

# Gruppenbesteuerung: Anteilserwerb durch Nennkapitalerhöhung und Firmenwertabschreibung

RdW 2005/  
724, S. 648

Beteiligungsanschaffungen können nicht nur durch entgeltlichen Erwerb bestehender Beteiligungen, sondern auch durch Einlagen gem § 6 Z 14b EStG mit Nennkapitalerhöhungen (Neubeteiligungen) erfolgen. Im Rahmen einer darauf folgenden Gruppenbildung kann unter Erfüllung der sonstigen Voraussetzungen des § 9 Abs 7 KStG eine Firmenwertabschreibung der Beteiligung geltend gemacht werden.

StB Dr. Andreas Kauba  
Wien

## 1. Allgemeines

Gem § 9 Abs 7 KStG idF AbgÄG 2004<sup>1)</sup> kann bei Bildung einer Gruppe beim Gruppenträger (bzw Gruppenmitglied) eine Firmenwertabschreibung<sup>2)</sup> der angeschafften Beteiligung geltend gemacht werden<sup>3)</sup>. Voraussetzungen sind, dass eine unmittelbare Beteiligung<sup>4)</sup> am betriebsführenden Gruppenmitglied (Beteiligungskörperschaft) besteht<sup>5)</sup> und ein Beteiligungsmaß von über 50 % erreicht wird<sup>6)</sup>. Der abschreibbare Firmenwert ergibt sich aus dem Unterschiedsbeitrag zwischen dem handelsrechtlichen Eigenkapital der Beteiligungskörperschaft zuzüglich stiller Reserven im nicht abnutzbaren Anlagevermögen und den steuerlich maßgebenden Anschaffungskosten der Beteiligung und ist mit höchstens 50 % der Anschaffungskosten beschränkt<sup>7)</sup>. Der abzugsfähige Firmenwert ist gleichmäßig auf 15 Jahre ver-

teilt abzusetzen<sup>8)</sup>, wobei die Firmenwertabschreibung auf die Dauer der Zugehörigkeit der beteiligten Körperschaft und der Zugehörigkeit des Betriebes oder Teilbetriebes der Beteiligungskörperschaft zu der Unternehmensgruppe beschränkt ist<sup>9)</sup>. Bei Gruppenbildung nach dem Beteiligungsanschaffungsjahr sind (nur) die ab der Gruppenbildung offenen Fünfzehntel jährlich steuerlich absetzbar<sup>10)</sup>.

## 2. Beteiligungsanschaffung durch Nennkapitalerhöhung

Die Anschaffung der Beteiligung iSd § 9 Abs 7 KStG kann allerdings nicht nur durch den Erwerb bestehender Beteiligungen, mit nachfolgender Gruppenbildung und Firmenwertabschreibung, sondern auch durch Einlagen (§ 6 Z 14b EStG) in Kapitalgesellschaften unter gleichzeitiger Nennkapitalerhöhung erfolgen, wenn aufgrund eines (zusätzlich) erbrachten Agios ein „Einkauf in die stillen Reserven und in den Firmenwert“ gegeben ist<sup>11)</sup>. Dieser Fall soll hier beschrieben werden.

1) BGBl I 2004/180 ab der Veranlagung 2005.

2) Vgl BMF-Erlass vom 23. 2. 2005, BMF-010216/0031-IV/6/2005 (AÖF 2005/99), Pkt 7.2.

3) Grundlegend zur Gruppenbesteuerung gemäß § 9 KStG (idF AbgÄG 2004) Vgl *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung, Praxis-kommentar (2005).

4) BMF-Erlass, aaO, Pkt 7.2.4.4.; *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, aaO, E 173, K 330.

5) BMF-Erlass, aaO, Pkt 7.2.4.6.; *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, aaO, E 177, K 336.

6) BMF-Erlass, aaO, Pkt 7.2.4.2.; *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, aaO, E 158 ff, K 320 ff.

