

**1. Teil  
Umgründungssteuergesetz**

**1. Hauptstück  
Umgründungen**

**Artikel I  
Verschmelzung**

**Anwendungsbereich**

**§ 1.**

**(1) Verschmelzungen im Sinne dieses Bundesgesetzes sind**

- 1. Verschmelzungen auf Grund gesellschaftsrechtlicher Vorschriften,**
- 2. Verschmelzungen im Sinne gesellschaftsrechtlicher Vorschriften auf Grund anderer Gesetze,**
- 3. Vermögensübertragungen im Sinne des § 236 des Aktiengesetzes und des § 60 des Versicherungsaufsichtsgesetzes und**
- 4. Verschmelzungen ausländischer Körperschaften im Ausland auf Grund vergleichbarer Vorschriften.**

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

**– in der Anlage genannte Gesellschaft eines Mitgliedstaates der Europäischen Union**

**oder**

**– den Kapitalgesellschaften vergleichbare Gesellschaft eines Staates des Europäischen Wirtschaftsraumes, mit dem eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe mit der Republik Österreich besteht,**

**die auch den Ort der Geschäftsleitung in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes hat, eine Steuerpflicht nach § 20 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 entsteht, ist die Steuerschuld auf Antrag in der letzten Körperschaftsteuererklärung der übertragenden Körperschaft bis zur tatsächlichen Veräußerung oder einem sonstigen Ausscheiden des Vermögens(teiles) aus der übernehmenden Gesellschaft nicht festzusetzen. Für nicht entgeltlich erworbene unkörperliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens ist § 6 Z 6 lit. b des Einkommensteuergesetzes 1988 sinngemäß anzuwenden. Über die nicht festgesetzte Steuerschuld ist im Körperschaftsteuerbescheid abzusprechen. Die Veräußerung oder ein sonstiges Ausscheiden des Vermögens(teiles) gilt als rückwirkendes Ereignis**

## § 1

im Sinn des § 295a der Bundesabgabenordnung. Zwischen Verschmelzung und Veräußerung (Ausscheiden) eingetretene Wertminderungen sind höchstens im Umfang der Bemessungsgrundlage zum Verschmelzungstichtag zu berücksichtigen, soweit diese nicht in einem anderen Staat berücksichtigt werden. § 205 der Bundesabgabenordnung ist nicht anzuwenden.

(3) Auf Verschmelzungen sind die §§ 2 bis 6 anzuwenden.

Übersicht	Rz
<b>I. Grundlagen</b> .....	1
Verschmelzungstatbestand .....	1
Grundsatz der Maßgeblichkeit des Gesellschaftsrechts .....	2
Internationale Verschmelzungen.....	5
FRL .....	13
Aufrechterhaltung der Steuerverstrickung .....	17
Anwendung des Art I .....	18
Nichtanwendbarkeit des Art I .....	19
Teil-Anwendbarkeit des Art I .....	20
<b>II. Verschmelzung inländischer Körperschaften</b> .....	22
1. Gesellschaftsrechtliche Tatbestände .....	22
Rechtsgrundlagen .....	22
Verschmelzung kraft Analogie .....	26
Beteiligung inländischer Gesellschaften .....	27
Rückwirkung .....	29
Aufgelöste Gesellschaft .....	30
Ansässigkeit .....	31
Beteiligung ausländischer Gesellschaften .....	32
Verbandsrechtliche Grundlage .....	33
Gesamtrechtsnachfolge und Liquidationsausschluss .....	34
Gegenleistung .....	35
Bare Zuzahlungen .....	36
Zuzahlungen Dritter .....	37
Ausgleichszahlungen .....	38
Eigene Anteile .....	40
Konzentrationsverschmelzung .....	41
Konzernverschmelzung .....	44
Gemischte Konzentrations- und Konzernverschmelzung .....	48
Andere Fälle ohne Anteilsgewährung.....	49
Positiver Verkehrswert.....	50
Kapitalherabsetzende Verschmelzung .....	51
Aufnahme einer Versicherungs-AG durch einen Versicherungsverein.....	54
Aufnahme eines Versicherungsvereins durch eine AG .....	55
Kein Betriebserfordernis .....	57
2. Aufrechterhaltung der Steuerverstrickung .....	58
Verstrickung des Gesellschaftsvermögens der übertragenden Körperschaft.....	60
Steueransässigkeit .....	62
Buchwertfortführung.....	65
Steuerbefreite übernehmende Körperschaft.....	66
Ausländische Betriebsstätten .....	69
Sonstiges Auslandsvermögen .....	72

<b>III. Grenzüberschreitende Verschmelzungen</b> .....	73
1. Gesellschaftsrechtlicher Tatbestand .....	73
Begriff .....	73
Steueransässigkeit .....	75
Unterschiedliche Steueransässigkeit .....	76
Gesellschaftsrechtliche Zulässigkeit .....	77
EU/EWR-Kapitalgesellschaften .....	78
Andere EU/EWR-Gesellschaften .....	79
Europäische Gesellschaft .....	80
Europäische Genossenschaft .....	82
Gleiche Steueransässigkeit .....	83
Anwendbarkeit von Art I .....	90
2. Aufrechterhaltung der Steuerverstrickung .....	91
Import-Verschmelzungen .....	92
Export-Verschmelzungen .....	93
Entstrickung von nicht-betrieblichem, beweglichem Inlandsvermögen .....	94
Entstrickung von Auslandsvermögen kraft Übergangs zum Territorialitätsprinzip .....	97
Inländische Betriebsstätte .....	98
Betriebsstättenverhaftung nach der FRL .....	100
Unbewegliches Inlandsvermögen .....	102
Inlandsbeteiligungen .....	103
Auslandsvermögen .....	105
Internationale Schachtelbeteiligung .....	107
Betriebsstätte in einem dritten Mitgliedstaat .....	108
3. Besteuerungsaufschub bei EU/EWR-Export-Verschmelzungen (§ 1 Abs 2 Satz 2 bis 7) .....	111
Rechtsfolgen bei Verstrickungseinschränkung .....	111
Niederlassungsfreiheit .....	112
Übernehmende EU-Kapitalgesellschaft .....	115
Übernehmende EWR-Kapitalgesellschaft .....	116
Übernehmende Gesellschaft in Drittstaat .....	117
Steueransässigkeit der übernehmenden Körperschaft .....	118
Antrag .....	120
Körperschaftsteuerbescheid .....	121
Höhe der nicht festgesetzten Steuerschuld .....	122
Unkörperliche Wirtschaftsgüter .....	123
Realisationstatbestände .....	125
Nachträgliche Werterhöhung .....	127
Nachträgliche Wertminderung .....	128
Abänderung gemäß § 295a BAO .....	131
Verjährung .....	132
4. Grenzüberschreitende Verschmelzung in Teilschritten („Steuer-Verschmelzung“) ...	133
<b>IV. Verschmelzung inländischer Körperschaften mit Steueransässigkeit im Ausland</b> .....	137
1. Eine inländische Körperschaft ist doppelt ansässig .....	137
Anwendbarkeit der FRL .....	137
Anwendbarkeit von Art I .....	138
Doppelt ansässige übertragende Gesellschaft .....	139
Doppelt ansässige übernehmende Gesellschaft .....	141
2. Beide inländische Körperschaften sind doppelt ansässig .....	143
Bestehen eines DBA .....	143
Kein DBA .....	144
<b>V. Verschmelzung ausländischer Körperschaften</b> .....	145
1. Gesellschaftsrechtlicher Tatbestand .....	146
Ausländische Körperschaften .....	146

