzung kann Österreich keine Besteuerung der Veräußerung der Anteile an der A GmbH gemäß [§ 98 Abs. 1 Z 5 lit. e EStG 1988](#) mehr vornehmen, weil entgegen dem [DBA Indien](#) (Art. 13 Abs. 5: Ansässigkeit der Gesellschaft, deren Anteile veräußert werden, ist maßgeblich) das [DBA Großbritannien](#) entsprechend Art. 13 Abs. 5 OECD-MA das Besteuerungsrecht dem Ansässigkeitsstaat des Veräußerers der Anteile zuweist (Art. 13 Abs. 4). Die Verschmelzung unterliegt folglich nicht [Art. I UmgrStG](#). Es entsteht eine Steuerschuld auf Ebene von X Ltd. hinsichtlich der in der Beteiligung an A GmbH enthaltenen stillen Reserven. X Ltd. kann einen Besteuerungsaufschub gemäß [§ 1 Abs. 2 UmgrStG](#) beantragen.

Rz 72 wird ergänzt (Ergänzung um einen Verweis auf die Möglichkeit der aufgeschobenen Besteuerung, wenn die übernehmende ausländ. Körperschaft eine in der Anlage zum UmgrStG genannte EU-Gesellschaft oder eine norweg. Gesellschaft ist, in den allgemeinen Ausführungen sowie Hinweis welche Konsequenzen das tatsächliche Verbringen von Wirtschaftsgütern ins Ausland hat)

Rz 72

Im Falle der "Export-Verschmelzung" (siehe Rz 41 ff) geht das Vermögen der übertragenden österreichischen Körperschaft ohne Abwicklung auf die übernehmende ausländische Körperschaft über. Durch die Verschmelzung geht die bisher im Inland unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft unter, sodass bisher bestehende Besteuerungsrechte an den stillen Reserven verloren gehen können. Der verschmelzungsbedingte Entfall der Steuerhängigkeit der stillen Reserven führt daher zu einer (partiellen) Nichtanwendbarkeit des [Art. I UmgrStG](#) und damit zu einer (partiellen) Liquidationsbesteuerung nach [§ 20 KStG 1988](#). **Kommt es zum Entfall der Steuerhängigkeit der stillen Reserven durch Verschmelzung auf eine in der Anlage zum UmgrStG angeführte EU-Gesellschaft oder eine einer Kapitalgesellschaft vergleichbare Gesellschaft eines Mitgliedstaates des EWR, mit dem eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe besteht (derzeit nur mit Norwegen), kann die übertragende Körperschaft zwischen der Sofortbesteuerung und der aufgeschobenen Besteuerung wählen (siehe Rz 41a ff).**

Zur Behandlung der Anteilsinhaber in einem solchen Fall siehe Rz 264.

Bleiben die Wirtschaftsgüter aus Anlass der Verschmelzung in einer inländischen Betriebsstätte verstrickt (steueranhängig), werden aber in der Folge Wirtschaftsgüter in das Ausland verbracht, kommt [§ 6 Z 6 EStG 1988](#) zur Anwendung. Sind in Österreich belegene Wirtschaftsgüter keiner Betriebsstätte zuzuordnen, greift [§ 1 Abs. 2 zweiter Satz UmgrStG](#) ein. Eine nachfolgende tatsächliche Verbringung in das Ausland ist irrelevant; [§ 6 Z 6 EStG 1988](#) kann nicht mehr eingreifen.

- Inländische Betriebsstätten

Anlässlich des verschmelzungsbedingten Überganges von inländischen Betriebsstätten unterliegt die übernehmende ausländische Körperschaft mit ihren Betriebsstätteneinkünften der inländischen beschränkten Steuerpflicht. Die im übergegangenen Betriebsvermögen enthaltenen stillen Reserven bleiben im Falle der steuerlichen Buchwertfortführung im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht steuerhängig, sodass [Art. I UmgrStG](#) anwendbar ist.

Dies entspricht auch Art. 4 der kodifizierten Fusionsbesteuerungsrichtlinie, [RL 2009/133/EG](#) (Erfordernis der Betriebsstättenverhaftung).

Hingegen geht das inländische Besteuerungsrecht dann verloren, wenn nach dem DBA-Recht mit dem Ansässigkeitsstaat der übernehmenden Körperschaft die inländische Geschäftseinrichtung nicht mehr als Betriebsstätte gilt. In diesem Fall hat eine Liquidationsbesteuerung nach [§ 20 KStG 1988](#) zu erfolgen. Zur Frage des allfälligen Besteuerungsaufschubs siehe Rz 44.

- **Ausländische Betriebsstätten**

Der verschmelzungsbedingte Übergang einer ausländischen Betriebsstätte auf eine ausländische übernehmende Körperschaft fällt unter [Art. I UmgrStG](#), wenn Österreich mit dem Betriebsstättenstaat ein DBA abgeschlossen hat, das die Befreiungsmethode vorsieht, da die stillen Reserven dieser ausländischen Betriebsstätte schon bis zur Verschmelzung im Inland nicht steuerhängig waren. Wurden Verluste dieser Betriebsstätte auf Grund von [§ 2 Abs. 8 EStG 1988](#) in der Vergangenheit mit den positiven Inlandseinkünften der übertragenen Körperschaft verrechnet (vgl. KStR 2001 Rz 316 ff), kommt es durch die Verschmelzung nicht zu einer Nachversteuerung (Zurechnung zu inländischen betrieblichen Einkünften) sondern erst dann, wenn die Verluste im Ausland berücksichtigt werden.

Hingegen führt der verschmelzungsbedingte Übergang einer ausländischen Betriebsstätte dann zum Verlust des österreichischen Besteuerungsrechtes und damit zur Nichtanwendbarkeit des [Art. I UmgrStG](#), wenn mit dem Betriebsstättenstaat kein DBA besteht, oder ein DBA abgeschlossen wurde, das die Anrechnungsmethode vorsieht.

- **Beteiligungen**

Das inländische Besteuerungsrecht an den stillen Reserven von Beteiligungen an in- oder ausländischen Tochtergesellschaften geht gleichfalls unter, wenn die Beteiligungen verschmelzungsbedingt auf eine ausländische Körperschaft übergehen und das DBA mit dem Ansässigkeitsstaat der übernehmenden Körperschaft das Besteuerungsrecht hinsichtlich der Anteile entsprechend Art. 13 Z 4 OECD-Musterabkommen dem Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters zuweist, es sei denn, die Beteiligungen sind einer inländischen Betriebsstätte zuzurechnen.

- Internationale Schachtelbeteiligungen

Ebenso ist das Steuerverstrickungserfordernis nicht gewahrt, wenn eine (fiktiv) teilwertberichtigte internationale Schachtelbeteiligung, bei der ein Teil von der Steuerneutralität ausgenommen ist, oder eine Schachtelbeteiligung, für die zur Steuerwirksamkeit optiert wurde ([§ 10 Abs. 3 Z 1 KStG 1988](#)), verschmelzungsbedingt auf eine ausländische übernehmende Körperschaft übergeht und dadurch das inländische Besteuerungsrecht erlischt.

- Sonstiges Inlandsvermögen

Überträgt eine bloß vermögensverwaltend tätige österreichische Körperschaft im Wege einer Verschmelzung inländische Grundstücke auf eine ausländische Körperschaft, geht die Steuerhängigkeit der stillen Reserven infolge der Betriebsvermögensfiktion des [§ 21 Abs. 1 Z 3 KStG 1988](#) nicht verloren, sodass [Art. I UmgrStG](#) anwendbar ist.

Werden sonstige Wirtschaftsgüter (bewegliche Wirtschaftsgüter, Rechte, Patente, Kapitalanteile usw.) auf die ausländische Körperschaft übertragen, geht hingegen das Besteuerungsrecht verloren und [Art. I UmgrStG](#) ist insoweit nicht anwendbar. Zur Frage des allfälligen Besteuerungsaufschubs siehe Rz 44.

- Sonstiges Auslandsvermögen

Zu einer Entstrickung von Auslandsvermögen kommt es dann, wenn Österreich hinsichtlich des Auslandsvermögens der übertragenden inländischen Körperschaft ein Besteuerungsrecht zustand, das nach der Verschmelzung nicht mehr gegeben ist.

Rz 85 wird geändert (Rückwirkung auf Anteilsinhaberebene für Verschmelzungen auf einen Stichtag nach dem 31.12.2006; BudBG 2007)

Rz 85

Die steuerliche Rückwirkungsfiktion beschränkt sich auf den ertragsteuerlichen Bereich, sie erstreckt sich nicht auf den Bereich der Umsatzsteuer und der Gebühren und Verkehrsteuern (siehe Rz 319).

Zur Rückwirkung auf Anteilsinhaberebene siehe Rz 262.

Rz 89 wird geändert (sprachliche Korrektur)

Rz 89

Liegt bei einer im Firmenbuch eingetragenen Verschmelzung die Anwendungsvoraussetzung des [§ 1 UmgrStG](#) vor, ist gemäß [§ 2 Abs. 1 UmgrStG](#) bei der übertragenden Körperschaft für das mit dem Verschmelzungstichtag endende Wirtschaftsjahr das Betriebsvermögen mit dem Wert anzusetzen, der sich nach den steuerrechtlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung ergibt.

Diese für die verschmelzungsbedingt untergehende Körperschaft vorgesehene Bewertungsvorschrift ist für die Ansätze in der auf den Verschmelzungstichtag aufzustellenden (letzten) Steuerbilanz vorgesehen. Durch die zwingende **steuerrechtliche** Buchwertfortführung ([§ 3 Abs. 1 UmgrStG](#)) **bleiben** die stillen Reserven und ein bestehender Firmenwert bei der übernehmenden Körperschaft steuerhängig. Zur Aufwertungsoption siehe Rz 101 ff.

Rz 95 wird geändert (Anpassung an die Rechtslage durch AbgÄG 2005, [BGBl. I Nr. 161/2005](#))

Rz 95

Bei der Übertragung außerbetrieblichen Vermögens, **insbesondere eines inländischen Grundstückes oder** einer Beteiligung im Sinne des [§ 98 Abs. 1 Z 5 lit. e EStG 1988](#) idF **Budgetbegleitgesetz 2011, BGBl. I Nr. 111/2010**, sind die (außerbetrieblichen) Anschaffungskosten fortzuführen.

Zu den Umgründungskosten siehe Rz 141.

Rz 108 wird geändert (Ergänzung)

Rz 108

Ein steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn kommt nur dann in Betracht, wenn

- eine inländische Betriebsstätte ([§ 98 Abs. 1 Z 3 EStG 1988](#); Art. 7 OECD-Musterabkommen),

- unbewegliches Vermögen ([§ 21 Abs. 1 Z 3 KStG 1988](#); **Art. 13 Abs. 1 OECD-MA**),
- **grundstücksgleiche Rechte, die der Steuerpflicht gemäß [§ 30 EStG 1988](#) unterliegen (zB Baurecht; [§ 98 Abs. 1 Z 7 EStG 1988](#); Art. 13 Abs. 1 OECD-MA) oder**
- eine **mindestens 1-prozentige** Beteiligung an einer inländischen Kapitalgesellschaft (Art. 13 Abs. 5 OECD-Musterabkommen)

vorliegen.

Rz 121 wird geändert (klarere Fassung)

Rz 121

Erfolgt die Verschmelzung auf einen Regelbilanzstichtag oder auf einen Zwischenstichtag und weisen übertragende und übernehmende Körperschaft unterschiedliche Bilanzstichtage auf, sind nachfolgende Fälle zu unterscheiden:

Ergeben **hinsichtlich des übertragenen Vermögens** das **letzte** ~~Rumpf~~Wirtschaftsjahr der übertragenden Körperschaft und das ~~Rumpf~~Wirtschaftsjahr der übernehmenden Körperschaft vom Verschmelzungstichtag bis zum nächsten Regelbilanzstichtag (**bezogen auf das übernommene Vermögen**) insgesamt einen Zeitraum von

- **bis zu 6 Monaten**, steht insgesamt nur die Halbjahres-AfA zu
- **mehr als 6 bis 12 Monaten**, kann insgesamt eine Ganzjahres-AfA verrechnet werden
- mehr als 12 **bis 18 Monaten**, kann insgesamt eine 1,5-fache AfA-Quote angesetzt werden
- mehr als 18 Monaten, kann bei der übertragenden und der übernehmenden Körperschaft jeweils die volle Jahres-AfA geltend gemacht werden.

Hinsichtlich des Aufteilungsmodus steht auch hier der übertragenden Körperschaft das Wahlrecht zu, ob sie die Halbjahres-AfA des [§ 7 Abs. 2 EStG 1988](#) oder eine Aliquotierung pro rata temporis in Anspruch nimmt.

Rz 122 wird neu eingefügt (Hinweis auf den Übergang der Nachversteuerungsverpflichtung betreffend Gewinnfreibetrag)

Rz 122

Wird von einer natürlichen Person für einen Betrieb ein Gewinnfreibetrag gemäß [§ 10 EStG 1988](#) geltend gemacht und wird in der Folge dieser Betrieb gemäß [Art. III UmgrStG](#) eingebracht, geht die Nachversteuerungsverpflichtung gemäß [§ 10 Abs. 5 EStG 1988](#) auf die übernehmende Körperschaft über ([§ 10 Abs. 6 EStG 1988](#)). Wird diese Körperschaft in der Folge auf eine andere verschmolzen, kommt es zu einem weiteren Übergang dieser Verpflichtung.

Nach der Rz 129 wird folgende Überschrift eingefügt:

1.3.1.3.2.9 Nachversteuerung gemäß [§ 2 Abs. 8 EStG 1988](#)

Rz 130 wird neu eingefügt (Hinweis, dass auch die Nachversteuerungsverpflichtung gemäß [§ 2 Abs. 8 Z 3 EStG 1988](#) infolge Übernahme ausländischer Betriebsstätten übergeht)

Rz 130

Hat die übertragende Körperschaft eine ausländische Betriebsstätte, für die in Vorjahren gemäß [§ 2 Abs. 8 EStG 1988](#) iVm [§ 7 Abs. 2 KStG 1988](#) Verluste geltend gemacht worden sind, führt die Verschmelzung nicht zur Nachversteuerung. Die Einkünfte der übernehmenden Körperschaft sind erst dann zu erhöhen, wenn die Verluste im Ausland berücksichtigt werden oder berücksichtigt werden könnten (vgl. auch EStR 2000 Rz 207).

Rz 160d wird geändert (Neuregelung der Ausnahme von der Aufwertung auf den gemeinen Wert bei Importverschmelzungen durch das BudBG 2007; Entfall des ersten Beispiels)

Rz 160d

Die Neubewertung hat nach [§ 3 Abs. 1 Z 2 UmgrStG idF BudBG 2007, BGBl. I Nr. 24/2007](#), entsprechend der Regelung in [§ 6 Z 6 EStG 1988](#) nicht zu erfolgen, wenn das Besteuerungsrecht der Republik Österreich für Vermögen(steile) wieder entsteht,

- für das durch eine vorangegangene Umgründung im Sinne des UmgrStG bei der übernehmenden Körperschaft das Besteuerungsrecht eingeschränkt wurde **und dabei die Steuerschuld nicht festgesetzt worden ist**
- **für Kapitalanteile, die Gegenstand einer vorangegangenen Einbringung gewesen sind, für die die Steuerschuld gemäß [§ 16 Abs. 1 zweiter Teilstrich UmgrStG](#) noch nicht entstanden ist (siehe Rz 860d), oder**
- **das** von der übernehmenden Körperschaft zuvor nach [§ 6 Z 6 EStG 1988](#) in das Ausland überführt worden **ist und dabei die Steuerschuld nicht festgesetzt worden ist.**

In diesem Fall sind die (fortgeschriebenen) Buchwerte vor der Auslandsüberführung maßgebend (**vgl. EStR 2000 Rz 2517h**), bei späterer Gewinnverwirklichung sind allerdings nachweislich im Ausland entstandenen stillen Reserven auszuscheiden. **Eine Veräußerung nach erfolgtem Reimport führt nicht zur Nachversteuerung zB gemäß [§ 1 Abs. 2 fünfter Satz UmgrStG](#) oder [§ 6 Z 6 lit. b Z 2 EStG 1988](#), sondern ist im Zeitpunkt der Realisation als laufender Geschäftsfall zu erfassen.**

Beispiel 1:

Die A-GmbH hatte im Jahre 01 Wirtschaftsgüter auf ihre in der EU ansässige Tochter B-AG übertragen und nach § 6 Z 6 EStG 1988 in Verbindung mit § 7 KStG 1988 die Nichtfestsetzung der Steuerschuld beantragt. Im Zuge der Import-Verschmelzung der B-AG auf die durch formwechselnde Umwandlung zur AG gewordenen und verschmelzungsbedingt zur A-SE gewandelten übernehmenden Körperschaft zum 31.12.04 werden die seinerzeit übertragenen Wirtschaftsgüter in das Inland verbracht. Da die exportierende Gesellschaft in der Folge ihr Vermögen wieder zurückerhält, hat sie die (fortgeschriebenen) Buchwerte zum 31.12.01 anzusetzen. Bei späterer Veräußerung ist der Veräußerungsgewinn um die im Ausland entstandenen Wertsteigerungen zu vermindern.

Sollte das rückübertragene Vermögen ~~hingegen~~ nicht von der nunmehr übernehmenden Körperschaft (sondern von einem anderen Abgabepflichtigen) in das Ausland übertragen worden sein, ist die Neubewertung vorzunehmen. Hat der exportierende Abgabepflichtige einen Steueraufschub beantragt, bleibt diese Steuerhängigkeit auch nach dem Import aufrecht und wird bei Realisierung im Inland schlagend. **Ist der exportierende Abgabepflichtige umgründungsbedingt untergegangen (Verschmelzung; Umwandlung; Aufspaltung), ist dann keine Neubewertung gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 2 erster Teilstrich UmgrStG](#) vorzunehmen, wenn die inländische übernehmende Körperschaft Gesamtrechtsnachfolgerin jener Körperschaft ist, die das Vermögen zunächst ins Ausland übertragen und den Nichtfestsetzungsantrag gestellt hat.**

Beispiel 12:

Die A-GmbH&CoKG hat anlässlich der Einbringung der Beteiligung an der X-GmbH zum 31.12.01 in die in der EU ansässige B Holding-AG nach [Art. III UmgrStG](#) nach [§ 16 Abs. 1 UmgrStG](#) die Nichtfestsetzung der Steuerschuld beantragt. Im Zuge der Import-Verschmelzung der B-AG auf die C-AG bzw. nachfolgend C-SE zum 31.12.04 entsteht bei dieser das Besteuerungsrecht ua. hinsichtlich der übernommenen Beteiligungen. Die C-SE hat die Beteiligungen mit dem gemeinen Wert anzusetzen.

Die A-GmbH&CoKG bleibt hinsichtlich der nicht festgesetzten Steuer hängig. Die Festsetzung hat zu erfolgen, wenn die C-SE die übernommene Beteiligung an der X-GmbH veräußert, die Höhe der festzusetzenden Steuer ergibt sich aus dem Unterschiedsbetrag zwischen dem Buchwert und dem gemeinen Wert zum Einbringungstichtag, maximal aber dem Unterschiedsbetrag zwischen Buchwert zum Einbringungstichtag und dem von der C-SE erzielten Veräußerungserlös.

Werden Kapitalanteile umgründungsbedingt auf einen ausländischen der EU angehörenden oder in Norwegen (Rz 158) ansässigen Rechtsnachfolger übertragen, unterbleibt unter den Voraussetzungen des [§ 16 Abs. 1 UmgrStG](#) eine sofortige oder aufgeschobene Steuerfestsetzung, ohne dass sich im Falle der Import-Verschmelzung etwas an der Abhängigkeit der Neubewertung von der Identität oder Nichtidentität der übernehmenden Körperschaft ändert.

Beispiel 23:

Der im Inland ansässige A bringt die in seinem Einzelunternehmen gehaltene Beteiligung an der inländischen B-GmbH zum 31.12.01 (Buchwert 1.000, Verkehrswert 5.000) nach [Art. III UmgrStG](#) in die in der EU ansässige vermögensverwaltende C-GmbH gegen Gewährung neuer Anteile an dieser ein. A beantragt nach [§ 16 Abs. 1 UmgrStG](#) die Nichtfestsetzung der entstandenen Steuerschuld (siehe dazu auch Rz 860a ff). Die Anschaffungskosten der als Gegenleistung gewährten Beteiligung an

der C-GmbH betragen nach [§ 20 Abs. 2 Z 5 UmgrStG](#) zunächst dem Buchwert, im Falle der Gewinnrealisierung im Ausland wäre die Festsetzung der aufgeschobenen Steuerschuld nach [§ 20 Abs. 2 Z 5 UmgrStG](#) mit der Anhebung der Anschaffungskosten um den Realisierungswert verbunden.

Im Zuge der Import-Verschmelzung der formwechselnd in eine AG umgewandelten C-GmbH auf die inländische D-AG bzw. nachfolgend D-SE zum 31.12.04 erlangt die Republik Österreich ua. hinsichtlich der seinerzeit von A eingebrachten Beteiligung (wieder) das Besteuerungsrecht.

- Die D-SE hat die übernommene Beteiligung mit dem gemeinen Wert zum Verschmelzungstichtag (zB 5.800) anzusetzen. Bei späterer Veräußerung der Beteiligung lösen bei ihr nur neu entstandene stille Reserven eine Veräußerungsgewinnbesteuerung aus.
- A bleibt auf Grund des in [§ 16 Abs. 1 UmgrStG](#) verankerten Besteuerungsvorbehaltes auch nach der Import-Verschmelzung hängig, der Tausch der Anteile an der C-GmbH gegen Aktien an der übernehmenden D-SE ist nach [§ 5 Abs. 1 UmgrStG](#) steuerneutral, dh die Anschaffungskosten von 1.000 haben sich verschmelzungsbedingt nicht geändert. Die Festsetzung der aufgeschobenen Steuer hat in jenem Jahr zu erfolgen, in dem die D-SE die übernommene Beteiligung veräußert. Die Höhe der festzusetzenden Steuer ergibt sich aus dem Unterschiedsbetrag zwischen dem Buchwert und dem gemeinen Wert zum Einbringungstichtag, maximal aber dem Unterschiedsbetrag zwischen Buchwert zum Einbringungstichtag und dem von der D-SE erzielten Veräußerungserlös. Erzielt die D-SE bei der Veräußerung am 15.5.06 a) 6.000, b) 4.200, entsteht im Fall a) Einkommensteuerpflicht in Höhe von 4.000 und im Fall b) eine solche von 3.200. Die Anschaffungskosten der Beteiligung an der D-SE erhöhen sich mit 15.5.06 im Falle a) um 4.000 auf 5.000 und im Falle b) um 3.200 auf 4.200.

Rz 160e wird neu eingefügt (Ausschüttungsfiktion für Importverschmelzungen aufgrund des AbgÄG 2010)

Rz 160e

Ist die übernehmende Körperschaft am Verschmelzungstichtag an einer übertragenden ausländischen Körperschaft beteiligt (up-stream Importverschmelzung) und würden die Gewinnanteile der übertragenden Körperschaft bei der übernehmenden Körperschaft aufgrund [§ 10 Abs. 4 oder 5 KStG 1988](#) steuerpflichtig sein, ist gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 3 UmgrStG](#) bei der übernehmenden Körperschaft ein fiktiver Ausschüttungsgewinn zu erfassen. Diese fiktive Ausschüttungsbesteuerung betrifft daher jene Auslandsbeteiligungen, bei denen zur Vermeidung von Steuerhinterziehung und

Missbrauch bzw. wegen Niedrigbesteuerung von Passiveinkünften im Ausland der Methodenwechsel (Anrechnungsmethode statt Befreiungsmethode) für Gewinnteile zur Anwendung kommt.

Der fiktive Ausschüttungsbetrag errechnet sich unter Berücksichtigung der Beteiligungsquote aus der Differenz zwischen dem Reinvermögen der übertragenden Körperschaft und dem von der übernehmenden Körperschaft eingezahlten Nennkapital. Maßgeblich sind die Werte der der Verschmelzung zugrunde liegenden Bilanz der übertragenden Körperschaft. Kein eingezahltes Nennkapital iSd [§ 3 Abs. 1 Z 3 UmgrStG](#) liegt bei einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln ([§ 3 Abs. 1 Z 29 EStG 1988](#)) vor.

Rz 183 wird geändert (Anpassung der Beteiligungshöhe an das BudBG 2003 sowie Anpassung an die neue Regelungstechnik, dh. keine fiktive Teilwertabschreibung mehr; klarere Formulierung welcher Stichtag für die Bewertung maßgeblich ist)

Rz 183

Waren sowohl die übertragende Körperschaft als auch die übernehmende Körperschaft vor der Verschmelzung zu weniger als **10%** beteiligt und entsteht bei der übernehmenden Körperschaft verschmelzungsbedingt eine internationale Schachtelbeteiligung, ist mangels einer Optionsmöglichkeit (siehe Rz 180) der volle Unterschiedsbetrag zwischen dem höheren Teilwert der Beteiligung im Verschmelzungszeitpunkt (**Verschmelzungsstichtag**) und dem neuen Buchwert der Beteiligung ~~als fiktive Teilwertabschreibung in Evidenz zu nehmen~~ **im Veräußerungsfall von der Steuerfreiheit ausgenommen. Der Unterschiedsbetrag ist daher in Evidenz zu nehmen.**

Als Buchwert gilt der steuerlich maßgebende Buchwert. Wurde auf die Beteiligung vor der Verschmelzung eine steuerwirksame Teilwertabschreibung gemäß [§ 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988](#) vorgenommen, ist dieser Buchwert unabhängig davon maßgebend, ob die Siebentelabsetzung bis zum Verschmelzungsstichtag abgeschlossen wurde. Die übernehmende Körperschaft setzt als Gesamtrechtsnachfolgerin die offenen Siebentel ab (Rz 128).

Rz 193 und 194 werden geändert (Entfernung des Verweises auf Rz 160a im vorletzten Absatz von Rz 193 und Einfügung in die Rz 194)

Rz 193

Im Falle einer Verschmelzung ausländischer Körperschaften (siehe Rz 36 ff) geht der einer inländischen Betriebsstätte der übertragenden Körperschaft zurechenbare Verlust bzw. Verlustvortrag ([§ 102 Abs. 2 Z 2 EStG 1988](#) in Verbindung mit [§ 21 Abs. 1 Z 1 letzter Satz KStG 1988](#)) auf die übernehmende Körperschaft über und kann mit zukünftigen Betriebsstättengewinnen verrechnet werden. Gleiches gilt für inländisches unbewegliches Vermögen der übertragenden unter [§ 21 Abs. 1 Z 3 KStG 1988](#) fallenden Körperschaft, das einer inländischen Betriebsstätte gleichgestellt ist.