7) § 9 Abs 7 TS 1 Satz 1 KStG; BMF-Erlass, aaO, Pkt 7.2.2.1.; *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, aaO, E 147 f, K 306 ff.

8) § 9 Abs 7 TS 1 Satz 2 KStG; BMF-Erlass, aaO, Pkt 7.2.1.; *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, aaO, E 146, K 316 f.

9) § 9 Abs 7 TS 3 Satz 2 KStG; BMF-Erlass, aaO, Pkt 7.2.4.6. und Pkt 7.2.4.7.; *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, aaO, E 177 und E 185, K 336 ff.

10) § 9 Abs 7 TS 3 Satz 1 KStG; BMF-Erlass, aaO, Pkt 7.2.4.7.; *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, aaO, E 185, K 320 f.

11) Vgl BMF-Erlass, aaO, Pkt 7.2.4.1.; vgl auch *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, aaO, E 157, K 319.

Dass ein Anteilerwerb auch durch Einlage (mit Nennkapitalerhöhung und Agio) erfolgen kann, verwundert nicht, da die Nennkapitalerhöhung (einschließlich eines Agios) eine Anschaffung von Beteiligungen darstellt und damit auch in der Höhe des gemeinen Wertes der Einlage (nach § 6 Z 14 EStG liegt ein Tausch vor) Anschaffungskosten (bzw Anschaffungsnebenkosten) der Beteiligung vorliegen<sup>12)</sup>. Auf der Ebene der empfangenden Kapitalgesellschaft erhöht die Einlage das Nennkapital und idR die Kapitalrücklage (Agio).

Im Folgenden soll nun ein solcher Beteiligungserwerb durch Einlage mit Nennkapitalerhöhung (und Agio) in eine bestehende Kapitalgesellschaft dargestellt werden. Der neu hinzutretende Gesellschafter (Kapitalgesellschaft) soll nach der Einlage mit Nennkapitalerhöhung im Ausmaß von 60 % beteiligt sein, womit eine Gruppe gebildet werden und im Rahmen der Gruppe eine Firmenwertabschreibung erfolgen kann.

**Beispiel:** Gegeben sei eine Kapitalgesellschaft C. An der Kapitalgesellschaft C ist die Kapitalgesellschaft A zu 100 % beteiligt. Der Verkehrswert der Kapitalgesellschaft C beträgt 1.000, das Eigenkapital beträgt 100. Vereinfacht soll das Eigenkapital der Kapitalgesellschaft C nur aus dem Nennkapital vor dem Hinzutritt durch Einlage des weiteren Gesellschafters (Kapitalgesellschaft B) bestehen. Der Firmenwert gem § 9 Abs 7 KStG soll (der Einfachheit halber) in der Differenz zwischen Verkehrswert und handelsrechtlichem Eigenkapital, sohin in der Höhe von 900 (1.000–100) bestehen.

### 3. Einlagen und Nennkapitalerhöhung

In der Folge soll nun die Kapitalgesellschaft B als Gesellschafter der C hinzutreten, wobei eine Einlage in der Höhe erfolgen soll, dass *nach dem Einlagevorgang eine Beteiligung in der Höhe von 60 % an der Kapitalgesellschaft C besteht*. Die Kapitalgesellschaft A als Altgesellschafter ist nach dem Einlagevorgang zu 40 % beteiligt<sup>13)</sup>.

Da der Verkehrswert der Kapitalgesellschaft C 1.000 beträgt, muss eine Einlage (zB Geldeinlage) der hinzutretenden Kapitalgesellschaft B in entsprechender Höhe geleistet werden, damit ein Beteiligungsausmaß iHv 60 % erreicht wird. Die hinzutretende Kapitalgesellschaft B muss daher eine Einlage gem § 6 Z 14b EStG iHv 1.500 leisten. Nach dem Einlagevorgang ist die bisherige Kapitalgesellschaft A zu 40 % (Verkehrswert 1.000) und die hinzutretende Kapitalgesellschaft B zu 60 % (Verkehrswert 1.500) beteiligt.