Vergleichbarkeit der Körperschaften .....	147
Vergleichbare Verschmelzungsvorschriften .....	150
Grenzüberschreitende Verschmelzung .....	151
Ansässigkeits-wechselnde Verschmelzung.....	152
2. Aufrechterhaltung der Steuerverstrickung bei Steueransässigkeit im Ausland .....	153
Kein Wechsel im DBA-Status .....	155
Wechsel des DBA-Status .....	156
Inländische Betriebsstätte .....	158
Inlandsbeteiligungen .....	159
Sonstiges Vermögen .....	161
3. Aufrechterhaltung der Steuerverstrickung bei Steueransässigkeit im Inland .....	163

## I. Grundlagen

**1 Verschmelzungstatbestand:** Gemäß § 219 AktG führt die Verschmelzung zur Vereinigung von zwei oder mehreren Kapitalgesellschaften durch Übertragung des Gesellschaftsvermögens im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf eine andere bestehende Kapitalgesellschaft („**Verschmelzung durch Aufnahme**“) oder eine neu gegründete Gesellschaft („**Verschmelzung durch Neugründung**“). Die übertragende Gesellschaft erlischt ohne Abwicklung. Die Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft werden entweder mit Anteilen an der übernehmenden Gesellschaft und uU baren Zuzahlungen abgefunden, oder die Anteilsgewährung unterbleibt (§ 224 AktG; Näheres zur Verschmelzung Rz 33 ff). Diese Grundsätze gelten auch für die Verschmelzung anderer Gesellschaftsformen (unten Rz 22). Im Steuerrecht wird differenziert zwischen

- Verschmelzungen, die **unter Art I fallen**, und
- solchen, die – mangels Anwendbarkeit von Art I – nach den **allgemeinen steuerrechtlichen Regelungen** zu beurteilen sind; die Rechtsfolgen der Letzteren werden in diesem Kommentar jeweils im Zusammenhang mit den entsprechenden Rechtsfolgen des Art I behandelt (Überblick in Rz 19).

Eine unter Art I fallende Verschmelzung liegt nur vor, wenn sowohl eine gesellschaftsrechtliche als auch eine steuerrechtliche **Anwendungsvoraussetzung** erfüllt sind:

- Zunächst muss eine der in § 1 Abs 1 definierten **gesellschaftsrechtlichen Verschmelzungsformen** vorliegen.
- Zusätzlich liegt eine Verschmelzung iSv Art I nur insoweit vor, als das **Steuerverstrickungserfordernis** des § 1 Abs 2 Satz 1 erfüllt ist. Führt die Verschmelzung hingegen zur Einschränkung des österreichischen Besteuerungsrechts, fällt sie nicht unter die §§ 2 bis 6. Dies führt ua zur Liquidationsbesteuerung gemäß §§ 19, 20 KStG, weil die Fortführung der steuerlichen Buchwerte gemäß §§ 2 Abs 1, 3 Abs 1 Z 3 nicht eingreift. Dies betrifft zunächst die Verschmelzung auf eine steuerbefreite Körperschaft (Rz 66), ferner va aber Export-Verschmelzungen. Bei den Letzteren soll die Liquidationsbesteuerung verhindern, dass die im Inland entstandenen stillen Reserven der Besteuerung entgehen. Die Gesetzesmaterialien sprechen insoweit von „Grenzbesteuerung“<sup>1</sup>. Indessen ist mE die Bezeichnung „**Exit-Besteuerung**“ vorzuziehen, weil sie verdeutlicht, dass es nur um eine Rich-

<sup>1</sup> ErläutRV zum BudgetbegleitG 2007: 43 BlgNR 23. GP S 13 zu § 20 Abs 2 Z 2 sowie ErläutRV zum AbgSiG 2007: 270 BlgNR 18. GP S 12 zu § 5 Abs 1 Z 5

tung der „Grenzüberschreitung“, nämlich um Export-Sachverhalte, geht. Bei der grenzüberschreitenden Auslandsverschmelzung ergibt sich die Entstrickung nach § 1 Abs 2 Satz 2 indessen nicht aus der „Überschreitung“ der österreichischen Staatsgrenze, sondern aus einem DBA-Wechsel, der seinen Grund darin hat, dass das Gesellschaftsvermögen von einer im Ausland ansässigen Gesellschaft auf eine in einem anderen ausländischen Staat ansässige Gesellschaft übertragen wird (unten Rz 153 ff).