Im Falle einer Exportverschmelzung geht der einer inländischen Betriebsstätte oder inländischem unbeweglichen Vermögen der übertragenden Körperschaft zurechenbare Verlust bzw. Verlustvortrag ([§ 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988](#)) auf die übernehmende Körperschaft über und kann im Rahmen der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht nach Maßgabe des [§ 102 Abs. 2 Z 2 EStG 1988](#) in Verbindung mit [§ 21 Abs. 1 Z 1 letzter Satz KStG 1988](#) abgesetzt werden.

~~Zur Importverschmelzung siehe Rz 160a.~~

Die Diskriminierungsverbote der Doppelbesteuerungsabkommen, die im gegebenen Zusammenhang im Gleichklang mit den Nichtdiskriminierungserfordernissen des EU-Rechtes ausgelegt werden, sind zu beachten; danach kommt [§ 102 Abs. 2 Z 2 EStG 1988](#) nur die Wirkung eines Schutzmechanismus gegen tatsächliche Verlustdoppelverwertungen zu. Der Verlustvortrag in der inländischen Betriebsstätte wird daher nur mehr dann verwehrt, wenn diese Verluste auch im ausländischen Staat - ohne dortige Nachversteuerung - verwertet werden.

Rz 194

Voraussetzung für den Übergang der Verluste der übertragenden Körperschaft ist die Buchwertfortführung. Im Falle der Aufwertung eines Auslandsvermögens ist der Übergang des Verlustvortrages hinsichtlich des dem Inlandsvermögen zuordenbaren Verlustes nicht beeinträchtigt.

Im Falle einer Import-Verschmelzung sind die mit ausländischen Betriebsstätten oder sonstigem Vermögen der übertragenden Körperschaft verbundenen nach ausländischem Abgabenrecht ermittelten Verluste mangels der Eigenschaft von Verlusten im Sinne des [§ 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988](#) kein Gegenstand des Verlustvortragsübergangs. Soweit das Besteuerungsrecht der Republik Österreich entsteht, kommt ein Verlustvortragsübergang zusätzlich durch die Neubewertung nicht in Betracht (**siehe auch Rz 160a**).

Rz 200 wird geändert (Aufnahme VwGH 18.11.2009, [2006/13/0160](#), betreffend das Schicksal von Verlusten aus dem Halten eines Mitunternehmeranteiles)

Rz 200

Die Begriffe "Betrieb" und "Teilbetrieb" sind nach ertragsteuerlichen Kriterien auszulegen (siehe EStR 2000 Rz 5506 ff). **Entsteht ein Verlust aufgrund des Haltens eines Mitunternehmeranteiles, ist als verlustverursachendes Vermögen der von der Mitunternehmerschaft geführte Betrieb anzusehen. Besteht dieser Mitunternehmerbetrieb im Zeitpunkt des Verschmelzungstichtages (anteilig) bei der übertragenden Körperschaft nicht mehr, kommt es daher zu einem Untergang der durch diesen Mitunternehmeranteil verursachten Verluste (VwGH 18.11.2009, [2006/13/0160](#)). Auch die vor der Verschmelzung erfolgte (aliquote) Übertragung des Mitunternehmeranteiles führt zu einem (aliquoten) Wegfall der durch den Anteil verursachten Verluste.**

Der Verkauf, die Stilllegung oder die qualifizierte Umfangsverminderung einer (verlustverursachenden) Produktionseinheit oder Filiale, die für sich keine Teilbetriebseigenschaft aufweist, vor dem Verschmelzungstichtag führt daher für sich allein zu keiner Kürzung eines Verlustabzuges. Näheres siehe Rz 202.

Rz 207a wird neu eingefügt (Aussage zum Schicksal von gemäß [§ 4 UmgrStG](#) übergegangenen Verlusten bei Folgeumgründungen)

Rz 207a

Wurden von der übertragenden Körperschaft bei einer vorgelagerten Umgründung mit einem (Teil)Betrieb Verluste übernommen, die sie bis zum Verschmelzungstichtag noch nicht verwerten konnte, ist ein objektbezogener Übergang nur möglich, wenn der verlustverursachende (Teil)Betrieb am Verschmelzungstichtag als eigenständiges Verlustzuordnungsobjekt tatsächlich vorhanden ist.

Hat ein (Teil)Betrieb, der die Verluste verursachte, seine Identität als eigenständige Einheit verloren, weil er nach einer Vorumgründung mit dem Betrieb der nunmehr übertragenden Körperschaft vereinigt wurde, ist der Objektbezug grundsätzlich nicht mehr gegeben. Es bestehen jedoch keine Bedenken, den Verlustübergang anzuerkennen, wenn nachgewiesen wird, dass der verlustverursachende (Teil)Betrieb in Folge der Eingliederung zwar seine Identität als eigenständige Einheit verloren hat, die verlustverursachenden Aktivitäten aber im Rahmen des Gesamtbetriebes der übertragenden Körperschaft noch in vergleichbarem ([§ 4 Z 1 lit. c UmgrStG](#)) Umfang vorhanden sind.

Beispiel:

Ein Einzelunternehmer betreibt einen Elektrogerätehandel an zwei Standorten, wobei die Filialen als Teilbetriebe anzusehen sind (vgl. EStR 2000 Rz 5593). Eine der Filialen, die in der Vergangenheit Verluste verursacht hat, die noch nicht verrechnet sind, wird in die X-GmbH eingebracht, die ebenfalls einen Elektrogerätehandel betreibt. Ist aufgrund von organisatorischen Maßnahmen (zB einheitliche Werbung für alle Standorte) zwar die ertragsteuerliche Teilbetriebseigenschaft der eingebrachten Filiale bei der X-GmbH in der Folge weggefallen, wird aber jene betriebliche Aktivität, die den Verlust verursacht hat, in der übernehmenden X-GmbH unverändert fortgesetzt, dh. die übernommene Filiale wird weiter betrieben, gehen diese im Rahmen der Einbringung übergegangenen Verluste bei einer nachfolgenden Verschmelzung der X-GmbH auf die Y-GmbH über.

Rz 208 wird ergänzt (Umschreibung des Vorliegens einer Portfolioveranlagung)

Rz 208

Bei ausschließlich vermögensverwaltend tätigen Körperschaften ist die kleinste Verlustzuordnungseinheit für die Beurteilung des objektbezogenen Verlustvortragsübergangs der einzelne Vermögensteil von nicht untergeordneter Bedeutung (zB eine Liegenschaft einer vermögensverwaltenden Kapitalgesellschaft oder eine wesentliche Beteiligung einer Holdinggesellschaft). Verluste, die von jenen Vermögensteilen verursacht wurden, die am Verschmelzungstichtag nicht mehr oder nicht mehr in wirtschaftlich vergleichbarem Umfang vorhanden sind, gehen bei der Verschmelzung unter.

Im Bereich des Kapitalvermögens, das im Sinne einer Portfolioveranlagung verwaltet wird, ist - auf Grund des Funktionszusammenhanges - von einer einzigen Zuordnungseinheit auszugehen.

Unter einer Portfolioveranlagung ist die Bündelung eines Wertpapierbestandes für einen einheitlichen Veranlagungszweck zu verstehen, wobei es sich nicht um wesentliche Beteiligungen handeln darf. In ein Portfolio können auch verschiedene Wertpapiertypen fallen (zB Aktien und Anleihen).

Unter Berücksichtigung des Veranlagungszweckes liegt eine wesentliche Beteiligung jedenfalls vor, wenn der Anteil zumindest 1% beträgt.

Rz 210 wird geändert (Aufnahme eines detaillierteren Beispiels)

Rz 210

[§ 4 Z 1 lit. a UmgrStG](#) normiert, dass die übergehenden Verluste erstmals in jenem Veranlagungszeitraum (= Kalenderjahr) von der übernehmenden Körperschaft als Sonderausgabe abgezogen werden können, das dem Jahr folgt, in das der Verschmelzungstichtag fällt.

Beispiel 1:

Die X-GmbH (Bilanzstichtag 31.12.) wird zum 30.9.09 auf die Y-GmbH (Bilanzstichtag ebenfalls 31.12.) verschmolzen. Das durch den Betrieb der X-GmbH für den Zeitraum 1.1.09 bis 30.09.09 erzielte Ergebnis beträgt 40.000. Die X-GmbH verfügt zum 31.12.08 über Verlustvorträge von 200.000.

Das Ergebnis der X-GmbH für das Rumpfwirtschaftsjahr 1.1.09 bis 30.9.09 beträgt unter Berücksichtigung des Verlustabzuges 10.000 (aufgrund der Vortragsgrenze des [§ 2 Abs. 2b Z 2 EStG 1988](#)).

Das von der X-GmbH für den Zeitraum 1.10. bis 31.12.09 unternehmensrechtlich erzielte Ergebnis geht in die Gewinnermittlung der Y-GmbH im Rahmen der Veranlagung 09 ein ([§ 3 Abs. 1 UmgrStG](#)), ohne dass ihr für diesen Zeitraum die Verlustabzüge der X-GmbH bereits zur Verfügung stehen. Auf die Y-GmbH gehen ab der Veranlagung 10 sohin 170.000 an Verlustvorträgen bei Vorliegen der Voraussetzungen des [§ 4 UmgrStG](#) über.

Beispiel 2:

Die übernehmende Gesellschaft bilanziert auf den 31.3.02:

Unabhängig davon, ob die Verschmelzung zB auf den 31.1., 31.3., 30.6. oder 31.12.02 erfolgt, steht ein bei der übertragenden Gesellschaft bestehender vortragsfähiger Verlust aus 01 sowie ein laufender Verlust aus 02 der übernehmenden Gesellschaft erst ab der Veranlagung 03 (= Wirtschaftsjahr 1.4.02 - 31.3.03) als Sonderausgabe zu.

Rz 211 wird geändert (Offene Abschreibungssiebentel fallen aufgrund VwGH 14.10.2010, [2008/15/0212](#), unter die Regelung des [§ 4 UmgrStG](#))

Rz 211

Zu den Schwebeverlusten, die nicht unter [§ 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988](#) in Verbindung mit [§ 18 Abs. 6 und Abs. 7 EStG 1988](#) fallen, zählen ua. solche nach [§ 26a Abs. 6 KStG 1988](#), nach [§ 2 Abs. 2a EStG 1988](#) und [§ 7 Abs. 2 KStG 1988](#) sowie - soweit noch vorhanden - gemäß [§ 10 Abs. 8 EStG 1988](#) in der Fassung BGBl. Nr. 201/1996 oder [§ 23a EStG 1972](#). Nicht zu den Schwebeverlusten gehören am Verschmelzungstichtag offene **Siebentel aufgrund einer abzugsfähigen Teilwertabschreibung oder aufgrund eines Verlustes anlässlich der Veräußerung bzw. eines sonstigen Ausscheidens einer zum Anlagevermögen gehörenden Beteiligung gemäß [§ 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988](#).**

Für Verschmelzungsbeschlüsse ab dem 1.1.2011 gilt Folgendes:

Offene Siebentel aufgrund einer abzugsfähigen Teilwertabschreibung oder aufgrund eines Verlustes anlässlich der Veräußerung bzw. eines sonstigen Ausscheidens einer zum Anlagevermögen gehörenden Beteiligung gemäß [§ 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988](#) sind von der Regelung des [§ 4 UmgrStG](#) umfasst, weil § 4

UmgrStG an den Verlustentstehungszeitpunkt anknüpft (VwGH 14.10.2010, [2008/15/0212](#); siehe Rz 254).

Rz 228 wird geändert (Klarstellung, dass die nachfolgende Kürzung im Fall einer nachfolgenden Verschmelzung mit der vormaligen Zwischengesellschaft nur hinsichtlich jener Verluste gilt, die bei der (ehemaligen) Einzelgesellschaft entstanden sind sowie Einfügung eines Beispiels)

Rz 228

In Fällen mittelbarer Verschmelzungen sind die Verlustvorträge der Einzelgesellschaft um Teilwertabschreibungen der Großmuttergesellschaft auf die Beteiligung an der Mutter(Zwischen)Gesellschaft, soweit sie auf die Einzelgesellschaft zurückzuführen sind, zu kürzen. Teilwertabschreibungen der Zwischengesellschaft auf die Beteiligung der Einzelgesellschaft sind dabei unbeachtlich. Für den Fall einer nachfolgenden Verschmelzung mit der vormaligen Zwischenkörperschaft unterbleibt eine nochmalige Kürzung, **soweit die Verluste der Einzelgesellschaft betroffen sind.**

Beispiel:

Die A-GmbH ist mit 100% an der B-GmbH und die B-GmbH wiederum mit 100% an der C-GmbH beteiligt. Im Jahr 06 hat die A-GmbH auf die Beteiligung an der B-GmbH eine steuerwirksame Teilwertabschreibung von 700 vorgenommen, die zu 400 auf Verluste der C-GmbH und zu 300 auf solche der B-GmbH zurückzuführen ist. Die B-GmbH hat im selben Jahr eine Teilwertabschreibung auf die Beteiligung an der C-GmbH iHv 400 durchgeführt. Der Verlustvortrag der B-GmbH beträgt 1.000 und jener der C-GmbH 1.500.

Im Jahr 07 wird die C-GmbH up-Stream auf die A-GmbH verschmolzen. Sodann erfolgt 09 eine down-Stream-Verschmelzung der A-GmbH auf die B-GmbH.

Aufgrund der Up-Stream-Verschmelzung der C-GmbH auf die A-GmbH hat im Jahr 08 eine Kürzung der von der C-GmbH auf die A-GmbH übergehenden vortragsfähigen Verluste von 400 zu erfolgen.

Infolge der anschließenden Down-Stream-Verschmelzung sind die vortragsfähigen Verluste der B-GmbH um einen Betrag von 300 (und nicht 700) zu kürzen.

Rz 233 wird geändert (Vorziehen der Aussage zum Wirksamwerden der Kürzung bei Doppelverlustverwertung vor die Beispiele)

Rz 233

Für in nach 1995 endenden Wirtschaftsjahren vorgenommene Teilwertabschreibungen bezieht sich die Kürzung auf den vollen Betrag der Teilwertabschreibung (abzüglich späterer Zuschreibungen), unabhängig davon, in welchem Ausmaß sie nach der ab der Veranlagung 1996 geltenden Siebentelverteilung nach [§ 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988](#) bis zum Verschmelzungstichtag tatsächlich bereits geltend gemacht werden konnte.

Die Kürzung hat im up-stream-merger-Fall in dem dem Verschmelzungstichtag folgenden Veranlagungszeitraum und im down-stream-merger-Fall in dem Veranlagungszeitraum zu erfolgen, in das der Verschmelzungstichtag fällt.

Beispiel:

a) up stream merger:

Die zum 31.12. bilanzierende Tochtergesellschaft T-GmbH wird als übertragende Gesellschaft zum 30.6.00 mit ihrer ebenfalls auf den 31.12. bilanzierenden 100-prozentigen Muttergesellschaft M-GmbH (= übernehmende Gesellschaft) "up stream" verschmolzen. Als Folge der Verschmelzung sind die vortragsfähigen Verluste der übertragenden Tochtergesellschaft im Gesamtbetrag von 20.000 um die bei der Muttergesellschaft vorgenommene dem Grunde nach abzugsfähige Teilwertabschreibung von 10.000 zu kürzen. Der Verlustvortrag der Tochtergesellschaft T-GmbH geht in dem dem Verschmelzungstichtag 30.6.00 folgenden Veranlagungsjahr 01 auf die übernehmende M-GmbH über. Auch die Kürzung hat in diesem Jahr (= 01) zu erfolgen. Die vortragsfähigen Verluste der übernehmenden M-GmbH in Höhe von 9.000 sind von der Kürzung nicht betroffen und stehen ungekürzt auch im Verschmelzungsjahr zur Verfügung.

b) down-stream-merger:

Die zum 31.12. bilanzierende Muttergesellschaft M-GmbH wird als übertragende Gesellschaft per 30.6.00 auf ihre ebenfalls zum 31.12. bilanzierende 100-prozentige Tochtergesellschaft T-GmbH (= übernehmende Gesellschaft) "down stream" verschmolzen. Als Folge der Verschmelzung sind die eigenen vortragsfähigen Verluste der übernehmenden Tochtergesellschaft im Gesamtbetrag von 20.000 um die bei der Muttergesellschaft vorgenommene dem Grunde nach abzugsfähige Teilwertabschreibung von 10.000 zu kürzen. Die Kürzung wird im Veranlagungszeitraum 00 (= Verschmelzungsjahr) wirksam. Die Verluste der übertragenden M-GmbH in Höhe von 9.000 sind von der Kürzung zwar nicht betroffen, stehen der übernehmenden T-GmbH nach [§ 4 Z 1 lit. a UmgrStG](#) aber erst ab dem dem Verschmelzungstichtag folgenden Veranlagungszeitraum, also bei der Veranlagung 01 zur Verfügung.

Vor der (neuen) Rz 254 wird ein neuer Abschnitt 1.4.8. eingefügt und erhält der bisherige Abschnitt 1.4.8. die Bezeichnung 1.4.9.

1.4.8. Behandlung von Verlustkomponenten aus einer Teilwertabschreibung gemäß [§ 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988](#)

Rz 254 wird neu eingefügt (Anwendung des [§ 4 UmgrStG](#) auf offene Siebentel aus Teilwertabschreibungen bzw. Veräußerungsverlusten gemäß [§ 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988](#))

Rz 254

Im Hinblick auf das Erfordernis einer Verteilung des Aufwandes aus einer Teilwertabschreibung auf zum Anlagevermögen gehörende Beteiligungen an Körperschaften (im Sinne des [§ 10 KStG 1988](#)) oder eines Verlustes aus der Veräußerung oder aus einem sonstigen Ausscheiden (zB Liquidation) einer derartigen Beteiligung auf sieben Jahre können sich Siebentelkomponenten mangels Verrechnung mit Gewinnen im vortragsfähigen Verlust befinden oder als offene Siebentelbeträge am Stichtag vorhanden sein. Die im vortragsfähigen Verlust enthaltenen Komponenten teilen das Schicksal der übrigen Verluste und gehen nach Maßgabe des [§ 4 UmgrStG](#) über oder nicht über bzw. bleiben bei der übernehmenden Körperschaft abzugsfähig oder nicht. Im Hinblick auf die gleiche Grundlage sind die am Stichtag offenen Komponenten nicht anders zu behandeln als die übrigen Verluste. Auch für sie ist der Übergang auf die übernehmende Körperschaft bzw. die Fortsetzung bei der übernehmenden Körperschaft davon abhängig, ob der Objektbezug und die Vergleichbarkeit gegeben ist (VwGH 14.10.2010, [2008/15/0212](#)).

Beispiel:

Im Jahr 02 führt die X-AG (Bilanzstichtag 31.12.) auf die 50-prozentige Beteiligung an der inländischen A-GmbH eine Teilwertabschreibung über 70.000 durch, die steuerlich zu einem Verlust führt. Sie macht das erste Siebentel im Rahmen der Veranlagung 02 geltend. Zum Stichtag 30.9.03 wird die X-AG auf die Y-AG (Bilanzstichtag ebenfalls 31.12.) verschmolzen. Im Jahr 03 kann nur die X-AG ein weiteres Siebentel aus der Teilwertabschreibung geltend machen, nicht aber die Y-AG, weil auch für die noch offenen Siebentel aus der Teilwertabschreibung [§ 4 UmgrStG](#) zur Anwendung kommt und daher eine Geltendmachung erstmals in dem dem

Verschmelzungstichtag folgenden Veranlagungszeitraum, dh. im Jahr 04 möglich ist. Weiters ist eine Geltendmachung der offenen Teilwertabschreibungssiebel durch die Y-AG ab 04 nur dann möglich, wenn die Voraussetzungen des [§ 4 UmgrStG](#) wie insbesondere Vorhandensein des verlustverursachenden Vermögens am Stichtag und Vergleichbarkeit des vorhandenen Vermögens gegeben sind.

Rz 258 wird geändert (Streichung aufgrund BudBG 2007 und AbgSiG 2007)

Rz 258

Im Rahmen einer Verschmelzung erhalten die Gesellschafter für den Verlust der Anteile an der übertragenen Gesellschaft als Ausgleich idR entsprechende Gegenleistungen.

Diese Abfindungen können etwa sein:

- neue Gesellschaftsanteile der übernehmenden Körperschaft auf Grund einer durchgeführten Kapitalerhöhung (siehe Rz 264 ff);
- eigene Anteile der übernehmenden Gesellschaft (siehe Rz 282);
- Anteile der übernehmenden Gesellschaft, die von den Altgesellschaftern der übernehmenden Gesellschaft überlassen werden (siehe Rz 286 ff);
- durchgereichte Anteile an der übernehmenden Körperschaft im Zuge eines down-stream-mergers (siehe Rz 280 f);
- Zuzahlungen zum Spitzenausgleich (siehe Rz 266 ff);
- entgeltlicher Verzicht durch Barabfindungen oder sonstige Vermögenswerte (zB Anteile an dritten Gesellschaften; siehe Rz 289).

~~Mit Ausnahme des letzten Falles liegt grundsätzlich infolge des § 5 UmgrStG Steuerneutralität vor.~~

Rz 259 wird geändert (Streichung der Erwähnung des down-Stream-Mergers)

Rz 259

[§ 5 UmgrStG](#) ist auch anzuwenden, wenn die Gesellschafter der übertragenen Gesellschaft auf Grund des vor der Verschmelzung vorliegenden Beteiligungsverhältnisses keine

Abfindung erhalten, zB bei Konzernverschmelzungen in der Form eines up-stream-mergers, eines down-stream-mergers oder bei Schwesternverschmelzungen (siehe Rz 280 f und Rz 282), sowie beim (unentgeltlichen) Verzicht nach [§ 224 Abs. 2 Z 2 AktG](#) (siehe Rz 287 f).

Entfall der Rz 261 (Einführung der Rückwirkungsfiktion auf Anteilinhaberebene durch BudBG 2007)

Randzahl 261: *entfällt*

Rz 262 wird geändert (Einführung der Rückwirkungsfiktion auch auf Anteilsinhaberebene durch BudBG 2007)

Rz 262

Anteile an der übernehmenden Körperschaft gelten gemäß [§ 5 Abs. 1 Z 1 UmgrStG](#) mit Beginn des dem Verschmelzungstichtag folgenden Tages als erworben. Dieser rückwirkend fingierte Anteilserwerb ist nach [§ 9 Abs. 5 dritter Satz KStG 1988](#) für die finanzielle Verbindung im Rahmen der Gruppenbesteuerung relevant (siehe Rz 349b), sofern die Beteiligung an der übertragenden Körperschaft auch tatsächlich spätestens am Folgetag des Verschmelzungstichtages angeschafft wurde.

Beispiel:

Die X-GmbH ist Gruppenträger einer Unternehmensgruppe. Seit Mitte 01 hält die X-GmbH einen 30-prozentigen Anteil an der A-GmbH und einen 40-prozentigen an der B-GmbH (Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr). Zum 31.12.01 wird die A-GmbH auf die B-GmbH aufgrund des Verschmelzungsbeschlusses vom 28.9.02 rückwirkend verschmolzen. Verschmelzungsbedingt erhält der Gruppenträger von den übrigen Anteilsinhabern weitere 15%, sodass er ab 1.1.02 mit 55% an der B-GmbH beteiligt ist.

Die Aufnahme der B-GmbH in die Unternehmensgruppe ist ab der Veranlagung 02 möglich, weil die X-GmbH sowohl an der übertragenden als auch der übernehmenden Körperschaft durchgehend im Jahr 02 beteiligt war.

Sollte die X-GmbH die Beteiligung an der A-GmbH hingegen erst im Rückwirkungszeitraum angeschafft haben, kann die B-GmbH erst im Jahr 03 in die Gruppe aufgenommen werden.

Rz 263 wird geändert (Änderung aufgrund des Inkrafttretens des BudBG 2007 sowie des AbgSiG 2007)

Rz 263

[§ 5 Abs. 1 UmgrStG](#) normiert, dass der verschmelzungsbedingte Anteilstausch nicht unter den Tauschgrundsatz fällt und ertragsteuerlich nicht als Tausch gilt. Es liegt daher keine Anschaffung oder Veräußerung vor und es kann auch nicht zu einer Realisierung der in den untergehenden Anteilen enthaltenen stillen Reserven bei den Anteilsinhabern der übertragenden Gesellschaft kommen.

Auf die Anteile bezogen spricht man auch von der so genannten Identitätsfiktion, dh. die neuen Anteile treten an Stelle der untergehenden Anteile und sind so zu behandeln, als wären sie mit ihnen identisch. ~~Ein rückwirkender Anteilstausch an dem dem Verschmelzungstichtag folgenden Tag ist damit nach der Rechtslage bis zur Änderung des UmgrStG durch das Budgetbegleitgesetz 2007 nicht gegeben.~~

Dies gilt **grundsätzlich** unabhängig davon, ob die Anteile betrieblich oder privat gehalten werden, ob die Anteilsinhaber unbeschränkt oder beschränkt steuerpflichtig sind oder ob es sich hierbei um eine Inlands- oder Auslandsverschmelzung handelt (zur Wirkung bei einer grenzüberschreitenden Verschmelzung siehe Rz 264).

Von dieser Steuerneutralität bestehen folgende Ausnahmen:

- [§ 5 Abs. 1 Z 4 UmgrStG](#) idF BudBG 2007 sieht eine Besteuerung auch für den Fall vor, dass das Besteuerungsrecht der Republik Österreich nur bei der Gegenleistung eingeschränkt ist (siehe Rz 265a).
- Werden ausländischen Anteilsinhabern eigene Aktien der übernehmenden Gesellschaft gewährt, sieht [§ 5 Abs. 1 Z 5 UmgrStG](#) idF AbgSiG 2007 eine Sofortbesteuerung bzw. aufgeschobene Besteuerung hinsichtlich der stillen Reserven dieser Aktien vor (siehe Rz 265b).

Rz 264 wird geändert (Änderung eines Verweises aufgrund des BudBG 2007)

Rz 264

Die Geltung des [§ 5 UmgrStG](#) setzt dem Grunde nach eine die Anwendungsvoraussetzungen des [§ 1 UmgrStG](#) erfüllende Verschmelzung voraus. Zu den Rechtsfolgen einer nicht unter [Art. I UmgrStG](#) fallenden Verschmelzung auf Gesellschafterebene siehe Rz 402 ff. [§ 5 Abs. 1 Z 3 UmgrStG](#) enthält allerdings eine Ausnahme von der Maßgeblichkeit einer unter [Art. I UmgrStG](#) fallenden Verschmelzung: Soweit bei einer grenzüberschreitenden Verschmelzung das Besteuerungsrecht der Republik Österreich eingeschränkt wird und damit insoweit [Art. I UmgrStG](#) nicht Anwendung finden kann, ist ein steuerwirksamer Anteilstausch für jene Anteilsinhaber nicht gegeben, die in der EU oder in Norwegen (Rz 158) ansässig sind. Damit kommt es ua. bei inländischen Anteilsinhabern zu einem steuerneutralen Anteilstausch und zur Identitätsfiktion.