12) Vgl BMF-Erlass, aaO, Punkt 7.2.4.1 mVd den Anschaffungskostenbegriff der EStR 2000, Rz 2164 ff.

13) Die Anschaffungskosten des Altgesellschafters A bleiben unverändert bestehen.

Die Frage ist nun, inwieweit eine *Kapitalerhöhung* erfolgen muss, sodass die neu hinzutretende Gesellschaft B zu 60 % beteiligt ist. Da das bisherige Nennkapital iHv 100 bestanden hat, ist es um 150 zu erhöhen und beträgt nach der Nennkapitalerhöhung 250.

Da der neu hinzutretende Gesellschafter (Kapitalgesellschaft B) eine Einlage iHv 1.500 leistet, beträgt das *Agio* (Einlage minus Kapitalerhöhung) 1.350 (1.500 – 150).

Das Eigenkapital der Gesellschaft C beträgt daher nach dem Hinzutritt der Kapitalgesellschaft B als Gesellschafter 1.600 (100 + 150 + 1.350).

**Eine Gruppenfirmenwertabschreibung ist auch bei Anteilsanschaffung durch Nennkapitalerhöhung möglich.**

### 4. Gruppenbildung und Firmenwertabschreibung

Festzuhalten bleibt noch, dass der *Firmenwert* gem § 9 Abs 7 KStG vor dem Hinzutritt 900 betragen hat. Der Firmenwert iHv 900 ergab sich aus der Differenz zwischen dem (buchmäßigen) handelsrechtlichen Eigenkapital und dem Verkehrswert der Gesellschaft. Der hinzutretenden Gesellschaft B stehen nun 60 % des Firmenwertes, sohin 540 (900\*60 %) zu. Für die Firmenwertberechnung des neu hinzutretenden Gesellschafters sind 60 % des Gesamteigenkapitals, sohin 960 (1600\*60 %) maßgeblich.

Die Möglichkeit der Firmenwertabschreibung ist nun in zweierlei Hinsicht beschränkt:

- Erstens durch die Differenz(-Rechnung) zwischen den Anschaffungskosten (1.500) und dem (verhältnismäßigen) handelsrechtlichen Eigenkapital für B iHv 960 (1.600\*60 %). Damit kann grundsätzlich ein Firmenwert iHv 540 beschrieben werden.
- Zweitens durch die Hälfte der Anschaffungskosten. Die Hälfte der Anschaffungskosten beträgt 750 (1500/2). Da die Hälfte der Anschaffungskosten (750) die Höhe des Firmenwertes (540) nicht unterschreitet, kann der (gesamte verhältnismäßige) Firmenwert iHv 540 beschrieben werden.

Die (hinzutretene) Kapitalgesellschaft B kann daher aufgrund der 60-%-Beteiligung (als Gruppenträger) mit der Kapitalgesellschaft B (als Gruppenmitglied) eine Gruppe bilden. In der Gruppe ist der Firmenwert iHv 540 auf 15 Jahre abzuschreiben. Soweit der Anteilerwerb unterjährig erfolgt und keine Gruppenbildung möglich ist, darf das erste Fünftel nicht geltend gemacht werden<sup>14)</sup>.

14) BMF-Erlass, aaO, Pkt 7.2.4.7. *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, aaO, E 185, K 320.



#### Der Autor:

Dr. Andreas Kauba, Steuerberater, ist Lehrbeauftragter am Institut für Finanzrecht an der Universität Wien. Er ist Geschäftsführer bei PriceWaterhouseCoopers und war davor viele Jahre in der Finanzverwaltung tätig. Schwerpunkte seiner Tätigkeit sind M & A, Körperschaftsteuerrecht, Umgründungssteuerrecht und internationales Steuerrecht.

#### Buchtipps:

Wiesner/Kirchmayr/Mayr  
**Gruppenbesteuerung – Praxiskommentar**

Wien 2005, 396 Seiten

Preis: 79 €

Bestellnummer: 32.25.01

ISBN: 3-7007-3158-2

