**Dieses Dokument ist lediglich eine Dokumentationsquelle, für deren Richtigkeit die Organe der Gemeinschaften keine Gewähr übernehmen**

►**B**

# RICHTLINIE DES RATES

**vom 23. Juli 1990**

**über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen**

(90/434/EWG)

(ABl. L 225 vom 20.8.1990, S. 1)

Geändert durch:

| | | Amtsblatt | | |
|---|---|---|---|---|
| | | Nr. | Seite | Datum |
| ►**A1** | Beitrittsakte Österreichs, Finnlands und Schwedens | C 241 | 21 | 29.8.1994 |
| | (angepaßt durch den Beschluß 95/1/EG, Euratom, EGKS des Rates) | L 1 | 1 | 1.1.1995 |

▼B

# RICHTLINIE DES RATES

**vom 23. Juli 1990**

**über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen**

(90/434/EWG)

DER RAT DER EUROPÄISCHEN GEMEINSCHAFTEN —

gestützt auf den Vertrag zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft, insbesondere auf Artikel 100,

auf Vorschlag der Kommission ([1]),

nach Stellungnahme des Europäischen Parlaments ([2]),

nach Stellungnahme des Wirtschafts- und Sozialausschusses ([3]),

in Erwägung nachstehender Gründe:

Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensanteilen und der Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen, können notwendig sein, um binnenmarktähnliche Verhältnisse in der Gemeinschaft zu schaffen und damit die Errichtung und das Funktionieren des Gemeinsamen Marktes zu gewährleisten. Sie dürfen nicht durch besondere Beschränkungen, Benachteiligungen oder Verfälschungen aufgrund von steuerlichen Vorschriften der Mitgliedstaaten behindert werden. Demzufolge müssen wettbewerbsneutrale steuerliche Regelungen für diese Vorgänge geschaffen werden, um die Anpassung von Unternehmen an die Erfordernisse des Gemeinsamen Marktes, eine Erhöhung ihrer Produktivität und eine Stärkung ihrer Wettbewerbsfähigkeit auf internationaler Ebene zu ermöglichen.

Gegenwärtig werden diese Vorgänge im Vergleich zu entsprechenden Vorgängen bei Gesellschaften desselben Mitgliedstaats durch Bestimmungen steuerlicher Art benachteiligt. Diese Benachteiligung muß beseitigt werden.

Dieses Ziel läßt sich nicht dadurch erreichen, daß man die in den einzelnen Mitgliedstaaten geltenden nationalen Systeme auf Gemeinschaftsebene ausdehnt, da die Unterschiede zwischen diesen Systemen Wettbewerbsverzerrungen verursachen können. Nur eine gemeinsame steuerliche Regelung kann deshalb eine befriedigende Lösung darstellen.

Die gemeinsame steuerliche Regelung muß eine Besteuerung anläßlich einer Fusion, Spaltung, Einbringung von Unternehmensteilen oder eines Austauschs von Anteilen vermeiden, unter gleichzeitiger Wahrung der finanziellen Interessen des Staates der einbringenden oder erworbenen Gesellschaft.

Soweit es sich um Fusionen, Spaltungen oder Einbringung von Unternehmensteilen handelt, haben diese Vorgänge in der Regel entweder die Umwandlung der einbringenden Gesellschaft in eine Betriebsstätte der übernehmenden Gesellschaft oder die Zurechnung des übertragenen Vermögens zu einer Betriebsstätte der übernehmenden Gesellschaft zur Folge.

Wird auf die einer solchen Betriebsstätte zugewiesenen Vermögenswerte das Verfahren des Aufschubs der Besteuerung des Wertzuwachses eingebrachter Vermögenswerte bis zu deren tatsächlicher Realisierung angewendet, so läßt sich dadurch die Besteuerung des entsprechenden Wertzuwachses vermeiden und zugleich seine spätere

([1]) ABl. Nr. C 39 vom 22. 3. 1969, S. 1.
([2]) ABl. Nr. C 51 vom 29. 4. 1970, S. 12.
([3]) ABl. Nr. C 100 vom 1. 8. 1969, S. 4.