Rz 265 wird geändert (Beispiel zum Lauf der Frist des [§ 30 EStG 1988](#) für Verschmelzungen mit einem Stichtag nach dem 31.12.2006)

Rz 265

Die Steuerneutralität bzw. Identitätsfiktion hat folgende Konsequenzen:

- Die gewährten Anteile sind mit dem Buchwert bzw. im außerbetrieblichen Bereich mit den Anschaffungskosten der untergehenden Anteile anzusetzen (Wertfortführung auf Gesellschafterebene), Sollte es mit dem Verschmelzungsbeschluss gemäß [§ 18 Abs. 2 Z 1 UmgrStG](#) zu einer KEST-Pflicht von Anteilsinhabern der übertragenden Gesellschaft kommen, sind die nach [§ 20 Abs. 2 UmgrStG](#) erhöhten Anschaffungskosten maßgebend. Die Buchwerte und Anschaffungskosten sind gemäß [§ 43 Abs. 2 UmgrStG](#) aufzuzeichnen und evident zu halten.
- Alle steuerlich maßgeblichen Fristen laufen beim Anteilsinhaber unverändert weiter, wie etwa die Behaltefristen im Fall der Übertragung stiller Rücklagen nach [§ 12 EStG 1988](#), sowie die Fristen nach [§ 30 EStG 1988](#) und [§ 31 EStG 1988 idF vor Budgetbegleitgesetz 2011, BGBl. I Nr. 111/2010](#) ([§ 5 Abs. 2 UmgrStG](#)). Die in [§ 5 Abs. 1 Z 1 UmgrStG](#) normierte Rückwirkungsfiktion des Anteilserwerbs

führt dazu, dass Behaltezeiten der alten untergehenden Anteile bis zum Verschmelzungstichtag eingerechnet werden.

Beispiel:

A erwirbt zum 15.6.07 einen 4-prozentigen Anteil an der X-AG um 10.000. Zum Stichtag 31.12.07 wird die X-AG auf die Y-AG verschmolzen. A erhält von den bisherigen Anteilsinhabern der Y-AG als Gegenleistung Anteile. Die einjährige Frist des [§ 30 EStG 1988](#) läuft für die verschmelzungsbedingt erworbenen Anteile des A an der Y-AG am 15.6.08 ab, dh. die Zeit vom 15.6.07 bis 31.12.07, in dem A die Anteile an der X-AG gehalten hat, wird eingerechnet.

- Sonstige Steuerrechtsfolgen eines Veräußerungs- bzw. Anschaffungsvorganges treten nicht ein. Es wird daher auch der Nachversteuerungstatbestand bei verbilligten Mitarbeiteraktien infolge des verschmelzungsbedingten Anteilstausches nicht ausgelöst, da keine Übertragung im Sinne des [§ 3 Abs. 1 Z 15 lit. b EStG 1988](#) vorliegt.
- Der Wegzugsbesteuerungstatbestand des [§ 31 Abs. 2 Z 2 EStG 1988](#) (EStR 2000 Rz 6677 ff) kommt auf Grund der lex specialis des [§ 5 Abs. 1 UmgrStG](#) ebenfalls nicht zur Anwendung.

Rz 265a samt Überschrift wird neu eingefügt (Änderung der Rechtslage durch das BudBG 2007 und AbgSiG 2007)

1.5.2.2 Wegfall der Steuerhängigkeit hinsichtlich der Gegenleistung

Rz 265a

Soweit das Besteuerungsrecht der Republik Österreich an den Anteilen der übertragenden Körperschaft, die diese an der übernehmenden Körperschaft hält, auf Grund des Austausches eingeschränkt wird, gilt dies als Tausch im Sinn des [§ 6 Z 14 lit. b EStG 1988](#) an dem dem Verschmelzungstichtag folgenden Tag. Der Wegfall der Steuerhängigkeit dieser Anteile führt entweder zur sofortigen Besteuerung der stillen Reserven oder bei rechtzeitig gestelltem Antrag zur aufgeschobenen Besteuerung (Nichtfestsetzungskonzept), wenn die Anteilsinhaber in einem EU-Mitgliedstaat ansässig sind bzw. in einem EWR-Staat, mit dem eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe besteht (derzeit nur

Norwegen; [§ 5 Abs. 1 Z 4 UmgrStG](#); für Verschmelzungen mit Stichtag nach 31.12.2006).

- Die Regelung des [§ 5 Abs. 1 Z 4 UmgrStG](#) kommt daher für die down stream-Verschmelzung inländischer Körperschaften mit ausländischen Anteilsinhabern zur Anwendung. Im Falle der Anwendbarkeit des Nichtfestsetzungskonzeptes hat die übernehmende Körperschaft den Antrag auf Nichtfestsetzung zu stellen.

Falls die an der Verschmelzung beteiligten Körperschaften Mitglieder einer Unternehmensgruppe im Sinn des [§ 9 KStG 1988](#) sind, ist bei der Anwendung des [§ 5 Abs. 1 Z 4 UmgrStG](#) zu beachten, dass zum Verschmelzungstichtag die vorgenommene Firmenwertabschreibung gemäß [§ 9 Abs. 7 letzter Teilstrich KStG 1988](#) nachzuerfassen ist und die darüber hinaus gehenden stillen Reserven in der Beteiligung am Tag nach dem Verschmelzungstichtag gemäß [§ 5 Abs. 1 Z 4 UmgrStG](#) der sofortigen oder aufgeschobenen Besteuerung unterliegen (siehe auch Rz 352a und 353i).

Beispiel:

Die deutsche X-AG ist zu 100% an der inländischen M-GmbH beteiligt, die im Jahr 06 die Anteile an der inländischen T-GmbH um 10 Mio. erworben hat. Die M-GmbH (Wirtschaftsjahr entspricht dem Kalenderjahr) bildet ab 07 mit der T-GmbH eine Gruppe und macht eine Firmenwertabschreibung in Höhe von 5 Mio. geltend. Zum 31.12.09 wird die M-GmbH auf die T-GmbH down stream verschmolzen. Die Beteiligung der M-GmbH an der T-GmbH ist zum Verschmelzungstichtag 12 Mio. wert.

Hinsichtlich eines Betrages von 1 Mio. (Firmenwertabschreibungsfünftel der Jahre 07 bis 09) führt die Verschmelzung zur Nachversteuerung der Firmenwertabschreibung gemäß [§ 9 Abs. 7 letzter Teilstrich KStG 1988](#) zum 31.12.09 bei der M-GmbH. Bezüglich des Restbetrages von 2 Mio. kann die T-GmbH einen Nichtfestsetzungsantrag stellen.

- Die Neuregelung ist allerdings nicht nur auf ausländische Anteilsinhaber der übertragenden Körperschaft eingeschränkt, sondern erfasst alle Fälle, bei denen das Besteuerungsrecht der Republik Österreich an den durchgeschleusten Anteilen eingeschränkt wird. Von [§ 5 Abs. 1 Z 4 UmgrStG](#) ist daher auch der Fall einer inländischen down stream-Verschmelzung

erfasst, bei dem die durchgeschleusten Anteile zB einem gemeinnützigen Verein zukommen. Fällt das Besteuerungsrecht durch die Auskehrung an inländische Anteilsinhaber weg, kommt es immer zur sofortigen Besteuerung der stillen Reserven, die in den Anteilen enthalten sind. Ein Antrag auf Nichtfestsetzung kann nicht gestellt werden.

Rz 265b wird neu eingefügt (AbgSiG 2007)

Rz 265b

Werden ausländischen Anteilsinhabern eigene Aktien der übernehmenden Körperschaft gewährt, ist [§ 6 Z 6 EStG 1988](#) sinngemäß anzuwenden ([§ 5 Abs. 1 Z 5 UmgrStG](#); gilt für Verschmelzungen, die nach dem 31.12.2007 beschlossen werden).

Mit dieser Regelung wird für den Fall, dass eine übernehmende inländische Aktiengesellschaft als Gegenleistung (steuerhängige) eigene Aktien ausgibt und diese Aktien ausländischen Anteilsinhabern zukommen, das Besteuerungsrecht der Republik Österreich an den stillen Reserven in den ausgegebenen eigenen Anteilen gewahrt. Die stillen Reserven sind bei der übernehmenden Aktiengesellschaft zu erfassen, die die Gegenleistung gewährt.

Zur Regelung des [§ 6 Z 6 EStG 1988](#) (Sofortbesteuerung bzw. gegebenenfalls aufgeschobene Besteuerung) siehe EStR 2000 Rz 2505 ff sowie 2517a ff.

Überschrift vor Rz 266 (Anpassung an das UGB)

Abschnitt 1.5.2.2. Zuzahlungen wird zu **Abschnitt 1.5.2.3. Zuzahlungen**

Rz 266 wird geändert (Anpassung an das UGB)

Rz 266

Werden im Zuge einer Konzentrationsverschmelzung neue Anteile gewährt und entspricht das Wertverhältnis der verschmolzenen Gesellschaftsanteile nicht exakt dem gewünschten Beteiligungsverhältnis, ist es **gesellschaftsrechtlich** möglich ([§ 224 Abs. 5 AktG](#)), dass die

übernehmende Körperschaft bare Zuzahlungen bis zu 10% des Gesamtnennbetrages der gewährten Gesellschaftsanteile leistet (Spitzenausgleich). Außerdem können Zuzahlungen über Antrag bei unangemessenen Umtauschverhältnissen gerichtlich angeordnet werden ([§ 225c AktG](#)).

Rz 270 wird geändert (Klarstellung, zu welchem Zeitpunkt eine Beteiligung iSd [§ 31 EStG 1988](#) vorliegen muss, damit die Regelung des [§ 5 Abs. 3 UmgrStG](#) zur Anwendung kommt sowie Änderung der Gliederung)

Abschnitt 1.5.2.3. samt den Unterabschnitten 1.5.2.3.1., 1.5.2.3.2. und 1.5.2.3.3. wird zu Abschnitt 1.5.2.4. samt den Unterabschnitten 1.5.2.4.1., 1.5.2.4.2. und 1.5.2.4.3.

Rz 270

Wenn durch die Verschmelzung bei einer im Privatvermögen gehaltenen Beteiligung nach [§ 31 EStG 1988](#) idF vor **Budgetbegleitgesetz 2011** das Beteiligungsverhältnis auf weniger als 1% sinkt, bleibt die Steuerhängigkeit für einen Zeitraum von 10 Jahren nach Ablauf des Verschmelzungstichtages bestehen ([§ 5 Abs. 3 UmgrStG](#)). **Da die Regelung des [§ 5 Abs. 3 UmgrStG](#) auf die Durchführung der Verschmelzung abstellt, ist für die Beurteilung, ob eine Beteiligung im Sinn des [§ 31 EStG 1988](#) idF vor Budgetbegleitgesetz 2011 vorliegt, auf den Zeitpunkt der Eintragung der Verschmelzung im Firmenbuch abzustellen und sind auch im Rückwirkungszeitraum erworbene Anteile davon betroffen.**

Diese Bestimmung betrifft sowohl Anteile an der übertragenden als auch solche an der übernehmenden Körperschaft, die durch die Verschmelzung ihre Eigenschaft als Beteiligung nach [§ 31 EStG 1988](#) verlieren.

Beispiel:

A ist seit Jahren am Grundkapital der X-AG mit 2% beteiligt. Am 1.5.02 erwirbt er weitere Aktien, sodass er nunmehr mit 2,5% beteiligt ist. Die X-AG wird rückwirkend auf den 31.12.01 auf die Z-AG verschmolzen; der Verschmelzungsbeschluss wird am 25.11.02 in das Firmenbuch eingetragen. Auf Grund des Umtauschverhältnisses wird A mit Aktien an der Z-AG abgefunden und ist nunmehr mit 0,8% an dieser beteiligt. Der rückwirkende steuerneutrale Aktientausch zum 1.1.02 ändert nichts daran, dass A mit den am 1.5.02 erworbenen Aktien bis 1.5.03 nach [§ 30 EStG 1988](#) und mit allen

Anteilen bis zum Ablauf des Jahres 11 nach [§ 31 EStG 1988](#) steuerhängig ist. Daraus folgt, dass 0,16% (=0,8% * 0,5/2,5) der Aktien der Z-AG gemäß [§ 30 EStG 1988](#) steuerhängig bleiben.

Rz 287 wird geändert (Änderung durch das SchenkMG 2008)

Rz 287

Gemäß [§ 5 Abs. 6 UmgrStG](#) ist der durch den Untergang der Beteiligung entstehende Buchverlust nach [§ 3 Abs. 2 UmgrStG](#) steuerneutral zu stellen. Wenn bei Verschmelzungen nach dem 31.12.2008 Bereicherungsabsicht vorliegt, kann überdies eine Anzeigepflicht gemäß [§ 121a BAO](#) bestehen und zwar dann, wenn das Vermögen der übertragenden Körperschaft unter [§ 121a Abs. 1 BAO](#) fällt (im Regelfall: Betrieb bzw. bei vermögensverwaltenden Kapitalgesellschaften Kapitalanteile). Maßgeblich für das Auslösen der dreimonatigen Frist für die Anzeige ist die Durchführung der Verschmelzung (Eintragung im Firmenbuch; vgl. auch den Erlass des BMF vom 17.12.2008, BMF-010103/0219-VI/2008, AÖF Nr. 37/2009). Handelt es sich bei dem durch den Verzicht auf die Anteilsgewährung bereicherten Gesellschafter der übernehmenden Körperschaft um eine Privatstiftung bzw. ein anderes unter [§ 1 Abs. 1 StiftEG](#) fallendes Gebilde, kann dies Stiftungseingangssteuerpflicht auslösen.

Bei Vornahme einer Barabfindung unter dem Buchwert der Beteiligung liegt auch hinsichtlich des Minderbetrages ein steuerneutraler Buchverlust vor.

Rz 289 wird geändert (Änderung durch das AbgSiG 2007)

Rz 289

Bei Vorliegen einer Gegenleistung für den Verzicht ist die Art der Gegenleistung zu prüfen:

- Entgeltlicher Anteilstausch:

Die Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft werden abgefunden

- mit bereits bestehenden Anteilen der Altgesellschafter der übernehmenden Gesellschaft an dieser, die diese dafür zur Verfügung stellen, und daher die Gesellschafter der

übertragenden Gesellschaft auf die Gewährung von neuen Anteilen an der übernehmenden Körperschaft verzichten,

- mit eigenen Anteilen der übernehmenden Körperschaft, die sich schon vor der Verschmelzung in ihrem Eigentum befinden (**zu einer allfälligen Steuerpflicht siehe Rz 265b**).
- mit Anteilen dritter Gesellschaften (Konzerngesellschaften) nach Maßgabe der verschmelzungsrechtlichen Bestimmungen.

Die Buchwerte bzw. Anschaffungskosten der untergehenden Anteile gehen auf die gewährten Abfindungsanteile über ([§ 5 Abs. 1 UmgrStG](#)) und es kann daher zu keinem Buchgewinn oder Buchverlust kommen - es liegt kein Anwendungsfall des [§ 5 Abs. 6 UmgrStG](#) vor.

- Verzicht auf Grund von sonstiger Gegenleistung:

Die Gesellschafter werden durch Barzahlungen oder Gewährung von sonstigen Vermögensleistungen abgefunden; es kommt zu einer Anteilsveräußerung, die nach allgemeinem Steuerrecht zu beurteilen ist - es liegt kein Anwendungsfall des [§ 5 Abs. 6 UmgrStG](#) vor. Bei den die Abfindungen leistenden Anteilsinhabern liegen aktivierungspflichtige Anschaffungskosten der Beteiligung vor. Beim verzichtenden Anteilsinhaber liegt,

- wenn er die Anteile im Betriebsvermögen hält, ein steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn in Höhe der Differenz zwischen Verzichtsentsgelt und Buchwert der Beteiligung vor,
- bei außerbetrieblich gehaltenen Anteilen ein durch Tausch begründeter Veräußerungsvorgang vor, der im Rahmen des [§ 30 EStG 1988](#) und [§ 31 EStG 1988](#) zu berücksichtigen ist.

Rz 297 wird geändert (Korrektur des Beispiels aufgrund BudBG 2003)

Rz 297

Aus der Sicht des [§ 5 Abs. 7 Z 1 UmgrStG](#) sind folgende Fälle einer Beteiligungsänderung zu unterscheiden:

- War der inländische Gesellschafter vor der Verschmelzung sowohl an der übertragenden als auch an der übernehmenden Körperschaft zu weniger als 10% - beteiligt, ist der volle Unterschiedsbetrag zwischen dem neuen Buchwert der Beteiligung an der übernehmenden Gesellschaft und dem höheren Teilwert im Verschmelzungszeitpunkt von der Steuerneutralität ausgenommen und bleibt daher steuerhängig.
- War der inländische Gesellschafter zum Verschmelzungszeitpunkt nur an der übernehmenden Gesellschaft mit 10% - oder mehr beteiligt, betrifft die Ausnahme von der Steuerneutralität nur die Beteiligungserweiterung.

Beispiel:

*Die inländische A-AG ist seit 3 Jahren zu **10%** an der deutschen M-GmbH (Buchwert der Beteiligung 20) und zu 5% an der deutschen T-GmbH (Buchwert der Beteiligung 4) beteiligt. Die M-GmbH ist zu **40%** an der T-GmbH beteiligt. Die Verkehrswerte der M und der T betragen je **320**. Die T-GmbH wird auf die M-GmbH (up-stream-merger) verschmolzen.*

*Bei der A-AG ist der Buchwert der Beteiligung an T dem Buchwert der Beteiligung an M steuerneutral zuzuschreiben: der Buchwert der M nach Verschmelzung beträgt 24. Darin sind stille Reserven von 24 enthalten (**10%** von **320** + 5% von **320** = 48 abzüglich 24), davon entfallen auf T und auf M je **12**. Da **die Beteiligung von der A-AG an M schon vor Verschmelzung eine steuerneutrale internationale Schachtel gewesen ist**, waren bisher nur stille Reserven von **12** (auf die Beteiligung T entfallend) steuerhängig. Es ist daher in dieser Höhe eine Ausnahme von der Steuerneutralität gegeben.*

Wird die Beteiligung ~~nun nach Ablauf der Jahresfrist~~ um 50 verkauft, sind vom Veräußerungsgewinn von 26 (50 abzüglich Buchwert von 24) 12 steuerpflichtig.

- War der inländische Gesellschafter nur an der übertragenden Gesellschaft mit 10% oder mehr beteiligt, kann auf Grund des Umtauschverhältnisses durch die Ausgabe neuer Anteile eine internationale Schachtelbeteiligung entstehen. Da die Fortsetzung der bisherigen internationalen Schachtelbeteiligung in der Beteiligung an der übernehmenden Gesellschaft keine Ausnahme von der Steuerneutralität auslöst, kann sich diese nur auf die bisherige Minderbeteiligung an der übernehmenden Gesellschaft erstrecken.
- War der inländische Gesellschafter vor der Verschmelzung an der übernehmenden Körperschaft überhaupt nicht beteiligt, ist der Erwerb einer internationalen Schachtelbeteiligung an der übernehmenden Gesellschaft nur dann möglich, wenn der Gesellschafter bereits an der übertragenden Gesellschaft eine steuerneutrale internationale Schachtelbeteiligung hielt. Da diesfalls eine Steuerhängigkeit stiller

Reserven nicht entsteht, liegt kein Anwendungsfall des [§ 5 Abs. 7 Z 1 UmgrStG](#) vor. Ein allfälliges Absinken der Beteiligungsquote unter 10% kann aber zum Wegfall der inländischen Schachtelbeteiligung führen (siehe Rz 298).

- Die einjährige Mindestbeholdendauer gemäß [§ 10 Abs. 2 KStG 1988](#) auf Anteilseinhaltsebene wird durch eine unter das UmgrStG fallende Auslandsverschmelzung nicht unterbrochen. Gewinnanteile vor Ablauf der Jahresfrist unterliegen daher der vorläufigen Besteuerung. Wird die Besitzfrist nachträglich erfüllt, sind die Gewinnanteile aus der internationalen Schachtelbeteiligung endgültig steuerbefreit bzw. steuerneutral. Bei Substanzgewinnen kann bereits zum Veräußerungszeitpunkt endgültig beurteilt werden, ob die Jahresfrist eingehalten wurde oder nicht (siehe KStR 2001 Rz 561 ff).
- War der inländische Gesellschafter an der übertragenden und an der übernehmenden Gesellschaft vor der Verschmelzung zu weniger als 10% beteiligt, lag keine internationale Schachtelbeteiligung vor. Durch das verschmelzungsbedingte Entstehen der internationalen Schachtelbeteiligung beginnt die Jahresfrist für die vereinigten Anteile ab dem maßgebenden Erwerbszeitpunkt der übernommenen Anteile (Rz 262) zu laufen.
- War der Gesellschafter zum Verschmelzungszeitpunkt an beiden Gesellschaften zwar mit 10% oder mehr, aber weniger als ein Jahr beteiligt, ist die Jahresfrist auf die ursprünglichen Anschaffungszeitpunkte zu beziehen.
- War der Gesellschafter zum Verschmelzungszeitpunkt nur an der übernehmenden Gesellschaft länger als ein Jahr mit 10% oder mehr beteiligt, beginnt hinsichtlich der Beteiligungserweiterung die Jahresfrist ab dem maßgebenden Erwerbszeitpunkt der übernommenen Anteile (Rz 262) zu laufen. Sollte die erweiterte Beteiligung innerhalb der Jahresfrist veräußert werden, tritt Steuerpflicht nicht nur hinsichtlich der Ausnahme von der Substanzgewinnbefreiung, sondern auch hinsichtlich der nach dem Verschmelzungszeitpunkt entstandenen und auf die Erweiterung der internationalen Schachtelbeteiligung entfallenden stillen Reserven ein.
- Bestand die Beteiligung des Gesellschafters an der übernehmenden Gesellschaft zwar mit 10% oder mehr aber weniger als ein Jahr, ist hinsichtlich des Beginnes der Jahresfrist gleichfalls auf den ursprünglichen Anschaffungszeitpunkt abzustellen. Die Veräußerung der Beteiligung innerhalb der Jahresfrist führt zur vollständigen Besteuerung der stillen

Reserven, gleichgültig, ob diese auf Zeiträume vor der Verschmelzung oder danach entfallen. Sollte die mindestens 10%ige Beteiligung zum Verschmelzungszeitpunkt die Jahresfrist nicht erfüllen und wird diese Beteiligung außerhalb der Jahresfrist veräußert, ist für die Substanzgewinnbefreiung die Ausnahme von der Steuerneutralität nicht maßgebend.

- War der Gesellschafter an beiden Gesellschaften länger als ein Jahr aber nur an der übertragenden Gesellschaft mindestens 10% beteiligt, läuft hinsichtlich der begünstigten Beteiligungsquote die bereits begonnene Besitzfrist weiter, für die nicht begünstigte Beteiligungsquote beginnt ab dem maßgebenden Erwerbszeitpunkt der übernommenen Anteile (Rz 262) eine neue Besitzfrist zu laufen. Die Ausnahme von der Steuerneutralität ist auf die mindestens 10-prozentige Beteiligung an der übertragenden Gesellschaft auch dann nicht anzuwenden, wenn die Jahresfrist im Verschmelzungszeitpunkt nicht erfüllt ist.

Rz 298 wird geändert (Ergänzung um grenzüberschreitende Verschmelzungen)

Rz 298

Eine bestehende internationale Schachtelbeteiligung kann auf Grund einer Auslandsverschmelzung wegfallen, wenn die Beteiligung an der übernehmenden Körperschaft nach der Verschmelzung weniger als 10% beträgt. **Auch durch eine grenzüberschreitende Verschmelzung auf eine inländische übernehmende Körperschaft (siehe Rz 41 ff) kann eine internationale Schachtelbeteiligung auf Ebene der Anteilsinhaber der übertragenden Körperschaft untergehen.**

Ohne Sonderregelung des [§ 5 Abs. 7 Z 2 UmgrStG](#) wäre in diesem Fall der gesamte Substanzgewinn bei einer Beteiligungsveräußerung oder Liquidation der ausländischen **oder inländischen übernehmenden** Körperschaft nach der Verschmelzung steuerpflichtig. Damit die bis zur Verschmelzung gebildeten stillen Reserven nicht steuerhängig werden, ist in diesen Fällen der höhere Teilwert zum Verschmelzungstichtag der bisherigen internationalen Schachtelbeteiligung - abweichend vom Prinzip der Buchwertfortführung - anzusetzen, sofern für die internationale Schachtelbeteiligung nicht in die Steuerwirksamkeit optiert worden ist.

Beispiel 1:

Die inländische A-GmbH ist seit Jahren an der deutschen B-GmbH mit 30% beteiligt. Der Buchwert der Beteiligung beträgt 25.000, die stillen Reserven 10.000. Die B-GmbH wird auf die deutsche C-GmbH verschmolzen. Nach Verschmelzung beträgt die Beteiligung der A-GmbH an der C-GmbH nur noch 8%. Diese Beteiligung ist steuerlich mit dem höheren Teilwert von 35.000 anzusetzen.

Beispiel 2:

Die inländische M-GmbH ist sowohl an der deutschen T1-GmbH als auch an der inländischen T2-GmbH zu je 100% beteiligt. Zum 30.4.08 wird die T1-GmbH nach dem [EU-Verschmelzungsgesetz](#) auf die T2-GmbH importverschmolzen (Schwesterverschmelzung). Auf eine Anteilsgewährung an die M-GmbH wird verzichtet. Durch die Verschmelzung geht die internationale Schachtel der M-GmbH an der T1-GmbH unter. Der Buchwert der Anteile an der T2-GmbH ist um den Teilwert der Anteile an der T1-GmbH zu erhöhen (siehe Rz 284).

Rz 302 wird geändert (Änderung durch das BudBG 2007))

Rz 302

[§ 6 UmgrStG](#) normiert sonstige - nicht ertragsteuerliche - Rechtsfolgen für Verschmelzungen zu folgenden Bereichen:

- [§ 6 Abs. 1 UmgrStG](#) ordnet für lohnsteuerliche Verhältnisse eine Ausnahme von der Rückwirkung an.
- [§ 6 Abs. 2 UmgrStG](#) befasst sich mit den Folgen einer so genannten Äquivalenzverletzung.
- [§ 6 Abs. 3 UmgrStG](#) enthält die ertragsteuerlichen Konsequenzen der Annahme eines Abfindungsangebotes im Zuge der Verschmelzung auf Gesellschafterebene (vgl. Rz 317b).
- [§ 6 Abs. 4 UmgrStG](#) enthält umsatzsteuerliche Regelungen für die Verschmelzung.
- [§ 6 Abs. 5 UmgrStG](#) beinhaltet eine Befreiung von den Kapitalverkehrsteuern.
- [§ 6 Abs. 6 UmgrStG](#) sieht eine grunderwerbsteuerliche Begünstigung für Verschmelzungen vor.