- Im Falle der Verschmelzung auf eine EU-Kapitalgesellschaft oder eine norwegische Kapitalgesellschaft (unten Rz 116) wird die Liquidationsbesteuerung auf Antrag gemäß § 1 Abs 2 Satz 2 aufgeschoben („**Nichtfestsetzungskonzept**“). Dennoch liegt – mangels Erfüllung des Verstrickungserfordernisses des § 1 Abs 2 Satz 1 – keine Verschmelzung im Sinne des § 1 Abs 1 vor; somit kommen die §§ 2 bis 6 nicht zur Anwendung.
- Abweichend von den anderen im UmgrStG geregelten Umgründungsformen kommt es für die Anwendung des Art I nicht darauf an, dass bestimmtes **qualifiziertes Vermögen** übertragen wird<sup>2</sup>. Art I kommt somit auch dann zur Anwendung, wenn die Verschmelzung nicht zur Übertragung eines Betriebs, Teilbetriebs, Mitunternehmeranteils oder Kapitalanteils (vgl etwa § 12 Abs 2) führt. So kann auch eine vermögensverwaltende Körperschaft (ohne Betriebsvermögen) als übertragende Gesellschaft fungieren. Erst recht können Liebhabereibetriebe durch Verschmelzung übertragen werden<sup>3</sup>.

**Grundsatz der Maßgeblichkeit des Gesellschaftsrechts:** Da die Verschmelzung ein **gesellschaftsrechtlich normierter Umgründungstyp** ist, knüpft § 1 Abs 1 im Rahmen der oben erwähnten gesellschaftsrechtlichen Anwendungsvoraussetzung entsprechend dem Grundsatz der Maßgeblichkeit des Gesellschaftsrechts<sup>4</sup> an gesellschaftsrechtliche Verschmelzungsformen an. Dies führt zu einer zweifachen Bindung der Finanzbehörden an die gesellschaftsrechtliche Beurteilung:

- Ergibt die gesellschaftsrechtliche Beurteilung das Vorliegen einer jener **Verschmelzungsformen**, die in § 1 Abs 1 Z 1 bis 4 genannt sind, ist diese Anwendungsvoraussetzung des Art I erfüllt. Die Abgabenbehörden sind nicht berechtigt, abweichend von der gesellschaftsrechtlichen Einordnung aufgrund spezifisch steuerrechtlicher Überlegungen (zB gemäß §§ 21 ff BAO) das Vorliegen einer Umgründung im Sinne eines anderen Artikels des UmgrStG<sup>5</sup> oder eines nicht unter das UmgrStG fallenden Veräußerungsvorganges anzunehmen.

<sup>2</sup> Vgl *Hügel in Hügel/Mühlehner/Hirschler*, UmgrStG Einl Rz 42 ff; kein qualifiziertes Vermögen ist ferner bei der verschmelzenden Umwandlung iSv § 7 Abs 1 Z 2 TS 2 erforderlich.

<sup>3</sup> *Bruckner in Helbich/Wiesner/Bruckner*, Handbuch der Umgründungen § 1 Rz 78 FN 126.

<sup>4</sup> *Hügel in Hügel/Mühlehner/Hirschler*, UmgrStG Einl Rz 35 und § 1 Rz 1; der Sache nach ebenso: *Bruckner in Helbich/Wiesner/Bruckner*, Handbuch der Umgründungen § 1 Rz 49; Rz 46 UmgrStR: Maßgeblichkeit des Gesellschaftsrechts; so auch VwGH 18.6.2001, 2001/16/0597, 0598, ÖStZB 2003, 104.

<sup>5</sup> Unzulässig ist daher etwa die Anwendung des Art I auf eine unter das UmwG fallende verschmelzende Umwandlung als „Verschmelzung im steuerrechtlichen Sinne“, wie dies – jedenfalls im Ergebnis – von VwGH 22.10.1997, 93/13/0295 ua, ÖStZB 1998, 494 (noch zum StruktVG) angenommen wurde. Zutreffende Kritik an dieser Entscheidung bei *Wiesner*, RdW 1997, 748. Weitere Nachweise bei *Bruckner in Helbich/Wiesner/Bruckner*, Handbuch der Umgründungen Art I § 1 Rz 7. Ebenso Rz 13 UmgrStR.

- 4 • Wurde die Verschmelzung **in das Firmenbuch eingetragen**, so bindet die zugrunde liegende (rechtskräftige) Entscheidung des Firmenbuchgerichts die Finanzbehörden insoweit, als diese nicht berechtigt sind, eine ungültige – weil gegen gesellschaftsrechtliche Vorschriften verstoßende – Verschmelzung anzunehmen<sup>6</sup>. Bedeutung hat dies insbesondere für die Erforderlichkeit der verschmelzungsrechtlichen Anteilsgewährung (unten Rz 35 ff, 40 ff)<sup>7</sup>, das (allfällige) Erfordernis eines positiven Verkehrswerts<sup>8</sup> (unten Rz 50) sowie für das Verschmelzungshindernis einer verbotenen Einlagenrückgewähr<sup>9</sup> (unten Rz 50). Wird die Eintragung der Verschmelzung nachträglich als **nichtig gelöscht**(§ 10 Abs 2 FBG), ist dies grundsätzlich auch im Steuerrecht beachtlich: Eine Vermögensübertragung hat nicht stattgefunden; die Trennung der Einkommen der verschmolzenen Körperschaften ist nach Ansicht des BMF durch Schätzung (§ 184 BAO) vorzunehmen, wenn diese nicht aus der Rechnungslegung der verschmolzenen Körperschaften ableitbar ist<sup>10</sup>. Bei **Auslandsverschmelzungen** soll die Abgabenbehörde gemäß Rz 53 UmgrStR das Vorliegen der Anwendungsvoraussetzung eigenständig beurteilen<sup>11</sup>. Dies ist mit dem Zweck der Bindung, die Anwendung des UmgrStG – insbesondere der Steuerneutralität der Vermögensübertragung – aus Gründen der Rechtssicherheit gerade an jene Eintragung zu binden, die den Vermögensübergang bewirkt, nicht zu vereinbaren. Auch unter pragmatischen Gesichtspunkten kann es nicht sinnvoll sein, den österreichischen Abgabenbehörden die Beurteilung ausländischer Rechtsvorgänge anhand ausländischer gesellschaftsrechtlicher Vorschriften aufzutragen. Bindend sind jedenfalls die Entscheidungen des Firmenbuchgerichts betreffend grenzüberschreitende Verschmelzungen (§ 24 SEG bei der Export-Verschmelzung zur Gründung einer ausländischen SE; § 225a AktG betreffend die Import-Verschmelzung zur Gründung einer inländischen SE; §§ 14, 15 EU-VerschG).
- 5 **Internationale Verschmelzungen:** Verschmelzungen kann in unterschiedlicher Weise ein „internationales Element“ innewohnen. Entsprechend können unterschiedliche Steuerrechtsfolgen eintreten:
- 6 • Die Verschmelzung **inländischer Gesellschaften** (mit inländischem Personalstatut iSd § 10 IPRG) führt zum Übergang des Eigentums an **ausländischem Vermögen**. Dies kann zu Liquidationsbesteuerung gemäß §§ 19, 20 KStG führen, sofern nicht die Buchwertfortführung gemäß §§ 2 Abs 1, 3 Abs 1 Z 3 eingreift oder

<sup>6</sup> Rz 46 UmgrStR; weitere Nachweise bei *Hügel* in *Hügel/Mühlechner/Hirschler*, UmgrStG Einl Rz 39.