▼B

Besteuerung durch den Staat der einbringenden Gesellschaft im Zeitpunkt der Realisierung sicherstellen.

Für bestimmte Rücklagen, Rückstellungen und Verluste der einbringenden Gesellschaft ist es erforderlich, die anzuwendenden steuerlichen Regelungen festzulegen und die steuerlichen Probleme zu lösen, die auftreten, wenn eine der beiden Gesellschaften eine Beteiligung am Kapital der anderen besitzt.

Die Zuteilung von Anteilen an der übernehmenden oder erwerbenden Gesellschaft an die Gesellschafter der einbringenden Gesellschaft darf für sich allein keine Besteuerung in der Person der Gesellschafter auslösen.

Wenn eine Fusion, Spaltung, Einbringung von Unternehmensanteilen oder ein Austausch von Anteilen als Beweggrund die Steuerhinterziehung oder -umgehung hat oder dazu führt, daß eine an dem Vorgang beteiligte Gesellschaft oder eine an dem Vorgang nicht beteiligte Gesellschaft die Voraussetzungen für die Vertretung der Arbeitnehmer in den Organen der Gesellschaft nicht mehr erfüllt, sollten die Mitgliedstaaten die Anwendung dieser Richtlinie versagen können —

HAT FOLGENDE RICHTLINIE ERLASSEN:

TITEL I

## Allgemeine Vorschriften

*Artikel 1*

Jeder Mitgliedstaat wendet diese Richtlinie auf Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen an, wenn daran Gesellschaften aus zwei oder mehr Mitgliedstaaten beteiligt sind.

*Artikel 2*

Im Sinne dieser Richtlinie ist

a) „Fusion“ der Vorgang, durch den
   - eine oder mehrere Gesellschaften zum Zeitpunkt ihrer Auflösung ohne Abwicklung ihr gesamtes Aktiv- und Passivvermögen auf eine bereits bestehende Gesellschaft gegen Gewährung von Anteilen am Gesellschaftskapital der anderen Gesellschaft an ihre eigenen Gesellschafter und gegebenenfalls einer baren Zuzahlung übertragen; letztere darf 10 % des Nennwerts oder — bei Fehlen eines solchen — des rechnerischen Werts dieser Anteile nicht überschreiten;
   - zwei oder mehrere Gesellschaften zum Zeitpunkt ihrer Auflösung ohne Abwicklung ihr gesamtes Aktiv- und Passivvermögen auf eine von ihnen gegründete Gesellschaft gegen Gewährung von Anteilen am Gesellschaftskapital der neuen Gesellschaft an ihre eigenen Gesellschafter und gegebenenfalls einer baren Zuzahlung übertragen; letztere darf 10 % des Nennwerts oder — bei Fehlen eines solchen — des rechnerischen Werts dieser Anteile nicht überschreiten;
   - eine Gesellschaft zum Zeitpunkt ihrer Auflösung ohne Abwicklung ihr gesamtes Aktiv- und Passivvermögen auf die Gesellschaft überträgt, die sämtliche Anteile an ihrem Gesellschaftskapital besitzt;

b) „Spaltung“ der Vorgang, durch den eine Gesellschaft zum Zeitpunkt ihrer Auflösung ohne Abwicklung ihr gesamtes Aktiv- und Passivvermögen auf zwei oder mehr bereits bestehende oder neugegründete Gesellschaften gegen Gewährung von Anteilen am Gesellschaftskapital der übernehmenden Gesellschaften an ihre eigenen Gesellschafter, und gegebenenfalls einer baren Zuzahlung, anteilig überträgt; letztere darf 10 % des Nennwerts oder — bei Fehlen eines solchen — des rechnerischen Werts dieser Anteile nicht überschreiten;