Rz 303 wird geändert (Entfall der Straßenbenützungsabgabe)

Rz 303

Zu anderen Steuern (zB KFZ-Steuer, ~~Straßenbenützungsabgabe~~, Grundsteuer usw.) enthält das UmgrStG keine Aussagen. Die Rechtsnachfolge richtet sich in diesen Fällen nach den allgemeinen rechtlichen Vorschriften.

Rz 306 wird geändert (Aufnahme des Punktes 4 des Salzburger Steuerdialoges 2010 zur KÖSt/UmgrStR)

Rz 306

Nach den Erläuterungen zur Regierungsvorlage des UmgrStG wird mit dieser Bestimmung bewirkt, dass die fehlende im Umtauschverhältnis zum Ausdruck kommende Äquivalenz zwischen dem Wert der Anteile der übertragenden Gesellschaft und der erhaltenen Gegenleistung die Anwendung des [Art. I UmgrStG](#) nicht ausschließt und dass sich die Wirkungen einer Äquivalenzverletzung auf das Vorliegen einer unentgeltlichen Zuwendung auf Gesellschafterebene beschränken.

Es ist dabei vom Grundsatz auszugehen, dass sich Kaufleute, die einander fremd gegenüberstehen, nichts zu schenken pflegen und dass daher das ermittelte Umtauschverhältnis marktverprobt und richtig ist. Ein denkbare objektiv unrichtiges Umtauschverhältnis wird idR auf eine unrichtige Einschätzung der Situation zurückzuführen sein. Ein Anwendungsfall der Äquivalenzverletzung ist demgemäß in erster Linie bei Vorliegen von Nahebeziehungen auf Gesellschafterebene denkbar.

Liegt eine objektiv bestehende Bereicherung zugunsten einer Körperschaft, die unter [§ 7 Abs. 3 KStG 1988](#) fällt, als Gesellschafterin vor, führt diese objektiv gegebene Äquivalenzverletzung darüber hinaus nur dann zu einer Betriebseinnahme (vgl. KStR 2001 Rz 668), wenn die verschmelzungsbedingt eingeräumte Gegenleistung nicht das Ergebnis einer marktkonformen Preisbildung ist.

Als Maßstab, ob eine Äquivalenzverletzung noch Ergebnis einer marktkonformen Preisgestaltung ist oder Zuwendungscharakter hat, ist die Bandbreite der am

Markt denkbaren Preise heranzuziehen. Liegt eine gewährte Gegenleistung außerhalb dieser Bandbreite, steht der Zuwendungscharakter im Vordergrund. Davon ist auszugehen, wenn die gewährte Gegenleistung um mehr als 50% vom Wert des (anteilig) übertragenen Vermögens abweicht. Beträgt die Abweichung weniger als 50%, ist das Vorliegen einer Bereicherungsabsicht nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen.

Rz 310 wird geändert (Berücksichtigung des BudBG 2007)

Rz 310

Infolge der in [§ 5 Abs. 1 UmgrStG](#) angeordneten Rückwirkung des Erwerbes der Anteile mit Beginn des dem Verschmelzungstichtag folgenden Tages erfolgt auch das Auf- oder Abstocken der Anschaffungskosten der Gesellschaftsanteile mit diesem Tag (gilt für Verschmelzungen mit einem Stichtag nach 31.12.2006).

Überschrift vor den Rz 311 bis 317 (Berücksichtigung des Entfalls des [ErbStG 1955](#) und Einführung der Meldepflicht des [§ 121a BAO](#) durch das SchenkMG 2008 sowie des [StiftEG](#))

bisher

1.6.2.3 Schenkungssteuerliche Folgen

neu

1.6.2.3 Schenkungssteuerliche Folgen einer Äquivalenzverletzung für Erwerbe bis 31.7.2008 sowie Meldepflicht gemäß [§ 121a BAO](#) einer Äquivalenzverletzung und stiftungseingangssteuerliche Folgen für Erwerbe ab dem 1.8.2008

Rz 311 wird geändert (Berücksichtigung des Entfalls des [ErbStG 1955](#) und Einführung der Meldepflicht des [§ 121a BAO](#) durch das SchenkMG 2008 bzw. des [StiftEG](#))

Rz 311

Als weitere Folge ist bei Vorliegen einer Äquivalenzverletzung zu überprüfen, ob hierdurch eine Schenkung im Sinn des [§ 3 ErbStG 1955](#) oder eine Zweckzuwendung im Sinn des [§ 4 Z 2 ErbStG 1955](#) verwirklicht wurde, die die Meldepflicht gemäß [§ 121a BAO](#) auslöst (gilt für Äquivalenzverletzungen ab dem 1.8.2008). Ist der durch die Äquivalenzverletzung bereicherte Gesellschafter eine privatrechtliche Stiftung oder eine vergleichbare Vermögensmasse im Sinn des [§ 1 Abs. 1 StiftEG](#), kann die Äquivalenzverletzung zu einer Stiftungseingangssteuerpflicht führen (siehe dazu Rz 317a).

Nach dem Wortlaut der Bestimmung des [§ 6 Abs. 2 UmgrStG](#) gilt im Falle einer Äquivalenzverletzung der Unterschiedsbetrag als unentgeltlich zugewendet. Diese gesetzliche Fiktion beschränkt sich jedoch auf die ertragsteuerliche Beurteilung. Für das Vorliegen einer gemäß [§ 121a BAO](#) meldepflichtigen Schenkung muss zusätzlich zur objektiven Unentgeltlichkeit einer der in [§ 3 ErbStG 1955](#) genannten Tatbestände (Bereicherungswille) verwirklicht werden.

Rz 312 wird geändert (Berücksichtigung des Entfalls des [ErbStG 1955](#) und Einführung der Meldepflicht des [§ 121a BAO](#) durch das SchenkMG 2008)

Rz 312

Eine freigebige Zuwendung setzt voraus, dass im Vermögen des Bedachten eine Bereicherung auf Kosten und mit Willen des Zuwendenden eintritt. Eine freigebige Zuwendung liegt dabei nur vor, wenn es auf eine (Gegen)Leistung des bereicherten Teils nicht ankommt. Der Bereicherungswille braucht kein unbedingter sein, es genügt, dass der Zuwendende eine Bereicherung des Empfängers bejaht bzw. in Kauf nimmt, falls sich eine solche Bereicherung im Zuge der Abwicklung des Geschäftes ergibt. Der Beweggrund für die Bereicherung des Zuwendungsempfängers ist für das Vorliegen des Bereicherungswillens nicht weiter von Bedeutung (siehe ua. VwGH 27.4.2000, [99/16/0249](#)).

Der (zumindest bedingte) Bereicherungswille muss bei Abschluss des Verschmelzungsvertrages vorliegen. Entscheidend sind die Wertvorstellungen der Vertragspartner in diesem Zeitpunkt. Eine sich ohne Willen der Beteiligten (quasi zufällig) später bei Durchführung der Verschmelzung ergebende Wertverschiebung, kann keinen schenkungssteuerpflichtigen Tatbestand **(für Erwerbe bis 31.7.2008)** erfüllen **bzw. eine Meldepflicht gemäß § 121a BAO (für Erwerbe ab 1.8.2008) auslösen**. Ein Bereicherungswille kann insb. bei nahen Angehörigen vermutet werden bzw. wenn die Wertverschiebung auffallend hoch ist.

Rz 313 wird geändert (Berücksichtigung des Entfalls des [ErbStG 1955](#) und Einführung der Meldepflicht des [§ 121a BAO](#) durch das SchenkMG 2008)

Rz 313

Für die Beurteilung der Frage, ob eine objektive Bereicherung bzw. ein Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung vorliegt oder nicht, sind die gemeinen Werte von Leistung und Gegenleistung gegenüber zu stellen. Der Schenkungssteuer **(für Erwerbe bis 31.7.2008) bzw. der Meldepflicht gemäß § 121a BAO (für Erwerbe ab 1.8.2008)** unterliegt eine Äquivalenzverletzung dann, wenn zwischen dem Wert des hingegebenen Vermögens und dem Wert der dafür gewährten Gesellschaftsrechte ein offensichtliches oder deutliches Missverhältnis besteht. Ein offenes oder erhebliches Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung ist anzunehmen, wenn die tatsächliche Gegenleistung die sonst übliche angemessene Gegenleistung um ca. 20 bis 25% unterschreitet (siehe ua. VwGH 12.07.1990, [89/16/0088](#), VwGH 01.12.1987, [86/16/0008](#), **sowie Abschnitt 1.3 des Erlasses des BMF vom 17.12.2008, BMF-010103/0219-VI/2008, AÖF Nr. 37/2009, zur Anzeigepflicht nach § 121a BAO**). Je höher der Differenzbetrag in absoluten Zahlen ist, umso geringer darf der Prozentsatz der Abweichung sein, damit die Äquivalenzverletzung noch nicht der Schenkungssteuer **(für Erwerbe bis 31.7.2008) bzw. der Meldepflicht gemäß § 121a BAO (für Erwerbe ab 1.8.2008)** unterliegt.

Rz 314 wird geändert (Berücksichtigung des Entfalls des [ErbStG 1955](#) und Einführung der Meldepflicht des [§ 121a BAO](#) durch das SchenkMG 2008)

Rz 314

Auch geringere Wertverschiebungen können eine Schenkungssteuerpflicht (**für Erwerbe bis 31.7.2008**) bzw. eine Meldepflicht gemäß [§ 121a BAO](#) (für Erwerbe ab 1.8.2008) auslösen, wenn die Ursache der Wertverschiebung nicht in einem Bewertungsspielraum liegt, sondern die Vertragsparteien bei Abschluss des Verschmelzungsvertrages bewusst von der Gleichwertigkeit abgehen.

Rz 315 wird geändert (Berücksichtigung des Entfalls des [ErbStG 1955](#) und Einführung der Meldepflicht des [§ 121a BAO](#) durch das SchenkMG 2008)

Rz 315

Erwerbe zwischen Angehörigen sind von der Anzeigepflicht gemäß [§ 121a BAO](#) befreit, wenn der gemeine Wert ([§ 10 BewG 1955](#)) 50.000 Euro nicht übersteigt, wobei Erwerbe von derselben Person innerhalb eines Jahres zusammenzurechnen sind. Die Grenze für Erwerbe zwischen anderen Personen, die nicht Angehörige sind, beträgt 15.000 Euro (Zusammenrechnungszeitraum fünf Jahre; zur Frage, wer als Angehöriger im Sinn des [§ 121a Abs. 2 lit. a BAO](#) anzusehen ist sowie zur Zusammenrechnung im Detail siehe Abschnitt 4.2 des Erlasses des BMF vom 17.12.2008, BMF-010103/0219-VI/2008, AÖF Nr. 37/2009, zur Anzeigepflicht nach [§ 121a BAO](#)). Maßgebend sind die wertrelevanten Verhältnisse im Zeitpunkt der Schenkung. Bei Anteilen an Kapitalgesellschaften ist nach [§ 13 BewG 1955](#) primär der inländische Kurswert anzusetzen. Ist ein solcher nicht vorhanden, ist der gemäß [§ 13 Abs. 2 BewG 1955](#) ermittelte gemeine Wert maßgebend. Lässt sich dieser nicht aus Verkäufen ableiten, ist er unter Berücksichtigung des Gesamtvermögens und der Ertragsaussichten der Gesellschaft zu schätzen (vgl. die Ermittlung nach dem "Wiener Verfahren 1996", AÖF Nr. 189/1996).

Rz 316 wird geändert (Berücksichtigung des Entfalls des [ErbStG 1955](#) und Einführung der Meldepflicht des [§ 121a BAO](#) durch das SchenkMG 2008)

Rz 316

Stellt die Äquivalenzverletzung eine Schenkung im Sinn des [§ 121a BAO](#) dar, wobei der (zusammengerechnete) Wert der Zuwendung(en) den Betrag von 50.000 Euro (bei einer Äquivalenzverletzung zugunsten eines Angehörigen) bzw. 15.000 Euro übersteigt, sind zur ungeteilten Hand folgende Personen zur Anzeige verpflichtet:

- **Der bereicherte sowie der entreicherte Gesellschafter**
- **Rechtsanwälte und Notare, die beim Erwerb oder bei der Errichtung des Verschmelzungsvertrages, in dem das Umtauschverhältnis gemäß [§ 220 Abs. 2 Z 3 AktG](#) festgelegt wurde, mitgewirkt haben (zur Frage, wann im Einzelnen von einem "Mitwirken" im Sinn des [§ 121a Abs. 3 BAO](#) auszugehen ist, vgl. Abschnitt 5.3 des Erlasses des BMF vom 17.12.2008, BMF-010103/0219-VI/2008, AÖF Nr. 37/2009, zur Anzeigepflicht nach [§ 121a BAO](#)) oder die zur Erstattung der Anzeige beauftragt worden sind.**

Rz 317 wird geändert (Berücksichtigung des Entfalls des [ErbStG 1955](#) und Einführung der Meldepflicht des [§ 121a BAO](#) durch das SchenkMG 2008)

Rz 317

Die Anzeige einer gemäß [§ 121a BAO](#) meldepflichtigen Schenkung bzw. freigebigen Zuwendung aufgrund einer Äquivalenzverletzung ist binnen drei Monaten ab dem tatsächlichen Erwerb bei jedem Finanzamt (außer an das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel) zu erstatten. Erwerb ist bei Schenkungen im bürgerlichrechtlichen Sinn ist das Erfüllungsgeschäft und bei freigebigen Zuwendungen der Zeitpunkt der tatsächlich erfolgten Zuwendung. Im Regelfall erfolgt der Erwerb der Anteile an der übernehmenden Körperschaft mit der Eintragung der Verschmelzung bei der übernehmenden Körperschaft ([§ 225a Abs. 3 AktG](#)), sodass die Dreimonatsfrist ab diesem

Zeitpunkt zu laufen beginnt. Daran ändert die gesetzliche angeordnete Rückwirkung des Anteilerwerbs nichts (siehe Rz 310). Die Anzeige ist grundsätzlich auf elektronischem Weg zu übermitteln. In der Anzeige ist der (geschätzte) gemeine Wert der Zuwendung anzugeben. Zu Form und Inhalt der Anzeige siehe auch Abschnitt 7 des Erlasses des BMF vom 17.12.2008, BMF-010103/0219-VI/2008, AÖF Nr. 37/2009, zur Anzeigepflicht nach [§ 121a BAO](#).

Eine vorsätzliche Verletzung der Anzeigepflicht gemäß [§ 121a BAO](#) stellt eine Finanzordnungswidrigkeit gemäß [§ 49a FinStrG](#) dar.

Rz 317a wird neu eingefügt (Berücksichtigung des [StiftEG](#) iZm Äquivalenzverletzungen)

Rz 317a

Tritt durch die Äquivalenzverletzung eine Bereicherung einer privatrechtlichen Stiftung oder einer damit vergleichbaren Vermögensmasse iSd [§ 1 Abs. 1 StiftEG](#) als Gesellschafterin ein, begründet dies nach Maßgabe des [§ 1 Abs. 2 StiftEG](#) als unentgeltliche Zuwendung Stiftungseingangssteuerpflicht (vgl. Stiftr 2009 Rz 313).

Einfügung einer neuen Überschrift sowie einer neuen Rz 317b (Berücksichtigung der Änderungen durch das BudBG 2007 [Einfügung eines neuen § 6 Abs. 3] sowie des GesRÄG 2007)

1.6.2a. Annahme eines Abfindungsangebots im Zuge der Verschmelzung

Rz 317b

Bei rechtsformübergreifenden Verschmelzungen ([§ 234a](#) und [§ 234b AktG](#)) sowie auch bei grenzüberschreitenden Verschmelzungen nach dem [EU-VerschG](#), BGBl. I Nr. 72/2007, und der Gründung einer SE durch Verschmelzung ist die Barabfindung widersprechender Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft(en) durch die übernehmende bzw. neue Gesellschaft oder einen Dritten vorgesehen ([§ 234b Abs. 3 AktG](#); [§ 10 Abs. 1 EU-VerschG](#); [§ 21 SEG](#)).

Wird das im Verschmelzungsvertrag bzw. Verschmelzungsplan enthaltene Barabfindungsangebot durch die der Verschmelzung widersprechenden Gesellschafter gegen Hingabe ihrer Anteile angenommen, stellt dies eine Veräußerung der Anteile dar. Diese Anteilsveräußerung ist jedenfalls steuerpflichtig, wenn die hingegebenen Anteile im Betriebsvermögen gehalten wurden (außer es handelt sich um eine internationale Schachtelbeteiligung, hinsichtlich der nicht gemäß [§ 10 Abs. 3 KStG 1988](#) zur Steuerpflicht optiert wurde). Stellen die gegen die Barabfindung übertragenen Anteile Privatvermögen dar, kommt es zur Steuerpflicht nach Maßgabe der allgemeinen einkommensteuerlichen oder körperschaftsteuerlichen Bestimmungen.

Der Erwerb der Anteile der ausgeschiedenen Gesellschafter erfolgt mit dem Tag, der auf den Verschmelzungstichtag folgt ([§ 6 Abs. 3 UmgrStG](#)).

Rz 318 wird geändert (Zitatsanpassung aufgrund Neunummerierung der Abs. 3-5 durch BudBG 2007)

Rz 318

[§ 6 Abs. 4 UmgrStG](#) legt fest, dass die unter das UmgrStG fallenden Verschmelzungen nicht als steuerbare Umsätze im Sinne des [UStG 1994](#) gelten.

Rz 321 wird geändert (Korrektur einer sprachlichen Unrichtigkeit)

Rz 321

Die übernehmende Körperschaft tritt für den Bereich der Umsatzsteuer unmittelbar in die Rechtsstellung der übertragenden Körperschaft ein. Die übernehmende Körperschaft setzt damit die Unternehmereigenschaft der übertragenden und verschmelzungsbedingt untergehenden Körperschaft nahtlos fort und tritt unmittelbar in deren umsatzsteuerrechtliche Positionen ein (siehe UStR 2000 Rz 54 f). Diese Rechtsnachfolgeregelung bedeutet in der Praxis ua. Folgendes:

- Änderungen der Bemessungsgrundlage, die erst bei der übernehmenden Körperschaft eintreten, sind bei dieser zu berücksichtigen. Dies gilt unabhängig davon, ob die übertragende Körperschaft Leistender oder Leistungsempfänger war.
- Hat die übertragende Körperschaft Leistungen für ihr Unternehmen erhalten und geht die Rechnung erst bei der übernehmenden Körperschaft ein, ist diese jedenfalls zum Vorsteuerabzug berechtigt.
- Umsatzsteuerrechtlich maßgebliche Fristen, die von der übertragenden Körperschaft in Gang gesetzt wurden, laufen bei der übernehmenden Körperschaft weiter, wenn dies dem Zweck des Fristenlaufs entspricht. Dies gilt etwa für den Eintritt der übernehmenden Körperschaft in die Verpflichtung oder Berechtigung zur Vorsteuerberichtigung gemäß [§ 12 Abs. 10 UStG 1994](#) hinsichtlich der von der übertragenden Körperschaft geltend oder nicht **geltend** gemachten Vorsteuern.
- Hat die übertragende Körperschaft für eine an einen Unternehmer erbrachte umsatzsteuerpflichtige Leistung noch keine Rechnung gelegt, richtet sich der zivilrechtliche Anspruch des Leistungsempfängers auf Ausstellung einer mehrwertsteuergerechten Rechnung gegen die übernehmende Körperschaft.

Rz 323, 326, 327 und 328 werden geändert (Anpassung an das BudBG 2007)

Es ist jeweils die Zitierung von [§ 6 Abs. 4 UmgrStG](#) durch [§ 6 Abs. 5 UmgrStG](#) zu ersetzen.

Rz 332 wird geändert (Klarere Formulierung)

Rz 332

Ist das Grundstück zwischen dem Verschmelzungstichtag und dem Abschluss des Verschmelzungsvertrages ([§ 8 GrEStG 1987](#)) verkauft worden (~~§ 8 GrEStG~~), ist der Ausweis des Grundstückes in der Verschmelzungsbilanz unmaßgeblich. Der **durch die Verschmelzung ausgelösten** Grunderwerbsteuer unterliegen daher mangels Rückwirkung nur jene Grundstücke, die sich im Zeitpunkt des Abschlusses des Verschmelzungsvertrages im Eigentum der übertragenden Gesellschaft befinden, es sei denn, die Grundstücke sind in

diesem Zeitpunkt bereits verkauft worden und die Verbücherung des Eigentumsrechtes des Erwerbers ist noch nicht erfolgt.

Rz 335, 336 und 341 werden geändert (Anpassung an das BudBG 2007)

Es ist jeweils die Zitierung von [§ 6 Abs. 5 UmgrStG](#) durch [§ 6 Abs. 6 UmgrStG](#) zu ersetzen.

Rz 337 wird geändert (sprachliche Korrektur)

Rz 337

Die Bemessungsgrundlage des zweifachen Einheitswertes gilt unabhängig davon, ob eine Verschmelzung mit einer grunderwerbsteuerlichen Gegenleistung (zB Anteilsgewährung) oder ohne eine solche erfolgt. Daran **haben** auch die Änderungen des GrEStG **1987** durch das Budgetbegleitgesetz 2001 **und das Schenkungsmeldegesetz 2008** nichts geändert, wonach in Fällen, bei denen eine Gegenleistung nicht vorhanden oder nicht zu ermitteln ist **oder die Gegenleistung geringer ist als der Wert des Grundstücks**, die Steuer vom dreifachen Einheitswert bzw. niedrigeren gemeinen Wert zu berechnen ist (siehe [§ 4 Abs. 2 Z 1 GrEStG 1987](#) in Verbindung mit [§ 6 Abs. 1 lit. b GrEStG 1987](#)). Selbst bei geringer Gegenleistung oder gänzlichem Fehlen einer Gegenleistung ist auf Grund der lex specialis immer der zweifache Einheitswert Bemessungsgrundlage (siehe VwGH 24.11.1994, [94/16/0253](#)).

Rz 340 wird geändert (sprachliche Korrektur)

Rz 340

Im Zuge einer Verschmelzung~~en~~ kann auch eine grunderwerbsteuerpflichtige Anteilsvereinigung im Sinne des [§ 1 Abs. 3 GrEStG 1987](#) erfolgen. Grunderwerbsteuerpflicht tritt sowohl dann ein, wenn zum Vermögen der übertragenden Körperschaft alle Anteile einer grundstücksbesitzenden Gesellschaft gehören, als auch dann, wenn die übertragende und übernehmende Körperschaft an **derselben** grundstücksbesitzenden Gesellschaft beteiligt sind und es durch die Verschmelzung zur zivilrechtlichen Vereinigung aller Anteile an dieser

Gesellschaft in der Hand der übernehmenden Körperschaft kommt. Ein Grundstück "gehört" der Gesellschaft nicht nur dann, wenn es in deren Eigentum steht, sondern auch schon dann, wenn ein Tatbestand verwirklicht ist, der nach [§ 1 GrEStG 1987](#) die Steuerpflicht begründet. Der Gesellschaft ist demnach ein Grundstück zuzurechnen, wenn die Gesellschaft das grundbücherliche Eigentum am Grundstück oder einen Anspruch auf Übereignung des Grundstückes erworben hat (VwGH 15.12.1988, [87/16/0142](#)).

Werden bei Verschmelzung der Muttergesellschaft auf ihre eigene grundstücksbesitzende Tochtergesellschaft die Anteile an der Tochtergesellschaft an den Alleingesellschafter (oder mehrere gemäß [§ 2 Abs. 2 UStG 1994](#) organschaftlich verbundene Gesellschafter) der Muttergesellschaft zur Abfindung ihrer aufzugebenden Anteile übertragen (Anteilsdurchschleusung, Durchgangserwerb), so unterliegt der Erwerb aller Anteile an der Tochtergesellschaft durch den Alleingesellschafter (oder mehrere gemäß [§ 2 Abs. 2 UStG 1994](#) organschaftlich verbundene Gesellschafter) gemäß [§ 1 Abs. 3 GrEStG 1987](#) der Grunderwerbsteuer.

Rz 346 wird geändert (Präzisierung)

Rz 346

Bei einer Anteilsvereinigung im Sinne des [§ 1 Abs. 3 GrEStG 1987](#) wird derjenige, in dessen Hand sich die Anteile vereinigen (= Alleingesellschafter **A-GmbH**), grunderwerbsteuerlich so behandelt, als habe er die Grundstücke von der Gesellschaft (**T-GmbH**) erworben, deren Anteile sich in seiner Hand vereinigen. Es findet deshalb im Falle der nachfolgenden Verschmelzung der **T-GmbH** mit **der A-GmbH** (als aufnehmende Körperschaft; **up-stream-Verschmelzung**), ein Erwerbsvorgang zwischen denselben Personen statt und ist eine Anrechnung der Grunderwerbsteuer des früheren Erwerbsvorganges **nach [§ 1 Abs. 4 GrEStG 1987](#)** möglich.

Rz 349 wird geändert (Berücksichtigung der Änderungen durch BudBG 2007 bzw. AbgSiG 2007)

Rz 349

~~Mit Wirkung ab der Veranlagung für 2005 ist an die Stelle der Organschaftsregelungen des § 9 KStG 1988 die Möglichkeit der Zusammenfassung der steuerlichen Ergebnisse mehrerer Körperschaften in Form einer Unternehmensgruppe gemäß § 9 KStG 1988 idF des Steuerreformgesetzes 2005 und des Abgabenänderungsgesetzes 2004 getreten.~~

Die Gruppenbesteuerung ist von folgenden Eckwerten getragen:

- Die Bildung einer Unternehmensgruppe ist optional.
 - Einzige materielle Voraussetzung ist eine ausreichende finanzielle Verbindung zwischen den gruppenfähigen Körperschaften während des gesamten Wirtschaftsjahres der Beteiligungskörperschaft.
 - Formelle Voraussetzung für die Gruppenbildung ist ein Gruppenantrag und eine bescheidmäßige Feststellung des Vorliegens der Voraussetzungen für die Gruppenbildung.
- Gruppenträger können unbeschränkt steuerpflichtige operative wie vermögensverwaltende Kapitalgesellschaften und **unter [§ 7 Abs. 3 KStG 1988](#) fallende** Genossenschaften, sowie Beteiligungsgemeinschaften ("Mehrmüttergruppen") sowie beschränkt steuerpflichtige EU- und EWR-Körperschaften sein, die mit einer Zweigniederlassung protokolliert sind und die Beteiligungen an Gruppenmitgliedern in der Zweigniederlassung halten.
- Gruppenmitglieder können unbeschränkt steuerpflichtige operative wie vermögensverwaltende Kapitalgesellschaften und **unter [§ 7 Abs. 3 KStG 1988](#) fallende** Genossenschaften, sowie vergleichbare ausländische Körperschaften sein.
- Die Unternehmensgruppe bewirkt eine steuerliche Ergebniszurechnung.
- Die Gruppenbesteuerung erfolgt in einer Ebenenzurechnung dahingehend, dass das vom untersten Gruppenmitglied selbstständig ermittelte Einkommen dem nächstbeteiligten Gruppenmitglied und vereinigt mit dem selbstständig ermittelten Einkommen dem

nächstbeteiligten Gruppenmitglied zugerechnet wird, bis sämtliche vereinigten Einkommen beim Gruppenträger zusammengefasst und der Besteuerung unterworfen werden.