<sup>7</sup> Aus diesem Grund enthält § 1 – anders als § 1 Abs 1 StruktVG – keine Aufzählung jener Fälle, in welchen eine Kapitalerhöhung entbehrlich ist. So die ErläutRV zum UmgrStG: 266 BlgNR 18. GP S 16; BMF 30.9.1997 SWK 1997 S 659. Zur Maßgeblichkeit der gesellschaftsrechtlichen Beurteilung auf Grund von § 224 AktG im Falle einer Konzernspaltung ohne Anteilsgewährung vgl BMF 22.6.1998 RdW 1998, 650.

<sup>8</sup> Rz 50 UmgrStR; BMF 19.2.1993 RdW 1993, 166.

<sup>9</sup> Rz 51 UmgrStR.

<sup>10</sup> Rz 47 UmgrStR. *Bruckner* in *Helbich/Wiesner/Bruckner*, Handbuch der Umgründungen § 1 Rz 75 tritt für eine Berücksichtigung der Nichtigkeit *ex nunc* ein. Dieses praxisnahe Ergebnis kann mE auf § 23 Abs 3 BAO gestützt werden.

<sup>11</sup> Für die gleichfalls in Rz 53 UmgrStR erwähnte Verschmelzung aufgrund bundes- oder landesgesetzlicher Sondernormen, bei welchen die Befassung eines Firmenbuchgerichts nicht erforderlich ist, dürfte zur Zeit kein Anwendungsfall existieren.

das österreichische Besteuerungsrecht durch ein DBA ausgeschlossen ist. Abgesehen vom Fall unterschiedlicher Ansässigkeit der verschmelzenden Gesellschaften (unten Rz 137 ff) ist das Verstrickungserfordernis gemäß § 1 Abs 2 Satz 1 regelmäßig erfüllt.

- Eine **grenzüberschreitende Verschmelzung** führt zur Vereinigung von Gesellschaften **unterschiedlichen Personalstatuts** (zum Personalstatut Rz 27). Ebenso wie eine nationale („interne“) Verschmelzung kann dies zum Übergang von Inlands- und Auslandsvermögen führen. **7**

**Export-Verschmelzungen** führen zwar nicht zur Entstrickung von Inlandsvermögen, hinsichtlich dessen das DBA mit dem Ansässigkeitsstaat der übernehmenden Körperschaft das Besteuerungsrecht Österreich als Belegenheitsstaat zuteilt (Art 13 Abs 1 OECD-MA: unbewegliches Vermögen; Art 13 Abs 2 OECD-MA: Betriebsstättenvermögen; Art 13 Abs 4 OECD-MA: Anteile an Immobiliengesellschaften mit in Österreich gelegenen Immobilien), wohl aber zur Entstrickung von sonstigem (beweglichen) Inlandsvermögen, bei welchem das Besteuerungsrecht dem Ansässigkeitsstaat der übernehmenden Körperschaft (als potenziellem Veräußerer) zukommt (Art 13 Abs 5 OECD-MA). Geht Auslandsvermögen auf eine im Ausland ansässige Gesellschaft über, führt der Übergang von der Erfassung des Welteinkommens im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht der inländischen übertragenden Gesellschaft zur bloßen Erfassung der Inlandseinkünfte (Territorialitätsprinzip) im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht der ausländischen übernehmenden Körperschaft häufig zur Entstrickung (im Einzelnen Rz 93 ff). Diese Entstrickungseffekte sind unabhängig vom Personalstatut an die **unterschiedliche Steueransässigkeit** der verschmelzenden Gesellschaften geknüpft: Entscheidend ist in der Regel der Übergang von Vermögen von einer im Inland steueransässigen auf eine im Ausland steueransässige Gesellschaft. **8**

*Beispiel 1:* Eine deutsche AG nimmt eine österreichische AG, die nur Beteiligungen an einer österreichischen und einer deutschen GmbH hält, durch Verschmelzung auf. Österreich kann Gewinne aus der Veräußerung der Beteiligung an der österreichischen GmbH nach der Verschmelzung nicht mehr besteuern, weil Art 13 Abs 5 DBA-Deutschland das österreichische Besteuerungsrecht aus §§ 21 Abs 1 Z 1 KStG iVm 98 Abs 1 Z 8 EStG ausschließt. Während Österreich vor der Verschmelzung Gewinne aus der Veräußerung der Beteiligung an der deutschen GmbH besteuern konnte (Art 13 Abs 5 DBA-Deutschland), fehlt nach der Verschmelzung das inländische Besteuerungsrecht, weil § 98 Abs 1 Z 8 EStG nur für Beteiligungen an Kapitalgesellschaften mit Geschäftsleitung oder Sitz im Inland gilt.

Auch bei **Import-Verschmelzungen** bleiben die Besteuerungsrechte an Inlandsvermögen, bei dem das Besteuerungsrecht Österreich als Belegenheitsstaat zugeteilt ist, stets unverändert. Auslandsvermögen, aber auch nicht von § 98 EStG erfasstes oder durch ein DBA dem Ansässigkeitsstaat der ausländischen übertragenden Körperschaft zur Besteuerung zugewiesenes Inlandsvermögen (insbesondere Beteiligungen an inländischen Gesellschaften) kann hingegen in die österreichische Steuerverstrickung hineinwachsen. **9**

*Beispiel 2:* Eine österreichische AG nimmt eine deutsche GmbH auf, die eine österreichische Liegenschaft sowie Beteiligungen an einer österreichischen und einer deutschen GmbH hält. Die Liegenschaft ist vor (Art 6 DBA-Deutschland) und nach der Verschmelzung in Österreich steuerverstrickt. Die beiden Beteiligungen wachsen in die österreichische Steuerverstrickung hinein. Vor der Verschmelzung war das Besteuerungsrecht an der

österreichischen Beteiligung Deutschland zugewiesen (Art 13 Abs 5 DBA-Deutschland), für die Besteuerung der deutschen Beteiligung bestand vor der Verschmelzung kein inländischer Anknüpfungspunkt.