▼B

c) „Einbringung von Unternehmensteilen“ der Vorgang, durch den eine Gesellschaft, ohne aufgelöst zu werden, ihren Betrieb insgesamt oder einen oder mehrere Teilbetriebe in eine andere Gesellschaft gegen Gewährung von Anteilen am Gesellschaftskapital der übernehmenden Gesellschaft einbringt;

d) „Austausch von Anteilen“ der Vorgang, durch den eine Gesellschaft am Gesellschaftskapital einer anderen Gesellschaft eine Beteiligung erwirbt, die ihr die Mehrheit der Stimmrechte verleiht, und zwar gegen Gewährung von Anteilen an der erwerbenden Gesellschaft an die Gesellschafter der anderen Gesellschaft sowie gegebenenfalls einer baren Zuzahlung; letztere darf 10 % des Nennwerts oder — bei Fehlen eines solchen — des rechnerischen Werts der gewährten Anteile nicht überschreiten;

e) „einbringende Gesellschaft“ die Gesellschaft, die ihr Aktiv- und Passivvermögen überträgt oder einen oder mehrere Teilbetriebe einbringt;

f) „übernehmende Gesellschaft“ die Gesellschaft, die das Aktiv- und Passivvermögen oder einen oder mehrere Teilbetriebe von der einbringenden Gesellschaft übernimmt;

g) „erworbene Gesellschaft“ die Gesellschaft, an der beim Austausch von Anteilen eine Beteilung erworben wurde;

h) „erwerbende Gesellschaft“ die Gesellschaft, die beim Austausch von Anteilen eine Beteiligung erwirbt;

i) „Teilbetrieb“ die Gesamtheit der in einem Unternehmensteil einer Gesellschaft vorhandenen aktiven und passiven Wirtschaftsgüter, die in organisatorischer Hinsicht einen selbständigen Betrieb, d. h. eine aus eigenen Mitteln funktionsfähige Einheit, darstellen.

*Artikel 3*

Im Sinne dieser Richtlinie ist eine „Gesellschaft eines Mitgliedstaats“ jede Gesellschaft,

a) die eine der im Anhang aufgeführten Formen aufweist;

b) die nach dem Steuerrecht eines Mitgliedstaats als in diesem Staate ansässig und nicht aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens mit einem dritten Staat als außerhalb der Gemeinschaft ansässig angesehen wird;

c) die ferner ohne Wahlmöglichkeit einer der nachstehenden Steuern
   — vennootschapsbelasting/impôt des sociétés in Belgien,
   — selskabsskat in Dänemark,
   — Körperschaftsteuer in Deutschland,
   — φόρος εισοδήματος νομικών ποσώπων κερδοκοπικού χαρακτήρα in Griechenland,
   — impuesto sobre sociedades in Spanien,
   — impôt sur les sociétés in Frankreich,
   — corporation tax in Irland,
   — imposta sul reddito delle persone giuridiche in Italien,
   — impôt sur le revenu des collectivités in Luxemburg,
   — vennootschapsbelasting in den Niederlanden,
   — imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas in Portugal,
   — corporation tax im Vereinigten Königreich,

▼A1

   — Körperschaftsteuer in Österreich,
   — yhteisöjen tulovero/inkomstskatten för samfund in Finnland,
   — statlig inkomstskatt in Schweden,

▼B

oder irgendeiner Steuer, die eine dieser Steuern ersetzt, unterliegt, ohne davon befreit zu sein.

▼B

TITEL II

**Regeln für Fusionen, Spaltungen und den Austausch von Anteilen**

*Artikel 4*

(1) Die Fusion oder die Spaltung darf keine Besteuerung des Unterschieds zwischen dem tatsächlichen Wert und dem steuerlichen Wert des übertragenen Aktiv- und Passivvermögens auslösen. Dabei ist

— „steuerlicher Wert" der Wert, der für die Ermittlung des Einkommens, Gewinns oder Verlustes oder von Wertsteigerungen der einbringenden Gesellschaft zugrunde gelegt worden wäre, wenn das Vermögen gleichzeitig mit der Fusion oder der Spaltung, aber unabhängig davon, veräußert worden wäre;

— „übertragenes Aktiv- und Passivvermögen" das Aktiv- und Passivvermögen der einbringenden Gesellschaft, das nach der Fusion oder der Spaltung tatsächlich einer Betriebsstätte der übernehmenden Gesellschaft im Staat der einbringenden Gesellschaft zugerechnet wird und zur Erzielung des steuerlich zu berücksichtigenden Ergebnisses dieser Betriebsstätte beiträgt.