- Die Zurechnung inländischer Gruppenmitglieder bezieht sich stets auf 100% des Einkommens, die Zurechnung der Verluste ausländischer Gruppenmitgliedern erfolgt aliquot im Ausmaß der unmittelbaren Beteiligung in Verbindung mit einer Nachversteuerung mit späteren Gewinnen bzw. mit offenen Verlusten bei Ausscheiden des Mitglieds außerhalb einer Insolvenz oder Liquidation.
- Teilwertabschreibungen auf Beteiligungen an Gruppenmitgliedern sind steuerneutral.
- Die Anschaffung einer Beteiligung an unbeschränkt steuerpflichtigen betriebsführenden Körperschaften führt bei nachfolgender Gruppenzugehörigkeit dem Grunde nach zur Abschreibung des im Kaufpreis miterworbenen Firmenwerts.
- Die erforderliche Mindestdauer für die endgültige Anerkennung der Unternehmensgruppe beträgt 3 volle Wirtschaftsjahre.

Hinsichtlich der Einzelheiten der körperschaftsteuerrechtlichen Bestimmungen siehe die KStR 2001 Rz 361 ff.

Rz 349b wird geändert (Anpassung an das BudBG 2007 und das AbgSiG 2007 sowie Aufnahme einer Aussage, dass verschmelzungsbedingt keine Firmenwertabschreibung begründet werden kann)

Rz 349b

Fragen, die sich bei sämtlichen Umgründungstatbeständen im Zusammenhang mit einer Unternehmensgruppe ergeben, betreffen im Wesentlichen:

- Beteiligungsverhältnisse: Bedingt durch umgründungsveranlasste Kapitalerhöhungen oder Anteilsabtretungen kann die ausreichende unmittelbare oder mittelbare finanzielle Verbindung verloren gehen. ~~Bedingt durch die Geltung der Rückwirkungsfiktion können ausreichende finanzielle Verbindungen vor dem tatsächlichen Erwerb entstehen. Zu beachten ist, dass ein verschmelzungs- oder spaltungsbedingter~~

~~Anteilstausch oder -erwerb nicht von der Rückwirkungsfiktion erfasst ist (Änderung durch das BudBG 2007).~~

Für Verschmelzungen und Spaltungen mit Stichtag nach dem 31.12.2006 wurde die Rückwirkungsfiktion auch auf Anteilsinhaberebene ausgedehnt (vgl. Rz 262), sodass eine verschmelzungs- oder spaltungsbedingte Erweiterung der Beteiligung an der übernehmenden Körperschaft die ausreichende finanzielle Verbindung rückwirkend mit Ablauf des Verschmelzungs- bzw. Spaltungsstichtages herstellen kann, um die Gruppe mit der übernehmenden Körperschaft zu begründen oder zu erweitern.

- Teilwertabschreibungen auf die Beteiligung: Da eine Teilwertabschreibung im Rahmen der Unternehmensgruppe nicht steuerwirksam ist, können nur solche vor Eintritt in die Unternehmensgruppe eine Rolle spielen. Da solche begonnenen Teilwertabschreibungssiebel in der Gruppe weiterlaufen, gehen sie auch **grundsätzlich** umgründungsbedingt auf die übernehmende Körperschaft über (**vgl. aber Rz 254**).
- Firmenwertabschreibung auf die Beteiligung: Sind die Voraussetzungen für die Firmenwertabschreibung gemäß [§ 9 Abs. 7 KStG 1988](#) erfüllt, sind jene Fünftel steuerwirksam absetzbar, die in den Bestand der Unternehmensgruppe fallen. Im Falle einer Umgründung kann es
 - zum Ende der Firmenwertabschreibung kommen, wenn die Beteiligung endgültig untergeht, ~~oder~~ die Eigenschaft einer Beteiligung an einer betriebsführenden Körperschaft durch die Umgründung verloren geht, **oder die Unternehmensgruppe umgründungsbedingt untergeht**, ~~oder~~
 - mangels Anschaffung nicht zur Begründung einer Firmenwertabschreibung kommen (**vgl. KStR 2001 Rz 457**), wenn der Umgründungsvorgang **umgründungssteuerrechtlich von den Tauschwirkungen ausgenommen wird, wie zB bei unter [Art. I UmgrStG](#) fallenden Verschmelzungen**,
 - zu einer Verminderung kommen, wenn sich die Beteiligung umgründungsveranlasst vermindert oder ein Teil des zur Abschreibung Anlass gebenden Vermögens ausgelagert wird,

- zu einer Fortsetzung kommen, wenn die Beteiligung auf andere übergeht oder als übertragen gilt, oder
 - **zu einer Nachversteuerung kommen, wenn die Beteiligung, auf die eine Firmenwertabschreibung vorgenommen wurde, umgründungsbedingt untergeht oder zur Abfindung der Anteilsinhaber der übertragenden Körperschaft verwendet wird (gilt für Verschmelzungen mit einem Stichtag nach dem 30.12.2007).**
- Verlustvortrag: Dem Grunde nach gelten die Regelungen der [§§ 4, 21](#) und [35 UmgrStG](#). Vortragsfähige Vor- oder Außergruppenverluste sind ebenso betroffen wie solche im Sinne des [§ 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988](#) in Verbindung mit [§ 7 Abs. 2 KStG 1988](#), **wobei allerdings eine gruppenbezogene Betrachtung anzustellen ist (vgl. Rz 351e und 352); dies gilt für alle Umgründungen, denen ein Beschluss bzw. Vertrag ab dem 1.12.2011 zugrunde liegt.** Weiters kann es zu einem Wechsel zwischen der Eigenschaft von Vor- oder Außergruppenverlusten zu konventionellen oder umgekehrt kommen.
 - Mindeststeuer: **Umgründungen führen zum Übergang von** Vorgruppenmindeststeuern und Mindeststeuern, die während aufrechter Gruppe entstanden sind. ~~Mindeststeuerbeträge gehen umgründungsveranlasst auf den jeweiligen Rechtsnachfolger über.~~
 - Mindestzugehörigkeit: Die in [§ 9 Abs. 10 KStG 1988](#) vorgesehene Minstdauer der Gruppenzugehörigkeit durch die Zurechnung der Ergebnisse von drei jeweils zwölf Monate umfassenden Wirtschaftsjahren wird durch die Verschmelzung, Umwandlung oder Aufspaltung eines Gruppenmitglieds vor Ablauf der Minstdauer nicht beeinträchtigt, wenn der Vermögensübergang auf Gruppenangehörige als Rechtsnachfolger stattfindet. Dies gilt auch für eine errichtende Umwandlung und eine verschmelzende Umwandlung auf eine die finanzielle Verbindung an der übertragenden Gesellschaft vermittelnde Hauptgesellschaft-Personengesellschaft.

Wenn in den einzelnen Umgründungsfallgruppen in- bzw. ausländische Körperschaften angesprochen werden, sind darunter im Inland oder Ausland ansässige Körperschaften zu verstehen. Doppelansässige Körperschaften sind unbeschränkt steuerpflichtig.

Rz 350 wird geändert (Beispiel ausbessern sowie ergänzen wegen Rückwirkung)

Rz 350

Die Gründung einer Unternehmensgruppe ist verschmelzungsbedingt nicht möglich, sie kann aber eine Gründung mit Hilfe der Rückwirkungsfiktion unterstützen. Entsteht durch eine Konzentrationsverschmelzung zweier jeweils Beteiligungen haltender Gesellschaften auf den 31. Dezember eine ausreichende finanzielle Verbindung an einer Beteiligungskörperschaft oder wird eine schon vor der Verschmelzung bestehende Verbindung fortgesetzt, steht der Gruppenbildung im Folgejahr mit Wirkung ab dem Folgejahr nichts im Wege, wenn alle Beteiligungsgesellschaften auf das Kalenderjahr bilanzieren oder die Beteiligung bei abweichenden Wirtschaftsjahren zumindest seit Beginn des Wirtschaftsjahres besteht.

Die Gruppenbildung bei abweichendem Wirtschaftsjahr der Beteiligungskörperschaften ist bereits mit Wirkung ab dem Folgejahr möglich, wenn die übertragende und übernehmende Körperschaft die Beteiligungen zumindest seit Beginn des Wirtschaftsjahres der Beteiligungskörperschaft halten.

Beispiel 1:

Die A-GmbH (Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr) und die B-GmbH (Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr) halten seit 1.7.06 jeweils eine 30%ige Beteiligung an der C-GmbH (Wirtschaftsjahr 1.7. bis 30.6.). Die A-GmbH wird zum 31.12.06 auf die B-GmbH verschmolzen.

*Die Gruppenbildung ist ab **Veranlagung 08** möglich.*

Beispiel 2:

Selber Sachverhalt wie Beispiel 1, allerdings ist der Verschmelzungstichtag der 30.6.06.

Die Gruppenbildung ist ab Veranlagung 07 möglich, weil sowohl die A-GmbH als auch die B-GmbH die Anteile an der C-GmbH bereits zum 1.7.06 tatsächlich gehalten haben.

Beispiel 3:

Selber Sachverhalt mit gleichem Stichtag wie Beispiel 2, allerdings ist die Anschaffung der A-GmbH nicht bereits zum 1.7.06, sondern erst zum 1.8.06 erfolgt.

Die Gruppenbildung ist erst ab der Veranlagung 08 möglich, weil zum 1.7.06 die A-GmbH noch nicht beteiligt war.

Rückwirkend mit Beginn des dem Verschmelzungstichtag folgenden Tages wirksam werdende Unternehmensgruppen bewirken das Ende der objektiven Steuerpflicht der neuen Gruppenmitglieder. Vortragsfähige Verluste der neuen Gruppenmitglieder wandeln sich in Vorgruppenverluste.

Auf vor der Verschmelzung angeschaffte Beteiligungen an betriebsführenden zu Gruppenmitgliedern werdenden Körperschaften ist nach Maßgabe des [§ 9 Abs. 7 KStG 1988](#) ein Fünfzehntel des ermittelten Firmenwertes absetzbar.

Offene Mindestkörperschaftsteuerbeträge der neuen Gruppenmitglieder sind nach Maßgabe des [§ 24a Abs. 4 Z 2 KStG 1988](#) verrechenbar.

Rz 351 wird geändert (Ergänzung infolge BudBG 2007):

Rz 351

Wird eine inländische nicht der Unternehmensgruppe angehörige Körperschaft auf ein Gruppenmitglied verschmolzen, berührt der Vermögenszugang die bestehende Unternehmensgruppe nicht.

- Im Falle einer Konzentrationsverschmelzung kommt es entweder beim Gruppenmitglied zu einer umtauschverhältnisbedingten Kapitalerhöhung oder zu einer Anteilsabtretung seitens des (der) Anteilsinhaber(s), die zu einer Verminderung der Beteiligung an der Beteiligungskörperschaft führt. Solange die Beteiligung der beteiligten Körperschaft oder des Gruppenträgers mehr als 50% beträgt, ändert sich an der Gruppenzugehörigkeit nichts. **Für Verschmelzungen mit einem Stichtag bis 31.12.2006 ist zu berücksichtigen**, dass der verschmelzungsbedingte Anteilstausch nach [§ 5 UmgrStG](#) idF vor BudBG 2007 nicht rückwirkend, sondern mit dem Tag der Firmenbucheintragung erfolgt. Sinkt die Beteiligung an der Beteiligungskörperschaft auf unter 50%, beträgt sie aber zumindest 40%, kann unter Umständen mit einer geeigneten Partnerkörperschaft eine Beteiligungsgemeinschaft gegründet werden, **wobei für Verschmelzungen mit einem Stichtag bis 31.12.2006 eine nahtlose Fortsetzung der Gruppe im Weg der Beteiligungsgemeinschaft nur mit Altgesellschaftern der beteiligten Körperschaft bzw. des Gruppenträgers möglich ist.**

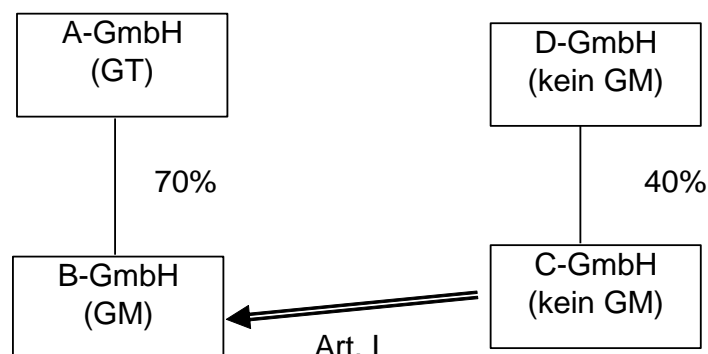
Für Verschmelzungen mit einem Stichtag ab 1.1.2007 kann zur nahtlosen Fortsetzung der Gruppe (wenn es zu einem Absinken auf unter 50% bzw. auf 50% kommt) eine Beteiligungsgemeinschaft auch mit Neugesellschaftern des Gruppenmitgliedes als übernehmende Körperschaft gebildet werden (vgl. Rz 351b).

Beispiel 1:

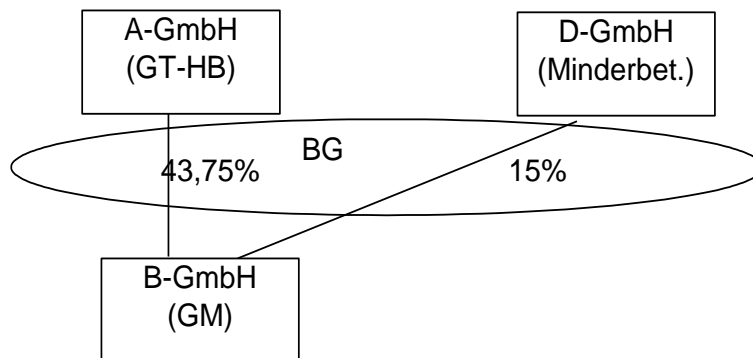
An der B-GmbH (Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr) ist der Gruppenträger A-GmbH (Wirtschaftsjahr = 1.7. bis 30.6.) mit 70% beteiligt. Die nicht der Gruppe angehörige C-GmbH wird zum 31.12.07 auf die B-GmbH verschmolzen. An der C-GmbH ist unter anderem die D-GmbH mit 40% beteiligt (die restlichen Anteile halten natürliche Personen). Verschmelzungsbedingt erhält die D-GmbH 15% an der C-GmbH. Das Beteiligungsausmaß der A-GmbH an der B-GmbH sinkt durch die Verschmelzung auf 43,75%.

Die A-GmbH kann mit der D-GmbH als Minderbeteiligte eine Beteiligungsgemeinschaft bis zum Ablauf des Wirtschaftsjahres 08 der B-GmbH bilden. Das Ergebnis der B-GmbH des Wj 08 (sowie späterer Jahre) wird daher nicht der A-GmbH, sondern der Beteiligungsgemeinschaft bestehend aus A-GmbH und D-GmbH zugerechnet.

Vor Verschmelzung:



Nach Verschmelzung



Sollte die beteiligte Körperschaft auf die Beteiligung an der übernehmenden Beteiligungskörperschaft eine Firmenwertabschreibung gemäß [§ 9 Abs. 7 KStG 1988](#) vornehmen, ändert das Absinken des Ausmaßes der Beteiligung auf Grund der Kapitalerhöhung zugunsten der Gesellschafter der übertragenden Körperschaft nichts an der Firmenwertabschreibung, solange die ausreichende finanzielle Verbindung bestehen bleibt. Es hat auch keine Neuberechnung der Firmenwertabschreibung zu erfolgen.

Beispiel 2:

Die A-GmbH (Wirtschaftsjahr = 1.7. bis 30.6.) ist 75%-Gesellschafterin der gruppenzugehörigen B-GmbH. Die gruppenfremde C-GmbH wird zum 31.12.01 (Protokollierung am 14.11.02) auf die B-GmbH verschmolzen. Auf Grund des Umtauschverhältnisses sinkt die Beteiligung der A-GmbH von 75% auf 60%. Die Gruppenzugehörigkeit bleibt gewahrt. Die A-GmbH hat bis zum 30.6.01 drei Fünftel des mit 7.500 (75% von 10.000) ermittelten Firmenwertes und damit jährlich 500 abgeschrieben. Ungeachtet des Absinkens der Beteiligung kann die A-GmbH die Firmenwertabschreibung in vollem Umfang fortsetzen.

Könnte die beteiligte Körperschaft auf die angeschaffte Beteiligung an der übernehmenden Körperschaft mangels Vorliegens eines Betriebes keine Firmenwertabschreibung vornehmen, ändert auch der verschmelzungsbedingte Zugang eines Betriebes nichts am Ausschluss von der Firmenwertabschreibung.

- Im Falle der Konzernverschmelzung einer bisher nicht gruppenzugehörigen 100-prozentigen Tochterkörperschaft ändert sich durch den Vermögenszugang nichts am Gruppenbestand und nichts hinsichtlich der Beteiligung an der übernehmenden Körperschaft. Liegt keine 100-prozentige Beteiligung vor, gilt die Überlegung im vorigen bullet point entsprechend.

- Die Rückwirkung auf Anteilsinhaberebene führt jedoch nicht zu einer rückwirkenden Begründung der Firmenwertabschreibung, weil der fiktive rückwirkende Erwerb iSd [§ 5 Abs. 1 Z 1 UmgrStG](#) keinen Anschaffungsvorgang darstellt.

Beispiel 3:

Die M-AG hält seit Jahren die 100-prozentige Beteiligung an der X-GmbH (Wirtschaftsjahr entspricht dem Kalenderjahr) und bildet mit dieser seit 05 eine Unternehmensgruppe. Zum 1.9.09 erwirbt die M-AG die Anteile an der Y-GmbH (Wirtschaftsjahr ebenfalls Kalenderjahr). Zum 15.9.09 wird die Y-GmbH side stream auf die X-GmbH mit Stichtag 31.12.08 verschmolzen. Die Anschaffungskosten der Anteile an der Y-GmbH sind zwar auf jene an der X-GmbH zu übertragen (vgl. Rz 284). Mangels Anschaffung infolge Verschmelzung kann aber erst im Jahr 10 eine Firmenwertabschreibung geltend gemacht werden.

Der Verlustvortragsübergang richtet sich nach [§ 4 UmgrStG](#). Zu beachten ist, dass übergehende vortragsfähige Verluste beim übernehmenden Gruppenmitglied zu Außergruppenverlusten werden ([§ 9 Abs. 6 Z 4 KStG 1988](#)). Bestehende Vor- oder Außergruppenverluste der übernehmenden Körperschaft bleiben nach Maßgabe des [§ 4 UmgrStG](#) abzugsfähig. **Hinsichtlich jener Verluste des übernehmenden Gruppenmitgliedes, die seit der Gruppenzugehörigkeit entstanden, in den Verlustvortrag des Gruppenträgers Eingang gefunden haben (vgl. KStR 2001 Rz 408 und 443) und zum Verschmelzungstichtag noch nicht verrechnet sind, kommt [§ 4 UmgrStG](#) ebenfalls zur Anwendung. Dabei ist allerdings zu beachten, dass bei der Prüfung, ob das verlustverursachende Vermögen in umfänglich vergleichbarer Weise zum Verschmelzungstichtag noch vorhanden ist oder nicht, eine gruppenbezogene Betrachtungsweise anzustellen ist (siehe die Rz 352). Sollte der Objektbezug bzw. die Vergleichbarkeit nicht gegeben sein, kommt es zu einer entsprechenden Kürzung des Verlustvortrages beim Gruppenträger.**

Rz 351b wird geändert (Berücksichtigung des AbgÄG 2010 sowie grafische Darstellung des Beispiels)

Rz 351b

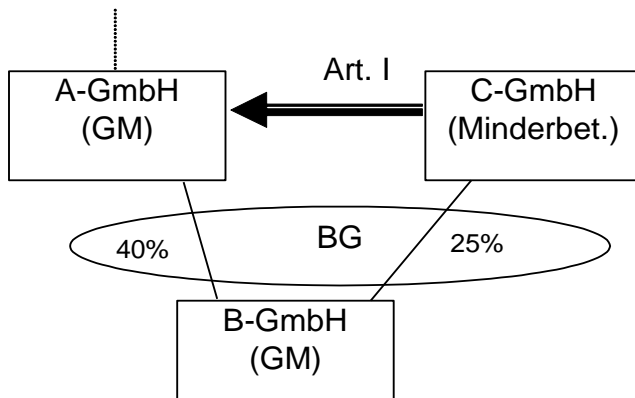
Wird eine inländische nicht der Unternehmensgruppe angehörige, aber als Minderheitspartner einer Gruppenmitglieder-Beteiligungsgemeinschaft fungierende Körperschaft auf den Hauptbeteiligten verschmolzen (**die Bildung von Beteiligungsgemeinschaften auf Gruppenmitgliederebene ist nur bis 30.6.2010 möglich gewesen; § 9 Abs. 2 letzter Satz KStG 1988 idF AbgÄG 2010, BGBl. I Nr. 34/2010**), verdichtet sich das Beteiligungsverhältnis des Hauptbeteiligten zu einer ausreichenden finanziellen Verbindung. Das Ende der Beteiligungsgemeinschaft ändert daher nichts an der Unternehmensgruppe, wenn sich umtauschverhältnisbedingt kein Entfall der ausreichenden finanziellen Verbindung ergibt.

Ab dem rückwirkenden Erreichen der unmittelbaren ausreichenden finanziellen Verbindung kann eine von beiden Körperschaften vorgenommene anschaffungsbedingte Firmenwertabschreibung hinsichtlich restlicher Fünfzehntelbeträge fortgesetzt werden.

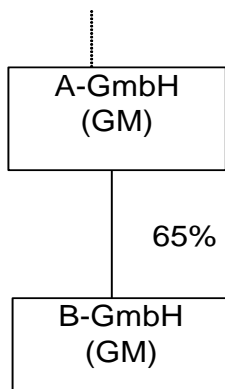
Beispiel:

Die Beteiligungskörperschaft A-GmbH (Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr) hatte im Jahr 01 eine 40-prozentige Beteiligung an der B-GmbH (Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr) angeschafft. Im Jahre 02 bildet sie mit der zu 25% an der B-GmbH beteiligten C-GmbH (Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr), die die Beteiligung ebenfalls im Jahr 01 angeschafft hat, eine Beteiligungsgemeinschaft, wodurch die B-GmbH Gruppenmitglied wird. Zum 31.12.05 wird die C-GmbH auf die A-GmbH verschmolzen. Die A-GmbH ist ab 1.1.06 mit 65% an der B-GmbH beteiligt. Sie kann ab diesem Jahr auf die vereinigte 65-prozentige Beteiligung an der B-GmbH die Firmenwertabschreibung mit dem sechsten Fünfzehntel fortsetzen.

Vor Verschmelzung:



Nach Verschmelzung:



Hätte die C-GmbH die 25-prozentige Beteiligung im Jahre 02 angeschafft, kann die A-GmbH im Jahre 06 das sechste Fünftel auf ihre 40-prozentige Beteiligung und das fünfte Fünftel auf die verschmelzungsbedingt erworbene 25-prozentige Beteiligung geltend machen.

Rz 351c wird geändert (Ergänzung und sprachliche Korrektur)

Rz 351c

Wird eine inländische nicht der Unternehmensgruppe angehörige Körperschaft auf ein ausländisches Gruppenmitglied verschmolzen, berühren die mit der Vermögensübertragung verbundenen Folgen die bestehende Unternehmensgruppe **grundsätzlich** nicht.

War die übertragende Körperschaft operativ tätig, entsteht beim ausländischen Gruppenmitglied eine inländische Betriebsstätte, deren Ergebnisse im Rahmen der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht des ausländischen Gruppenmitglieds unmittelbar

erfasst und der beteiligten Körperschaft zugerechnet werden. Gleiches gilt für nicht der Betriebsstätte zurechenbare Liegenschaften, die nach [§ 21 Abs. 1 Z 3 KStG 1988](#) in den Geltungsbereich des [§ 7 Abs. 3 KStG 1988](#) fallen. Ist das übernehmende Gruppenmitglied in der EU oder in Norwegen (Rz 158) ansässig, kommt für auf dieses übertragene **Vermögen, hinsichtlich dessen Österreich das Besteuerungsrecht verliert**, die Möglichkeit des Steueraufschubs in Betracht.

Hinsichtlich der **Folgen der Verschmelzung für die** inländische beteiligten Körperschaft (**Wegfall der ausreichenden finanziellen Verbindung; Firmenwertabschreibung**) gelten die Überlegungen der Rz 351 entsprechend.

Vortragsfähige Verluste der übertragenden Körperschaft gehen nach Maßgabe des [§ 4 UmgrStG](#) auf die übernehmende über und können mit inländischen betrieblichen Einkünften der Folgejahre verrechnet werden.

Rz 351d wird geändert (Anpassung an das BudBG 2007 sowie Einfügung eines Beispiels)

Rz 351d

Wird eine ausländische nicht der Unternehmensgruppe angehörige Körperschaft auf ein ausländisches Gruppenmitglied verschmolzen, berührt der Vermögenszugang die Unternehmensgruppe nicht.