- Gleichartige Effekte wie bei grenzüberschreitenden Verschmelzungen treten bei der Verschmelzung von **Gesellschaften unterschiedlicher Steueransässigkeit** auf, selbst wenn die Gesellschaften demselben Personalstatut unterliegen und somit (im gesellschaftsrechtlichen Sinne) eine Inlandsverschmelzung vorliegt.

*Beispiel 3:* Der gleiche Entstrickungseffekt wie im Beispiel 1 tritt bei der Aufnahme durch eine österreichische AG auf, die den Ort der Geschäftsleitung in Deutschland hat. Es liegt eine doppelt ansässige Gesellschaft vor. Für Zwecke der DBA-Anwendung gilt sie gemäß Art 4 Abs 3 DBA-Deutschland als in Deutschland ansässig (im Einzelnen unten Rz 137). Die Effekte des Beispiels 2 treten auch bei der Verschmelzung zweier österreichischer Gesellschaften auf, bei denen die übertragende Gesellschaft vor der Verschmelzung in Deutschland steueransässig war.

- 10 Umgekehrt kann eine (im gesellschaftsrechtlichen Sinne) grenzüberschreitende Verschmelzung **Gesellschaften gleicher Ansässigkeit** betreffen. Dann treten in aller Regel keine Entstrickungseffekte auf.

*Beispiel 4:* Eine deutsche AG nimmt eine österreichische AG mit Ort der Geschäftsleitung in Deutschland (doppelt ansässige Gesellschaft) auf. Verfügt Letztere über eine österreichische Tochter-GmbH, bestand gemäß Art 13 Abs 5 DBA-Deutschland bereits vor der Verschmelzung kein österreichisches Besteuerungsrecht an der Beteiligung.

- 11 Aus Gründen der besseren Übersichtlichkeit wird nachfolgend nicht (ausschließlich) zwischen Verschmelzungen von Gesellschaften mit gleicher und unterschiedlicher Steueransässigkeit differenziert. Vielmehr wird nach der Behandlung von Inlandsverschmelzungen (Rz 22 ff) auf die grenzüberschreitende Verschmelzung eingegangen (Rz 73 ff), die in aller Regel Gesellschaften unterschiedlicher Steueransässigkeit betrifft. Danach wird die (bei weitem seltenere) Verschmelzung von Inlandsgesellschaften unterschiedlicher Steueransässigkeit behandelt (Rz 137 ff); im Zusammenhang mit den Steuerrechtsfolgen kann dabei vielfach auf die vorangegangene Fallgruppe verwiesen werden.

- 12 • Zuletzt erfasst Art I UmgrStG **Auslandsverschmelzungen**. Diese führen zur Vereinigung von Gesellschaften mit ausländischem Personalstatut (§ 1 Abs 1 Z 4); auf die Steueransässigkeit kommt es nicht an. Folgen nach österreichischem Steuerrecht treten nur ein, wenn im Inland steuerverstrickte Wirtschaftsgüter übergehen. Entstrickungseffekte können sich auch aus einem **Wechsel des DBA-Status** ergeben. Dies tritt bei einer grenzüberschreitenden (präziser: steueransässigkeitswechselnden) Auslandsverschmelzung ein (vgl Rz 92, 152 ff).

- 13 **FRL:** Die Richtlinie 90/434/EWG<sup>12</sup> des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, Abspaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen, sowie für die Verlegung des Sitzes einer Europäischen Gesellschaft oder einer Europäischen Genossenschaft von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat („**FRL**“) ist für Art I insoweit relevant, als sie die grenzüberschreitende Verschmelzung von EU-Kapitalgesellschaften regelt. Ist eine

<sup>12</sup> In der Fassung der Änderungs-RL 2005/19/EG und 2006/98/EG.



Regelung des UmgrStG nicht FRL-konform, hat die Vorrangwirkung der FRL<sup>13</sup> grundsätzlich nur Bedeutung, wenn die konkrete Verschmelzung unter die FRL fällt: FRL-berechtigt sind nur die im Anhang zur FRL angeführten Gesellschaftsformen der Mitgliedstaaten (Art 3 lit a FRL). Dazu zählen auch die SE und die SCE. Maßgeblich für die FRL-Berechtigung einer Gesellschaft ist somit die gesellschaftsrechtliche Einordnung. Erfasst sind nur Fusionen, an denen Gesellschaften aus zwei oder mehr Mitgliedstaaten beteiligt sind (Art 1 lit a FRL). Nach hA kommt es in diesem Zusammenhang auf die **Steueransässigkeit** an<sup>14</sup>. Nach dieser Ansicht fällt eine Verschmelzung von Gesellschaften gleicher Steueransässigkeit nicht unter die FRL, selbst wenn an ihr im Anhang zur FRL aufgezählte Gesellschaften, die in verschiedenen Mitgliedstaaten gegründet wurden, beteiligt sind (oben Rz 10 Beispiel 4). Ferner muss jede der beteiligten Gesellschaften in **einem Mitgliedstaat ansässig** sein und darf **nicht** aufgrund eines DBA mit einem Drittstaat **außerhalb der Gemeinschaft ansässig** sein (Art 3 lit b FRL). Der Anwendbarkeit der FRL steht nicht entgegen, dass sich der für die gesellschaftsrechtliche Anknüpfung maßgebliche Sitz der Gesellschaft und der Ort der Geschäftsleitung in verschiedenen Mitgliedstaaten befinden und folglich die unbeschränkte Steuerpflicht (vgl § 1 Abs 2 KStG) sowohl im Sitzstaat als auch im Geschäftsleitungsstaat gegeben sein kann („**doppelt ansässige Gesellschaft**“)<sup>15</sup>. Die Gesellschaften müssen schließlich in einem Mitgliedstaat ohne Wahlmöglichkeit der **Körperschaftsteuer** unterliegen (Aufzählung in Art 3 lit c FRL). Anders als die Abspaltung (Art 2 lit ba FRL) und die Einbringung von Unternehmensteilen (Art 2 lit c FRL) muss die Fusion (Art 2 lit a FRL) nicht zur Übertragung eines Betriebs oder Teilbetriebs (Art 2 lit i FRL) führen<sup>16</sup>.