(2) Die Mitgliedstaaten machen die Anwendung des Absatzes 1 von der Voraussetzung abhängig, daß die übernehmende Gesellschaft die neuen Abschreibungen und die späteren Wertsteigerungen oder Wertminderungen des übertragenen Aktiv- und Passivvermögens so berechnet, wie die einbringende Gesellschaft sie ohne die Fusion oder die Spaltung berechnet hätte.

(3) Hat die übernehmende Gesellschaft nach dem Recht des Mitgliedstaats der einbringenden Gesellschaft die Befugnis, die neuen Abschreibungen oder die späteren Wertsteigerungen oder Wertminderungen des übertragenen Aktiv- und Passivvermögens abweichend von Absatz 2 zu berechnen, so findet Absatz 1 keine Anwendung auf das Vermögen, für das die übernehmende Gesellschaft von dieser Befugnis Gebrauch macht.

*Artikel 5*

Die Mitgliedstaaten treffen die notwendigen Regelungen, damit die von der einbringenden Gesellschaft unter völliger oder teilweiser Steuerbefreiung zulässigerweise gebildeten Rückstellungen oder Rücklagen — soweit sie nicht von Betriebsstätten im Ausland stammen — unter den gleichen Voraussetzungen von den im Staat der einbringenden Gesellschaft gelegenen Betriebsstätten der übernehmenden Gesellschaft ausgewiesen werden können, wobei die übernehmende Gesellschaft in die Rechte und Pflichten der einbringenden Gesellschaft eintritt.

*Artikel 6*

Wenden die Mitgliedstaaten für den Fall, daß die in Artikel 1 genannten Vorgänge zwischen Gesellschaften des Staates der einbringenden Gesellschaft erfolgen, Vorschriften an, die die Übernahme der bei der einbringenden Gesellschaft steuerlich noch nicht berücksichtigten Verluste durch die übernehmende Gesellschaft gestatten, so dehnen sie diese Vorschriften auf die Übernahme der bei der einbringenden Gesellschaft steuerlich noch nicht berücksichtigten Verluste durch die in ihrem Hoheitsgebiet gelegenen Betriebsstätten der übernehmenden Gesellschaft aus.

*Artikel 7*

(1) Wenn die übernehmende Gesellschaft am Kapital der einbringenden Gesellschaft eine Beteiligung besitzt, so unterliegen die bei der übernehmenden Gesellschaft möglicherweise entstehenden Wertsteigerungen beim Untergang ihrer Beteiligung am Kapital der einbringenden Gesellschaft keiner Besteuerung.

(2) Die Mitgliedstaaten können von Absatz 1 abweichen, wenn die Beteiligung der übernehmenden Gesellschaft am Kapital der einbringenden Gesellschaft 25 % nicht übersteigt.

▼B

*Artikel 8*

(1) Die Zuteilung von Anteilen am Gesellschaftskapital der übernehmenden oder erwerbenden Gesellschaft an die Gesellschafter der einbringenden oder erworbenen Gesellschaft gegen Anteile an deren Gesellschaftskapital aufgrund der Fusion, der Spaltung oder des Austausches von Anteilen darf für sich allein keine Besteuerung des Veräußerungsgewinns auslösen.

(2) Die Mitgliedstaaten machen die Anwendung von Absatz 1 von der Voraussetzung abhängig, daß der Gesellschafter den erworbenen Anteilen keinen höheren steuerlichen Wert beimißt, als den Anteilen an der einbringenden oder erworbenen Gesellschaft unmittelbar vor der Fusion, der Spaltung oder dem Austausch von Anteilen beigemessen war.

Die Anwendung des Absatzes 1 hindert die Mitgliedstaaten nicht, den Gewinn aus einer späteren Veräußerung der erworbenen Anteile in gleicher Weise zu besteuern wie den Gewinn aus einer Veräußerung der vor dem Erwerb vorhandenen Anteile.