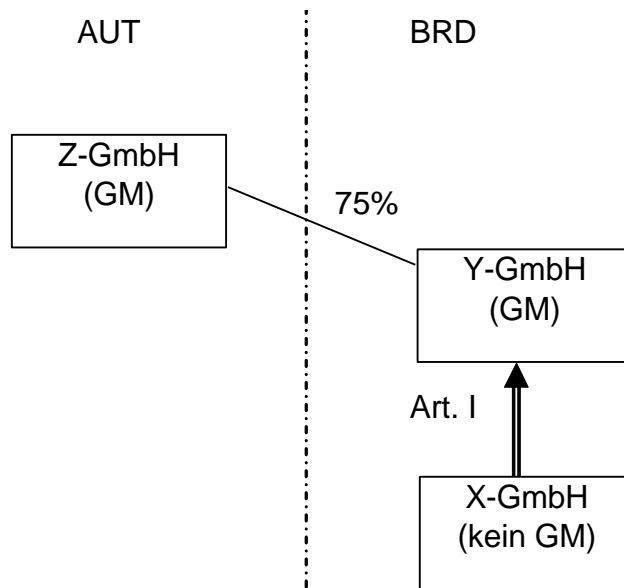
Hinsichtlich der inländischen beteiligten Körperschaft gelten die Überlegungen der Rz 351 entsprechend. Bei Fortbestand der Unternehmensgruppe unterbleibt eine Nachverrechnung von im Inland angesetzten und nicht ausgeglichenen Vorjahresverlusten des ausländischen Gruppenmitglieds. ~~Die Verlustzurechnung vermindert sich ab dem Jahr, in dem die Verschmelzung wirksam wird, auf das nach dem Umtauschverhältnis gesunkene Ausmaß (eine Rückwirkung auf Gesellschafterebene sieht das BudBG 2007 vor).~~

Für Verschmelzungen mit einem Stichtag ab 1.1.2007 vermindert sich die Verlustzurechnung ab dem Jahr, in das der Tag nach dem Ablauf des Verschmelzungstichtages fällt, auf das nach dem Umtauschverhältnis gesunkene Ausmaß.

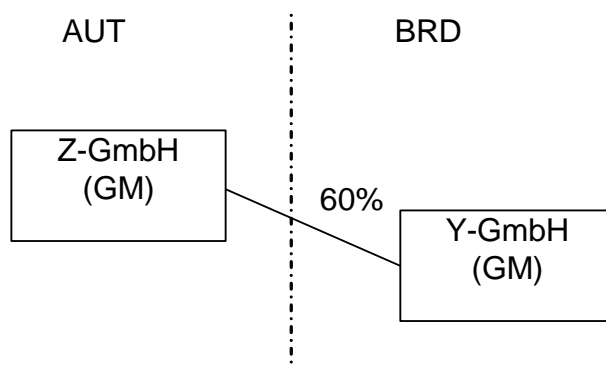
Beispiel:

Zur Unternehmensgruppe gehören ua. die Z-GmbH (Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr) und auf Grund der 75%-Beteiligung die in Deutschland ansässige Y-GmbH (Wirtschaftsjahr = 1.7. bis 30.6.). Auf Grund der Verschmelzung der gruppenfremden deutschen X-GmbH auf die Y-GmbH zum 31.12.07 sinkt die Beteiligung der Y-GmbH umtauschverhältnisbedingt mit Wirkung ab 1.1.08 von 75% auf 60%. Das (negative) Ergebnis des Wirtschaftsjahres 07/08 der Y-GmbH wird der Z-GmbH nur mehr zu 60% zugerechnet.

Vor Verschmelzung:



Nach Verschmelzung:



Rz 351e wird geändert (Aussage zum Schicksal der Verluste des Gruppenträgers)

Rz 351e

Wird eine inländische nicht der Unternehmensgruppe angehörige Körperschaft auf den inländischen Gruppenträger verschmolzen, berührt der Vermögenszugang die Unternehmensgruppe nicht. Die Änderung der Beteiligungsverhältnisse am Gruppenträger auf Grund einer Konzentrationsverschmelzung hat für die Unternehmensgruppe keine Bedeutung. Dies gilt auch für eine Down-stream-Verschmelzung auf den Gruppenträger.

Soweit vortragsfähige Verluste der übertragenden Körperschaft nach Maßgabe des [§ 4 UmgrStG](#) auf den Gruppenträger übergehen, sind diese ab dem dem Verschmelzungstichtag folgenden Veranlagungszeitraum im Rahmen der Ermittlung des Gruppeneinkommens neben den vorhandenen weiterhin vortragsfähigen Verlusten des Gruppenträgers verrechenbar.

Für Verschmelzungsbeschlüsse ab 1.3.2011 gilt Folgendes:

Hinsichtlich der vortragsfähigen Verluste des Gruppenträgers hat ebenfalls eine Prüfung zu erfolgen, ob der Objektbezug bzw. die Vergleichbarkeit iSd [§ 4 Z 1 lit. b und c UmgrStG](#) hinsichtlich des verlusterzeugenden Vermögens zum Verschmelzungstichtag gegeben ist. Soweit die vortragsfähigen Verluste aus der Zurechnung der Ergebnisse der Gruppenmitglieder resultieren, ist der Objektbezug nicht gewahrt, wenn das verlustverursachende Vermögen in der Unternehmensgruppe nicht mehr vorhanden ist (gruppenbezogene Betrachtungsweise). Dies gilt gleichermaßen für die Prüfung der Vergleichbarkeit im Sinn des [§ 4 Z 1 lit. c UmgrStG](#).

Beispiel:

Die Holding A-GmbH ist Gruppenträger einer seit 01 bestehenden Unternehmensgruppe, zu der die B-GmbH, C-GmbH und D-GmbH als 100-prozentige Töchter gehörten. Sowohl die C-GmbH als auch die D-GmbH erwirtschaften Verluste. Die C-GmbH wird zum 31.12.06 auf die B-GmbH verschmolzen, wobei der Betrieb der C-GmbH fortgeführt wird. Während des Jahres 07 wird von der D-GmbH der verlustverursachende Betrieb eingestellt.

Zum 31.12.08 wird die gruppenfremde X-GmbH auf den Gruppenträger verschmolzen.

Der vortragsfähige Verlust der A-GmbH zum 31.12.08 iHv 500.000 stammt mit 100.000 aus der Zurechnung der Verluste der C-GmbH und mit 70.000 aus der Zurechnung der Verluste der D-GmbH und zwar resultieren sie aus dem im Jahr 07 eingestellten Betrieb.

Die Verluste der C-GmbH bleiben erhalten, weil das verlustverursachende Vermögen nach wie vor in der Gruppe (nunmehr bei der B-GmbH) in vergleichbarem Umfang vorhanden ist. Die dem Gruppenträger A-GmbH zugerechneten Verluste der D-GmbH fallen hingegen mit Ablauf des 31.12.08 weg, weil das verlustverursachende Vermögen infolge Einstellung des Betriebes im Jahr 07 nicht mehr vorhanden ist.

Rz 351g wird geändert (Aufnahme eines Verweises auf Rz 351e)

Rz 351g

Wird eine ausländische nicht der Unternehmensgruppe angehörige Körperschaft auf den inländischen Gruppenträger verschmolzen, berührt der Vermögenszugang auf den Gruppenträger die bestehende Unternehmensgruppe nicht. Die diesbezüglichen Ausführungen in Rz 351a **sowie hinsichtlich der Verluste des Gruppenträgers in Rz 351e** gelten entsprechend.

Rz 352 wird geändert (Präzisierung der Beispiele und Aufnahme einer Aussage über

Rz 352

Die Verschmelzung unmittelbar finanziell ausreichend verbundener Gruppenmitglieder kann als Down-stream-merger auf die Beteiligungskörperschaft oder als Up-stream-merger auf die beteiligte Körperschaft erfolgen.

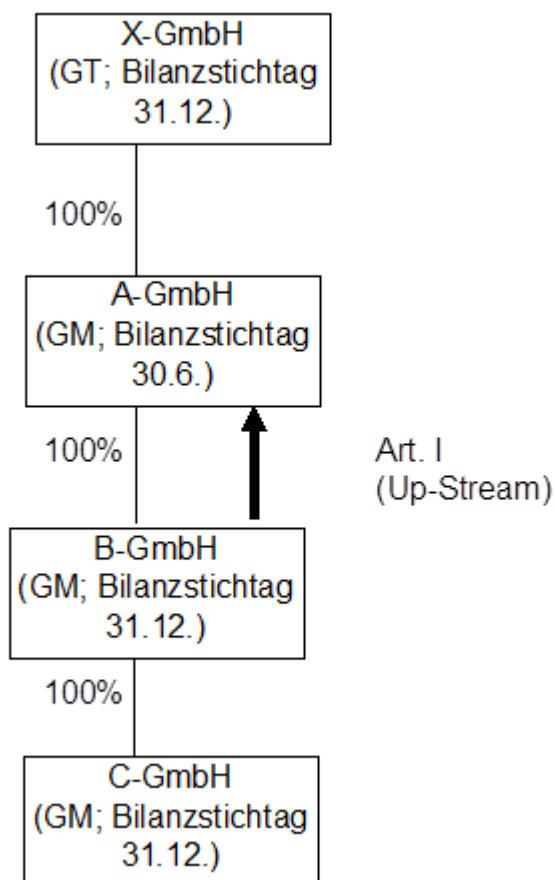
- Bei einem Up-stream-merger erfolgt in dem mit dem Verschmelzungstichtag endenden Wirtschaftsjahr der übertragenden Körperschaft die letzte Gewinn- bzw. Einkommensermittlung mit Zurechnung des Einkommens einschließlich weiterer der übertragenden Körperschaft zugerechneten Einkommen von Beteiligungskörperschaften.

Beispiel 1:

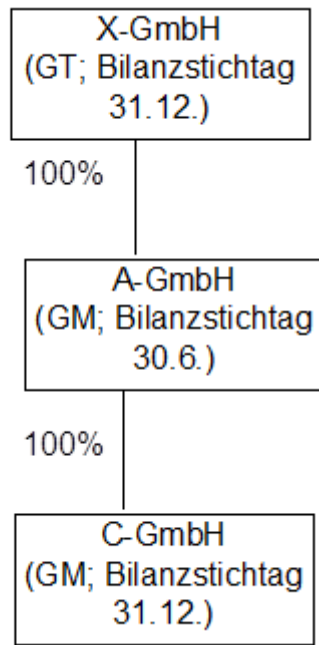
*Die übernehmende A-GmbH (100-prozentige Tochter des zum 31.12. bilanzierenden Gruppenträgers X-GmbH; Wirtschaftsjahr 1.7. bis 30.6.) ist zu 100% an der übertragenden B-GmbH (Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr) beteiligt. **Die B-GmbH ist an der C-GmbH (Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr) ebenfalls mit 100% beteiligt.** Im Falle der Verschmelzung zum 31.3.08 (Firmenbucheintragung 20.2.09) endet für die B-GmbH mit dem Verschmelzungstichtag ein Rumpfwirtschaftsjahr vom 1.1.08 bis 31.3.08. Das sich daraus ergebende Einkommen der B-GmbH wird **der A-GmbH im Wirtschaftsjahr 1.7.07 bis 30.6.08** zugerechnet. Mit Ablauf des 31.3.08 endet steuerlich die subjektive und objektive Steuerpflicht der B-GmbH, mit 1.4.08*

übernimmt die A-GmbH das Vermögen, sämtliche Geschäftsvorfälle der bis zur Eintragung des Verschmelzungsbeschlusses in das Firmenbuch gesellschaftsrechtlich bestehenden B-GmbH sind der A-GmbH zuzurechnen. **Das Ergebnis des Gruppenmitgliedes C-GmbH des Wirtschaftsjahres 08 ist nicht der B-GmbH, sondern bereits der A-GmbH zuzurechnen (in deren Wirtschaftsjahr 08/09).**

Vor Verschmelzung:



Nach Verschmelzung:

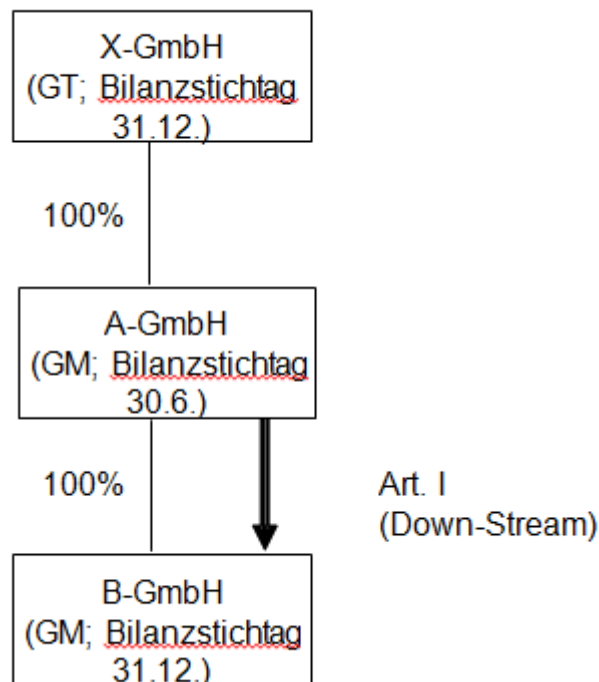


- Bei einem Down-stream-merger gilt dies für die übertragende beteiligte Körperschaft. Stimmt der Verschmelzungstichtag nicht mit dem Bilanzstichtag der Beteiligungskörperschaft überein, erfolgte die letzte Einkommenszurechnung der übernehmenden Beteiligungskörperschaft an die beteiligte zu ihrem letzten vorangegangenen Bilanzstichtag.

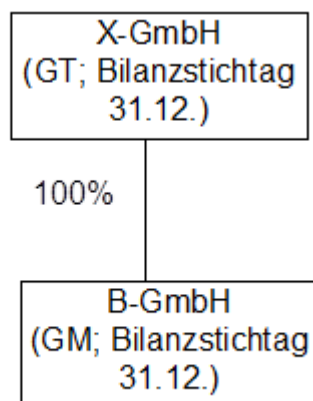
Beispiel 2:

Die übertragende A-GmbH (100-prozentige Tochter des zum 31.12. bilanzierenden Gruppenträgers X-GmbH; Wirtschaftsjahr 1.7. bis 30.6.) ist zu 100% an der B-GmbH (Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr) beteiligt. Im Falle der Verschmelzung zum 31.3.02 (Firmenbucheintragung 20.2.03) endet für die A-GmbH mit dem Verschmelzungstichtag ein Rumpfwirtschaftsjahr vom 1.7.01 bis 31.3.02. Die letzte Einkommenszurechnung der B-GmbH **an die A-GmbH** bezieht sich auf das mit 31.12.01 endende Wirtschaftsjahr. Mit 1.4.02 ist das Vermögen der A-GmbH auf die B-GmbH steuerrechtlich übergegangen, sämtliche Geschäftsvorfälle der A-GmbH sind der B-GmbH zuzurechnen. Das Einkommen der B-GmbH des mit dem Kalenderjahr übereinstimmenden Wirtschaftsjahres 02 bestehend aus dem eigenen Gewinn und dem aus dem mit 1.4.02 übernommenen Vermögen resultierenden Gewinn und zugerechneten Einkommen von Beteiligungskörperschaften ist dem Gruppenträger X-GmbH **im Jahr 02** zuzurechnen. **Das von der A-GmbH für den Zeitraum 30.06.01 bis 31.3.02 erzielte Ergebnis (inkl. der Zurechnung des Ergebnisses der B-GmbH per 31.12.2001) wird der X-GmbH noch über die A-GmbH zugerechnet.**

Vor Verschmelzung:



Nach Verschmelzung:



Der Verlustvortragsübergang richtet sich nach [§ 4 UmgrStG](#).

Für Verschmelzungsbeschlüsse ab dem 1.3.2011 gilt Folgendes:

Hinsichtlich jener Verluste des übertragenden bzw. übernehmenden Gruppenmitgliedes, die seit der Gruppenzugehörigkeit entstanden sind, in den Verlustvortrag des Gruppenträgers Eingang gefunden haben (vgl. KStR 2001 Rz 408 und 443) und zum Verschmelzungstichtag noch nicht verrechnet sind,

kommt [§ 4 UmgrStG](#) ebenfalls zur Anwendung. Dabei ist allerdings zu beachten, dass bei der Prüfung, ob das verlustverursachende Vermögen in umfänglich vergleichbarer Weise zum Verschmelzungstichtag noch vorhanden ist oder nicht, eine gruppenbezogene Betrachtungsweise anzustellen ist. Maßgebend für den Objektbezug bzw. die Vergleichbarkeit ist, ob das verlustverursachende Vermögen des übertragenden bzw. übernehmenden Gruppenmitgliedes (zB Betrieb) zum Verschmelzungstichtag in der Unternehmensgruppe in vergleichbarer Form noch vorhanden ist. Ein Transfer dieses Vermögens innerhalb der Gruppe (zB aufgrund einer vor der Verschmelzung erfolgten Einbringung in ein anderes Gruppenmitglied) ist daher unschädlich.

Sollte der Objektbezug bzw. die Vergleichbarkeit nicht gegeben sein, kommt es zu einer entsprechenden Kürzung des Verlustvortrages beim Gruppenträger.

Übergehende vortragsfähige **Vor- und Außergruppenverluste des übertragenden Gruppenmitgliedes** werden beim übernehmenden Gruppenmitglied zu Außergruppenverlusten.

Ist zum Verschmelzungstichtag die dreijährige Mindestbestandsdauer noch nicht gegeben, führt dies dennoch nicht zu einer selbständigen Steuerpflicht für die Jahre bis zur Verschmelzung, da mit der Vermögensübernahme durch das übernehmende Gruppenmitglied ein Fortsetzungstatbestand gegeben ist. Voraussetzung ist, dass das übernehmende Gruppenmitglied die Mindestbestandsdauer erfüllt.

Rz 352a wird geändert (Änderung aufgrund des AbgSiG 2007; Änderung der Verwaltungssicht betreffend Untergang der Firmenwertabschreibung bei Down-Stream-Verschmelzung)

Rz 352a

Die Konzernverschmelzung berührt die Beteiligung der beteiligten Körperschaft an der Beteiligungskörperschaft:

- Bei einem Up-stream-merger geht die Beteiligung an der übertragenden Körperschaft auf Grund der Vermögensübernahme mit dem dem Verschmelzungstichtag folgenden Tag

unter. Damit kann eine laufende Firmenwertabschreibung im Sinne des [§ 9 Abs. 7 KStG 1988](#) nicht mehr fortgesetzt werden. Das letzte Fünfzehntel kann in dem vor dem Verschmelzungstichtag endenden Wirtschaftsjahr der beteiligten Körperschaft geltend gemacht werden.

Bei Verschmelzungen mit einem Stichtag nach 30.12.2007 sind die bereits vorgenommenen Firmenwertabschreibungs-fünfzehntel auf die Beteiligung an der übertragenden Körperschaft von der übernehmenden Körperschaft gemäß [§ 9 Abs. 7 letzter Teilstrich KStG 1988](#) idF AbgSiG 2007 zum Verschmelzungstichtag insoweit nachzuversteuern, als die abgesetzten Fünfzehntel im Unterschiedsbetrag zwischen Buchwert und Verkehrswert der abgeschrieben Beteiligung an der übertragenden Körperschaft Deckung finden.

Beispiel 3:

Angaben wie im Beispiel 1 (vgl. die Rz 352); die A-GmbH hat ab dem Wirtschaftsjahr 00/01 eine Firmenwertabschreibung auf die Beteiligung an der B-GmbH von je 10.000 geltend gemacht. Die Beteiligung wurde um 300.000 angeschafft. Zum Stichtag 31.3.08 hat die Beteiligung nur mehr einen Verkehrswert von 250.000.

Die A-GmbH kann die Firmenwertabschreibung letztmalig zu Lasten des Wirtschaftsjahres 1.7.06 bis 30.6.07 geltend machen, da im Falle einer Konzernverschmelzung mit dem dem Verschmelzungstichtag folgenden Tag, also mit 1.4.08, auch die Beteiligung untergeht und daher im Wirtschaftsjahr 1.7.07 bis 30.6.08 nicht mehr vollständig besteht. Insgesamt hat die A-GmbH eine Abschreibung von 70.000 (7/15) vorgenommen, sodass der Buchwert zum 31.3.08 230.000 beträgt. Es hat daher durch die A-GmbH im Wirtschaftsjahr 1.7.07 bis 30.6.08 eine Nacherfassung der vorgenommenen Firmenwertabschreibung gemäß [§ 9 Abs. 7 letzter Teilstrich KStG 1988](#) im Betrag von 20.000 zu erfolgen (vorgenommene Abschreibung minus Wertverlust).

Fassung für Verschmelzungen mit einem Beschlussdatum bis 30.11.2011

- Bei einem Down-stream-merger geht das Gesamtvermögen der übertragenden beteiligten Körperschaft und damit auch die Beteiligung an der übernehmenden Körperschaft auf diese über. Diese übernommene Beteiligung wird in der Folge zur Abfindung der Anteilsinhaber der übertragenden Körperschaft verwendet

(Durchschleuseffekt). Damit kann die übernehmende Körperschaft eine von der übertragenden Körperschaft vorgenommene laufende Firmenwertabschreibung auf die angeschaffte Beteiligung an der übernehmenden Körperschaft im Sinne des [§ 9 Abs. 7 KStG 1988](#) nicht mehr fortsetzen. Sollte die durchgeschleuste Beteiligung auf beteiligte Körperschaften oder den Gruppenträger übergehen, kommt es bei diesen zur Fortsetzung der Firmenwertabschreibung ab dem dem Verschmelzungstichtag folgenden Wirtschaftsjahr, maximal im Prozentausmaß der von der übertragenden Körperschaft vorgenommenen Abschreibung. Andererseits entfällt bei der an der übertragenden Körperschaft beteiligten Körperschaft oder bei dem beteiligten Gruppenträger die Firmenwertabschreibung auf die angeschaffte Beteiligung an der übertragenden Körperschaft.

Beispiel 4 Variante 1:

a) Im Falle des Beispiels 2 geht die Firmenwertabschreibung des Gruppenträgers X auf die Beteiligung an der A-GmbH unter; X kann das letzte Fünftel zu Lasten ihres mit 31.12.01 endenden Wirtschaftsjahres geltend machen. Die übertragende A-GmbH kann die Firmenwertabschreibung auf die Beteiligung an der B-GmbH letztmalig zu Lasten des Rumpfwirtschaftsjahres 1.7.01 bis 31.3.02 geltend machen. Der Gruppenträger X kann auf Grund der Anteilsdurchschleusung die von der A-GmbH begonnene Firmenwertabschreibung fortsetzen. Da X auf den 31.12. bilanziert und die durchgeschleuste Beteiligung mit 1.4.02 erwirbt, kann er im Jahr 02 noch kein Fünftel geltend machen, er kann das nächste Fünftel zu Lasten des Wirtschaftsjahres 03 geltend machen.

b) Sollte gegenüber der lit. a an der A-GmbH neben dem mit 75% beteiligten Gruppenträger ein Gruppenmitglied Y mit 25% beteiligt sein, wird die 100-prozentige Beteiligung an der B-GmbH aliquot auf den Gruppenträger und das Gruppenmitglied Y übertragen. Beim Gruppenträger vermindert sich in diesem Fall die Firmenwertabschreibung auf die 75-prozentige Beteiligung, das Gruppenmitglied Y ist von der Firmenwertabschreibung ausgeschlossen.

Fassung für Verschmelzungen mit einem Beschlussdatum ab 1.12.2011

- Bei einem Down-stream-merger geht das Gesamtvermögen der übertragenden beteiligten Körperschaft und damit auch die Beteiligung an der übernehmenden Körperschaft auf diese über. Diese übernommene Beteiligung wird in der Folge zur Abfindung der Anteilsinhaber der übertragenden Körperschaft verwendet (Durchschleuseffekt; **zur Zulässigkeit der Anteilsauskehrung vgl. OGH 11.11.1999, [6 Ob 4/99b](#)**). **Bei den Anteilsinhabern der übertragenden**

Gesellschaft ersetzt daher die durchgeschleuste Beteiligung die untergehenden Anteile. Sofern ein Anteilsinhaber der übertragenden Gesellschaft Gruppenmitglied bzw. Gruppenträger ist, ist die begonnene Firmenwertabschreibung auf die Anteile an der übertragenden Gesellschaft fortzusetzen. Eine von der übertragenden auf die übernehmende Körperschaft durchgeführte Firmenwertabschreibung kann hingegen nicht fortgesetzt werden.

Handelt es sich um eine Verschmelzung mit einem Stichtag nach dem 30.12.2007, führt die Durchschleusung der ausgekehrten Anteile (sofern von der übertragenden Körperschaft eine Firmenwertabschreibung auf die Anteile an der übernehmende Körperschaft vorgenommen wurde) zu einer Nacherfassung gemäß [§ 9 Abs. 7 letzter Teilstrich KStG 1988](#). Da im Falle des down-Stream-Mergers die Körperschaft, die die Firmenwertabschreibung auf die übernehmende Körperschaft durchgeführt hat, untergeht, hat die Nacherfassung bei der übernehmenden Körperschaft als deren Rechtsnachfolger zum Verschmelzungstichtag zu erfolgen.

Beispiel 4 Variante 2:

*a) Im Falle des Beispiels 2 **geht die durchgeschleuste Beteiligung an der B-GmbH auf den Gruppenträger X-GmbH über. Infolge der in [§ 9 Abs. 7 letzter Teilstrich KStG 1988](#) getroffenen Anordnung führt diese Durchschleusung zur Nachversteuerung der von der A-GmbH auf die B-GmbH durchgeführten Firmenwertabschreibung und kann auch nicht fortgesetzt werden.***

Die Firmenwertabschreibung des Gruppenträgers X-GmbH auf die Beteiligung an der A-GmbH ist dagegen fortzusetzen.

*b) Sollte gegenüber der lit. a an der A-GmbH neben dem mit 75% beteiligten Gruppenträger ein Gruppenmitglied Y mit 25% beteiligt sein, wird die 100-prozentige Beteiligung an der B-GmbH aliquot auf den Gruppenträger und das Gruppenmitglied Y übertragen. Beim Gruppenträger **ändert** sich in diesem Fall die Firmenwertabschreibung **nicht**, das Gruppenmitglied Y **war auch vor der Verschmelzung bereits** von der Firmenwertabschreibung ausgeschlossen.*

Rz 352d wird geändert (Verweis auf die KStR 2001 hinsichtlich der Nachversteuerung der Auslandsverluste in Umgründungsfällen sowie Ergänzung um ein Beispiel)

Rz 352d

Im Hinblick auf die Beschränkung der Zugehörigkeit ausländischer Gruppenmitglieder auf die "erste Ebene" ([§ 9 Abs. 2 zweiter Teilstrich KStG 1988](#)) ist eine Verschmelzung unmittelbar

verbundener ausländischer Gruppenmitglieder nur bei Bestehen einer maximal 50%igen unmittelbaren Beteiligung in Verbindung mit einer mittelbaren finanziellen Verbindung möglich. Auch in diesem Fall kann die Verschmelzung als Down-stream-merger auf die Beteiligungskörperschaft oder als Up-stream-merger auf die beteiligte Körperschaft erfolgen. Hinsichtlich der Beteiligungsverhältnisse siehe Rz 351.