Fällt eine grenzüberschreitende Verschmelzung unter die FRL, unterbleibt gemäß Art 4 Abs 1 FRL die Besteuerung der stillen Reserven im übergelassenen Aktiv- und Passivvermögen. Dies hat allerdings gemäß Art 4 Abs 1 lit b FRL zur Voraussetzung, dass das Vermögen aufgrund der Zugehörigkeit zu einer Betriebsstätte im Mitgliedstaat der übertragenden (einbringenden) Gesellschaft zugerechnet wird (und folglich in diesem Mitgliedstaat verstrickt bleibt) und zur Erzielung des steuerlich zu berücksichtigenden Ergebnisses dieser Betriebsstätte beiträgt („**Betriebsstättenprin-**

<sup>13</sup> Dazu *Hügel* in *Hügel/Mühlehner/Hirschler*, UmgrStG Einl Rz 93 ff mwN; *Schön* in *Lutter/Hommelhoff*, SE-Kommentar, Steuerrecht, Rz 17 ff; *Terra/Wattel*, European Tax Law 584 ff.

<sup>14</sup> So bereits *Hügel* in *Hügel/Mühlehner/Hirschler*, UmgrStG § 1 Rz 35; *Schindler* in *Kalss/Hügel*, SE-Kommentar, Teil III, Steuerrecht, Rz 55; *Schön* in *Lutter/Hommelhoff*, SE-Kommentar, Steuerrecht, Rz 213 mwN zum teilweise abweichenden Meinungsstand; aA insbesondere *Thömmes*, EC Corporate Law, Commentary on the Merger Directive, Art I Rz 31 f, der auf die Gründung in verschiedenen Mitgliedstaaten abstellt.

<sup>15</sup> Ebenso zum identischen persönlichen Anwendungsbereich der Mutter-Tochter-RL 90/435/EWG: *Tumpel*, Harmonisierung der direkten Unternehmensbesteuerung in der EU (1994) 256 ff; *Terra/Wattel*, European Tax Law<sup>5</sup> (2008) 479, zur FRL: S 535.

<sup>16</sup> Dies ergibt sich ua eindeutig aus Art 2 lit e und f FRL, die mit Blickrichtung auf die Fusion (aber auch auf die Spaltung) die Einbringung und Übernahme des „Aktiv- und Passivvermögens“ nennen und dem die Übertragung von Teilbetrieben gegenüberstellen; Letzteres betrifft die Abspaltung und die Einbringung von Unternehmensteilen. Zur Relevanz des Teilbetriebserfordernisses („*branch of activity*“) nur im Falle der Abspaltung und Einbringung von Unternehmensteilen vgl *Terra/Wattel*, European Tax Law<sup>5</sup> 526. Demgegenüber geht *Staringer* in *Gassner/Lechner*, Österreichisches Steuerrecht und europäische Integration (1992) 142 von der Anwendbarkeit des Teilbetriebserfordernisses iSv Art 2 lit i FRL auch im Falle der Fusion aus.

zip<sup>17</sup>). Demgegenüber ist § 1 Abs 2 in zweifacher Hinsicht weiter gefasst: Nach § 1 Abs 2 Satz 1 genügt jegliche Verstrickung, etwa aufgrund inländischen unbeweglichen Vermögens oder inländischer Beteiligungen. Die Verstrickung gerade in einer Betriebsstätte ist nicht erforderlich. Wird die Verstrickung eingeschränkt, sodass das Betriebsstättenverhaftungserfordernis des Art 4 Abs 1 lit b FRL nicht erfüllt ist, greift bei einer EU/EWR-Export-Verschmelzung das Nichtfestsetzungskonzept des § 1 Abs 2 Satz 2 bis 7 UmgrStG aufgrund der Rezeption der Rspr des EuGH zur Niederlassungsfreiheit ein (im Einzelnen Rz 111 ff). Die anderen Rechtsfolgen der FRL sind nicht mit dem Betriebsstättenverhaftungserfordernis verknüpft. Dies betrifft insbesondere die Gleichbehandlung mit nationalen Verschmelzungen im Hinblick auf den Übergang von Verlusten (Art 6 FRL) sowie die Steuerrechtsfolgen des verschmelzungsrechtlichen Anteilstauschs (Art 8 Abs 1 FRL). Demgegenüber hängen die Anwendbarkeit der Parallelbestimmungen des UmgrStG (§§ 4, 5) vom Vorliegen einer Verschmelzung iSv Art I UmgrStG, somit insbesondere von der Verstrickung des Gesellschaftsvermögens gemäß § 1 Abs 2 Satz 1 ab. Im Falle einer Export-Verschmelzung müssen Verluste somit ohne die Beschränkungen gemäß § 102 Abs 2 Z 2 EStG mit Gewinnen der inländischen Betriebsstätte der ausländischen übernehmenden Körperschaft verrechenbar sein (vgl bei § 4 Rz 28). Art 8 Abs 2 FRL wurde durch die Abkoppelung der Steuerneutralität des Anteilstauschs (§ 5 Abs 1 Z 3) von dem Verstrickungserfordernis des § 1 Abs 2 Satz 1 (weitgehend) Rechnung getragen (vgl bei § 5 Rz 6 und 28).