Als „steuerlicher Wert" gilt der Wert, der der Ermittlung der Veräußerungsgewinne oder Veräußerungsverluste für die Besteuerung der Veräußerungsgewinne bei den Gesellschaftern zugrunde gelegt wird.

(3) Hat ein Gesellschafter nach den Rechtsvorschriften seines Wohnsitzstaats das Recht, eine von Absatz 2 abweichende steuerliche Behandlung zu wählen, so findet Absatz 1 keine Anwendung auf die Anteile, für die der Gesellschafter von diesem Recht Gebrauch macht.

(4) Die Absätze 1, 2 und 3 hindern die Mitgliedstaaten nicht, eine bare Zuzahlung anläßlich einer Fusion, einer Spaltung oder eines Austausches von Anteilen an die Gesellschafter zu besteuern.

TITEL III

**Regeln für die Einbringung von Unternehmensteilen**

*Artikel 9*

Die Artikel 4, 5 und 6 gelten entsprechend für die Einbringung von Unternehmensteilen.

TITEL IV

**Sonderfall der Einbringung einer Betriebsstätte**

*Artikel 10*

(1) Wenn sich unter den anläßlich einer Fusion, Spaltung oder Einbringung von Unternehmensteilen eingebrachten Wirtschaftsgütern eine in einem anderen Mitgliedstaat als dem der einbringenden Gesellschaft liegende Betriebsstätte befindet, so verzichtet der Staat dieser Gesellschaft endgültig auf seine Rechte zur Besteuerung dieser Betriebsstätte. Der Staat der einbringenden Gesellschaft kann jedoch bei der Ermittlung der Gewinne dieser Gesellschaft frühere Verluste dieser Betriebsstätte, die von dem in diesem Staat steuerpflichtigen Gewinn der Gesellschaft abgezogen und noch nicht ausgeglichen worden sind, hinzurechnen. Der Staat, in dem sich die Betriebsstätte befindet, und der Staat der übernehmenden Gesellschaft wenden auf diese Einbringung die Bestimmungen dieser Richtlinie an, als ob ersterer mit dem der einbringenden Gesellschaft identisch wäre.

(2) Abweichend von Absatz 1 ist der Mitgliedstaat der einbringenden Gesellschaft, sofern er ein System der Weltgewinnbesteuerung anwendet, berechtigt, die anläßlich der Fusion, Spaltung oder Einbringung von Unternehmensteilen entstehenden Gewinne oder Veräußerungsgewinne der Betriebsstätte zu besteuern, vorausgesetzt, daß er die Steuer, die ohne die Bestimmungen dieser Richtlinie auf diese Gewinne oder Veräußerungsgewinne im Staat der Betriebsstätte erhoben worden wäre, in gleicher Weise und mit dem gleichen Betrag anrechnet, wie wenn diese Steuer tatsächlich erhoben worden wäre.

▼B

TITEL V

## Schlußbestimmungen

*Artikel 11*

(1) Ein Mitgliedstaat kann die Anwendung der Titel II, III und IV ganz oder teilweise versagen oder rückgängig machen, wenn eine Fusion, Spaltung, Einbringung von Unternehmensteilen oder ein Austausch von Anteilen

a) als hauptsächlichen Beweggrund oder als einen der hauptsächlichen Beweggründe die Steuerhinterziehung oder -umgehung hat. Vom Vorliegen eines solchen Beweggrundes kann ausgegangen werden, wenn die Fusion, Spaltung, Einbringung von Unternehmensteilen oder der Austausch von Anteilen nicht auf vernünftigen wirtschaftlichen Gründen — insbesondere der Umstrukturierung oder der Rationalisierung der beteiligten Gesellschaften — beruht;

b) dazu führt, daß eine an dem Vorgang beteiligte Gesellschaft oder eine an dem Vorgang nicht beteiligte Gesellschaft die Voraussetzungen für die bis zu dem Vorgang bestehende Vertretung der Arbeitnehmer in den Organen der Gesellschaft nicht mehr erfüllt.

(2) Absatz 1 Buchstabe b) ist so lange und so weit anwendbar, wie auf die von dieser Richtlinie erfaßten Gesellschaften keine Vorschriften des Gemeinschaftsrechts anwendbar sind, die gleichwertige Bestimmungen über die Vertretung der Arbeitnehmer in den Gesellschaftsorganen enthalten.