Bei Fortbestand der Unternehmensgruppe unterbleibt nur dann eine Nachverrechnung von im Inland angesetzten Vorjahresverlusten des übertragenden ausländischen Gruppenmitglieds, wenn beim übernehmenden ausländischen Gruppenmitglied (**zB** Side-stream-merger) eine Verlustverrechnung und damit eine Nachverrechnung in der Unternehmensgruppe Platz greifen kann. **Dies setzt voraus, dass es nach den ausländischen umgründungssteuerlichen Vorschriften zu einem Übergang der Verlustvträge des durch die Verschmelzung untergehenden Gruppenmitgliedes auf das aufnehmende Gruppenmitglied kommt (vgl. KStR 2001 Rz 432).**

Zur Mindestbestandsdauer siehe Rz 352.

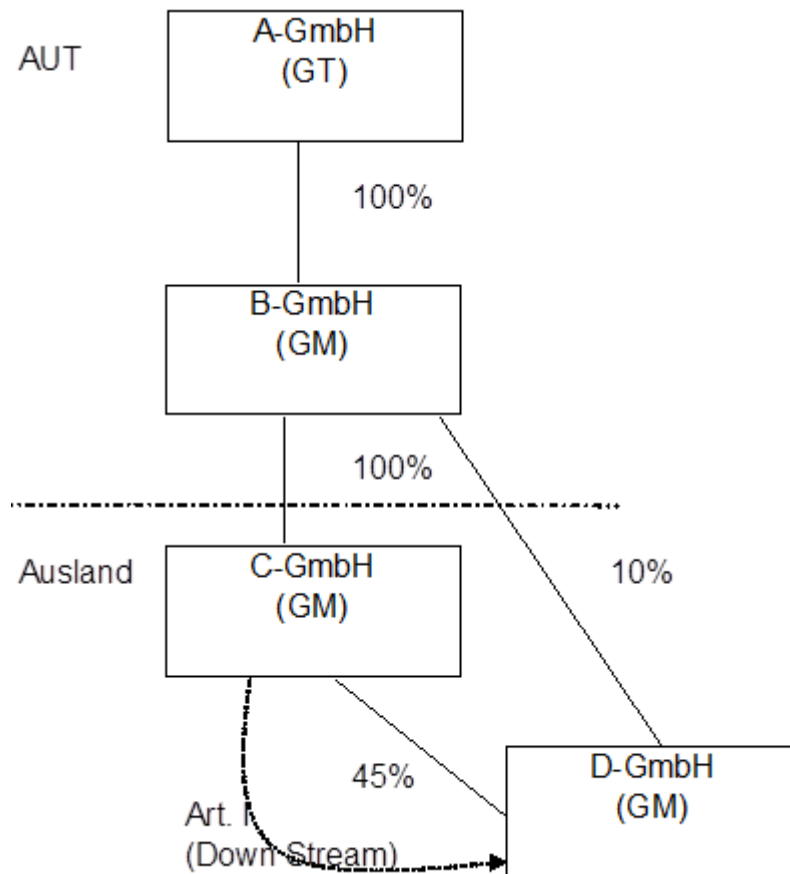
Beispiel 5:

Die Unternehmensgruppe besteht aus der A-GmbH (Gruppenträger) sowie der inländischen B-GmbH, an der die A-GmbH zu 100% beteiligt ist, sowie aus den ausländischen Gruppenmitgliedern C-GmbH, an der die B-GmbH mit 100% beteiligt ist, und D-GmbH, an der die B-GmbH mit 10% und die C-GmbH mit 45% beteiligt sind. Zum 31.12.07 wird die C-GmbH auf die D-GmbH down stream verschmolzen.

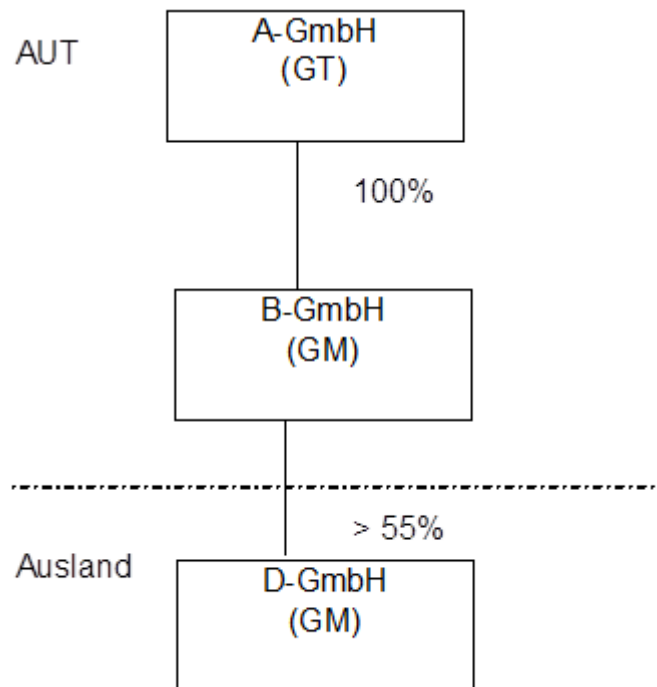
Falls das ausländische Verschmelzungsrecht mit dem inländischen vergleichbar ist, ist [Art. I UmgrStG](#) anwendbar.

Infolge der Verschmelzung erhöht sich die Beteiligungshöhe der B-GmbH auf mehr als 55% (bisherige Beteiligung von 10% sowie durchgeschleuste Beteiligung von 45%). Zu einer Verlustnachverrechnung der verwerteten Auslandsverluste der C-GmbH kommt es dann nicht, wenn das ausländische Umgründungssteuerrecht einen Übergang der Verlustvträge auf die D-GmbH vorsieht.

Vor Verschmelzung:



Nach Verschmelzung:



Rz 352e wird geändert (Aussagen zur Nacherfassung gemäß [§ 9 Abs. 7 KStG 1988](#) idF AbgSiG 2007 sowie Einfügung eines Beispiels)

Rz 352e

Die Verschmelzung unmittelbar verbundener in- und ausländischer Gruppenmitglieder kann eine Export- oder Importverschmelzung sein, je nach den Beteiligungsverhältnissen kann es zu einer Anteilsgewährung oder einem Unterbleiben kommen (**vgl. [§ 3 Abs. 2 EU-VerschG iVm \[§ 224 AktG\]\(#\)](#)**).

Die **down-stream**-Verschmelzung der inländischen beteiligten Körperschaft auf die ausländische Beteiligungskörperschaft (**Exportverschmelzung**) beendet mit Beginn des dem Verschmelzungstichtag folgenden Tages für die übertragende Körperschaft die Gruppenzugehörigkeit. Da die Anteile an der übernehmenden Körperschaft gleichzeitig auf den (die) beteiligten Gruppenmitglieder oder den Gruppenträger durchgeschleust werden und damit die untergehenden Anteile ersetzen, geht die finanzielle Verbindung der übernehmenden Körperschaft zur Unternehmensgruppe im Sinne des [§ 9 Abs. 5 KStG 1988](#) nicht verloren.

Unabhängig davon, ob die durchgeschleuste Beteiligung an der ausländischen übernehmenden Körperschaft eine steuerneutrale oder steuerwirksame Schachtelbeteiligung darstellt, bleibt die von der übertragenden Körperschaft getroffene Entscheidung für die die **(durchgeschleuste)** Beteiligung erwerbende Körperschaft maßgebend **(siehe KStR 2001 Rz 565b)**.

Sollte das an der übertragenden inländischen Körperschaft beteiligte Gruppenmitglied (oder der beteiligte Gruppenträger) eine Firmenwertabschreibung vorgenommen haben, endet diese verschmelzungsbedingt, **weil eine Firmenwertabschreibung nur auf unbeschränkt steuerpflichtige Gruppenmitglieder möglich ist** (siehe das Beispiel in Rz 352a ~~vgl. KStR 2001 Rz 466~~). **Zu einer Nachversteuerung der bereits vorgenommenen Firmenwertabschreibungen gemäß [§ 9 Abs. 7 letzter Teilstrich KStG 1988](#) idF AbgSiG 2007 kommt es nicht.** Hinsichtlich einer Fortsetzung der von der übertragenden Körperschaft vorgenommenen Firmenwertabschreibung siehe Rz 352a.

Hinsichtlich des Erfordernisses der Steuerhängigkeit des übertragenen Vermögens sowie die Möglichkeit der Nichtfestsetzung (aufgeschobene Liquidationsbesteuerung) siehe Rz 43 ff.

Vor- oder Außergruppenverluste der übertragenden Körperschaft gehen nach Maßgabe des [§ 4 UmgrStG](#) auf die übernehmende über, sie können mit nachfolgenden Gewinnen inländischer betrieblicher Einkünfte verrechnet werden. **Hinsichtlich jener Verluste des inländischen übertragenden Gruppenmitgliedes, die seit der Gruppenzugehörigkeit entstanden, welche in den Verlustvortrag des Gruppenträgers Eingang gefunden haben (vgl. KStR 2001 Rz 408 und 443), und zum Verschmelzungstichtag noch nicht verrechnet sind, kommt [§ 4 UmgrStG](#) ebenfalls zur Anwendung, wobei eine gruppenbezogene Betrachtungsweise anzustellen ist (vgl. Rz 352).**

Die **Up-Stream**-Verschmelzung der ausländischen Beteiligungskörperschaft auf die inländische beteiligte Körperschaft (**Importverschmelzung**) ändert infolge der Verdichtung der Vermögen ungeachtet des Untergangs der übertragenden ausländischen Körperschaft nichts an der Unternehmensgruppe. Beteiligungen der übertragenden Körperschaft, die zur Zugehörigkeit weiterer ausländischer Körperschaften beigetragen haben, sind der

übernehmenden zuzurechnen. Tochterkörperschaften der übertragenden Körperschaft, die bis zur Verschmelzung von der Gruppenzugehörigkeit ausgeschlossen waren, können als nunmehr "erste Auslandsebene" in die Unternehmensgruppe einbezogen werden. Durch diese Importverschmelzung kommt es zur Nachversteuerung noch offener Verluste zum Verschmelzungstichtag (**siehe KStR 2001 Rz 432**). Zur Behandlung des ausländischen Vermögens der übertragenden Körperschaft siehe Rz 351a. ~~Verluste der übertragenden Körperschaft, die in der Unternehmensgruppe angesetzt und bis zur Verschmelzung noch nicht verrechnet wurden, sind nachzuversteuern.~~

Die Beteiligung der übernehmenden Körperschaft an der übertragenden geht verschmelzungsbedingt unter, daraus resultierende Buchgewinne oder Buchverluste sind - ausgenommen Confusiotatbestände - unabhängig davon steuerneutral, ob es sich um eine steuerneutrale oder steuerwirksame Schachtelbeteiligung gehandelt hat.

Zur Mindestbestandsdauer siehe Rz 352.

Beispiel 6:

Die D-GmbH (Wj=Kj) ist Gruppenträger, die 100% der Anteile am inländischen Gruppenmitglied E-GmbH (Wj=1.9.-31.8.) hält. Die Gruppe besteht seit dem Jahr 04. Die lediglich vermögensverwaltend tätige E-GmbH ihrerseits hält 100% der Anteile am inländischen Gruppenmitglied G-GmbH (Wj=Kj) sowie ebenfalls 100% am ausländischen (deutschen) Gruppenmitglied F-GmbH (Wj=Kj).

Zum 31.12.07 wird die E-GmbH in Anwendung des [EU-VerschG](#) auf die F-GmbH down stream verschmolzen. Die E-GmbH verfügt zum 31.12.07 über Vorgruppenverluste von 50.000. Der gemeine Wert der Beteiligung der E-GmbH an der G-GmbH beträgt zum 31.12.07 450.000 (Buchwert 405.000).

Mit dem Ablauf des 31.12.07 endet für die E-GmbH das letzte Rumpfwirtschaftsjahr. Ein (positives) Einkommen der E-GmbH im Zeitraum 1.9.07 bis 31.12.07 ist mit den Vorgruppenverlusten zu verrechnen. Sodann ist ein allfälliger – auf österreichisches Steuerrecht umgerechneter – Verlust der F-GmbH des Jahres 07 zuzurechnen. Die G-GmbH scheidet verschmelzungsbedingt aus der Gruppe aus (keine zweite Auslandsebene zulässig).

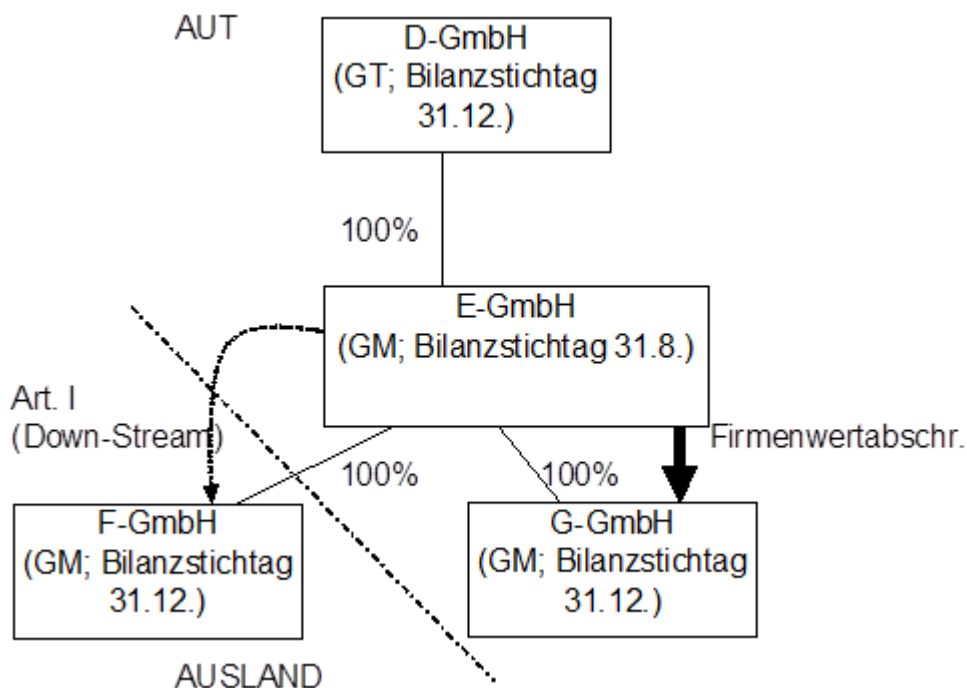
Durch die Verschmelzung kommt es zum Verlust des Besteuerungsrechts hinsichtlich der Beteiligung an der G-GmbH ([Art. 13 Abs. 5 DBA-D](#)). Die E-GmbH kann im Rahmen der Veranlagung 07 gemäß [§ 1 Abs. 2 UmgrStG](#) einen Antrag auf Nichtfestsetzung stellen (Differenz zwischen dem Wert von 450.000 und dem Buchwert von 405.000 = 45.000; festgestellte Steuerschuld sohin 11.250).

Zu einer Nachverrechnung der bisher der E-GmbH zugerechneten ausländischen Verluste der F-GmbH kommt es nicht, weil die Gruppenzugehörigkeit durch die Verschmelzung nicht weggefallen ist (nunmehr finanzielle Verbindung direkt mit dem Gruppenträger, der die Anteile im Wege der Durchschleusung erhält).

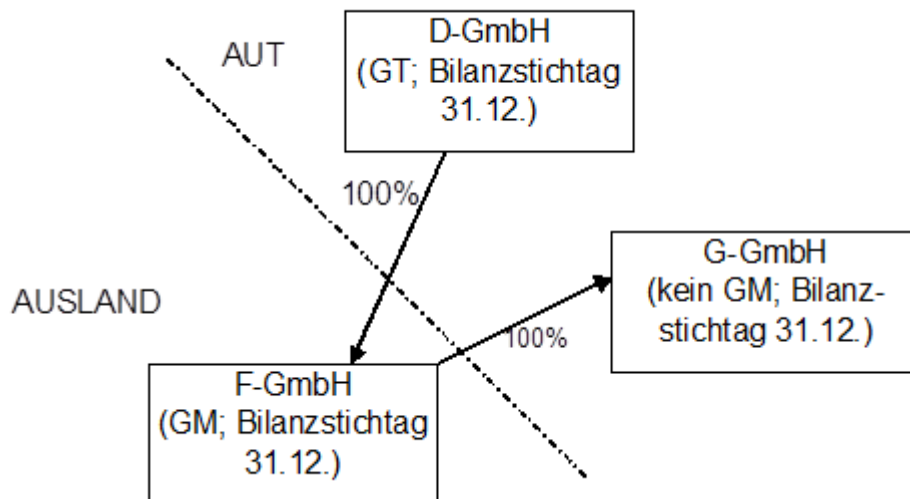
Die G-GmbH scheidet mit Ende des Jahres 07 aus der Gruppe aus.

Eine Firmenwertabschreibung der E-GmbH auf die Beteiligung an der G-GmbH kann durch das Ausscheiden der G-GmbH aus der Gruppe nicht fortgesetzt werden. Zu einer Nachversteuerung der bereits vorgenommenen Firmenwertabschreibung gemäß [§ 9 Abs. 7 letzter Teilstrich KStG 1988](#) idF AbgSiG 2007 kommt es nicht.

Vor Verschmelzung:



Nach Verschmelzung:



Variante:

Selber Sachverhalt wie Beispiel 6; allerdings wird die deutsche F-GmbH auf die E-GmbH up-stream verschmolzen.

In diesem Fall hat eine Nachversteuerung der im Rahmen der Unternehmensgruppe bereits angesetzten ausländischen Verluste der F-GmbH zu erfolgen.

Rz 353 wird geändert (Aufnahme einer Aussage betreffend den Verlustübergang gemäß [§ 4 UmgrStG](#))

Rz 353

Die Verschmelzung von Schwester-Mitgliedern entspricht hinsichtlich des Vermögensübergangs jener von unmittelbar verbundenen Mitgliedern. Der verschmelzungsbedingte Untergang der übertragenden Körperschaft hat auf den Bestand der Unternehmensgruppe keinen Einfluss, da der (die) beteiligte(n) Körperschaften unverändert am vereinigten Vermögen beteiligt sind und damit die finanzielle Verbindung weiterhin besteht.

Da der Buchwert der Beteiligung an der übertragenden Körperschaft auf die Beteiligung an der übernehmenden Körperschaft aktiviert wird und damit kein Veräußerungs-Anschaffungs-

Tatbestand verbunden ist, kann die laufende Firmenwertabschreibung auf die Beteiligung an der übertragenden Körperschaft fortgesetzt werden.

Vor- oder Außergruppenverluste der übertragenden Körperschaft gehen nach Maßgabe des [§ 4 UmgrStG](#) auf die übernehmende Körperschaft über. Vor- oder Außergruppenverluste der übernehmenden Körperschaft bleiben nach Maßgabe des [§ 4 UmgrStG](#) vortragsfähig.

Für Verschmelzungen mit einem Beschlussdatum ab 1.12.2011 gilt Folgendes:

Hinsichtlich jener Verluste des inländischen übertragenden Gruppenmitgliedes und des inländischen übernehmenden Gruppenmitgliedes, die seit der Gruppenzugehörigkeit entstanden, in den Verlustvortrag des Gruppenträgers Eingang gefunden haben (vgl. KStR 2001 Rz 408 und 443) und zum Verschmelzungstichtag noch nicht verrechnet sind, ist [§ 4 UmgrStG](#) unter Berücksichtigung der gruppenbezogenen Betrachtungsweise relevant (vgl. Rz 352).

Offene Mindestkörperschaftsteuerbeträge gehen auf die übernehmende Körperschaft über und sind zusammen mit allfälligen eigenen Mindestkörperschaftsteuerbeträgen im Sinne des [§ 24a Abs. 4 Z 2 KStG 1988](#) zu verrechnen.

Zur Mindestbestandsdauer siehe Rz 352.

Rz 353a wird geändert (Verweis auf Rz 352d betreffend Nachverrechnung der Auslandsverluste)

Rz 353a

Die Verschmelzung entspricht dem Grunde nach der Inlandsverschmelzung laut Rz 353. Im Hinblick auf die Rechtsnachfolge der übernehmenden Körperschaft unterbleibt in diesem Fall eine Nachverrechnung von den in die Unternehmensgruppe hineingerechneten und noch nicht gegenverrechneten Verlusten, sofern eine Nachversteuerung dieser noch offenen Verluste beim Rechtsnachfolger möglich bleibt (**siehe Rz 352d**).

Zu bedenken ist, dass sich verschmelzungsbedingt die Minderbeteiligungen an weiteren ausländischen Gruppenmitgliedern bei der übernehmenden Körperschaft zu einer mehr als

50-prozentigen vereinigen können und damit diese Gruppenmitglieder aus der Unternehmensgruppe ausscheiden.

Zur Mindestbestandsdauer siehe Rz 352.

Rz 353b wird geändert (Hinweis, dass durch die Schwester-Verschmelzung ein ausländisches Gruppenmitglied wegfallen kann sowie Beispiel)

Rz 353b

Die grenzüberschreitende Export-Verschmelzung von einem inländischen Gruppenmitglied auf ein ausländisches Gruppenmitglied entspricht dem Grunde nach jener von unmittelbar verbundenen Mitgliedern (siehe Rz 352). Die verschmelzungsbedingte Übertragung der Anschaffungskosten auf die Beteiligung der übernehmenden Körperschaft führt entweder zum Untergang oder zu einer Anreicherung einer internationalen Schachtelbeteiligung im Sinne des [§ 5 Abs. 7 UmgrStG](#).

Wird die inländische Schwester auf die ausländische Schwester verschmolzen, kann es zum Wegfall der finanziellen Verbindung zu einer ausländischen (Enkel)Gesellschaft kommen.

Wurde auf die angeschaffte Beteiligung am inländischen übertragenden Gruppenmitglied eine Firmenwertabschreibung vorgenommen, kann diese mangels weiterer Beteiligung an einem inländischen Gruppenmitglied nicht fortgesetzt werden.

Hinsichtlich vortragsfähiger Vor- oder Außergruppenverluste **sowie jener Verluste** der übertragenden inländischen Körperschaft, **die in den Verlustvortrag des Gruppenträgers eingegangen sind**, bzw. der Verluste der übertragenden ausländischen Körperschaft siehe Rz 352.

Zur Mindestbestandsdauer siehe Rz 352.

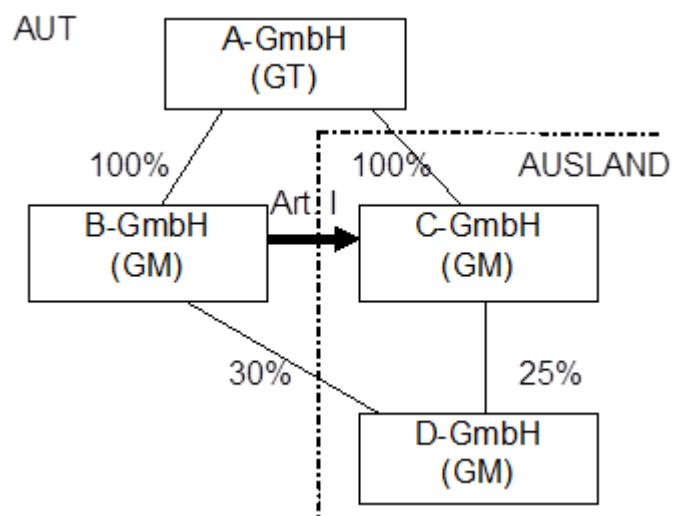
Beispiel:

Die A-GmbH ist Gruppenträger, die sowohl an der inländischen B-GmbH (Holding) als auch der ausländischen C-GmbH mit je 100% beteiligt ist. Die B-GmbH ihrerseits ist mit 30% an der ausländischen D-GmbH beteiligt. Die ausreichende finanzielle Verbindung zur D-GmbH wird über eine 25-

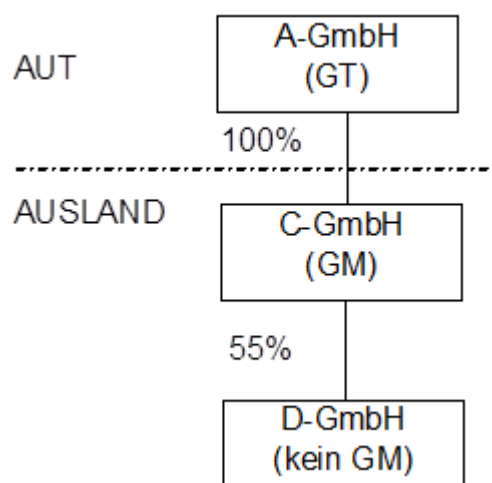
prozentige Beteiligung der C-GmbH hergestellt. Zum 31.12.07 wird die B-GmbH auf die C-GmbH verschmolzen.

Durch die Verschmelzung scheidet die D-GmbH aus der Gruppe aus, weil eine zweite Auslandsebene nicht möglich ist, weswegen eine Nachversteuerung der in der Gruppe verwerteten Verluste der D-GmbH zu erfolgen hat.

Vor Verschmelzung:



Nach Verschmelzung:



Rz 353d wird geändert (Änderung durch das AbgSiG 2007 sowie Aufnahme einer Aussage zur Verlustprüfung gemäß [§ 4 UmgrStG](#) betreffend die während des Gruppenbestandes entstandenen Verluste)

Rz 353d

Die Verschmelzung eines inländischen Gruppenmitglieds auf den unmittelbar beteiligten inländischen Gruppenträger ist nach den Regeln der Up-stream-Verschmelzung zu beurteilen. Die Unternehmensgruppe wird dabei nur verdichtet, ihr Bestand ist nicht gefährdet. Die Erläuterungen in der Rz 352 und Rz 352a sind entsprechend anwendbar.

Nach Maßgabe des [§ 4 UmgrStG](#) übergehende Vor- oder Außergruppenverluste der übertragenden Körperschaft wandeln sich ab dem dem Verschmelzungstichtag folgenden Veranlagungszeitraum in vortragsfähige Verluste, die unter die 75%-Begrenzung des [§ 2 Abs. 2b EStG 1988](#) in Verbindung mit [§ 7 Abs. 2 KStG 1988](#) fallen.

Hinsichtlich der im Verlustvortrag des Gruppenträgers enthaltenen Verluste kommt [§ 4 UmgrStG](#) ebenfalls zur Anwendung, wobei hinsichtlich des Objektbezuges sowie der Vergleichbarkeit des verlustverursachenden Vermögens (Betrieb, Teilbetrieb, einzelner verlustverursachender Vermögensteil bei nicht betriebsführenden Gesellschaften; vgl. Rz 202 ff) eine gruppenbezogene Betrachtungsweise anzustellen ist. Dies betrifft sowohl die vom Gruppenträger selbst erwirtschafteten Verluste als auch jene der Gruppenmitglieder, die ihm zugerechnet wurden.