- 15 Aber auch über ihren unmittelbaren Anwendungsbereich hinausgehend kommt der FRL Bedeutung für Verschmelzungen zu: Dies hat seinen Grund darin, dass viele Regelungen des UmgrStG nicht zwischen nationalen Verschmelzungen, FRL-Verschmelzungen und anderen internationalen Verschmelzungen differenzieren. Um zu verhindern, dass sich aus Anlass nationaler Verschmelzungsfälle nicht FRL-konformes Richterrecht bildet, das die Anwendung derselben Vorschrift auf FRL-Fälle präjudiziert, lässt der EuGH Vorabentscheidungsersuchen auch aufgrund nationaler Vorgänge zu („Ausstrahlungswirkung auf nationale Sachverhalte“<sup>18</sup>).
- 16 **Grundfreiheiten:** Eine ausländische Gesellschaft, die in einem Mitgliedstaat gegründet wurde, kann sich auf die **Niederlassungsfreiheit gemäß Art 43, 48 EG** berufen<sup>19</sup>. Dies gilt auch dann, wenn die Gesellschaft außerhalb der Gemeinschaft ansässig ist oder wenn an der Verschmelzung Gesellschaften mit gleicher Steueransässigkeit beteiligt sind, sodass die FRL nicht zur Anwendung gelangt<sup>20</sup>. Aufgrund des EuGH-Urteils in der Rs SEVIC<sup>21</sup> steht fest, dass eine unterschiedliche Behandlung von Gesellschaften im Rahmen einer innerstaatlichen Verschmelzung einerseits und einer grenzüberschreitenden Verschmelzung andererseits (im Sinne einer Schlechterstel-

<sup>17</sup> *Herzig/Dautzenberg/Heyeres*, DB Beilage Nr 12/91 S 8; *Terra/Wattel*, European Tax Law<sup>5</sup> 536 f.

<sup>18</sup> *Hügel* in *Hügel/Mühlehner/Hirschler*, UmgrStG Einl Rz 97.

<sup>19</sup> Allgemein *Terra/Wattel*, European Tax Law<sup>5</sup> (2008) 54 ff, 715 ff; *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002); *Silber*, Dogmatik der EG-Grundfreiheiten, taxlex 2008, 319; im Kontext des Umgründungsrechts: *Schön* in *Lutter/Hommelhoff*, SE-Kommentar, Steuerrecht; *Schön*, StbJb 2003/04, 28 ff; *derselbe*, IStR 2004, 289 ff; im Kontext des Umgründungsrechts: *Schön* in *Lutter/Hommelhoff*, SE-Kommentar, Steuerrecht, Rz 17.

<sup>20</sup> *Schön* in *Lutter/Hommelhoff*, SE-Kommentar, Steuerrecht, Rz 214.

<sup>21</sup> EuGH 13.12.2005, C-411/03, Rz 22.

lung der Letzteren) eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit darstellt. Zwar betraf das Urteil eine Beschränkung durch den Aufnahme-Mitgliedstaat; aber die Befürchtung, dass der Ansässigkeitsstaat der übertragenden Gesellschaft aufgrund der EuGH-Urteile in den Rs Daily Mail<sup>22</sup> und Überseering<sup>23</sup> die Export-Verschmelzung ohne Verstoß gegen Art 43 EG beschränken darf<sup>24</sup>, ist durch das EuGH-Urteil in der Rs Cartesio<sup>25</sup> wohl gegenstandslos geworden. Denn in Cartesio hält der EuGH den Wegzugsstaat für verpflichtet, die grenzüberschreitende Sitzverlegung „seiner“ Gesellschaften zuzulassen, wenn der Zuzugsstaat diesen Vorgang unter gleichzeitiger Änderung des auf die umziehende Gesellschaft anwendbaren nationalen Gesellschaftsrechts erlaubt. Andernfalls liegt eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit vor, die gegen Art 43 EG verstößt, wenn sie nicht aus zwingenden Gründen des Allgemeininteresses erfolgt<sup>26</sup>. Unzulässig sind auch sonstige (nicht gerechtfertigte) Beschränkungen der rechtsformwechselnden Sitzverlegung. Diese Grundsätze gelten erst recht für die grenzüberschreitende Verschmelzung<sup>27</sup>, die sowohl der Wegzugs- als auch der Aufnahme-Mitgliedstaat gemäß der 10. RL 2005/56/EG (vgl Rz 78) zulassen und ausgestalten müssen. Gesellschaftsrechtliche Hindernisse sind bereits aufgrund der RL unzulässig. Steuerrechtliche Beschränkungen der Niederlassungsfreiheit sind nur aus Gründen des zwingenden Allgemeininteresses gerechtfertigt. Im Anschluss an die EuGH-Urteile in den Rs X, Y gegen Riksskatteverk<sup>28</sup>, Hughes de Lasteyrie du Saillant<sup>29</sup> sowie N<sup>30</sup> ist davon auszugehen, dass der Wegzugsstaat bei Export-Umgründungen die in seinem Hoheitsgebiet angesammelten stillen Reserven jedenfalls nicht sofort im Wege einer Exit- oder Wegzugsbesteuerung erfassen darf. Diese grundfreiheitlichen Grenzen nationaler Besteuerungsbefugnisse treten neben jene nach der FRL und setzen folglich nicht voraus, dass das im Wege der Export-Umgründung übertragene Vermögen im Wegzugsstaat steuerverstrickt bleibt<sup>31</sup>. Dem hat der österreichische Gesetzgeber mit der Gewährung des Besteuerungsaufschubs bei Export-Umgründungen und anderen Exit-Tatbeständen Rechnung getragen, soweit es um den Export in Mitgliedstaaten geht (dazu unten Rz 111 ff). Die Rspr des EuGH führt allgemein dazu, dass die Steuerrechtsfolgen grenzüberschreitender Vorgänge jenen interner Vorgänge angeglichen werden. Axel Cordewener leitet aus der EuGH-Judikatur ein umfassendes Verbot rechtlicher Benachteiligung des interstaatlichen gegenüber dem grenzüberschreitenden – „intrastaatlichen“ – Wirtschaftsvorgang ab. Konkretisierungen dieses Prinzips sind etwa die EuGH-Urteile gegen die Diskriminierung des Wegzugs natürlicher Personen<sup>32</sup>, der grenzüberschreitenden

<sup>22</sup> EuGH 27.9.1988, 81/87, Slg 1988, 5483.

<sup>23</sup> EuGH 5.11.2002, C-208/00, Slg 2002, I-9919.

<sup>24</sup> Terra/Wattel, European Tax Law<sup>5</sup> 529 f.

<sup>25</sup> EuGH 16.12.2008, C-210/06, Rz 111 ff.