*Artikel 12*

(1) Die Mitgliedstaaten erlassen die erforderlichen Rechts- und Verwaltungsvorschriften, um dieser Richtlinie vor dem 1. Januar 1992 nachzukommen. Sie unterrichten die Kommission unverzüglich hiervon.

(2) Abweichend von Absatz 1 kann die Portugiesische Republik die Anwendung der Bestimmungen über die Einbringung von Unternehmensteilen und über den Austausch von Anteilen bis zum 1. Januar 1993 aufschieben.

(3) Die Mitgliedstaaten tragen dafür Sorge, daß der Kommission der Wortlaut der wichtigsten innerstaatlichen Vorschriften mitgeteilt wird, die sie auf dem unter diese Richtlinie fallenden Gebiet erlassen.

*Artikel 13*

Diese Richtlinie ist an die Mitgliedstaaten gerichtet.

▼B

*ANHANG*

**Liste der unter Artikel 3 Buchstabe a) fallenden Gesellschaften**

a) Die Gesellschaften belgischen Rechts mit der Bezeichnung: naamloze vennootschap/société anonyme, commanditaire vennootschap op aandelen/ société en commandite par actions, besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid/société privée à responsabilité limitée sowie öffentlich-rechtliche Körperschaften, deren Tätigkeit unter das Privatrecht fällt;

b) die Gesellschaften dänischen Rechts mit der Bezeichnung: aktieselskab, anpartsselskab;

c) die Gesellschaften deutschen Rechts mit der Bezeichnung: Aktiengesellschaft, Kommanditgesellschaft auf Aktien, Gesellschaft mit beschränkter Haftung, bergrechtliche Gewerkschaft;

d) die Gesellschaften griechischen Rechts mit der Bezeichnung: ανώνυμη εταιρία;

e) die Gesellschaften spanischen Rechts mit der Bezeichnung: sociedad anónima, sociedad comanditaria por acciones, sociedad de responsabilidad limitada sowie öffentlich-rechtliche Körperschaften, deren Tätigkeit unter das Privatrecht fällt;

f) die Gesellschaften französischen Rechts mit der Bezeichnung: société anonyme, société en commandite par actions, société à responsabilité limitée sowie die staatlichen Industrie- und Handelsbetriebe und -unternehmen;

g) die Gesellschaften irischen Rechts mit der Bezeichnung: public companies limited by shares or by guarantee, private companies limited by shares or by guarantee, gemäß den Industrial and Provident Societies Acts eingetragene Einrichtungen oder gemäß den Building Societies Acts eingetragene „building societies“;

h) die Gesellschaften italienischen Rechts mit der Bezeichnung: società per azioni, società in accomandita per azioni, società a responsabilità limitata sowie die staatlichen und privaten Industrie- und Handelsunternehmen;

i) die Gesellschaften luxemburgischen Rechts mit der Bezeichnung: société anonyme, société en commandite par actions, société à responsabilité limitée;

j) die Gesellschaften niederländischen Rechts mit der Bezeichnung: naamloze vennootschap, besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid;

k) die Gesellschaften portugiesischen Rechts in Form von Handelsgesellschaften oder zivilrechtlichen Handelsgesellschaften oder andere nach portugiesischem Recht gegründete juristische Personen, die Industrie- und Handelsunternehmen sind;

l) die nach dem Recht des Vereinigten Königreichs gegründeten Gesellschaften;

▼A1

m) die Gesellschaften österreichischen Rechts mit der Bezeichnung: Aktiengesellschaft, Gesellschaft mit beschränkter Haftung;

n) die Gesellschaften finnischen Rechts mit der Bezeichnung: osakeyhtiö/aktiebolag, osuuskunta/andelslag, säästöpankki/sparbank und vakuutusyhtiö/försäkringsbolag;

o) die Gesellschaften schwedischen Rechts mit der Bezeichnung: aktiebolag, bankaktiebolag, försäkringsaktiebolag.