Kommt es infolge Nichtvorliegens der Voraussetzungen des [§ 4 UmgrStG](#) zu einem Untergang von Verlusten, die sich zum Teil zum Verschmelzungstichtag im Verlustvortrag des Gruppenträgers befinden und zum Teil bereits verwertet wurde, ist von einer jahresweisen aliquoten Verrechnung auszugehen (siehe auch Rz 198).

Wurde auf das übertragende Gruppenmitglied eine Firmenwertabschreibung vorgenommen, ist diese letztmalig in jenem Wirtschaftsjahr der übernehmenden Körperschaft geltend zu machen, in dem die Beteiligung durchgehend bestanden hat. Weiters kommt es zum Verschmelzungstichtag zur Nacherfassung bereits geltend gemachter Firmenwertabschreibungen, weil die Beteiligung

verschmelzungsbedingt untergeht, wenn der Verschmelzungstichtag nach dem 30.12.2007 liegt ([§ 9 Abs. 7 letzter Teilstrich KStG 1988](#) idF AbgSiG 2007).

Zur Mindestbestandsdauer siehe Rz 352.

Rz 353f wird geändert (Berücksichtigung des AbgSiG 2007)

Rz 353f

Ist nur der Gruppenträger oder nur die Beteiligungskörperschaft Hauptbeteiligter einer Beteiligungsgemeinschaft, kann dies auf den Bestand der jeweils bestehenden Beteiligungsgemeinschaft Auswirkung haben.

- Besteht nur eine Gruppenträger-Beteiligungsgemeinschaft, geht diese durch die Upstream-Verschmelzung **des im Wege der Beteiligungsgemeinschaft in die Gruppe einbezogenen Gruppenmitgliedes auf den Gruppenträger** unter, die minderheitsbeteiligte Körperschaft muss mit Anteilen am Gruppenträger abgefunden werden. **Die Vor- bzw. Außergruppenverluste des auf den Gruppenträger verschmolzenen Gruppenmitgliedes gehen bei Vorliegen der Voraussetzungen des [§ 4 UmgrStG](#) auf den Gruppenträger über und können ab dem dem Verschmelzungstichtag folgenden Veranlagungsjahr als Sonderausgabe abgesetzt werden. Betreffend die bei der übertragenden Körperschaft während der Gruppenzugehörigkeit entstandenen Verluste, die in den Verlustvortrag des Gruppenträgers Eingang gefunden haben sowie die übrigen Verluste des Gruppenträgers gelten die Ausführungen in der Rz 353d sinngemäß.**

Wurde vom Gruppenträger auf das verschmolzene Gruppenmitglied eine Firmenwertabschreibung vorgenommen, kann diese letztmalig in jenem vor dem Verschmelzungstichtag gelegenen Wirtschaftsjahr geltend gemacht werden. Liegt der Verschmelzungstichtag nach dem 30.12.2007, kommt es beim Gruppenträger zur Nachversteuerung der geltend gemachten Firmenwertabschreibungen in jenem Jahr, in das der Verschmelzungstichtag fällt.

- Besteht nur eine Gruppenmitglieder-Beteiligungsgemeinschaft, bleibt diese bei einer Upstream-Verschmelzung **des Hauptbeteiligten** auf den Gruppenträger bestehen, da der Gruppenträger als Gesamtrechtsnachfolger in die Rechtsstellung des Hauptbeteiligten eintritt. Die Beteiligungsgemeinschaft wandelt sich zu einer Gruppenträger-Beteiligungsgemeinschaft, die Beteiligungsverhältnisse in der Beteiligungsgemeinschaft ändern sich nicht. **Die Vor- bzw. Außergruppenverluste des auf den Gruppenträger verschmolzenen Hauptbeteiligten gehen bei Vorliegen der Voraussetzungen des [§ 4 UmgrStG](#) auf den Gruppenträger über und können ab dem dem Verschmelzungstichtag folgenden Veranlagungsjahr als Sonderausgabe abgesetzt werden. Hinsichtlich jener Verluste des übertragenden Gruppenmitgliedes, die seit der Gruppenzugehörigkeit entstanden, in den Verlustvortrag des Gruppenträgers Eingang gefunden haben (vgl. KStR 2001 Rz 408 und 443) und zum Verschmelzungstichtag noch nicht verrechnet sind sowie betreffend die Verluste des übernehmenden Gruppenträgers gelten die Ausführungen den Rz 352 und 353d entsprechend. Wurde vom Gruppenträger auf den verschmolzenen Hauptbeteiligten eine Firmenwertabschreibung vorgenommen, kann diese letztmalig im Wirtschaftsjahr vor dem Verschmelzungstichtag geltend gemacht werden. Liegt der Verschmelzungstichtag nach dem 30.12.2007, kommt es beim Gruppenträger zur Nachversteuerung der geltend gemachten Firmenwertabschreibungen in dem Jahr, in das der Verschmelzungstichtag fällt.**
- Besteht sowohl eine Gruppenträger-Beteiligungsgemeinschaft als auch beim Gruppenmitglied eine Beteiligungsgemeinschaft, wird der Gruppenträger durch die Upstream-Verschmelzung zum Hauptbeteiligten der bisherigen Gruppenmitglieder-Beteiligungsgemeinschaft, die Gruppenträger-Beteiligungsgemeinschaft wird beendet. **Die Ausführungen im vorigen Bulletpoint gelten sinngemäß.**

Rz 353g wird geändert (Änderung aufgrund des AbgSiG 2007 sowie Aufnahme einer Aussage zur Verlustprüfung in der Gruppe)

Rz 353g

Die Verschmelzung eines inländischen Gruppenmitglieds auf den ausländischen Gruppenträger berührt die Unternehmensgruppe nicht, wenn Beteiligungen der übertragenden Körperschaft an weiteren Gruppenmitgliedern einer neuen eingetragenen Zweigniederlassung oder der bestehenden Zweigniederlassung zukommen und damit die finanzielle Verbindung erhalten bleibt. Insoweit kann auch eine von der übertragenden Körperschaft begonnene Firmenwertabschreibung auf angeschaffte Beteiligungen an inländischen Gruppenmitgliedern fortgesetzt werden. Die auf die angeschaffte Beteiligung an der übertragenden Körperschaft begonnene Firmenwertabschreibung endet hingegen verschmelzungsbedingt.

Bei Verschmelzungen auf einen Stichtag nach dem 30.12.2007 kommt es zur Nachversteuerung der Firmenwertabschreibung auf die Beteiligung an der übertragenden Körperschaft (auch bei Enkel-Großmutter-Verschmelzung; vgl. Rz 288) im Wirtschaftsjahr, in das der Verschmelzungstichtag fällt und zwar bei demjenigen, der die Firmenwertabschreibung vorgenommen hat.

Vor- oder Außergruppenverluste der übertragenden Körperschaft gehen nach Maßgabe des [§ 4 UmgrStG](#) objektbezogen auf die Zweigniederlassung des Gruppenträgers über und können im Rahmen der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht in der Folge unter Beachtung der 75%-Grenze abgesetzt werden. **Hinsichtlich der Verluste des übertragenden Gruppenmitgliedes, die während dessen Gruppenzugehörigkeit entstanden und in den (inländischen) Verlustvortrag des Gruppenträgers Eingang gefunden haben, gelten die Ausführungen in der Rz 352 entsprechend.**

Betreffend die übrigen Verluste des Gruppenträgers siehe Rz 353d.

Zur Mindestbestandsdauer siehe Rz 352.

Rz 353h wird geändert (Berichtigung)

Rz 353h

Die Verschmelzung eines ausländischen Gruppenmitglieds auf den ausländischen **Gruppenträger (mit inländischer Zweigniederlassung) führt zum Wegfall des ausländischen Gruppenmitgliedes mit Ablauf des Verschmelzungstichtages.**

Diesfalls sind in das Inland verrechnete und noch nicht nachverrechnete Verluste nachzuversteuern.

Zur Mindestbestandsdauer siehe Rz 352.

Rz 353i wird geändert (Änderung aufgrund des AbgSiG 2007; Anpassung des Beispiels)

Rz 353i

Bei der Down-stream-Verschmelzung des inländischen Gruppenträgers auf ein Gruppenmitglied ist zu unterscheiden:

- Erfolgt die Verschmelzung auf eine unmittelbar mit dem Gruppenträger finanziell verbundene Beteiligungskörperschaft, verdichtet sich die Unternehmensgruppe. Da die übernehmende Körperschaft in die Rechtsstellung der übertragenden Körperschaft eintritt, übernimmt sie auch die Gruppenträgerfunktion, die Unternehmensgruppe besteht weiter.

Hat der übertragende Gruppenträger auf die angeschaffte Beteiligung an der übernehmenden Körperschaft eine Firmenwertabschreibung geltend gemacht, endet diese verschmelzungsbedingt, da die auf die Anteilsinhaber des Gruppenträgers durchgeschleuste Beteiligung außerhalb der Unternehmensgruppe platziert wird. **Für Verschmelzungen auf einen Stichtag nach dem 30.12.2007 kommt es zudem zu einer Nacherfassung der bisher geltend gemachten Firmenwertabschreibungen gemäß [§ 9 Abs. 7 letzter Teilstich KStG 1988](#) idF AbgSiG 2007 im Wirtschaftsjahr, in das der Verschmelzungstichtag fällt.**

- Erfolgt die Verschmelzung auf eine mittelbar mit dem Gruppenträger finanziell verbundene Beteiligungskörperschaft, etwa auf eine Enkelgesellschaft des Gruppenträgers, bezieht sich die Durchschleusung auf die Anteilsinhaber des

Gruppenträgers auf die Anteile an der Zwischengesellschaft, die zusammen mit dem übrigen Vermögen auf die übernehmende Körperschaft übergehen. Die Unternehmensgruppe bleibt aufrecht, die Zwischengesellschaft wird Gruppenträger. Auch in diesem Fall endet eine anschaffungsveranlasste Firmenwertabschreibung auf die Beteiligung des Gruppenträgers an der Zwischengesellschaft infolge der Durchschleusung der Anteile an die Gesellschafter des Gruppenträgers.

Beispiel:

*Der Gruppenträger GT ist zu 100% am Gruppenmitglied GM 1 beteiligt, GM 1 ist zu 100% an GM 2 beteiligt. **Weiters ist der GT zu 100% am Gruppenmitglied GM 3 beteiligt. Sowohl auf die Beteiligung an GM 1 als auch GM 3 hat der GT eine Firmenwertabschreibung vorgenommen.** Der Gruppenträger GT wird **zum Stichtag 31.12.07** auf GM 2 verschmolzen. Die Beteiligung von GT an GM 1 geht verschmelzungsbedingt auf GM 2 über und wird zur Abfindung der Gesellschafter des Gruppenträgers verwendet. **Zudem hält GM 2 nunmehr die Beteiligung an GM 3.** Die Unternehmensgruppe bleibt bestehen, GM 1 wird Gruppenträger der **nunmehr aus GM 2 und GM 3** bestehenden Unternehmensgruppe.*

Der GT kann die Firmenwertabschreibung auf GM 1 und GM 3 letztmalig im (Rumpf)Wirtschaftsjahr, das mit dem Verschmelzungstichtag 31.12.07 endet, geltend machen. Hinsichtlich der Firmenwertabschreibung auf GM 1 hat GM 2 als Rechtsnachfolger des GT im Wirtschaftsjahr, in das der 31.12.07 fällt, eine Nachversteuerung gemäß [§ 9 Abs. 7 letzter Teilstrich KStG 1988](#) durchzuführen. Die Firmenwertabschreibung auf GM 3 kann von GM 2 fortgesetzt werden.

Der Verlustvortragsübergang richtet sich nach [§ 4 UmgrStG](#). Soweit vortragsfähige Verluste des Gruppenträgers auf die übernehmende Körperschaft übergehen, ändert sich ihre Qualität im Sinne des [§ 7 Abs. 2 KStG 1988](#) nicht. Die Vor- und Außergruppenverluste der übernehmenden Körperschaft wandeln sich durch die Übernahme der Gruppenträgerstellung in solche im Sinne des [§ 7 Abs. 2 KStG 1988](#). **Hinsichtlich der Anwendung des [§ 4 UmgrStG](#) auf die im Verlustvortrag des Gruppenträgers enthaltenen Verluste siehe die Rz 353d.**

Zur Mindestbestandsdauer siehe Rz 352.

Bei unterjährigen Verschmelzungen sind zwei Gruppenveranlagungen durchzuführen, wenn das erste Wirtschaftsjahr des nunmehrigen (neuen) Gruppenträgers, der bisher Gruppenmitglied war, im Jahr des Verschmelzungstichtages endet. In diesem Fall hat im Jahr des

Verschmelzungstichtages eine abschließende Veranlagung des bisherigen Gruppenträgers und eine erste Veranlagung des neuen Gruppenträgers stattzufinden.

Beispiel:

Die Unternehmensgruppe besteht aus der A-GmbH als Gruppenträger, der 100-prozentigen Tochter B-GmbH und deren 100-prozentigen Tochter C-GmbH. Das Wirtschaftsjahr ist bei allen Gesellschaften das Kalenderjahr. Die A-GmbH wird zum 30.6.01 auf die B-GmbH verschmolzen, die damit ab 1.7.01 die Gruppenträgereigenschaft übernimmt. Im Jahr 01 ist die A-GmbH für das Rumpfwirtschaftsjahr 1.1. bis 30.6.01 zu veranlagern, dabei kommt es allerdings zu keiner Zurechnung von Einkommen der GmbH-B und GmbH-C. Die Gruppenveranlagung für 01 bezieht sich auf das Einkommen der GmbH-B für das „Rumpfwirtschaftsjahr“ 1.7. bis 31.12.01, dem das Einkommen der GmbH-C zugerechnet wird.

Rz 353j wird geändert (Änderung aufgrund des AbgSiG 2007 sowie sprachliche Korrektur)

Rz 353j

Ist ~~nur~~ der Gruppenträger oder ~~nur~~ die Beteiligungskörperschaft Hauptbeteiligter einer Beteiligungsgemeinschaft, kann **eine down-stream-Verschmelzung des Hauptbeteiligten** auf den Bestand der jeweils bestehenden Beteiligungsgemeinschaft Auswirkung haben.

- Besteht nur eine Gruppenträger-Beteiligungsgemeinschaft und wird der Gruppenträger auf das über die Beteiligungsgemeinschaft einbezogene Gruppenmitglied down-stream-verschmolzen, sind die Anteile an der übernehmenden Beteiligungskörperschaft an die Anteilsinhaber des Gruppenträgers durchzuschleusen und endet die bisherige Beteiligungsgemeinschaft.
- Besteht nur eine Gruppenmitglieder-Beteiligungsgemeinschaft und wird der Hauptbeteiligte auf das über die Beteiligungsgemeinschaft einbezogene Gruppenmitglied down-stream-verschmolzen, sind die Anteile an der übernehmenden Beteiligungskörperschaft je nach der Konstellation des Einzelfalles an die beteiligte Körperschaft oder an den Gruppenträger durchzuschleusen. Die Beteiligungsgemeinschaft bleibt bestehen, sollte die beteiligte Körperschaft oder der

Gruppenträger verschmelzungsbedingt eine mehr als 50%ige Beteiligung erhalten, könnte die Beteiligungsgemeinschaft auch beendet werden.

- **Soweit eine Firmenwertabschreibung durch den Hauptbeteiligten zulässig war, kommt es für Verschmelzungen mit einem Stichtag nach dem 30.12.2007 zur Nachversteuerung gemäß [§ 9 Abs. 7 letzter Teilstich KStG 1988](#) idF AbgSiG 2007.**

Beispiel:

An der GmbH-D besteht eine Gruppenmitglieder-Beteiligungsgemeinschaft aus der mit 40% hauptbeteiligten GmbH-B und der mit 20% minderbeteiligten GmbH-C. Wird die GmbH-B auf die GmbH-D down-stream verschmolzen, kommen zwei Möglichkeiten in Betracht:

Erhält die an der übertragenden GmbH-B beteiligte Körperschaft die Anteile an der GmbH-D, tritt sie in die Rechtsstellung der übertragenden GmbH-B als Hauptbeteiligte der Gruppenmitglieder-Beteiligungsgemeinschaft.

Erhält der Gruppenträger die Anteile an der GmbH-D, tritt er in die Rechtsstellung der übertragenden GmbH-B als Hauptbeteiligte der Beteiligungsgemeinschaft, diese wandelt sich zu einer Gruppenträger-Beteiligungsgemeinschaft.

Überträgt die GmbH-B neben der Beteiligung an der GmbH-D auch anderes Vermögen und kommt es dadurch zusätzlich zur Anteilsdurchschleusung zu einer Erhöhung der Beteiligung an der GmbH-D in einem die 50%-Grenze übersteigenden Ausmaß, kann es zur Beendigung der Beteiligungsgemeinschaft kommen.

Rz 353k wird geändert (sprachliche Korrektur)

Rz 353k

Die Import-Verschmelzung des ausländischen Gruppenträgers auf ein inländisches Gruppenmitglied bedeutet, dass nicht nur die für die Gruppenträgereigenschaft maßgebende Zweigniederlassung, in der die Beteiligungen an den Gruppenmitgliedern ausgewiesen sind, sondern das übrige Vermögen auf die übernehmende Körperschaft übergeht. Der Gruppenbestand wird dadurch wie bei der in Rz 353i dargestellten Verschmelzung auf die unmittelbar verbundene Beteiligungskörperschaft nicht gefährdet.

Der Verlustvortragsübergang hinsichtlich der der inländischen Zweigniederlassung **zuzurechnenden Verluste, die während des Bestandes der Unternehmensgruppe erwachsen sind, sowie eigener Verlustvorträge** des Gruppenträgers richtet sich nach

[§ 4 UmgrStG](#) (**siehe Rz 353d**). Die im Ausland entstandenen Verluste gehen mangels der Eigenschaft von Sonderausgaben nicht auf die übernehmende Körperschaft über, können aber mit Auslandsgewinnen verrechnet werden.

Rz 354 wird geändert (Berücksichtigung der Rückwirkung auf Anteilsinhaberebene aufgrund BudBG 2007)

Rz 354

Die Verschmelzung eines inländischen Gruppenmitglieds auf eine nicht der Unternehmensgruppe angehörige Körperschaft **führt infolge des Umstandes, dass gemäß [§ 9 Abs. 5 letzter Satz KStG 1988](#) nur Vermögensübertragungen innerhalb der Unternehmensgruppe nicht als Änderung der Voraussetzungen für Gruppenverhältnisse gelten,**

- mit dem dem Verschmelzungstichtag folgenden Tag zum Ausscheiden des Gruppenmitglieds bzw.
- bei Verschmelzungstichtagen innerhalb der Mindestbestanddauer zum rückwirkenden Ausscheiden und zur selbständigen Besteuerung der übertragenden Körperschaft bzw. zur Berichtigung der Gruppeneinkommen beim Gruppenträger.

Firmenwertabschreibungen auf die Beteiligung an der übertragenden Körperschaft enden im erstgenannten Fall mit der Verschmelzung bzw. entfallen im zweitgenannten Fall rückwirkend.

Mit dem Ausscheiden des Gruppenmitglieds scheiden auch finanziell mit diesem verbundene Gruppenmitglieder mit der Verschmelzung oder mangels Vorliegens der Mindestbestanddauer rückwirkend aus. Soweit dabei ausländische Gruppenmitglieder ausscheiden, sind offene im Inland angesetzte und noch nicht verrechnete Verluste bei der Ermittlung des Einkommens des Gruppenträgers jenes Jahres nachzuverrechnen, in das der Verschmelzungstichtag fällt.

An der dargestellten Rechtslage ist auch durch die Einführung der Rückwirkung auf Anteilsinhaberebene durch das BudBG 2007 (siehe Rz 262) keine Änderung eingetreten. Kommt es bei der beteiligten Körperschaft infolge der

Verschmelzung zu einer ausreichenden finanziellen Verbindung an der übernehmenden gruppenfremden Körperschaft, kann im Fall, dass der Beginn des Wirtschaftsjahres dieser Körperschaft mit dem Tag nach dem Verschmelzungstichtag zusammenfällt, durch Stellung eines rechtzeitigen Erweiterungsantrages gemäß [§ 9 Abs. 10 KStG 1988](#) zwar eine zeitlich nahtlose Einbeziehung der gruppenfremden Körperschaft erfolgen. Dies ändert aber nichts am vorhergehenden Ausscheiden des auf die gruppenfremde Körperschaft verschmolzenen Gruppenmitgliedes.

Rz 354d wird geändert (Gruppenbezogene Betrachtungsweise hinsichtlich der während aufrechter Gruppe entstandener Verluste sowie Aufnahme eines Beispiels)

Rz 354d

Die Verschmelzung des Gruppenträgers auf eine nicht der Unternehmensgruppe angehörende Körperschaft beendet stets die Unternehmensgruppe unabhängig davon, ob es sich um eine Konzentrationsverschmelzung oder eine Konzernverschmelzung handelt. Die Funktion des Gruppenträgers kann nicht auf eine Körperschaft außerhalb der Unternehmensgruppe übertragen werden. Die Ausführungen zu Rz 354 gelten entsprechend.

Vortragsfähige Verluste des Gruppenträgers aus eigenen Aktivitäten und aus den von inländischen die Mindestbestanddauer erfüllenden Gruppenmitgliedern übernommenen Verlusten gehen nach Maßgabe des [§ 4 UmgrStG](#) auf die übernehmende Körperschaft über, **wobei hinsichtlich des Objektbezuges sowie der Vergleichbarkeit des verlustverursachenden Vermögens eine gruppenbezogene Betrachtungsweise anzustellen ist. Maßgeblich ist daher, ob zum Verschmelzungstichtag das verlustverursachende Vermögen (Betrieb, Teilbetrieb, bei vermögensverwaltenden Körperschaften der verlustverursachende Vermögensteil von nicht untergeordneter Bedeutung) noch in vergleichbarer Weise vorhanden ist oder nicht (vgl. auch Rz 352d). ~~Der Objektbezug der von den Gruppenmitgliedern zugerechneten Verlusten ergibt sich aus den unmittelbaren und mittelbaren Beteiligungen. Soweit vortragsfähige Verlustteile auf vor der Verschmelzung nach Ablauf der Mindestbestanddauer durch Wegfall der~~**

~~Beteiligung ausgeschiedenen Mitgliedern entfallen, sind sie vom Verlustvortragsübergang ausgeschlossen. Durch die Beendigung der Gruppe sind offene Verluste von ausländischen Gruppenmitgliedern nachzuversteuern.~~

Durch die Beendigung der Gruppe sind offene Verluste von ausländischen Gruppenmitgliedern nachzuversteuern.

Beispiel:

Die Unternehmensgruppe besteht seit 05 aus dem Gruppenträger A-GmbH sowie dem Gruppenmitglied B-GmbH. Zum 31.12.08 wird die A-GmbH auf die Konzernmutter H-AG verschmolzen. In den Jahren 05 bis 07 sind bei der B-GmbH Verluste aus dem Betrieb einer Werbeagentur iHv 150.000 angefallen, die zum 31.12.08 noch mit 70.000 im Verlustvortrag des Gruppenträgers A-GmbH vorhanden sind. Der verlustverursachende Betrieb der B-GmbH wurde im Juni 08 an eine nicht der Gruppe angehörende Konzerngesellschaft der H-AG veräußert.

Zum 31.12.08 ist die Unternehmensgruppe beendet. Will die H-AG Gruppenträger werden, ist dies nur durch die Gründung einer neuen Unternehmensgruppe möglich.

Auf die H-AG kann mangels Vorhandensein des verlustverursachenden Vermögens zum Verschmelzungstichtag der Verlust aus dem Betrieb der B-GmbH nicht gemäß [§ 4 Z 1 lit. a UmgrStG](#) übergehen. Daran ändert das Weiterbestehen des Beteiligungsverhältnisses zwischen der H-AG und der B-GmbH nichts, weil die Beteiligung nicht das verlustverursachende Vermögen ist.

Rz 362 wird geändert (Ergänzung um ein Beispiel)

Rz 362

Hinsichtlich der Auswirkung von Verschmelzungen auf Beginn und Ende der Mindestkörperschaftsteuerpflicht sowie auf die Verrechnung der Mindestkörperschaftsteuer siehe KStR 2001 Rz 1505, Rz 1509 und Rz 1520.

Die Verrechnung der übergehenden Mindestkörperschaftsteuer ist ab dem nach dem Verschmelzungstichtag endenden Wirtschaftsjahr der übernehmenden Körperschaft möglich.

Beispiele:

1. Die A-GmbH (Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr) wird zum 31.10.01 auf die B-GmbH (Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr) verschmolzen. Offene Mindestkörperschaftsteuern sind auf eine im Veranlagungsjahr 01 bei der übernehmenden B-GmbH anfallenden Erfolgskörperschaftsteuer verrechenbar.

2. Die C-GmbH (Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr) wird zum 30.6.01 auf die D-GmbH (Wirtschaftsjahr = 1.7. bis 30.6.) verschmolzen. Offene Mindestkörperschaftsteuern sind auf eine im Veranlagungsjahr 02 bei der übernehmenden B-GmbH anfallende Erfolgskörperschaftsteuer verrechenbar.

Rz 366 wird geändert (klarere sprachliche Fassung)

Rz 366

Auch **das Erfassen des übernommenen Vermögens in den unternehmensrechtlichen Eigenkapitalpositionen** der übernehmenden **Körperschaft (Nennkapital, Kapitalrücklage oder Bilanzgewinn)** hat auf den Gesamtstand der Einlagen keine Auswirkung (er beeinflusst höchstens die Zuordnung zu einem bestimmten Subkonto). Eine spätere Rückzahlung des den Evidenzkontenzugang übersteigenden unternehmensrechtlichen Eigenkapitals (ordentliche Kapitalherabsetzung oder Ausschüttung der aufgelösten Kapitalrücklage) stellt sich mangels entsprechender Evidenzbeträge als Gewinnausschüttung dar.

Rz 373 wird ergänzt (Aufnahme VwGH-Judikatur)

Rz 373

Hierunter versteht man die Verschmelzung von anteilmäßig verbundenen Unternehmen, wobei diese Verbindung im einfachsten Fall unmittelbar 100% beträgt. In diesem Fall geht das Evidenzkonto der Tochterkörperschaft - unabhängig von der Verschmelzungsrichtung (up-stream oder down-stream) - unter, jenes der Mutterkörperschaft bleibt unverändert als Evidenzkonto der nach der Verschmelzung verbleibenden (= übernehmenden) Körperschaft bestehen. Im Falle der up-stream-Verschmelzung liegt kein Einlagentatbestand vor und im Falle der down-stream-Verschmelzung findet die Außenbeziehung der Anteilsinhaber zur übertragenden Körperschaft auf Grund der Anteilsdurchschleusung in der

rechtsnachfolgenden Tochterkörperschaft ihre Fortsetzung (**VwGH 01.03.2007, [2004/15/0127](#)**).

Bundesministerium für Finanzen, 15. November 2011