<sup>26</sup> Zum Cartesio-Urteil des EuGH vgl Leible/Hoffmann, BB 2009, 58, 60 ff; Zimmer/Naendrup, NJW 2009, 549; Hügel, ZHR 173 (2009) 309, 329 ff; G. Eckert, GesRZ 2009, 139; Ruhm/Toms, GeS 2009, 53; M. Doralt, RdW 2009, 256 f; Ratka/Wolfbauer, ZfRV 2009, 57.

<sup>27</sup> So iE auch Casper/Weller, NZG 2009, 681, 686.

<sup>28</sup> EuGH 21.11.2002, C-436/00.

<sup>29</sup> EuGH 11.3.2004, C-9/02.

<sup>30</sup> EuGH 7.9.2006, C-470/04.

<sup>31</sup> Im Einzelnen Hügel in FS Wiesner (2004) 177 ff; Schön in Lutter/Hommelhoff, SE-Kommentar, Steuerrecht, Rz 152 ff.

<sup>32</sup> EuGH 11.3.2004, Rs C-9/02 – Hughes de Lasteyrie du Saillant; EuGH 7.9.2006, C-470/04 – N.

Beteiligungseinbringung<sup>33</sup>, der grenzüberschreitenden Verlustverwertung<sup>34</sup>, von grenzüberschreitenden Dividenden<sup>35</sup>, grenzüberschreitenden Konzernbeiträgen<sup>36</sup>, Gewinnen aus der Veräußerung von Auslandsbeteiligungen<sup>37</sup> grenzüberschreitender Versicherungszahlungen<sup>38</sup>, der Anschaffung von Wirtschaftsgütern für ausländische Betriebsstätten<sup>39</sup> sowie gegen die Diskriminierung von Abschreibungen<sup>40</sup> und anderen Aufwendungen<sup>41</sup> auf Auslandsbeteiligungen gegenüber den vergleichbaren innerstaatlichen Vorgängen. Einiges spricht dafür, dass nur durch Vergleich mit dem innerstaatlichen Sachverhalt unzulässige Beschränkungen von Out bound-Sachverhalten, also Beschränkungen durch den Herkunfts- oder Wegzugsstaat, identifiziert werden können, denn bei Out bound-Sachverhalten ist es gleichgültig, ob ein Gebietsansässiger oder ein Gebietsfremder bei der Exportinvestition oder beim Wegzug behindert wird. Entscheidend ist vielmehr der Vergleich mit der Investition, der Sitzverlegung oder Verschmelzung im Inland. Dies steht auch mit dem *telos* der Verkehrsfreiheiten, den Marktzutritt abzusichern<sup>42</sup>, im Einklang. Dieser erfordert Wettbewerbsgleichheit zwischen grenzüberschreitenden und inländischen Marktvorgängen. Ob Gleiches indessen im Schutzbereich der **Kapitalverkehrsfreiheit nach Art 56 EG** auch für Gesellschaften in Drittstaaten gilt, ist wegen der vom EuGH angenommenen Vorrangigkeit der Niederlassungsfreiheit gegenüber der Kapitalverkehrsfreiheit fraglich (dazu Rz 88, 117).

- 17 Aufrechterhaltung der Steuerverstrickung:** Neben die gesellschaftsrechtliche Anwendungsvoraussetzung des Vorliegens einer der in § 1 Abs 1 Z 1 bis 4 genannten Verschmelzungsformen tritt die spezifische steuerrechtliche Anwendungsvoraussetzung der **Aufrechterhaltung der Steuerverstrickung:** Nach § 1 Abs 2 Satz 1 findet Art I (kraft der Verweisungskette § 1 Abs 2 Satz 1, § 1 Abs 1 Z 1 bis 4, § 1 Abs 3) „nur insoweit Anwendung, als das Besteuerungsrecht der Republik Österreich hinsichtlich der stillen Reserven einschließlich eines allfälligen Firmenwertes bei der übernehmenden Körperschaft nicht eingeschränkt wird“ (im Übrigen unten Rz 58 ff, 91 ff, 138 ff, 153 ff). Die Beurteilung dieses steuerrechtlichen Tatbestandselements obliegt allein den Abgabenbehörden<sup>43</sup>.

<sup>33</sup> EuGH 2.11.2002, Rs 436/00 – X, Y gegen Riksskatteverk.

<sup>34</sup> Dazu bei § 4 Rz 30.

<sup>35</sup> EuGH 21.9.1999, C-307/97 – St. Gobain – zur Diskriminierung der Besteuerung von Dividenden, die eine Betriebsstätte einer Kapitalgesellschaft mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat bezieht; EuGH 15.7.2004, C-315/02 – Anneliese Lenz – zur Diskriminierung von Dividenden gebietsfremder Körperschaften im Zusammenhang mit einem begünstigten Einkommensteuersatz; EuGH 19.1.2006, C-265/04 – Margaretha Bouanich gegen Skatteverket – zur Diskriminierung gebietsfremder Aktionäre im Zusammenhang mit der Dividendenbesteuerung; EuGH 23.4.2008, C-201/05 – Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation; EuGH 22.12.08, C-48/0 – Les Vergers du Vieux Tauves SA.

<sup>36</sup> EuGH 18.11.1999, C-200/98, Slg I-8276 – X AB und Y AB gegen Riksskatteverket.

<sup>37</sup> EuGH 18.12.2007, C-436/06 – Grönfeldt.

<sup>38</sup> EuGH 28.1.1992, C-204/90, Slg 1992, I-249 – Bachmann.

<sup>39</sup> EuGH 4.12.2008, C-330/07 – Jobra.

<sup>40</sup> EuGH 29.3.2007, C-347/04 – Rewe Zentralfinanz; EuGH 22.1.2009, C-377/07 – STEKO Industriemontage GmbH.

<sup>41</sup> EuGH 23.2.2006, C-471/04 – Keller Holding.

<sup>42</sup> Vgl zuletzt im Kontext der Sitzverlegung: *Leible*, ZGR 2004, 531, 540 ff.

<sup>43</sup> Rz 57 UmgrStR; *Hügel*, *ecolex* 1991, 804; *Wundsam/Zöchling/Huber/Khun*, UmgrStG<sup>4</sup> § 1 Rz 7.