

BILANZIERUNG

Erwerb eigener Anteile aus handels- und steuerrechtlicher Sicht

von StB Dipl.-Bw. (DH) Ulrike Kronenthaler, Rottenburg

Die Darstellung des Erwerbs eigener Anteile wurde durch das BilMoG handelsrechtlich neu geregelt. Hinsichtlich der steuerlichen Behandlung hat nun auch die Finanzverwaltung Stellung genommen (BMF 27.11.13, IV C 2 - S 2742/07/10009, Abruf-Nr. 140025). Die Grundzüge der neuen Verwaltungsanweisung werden nachfolgend anhand eines Musterfalls dargestellt.



IHR PLUS IM NETZ
mbp.iww.de
Abruf-Nr. 140025

1. Ausgangsfall

Die Gesellschafter A, B und C sind zu je einem Drittel an der X-GmbH beteiligt. Das gezeichnete Kapital der Gesellschaft beträgt 150.000 EUR, wobei jeder Gesellschafter 50.000 EUR eingezahlt hat. Die Bilanz der X-GmbH stellt sich vereinfacht wie folgt dar:

Bilanz der X-GmbH (in EUR)			
Aktiva	2.000.000	Gezeichnetes Kapital	150.000
		Bilanzgewinn	450.000
		Verb./Rückstellungen	1.400.000
	<u>2.000.000</u>		<u>2.000.000</u>

C soll aus der Gesellschaft ausscheiden. Im ersten Schritt erwirbt die X-GmbH die Anteile von C und zahlt hierfür angemessene 190.000 EUR. Im zweiten Schritt werden die Anteile an den neuen Gesellschafter D für 200.000 EUR weiterveräußert.

2. Erwerb eigener Anteile

Bevor die steuerlichen Konsequenzen betrachtet werden, wird zunächst die handelsrechtliche Behandlung vorgestellt.

2.1 Handelsrechtliche Beurteilung

Der handelsbilanzielle Ausweis bei einem Erwerb eigener Anteile ist in § 272 Abs. 1a und 1b HGB rechtsformunabhängig geregelt. Wirtschaftlich betrachtet handelt es sich beim Erwerb eigener Anteile um eine Kapitalherabsetzung und nicht um einen Anschaffungsvorgang.

Der Nennbetrag der erworbenen eigenen Anteile ist nach § 272 Abs. 1a HGB stets auf der Passivseite in der Vorspalte offen von dem Posten „Gezeichnetes Kapital“ abzusetzen. Ein Unterschiedsbetrag zwischen der Gegenleistung für den Erwerb der eigenen Anteile und dem anteiligen Nennbetrag dieser Anteile ist handelsrechtlich mit den frei verfügbaren Rücklagen zu verrechnen (§ 272 Abs. 1a S. 2 HGB).

Erwerb und
Weiterveräußerung
von eigenen Anteilen

Unterschiedsbetrag
ist mit frei verfügbaren
Rücklagen
zu verrechnen

Hinweis | Das HGB enthält keine klare Regelung zur Verrechnung des Unterschiedsbetrags bei fehlenden frei verfügbaren Rücklagen. Der im Februar 2014 vom DRSC veröffentlichte Standardentwurf E-DRS 29 „Konzerneigenkapital“ schlägt hierzu vor, die Verrechnung zulasten des Bilanzgewinns oder Bilanzverlusts vorzunehmen (E-DRS 29.29).

Die ergebnisneutrale Buchung lautet:

Gezeichnetes Kapital	50.000 EUR	an	Bank	190.000 EUR
Bilanzgewinn	140.000 EUR			

2.2 Steuerrechtliche Beurteilung

Die steuerliche Behandlung des Anteilserwerbs folgt der wirtschaftlichen Betrachtungsweise des Handelsrechts. Danach ist der Erwerb wie eine Kapitalherabsetzung oder Kapitalerhöhung zu behandeln. Auf Ebene der Gesellschaft ist der Erwerb erfolgs- und somit steuerneutral.

PRAXISHINWEIS | Soweit Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Erwerb und der Veräußerung der eigenen Anteile entstehen und angemessen sind, sind sie als Betriebsausgaben abziehbar.

Die Kapitalherabsetzung kann sich jedoch auf das steuerliche Einlagekonto i.S. des § 27 KStG auswirken. In Höhe des Nennbetrags der eigenen Anteile erhöht sich das steuerliche Einlagekonto im ersten Schritt. Nach § 28 Abs. 2 S. 3 KStG mindert sich jedoch im zweiten Schritt das Einlagekonto i.H. des Nennbetrags der eigenen Anteile, da insoweit eine Rückzahlung des Nennkapitals vorliegt. Entspricht der Kaufpreis dem Nennbetrag der eigenen Anteile, ergeben sich folglich keine Auswirkungen beim Einlagekonto (vgl. ausführlich Ott in StuB 14, 163).

Der über die Rückzahlung des herabgesetzten Nennkapitals hinausgehende Betrag stellt eine Leistung der Gesellschaft an den veräußernden Anteilseigner dar, die nach den Grundsätzen des § 27 Abs. 1 S. 3 KStG zu einer Minderung des steuerlichen Einlagekontos führt, soweit sie den maßgebenden ausschüttbaren Gewinn übersteigt. Vorliegend ergeben sich keine Auswirkungen auf das steuerliche Einlagekonto, da der ausschüttbare Gewinn nicht überschritten wird.

Kurzum: Der Erwerb eigener Anteile führt im Beispielfall zu keinen Änderungen beim steuerlichen Einlagekonto.

Ebene des Gesellschafters C: Der Verkauf der Anteile an die X-GmbH stellt einen nach § 17 EStG steuerpflichtigen Vorgang dar. In Höhe des Veräußerungsgewinns liegen gewerbliche Einkünfte vor.

3. Weiterveräußerung der Anteile

Auch hinsichtlich der Weiterveräußerung der Anteile an D wird zunächst die handelsrechtliche Sichtweise dargestellt.

Verrechnung
zulasten eines
Bilanzgewinns
oder -verlusts

Auswirkungen
auf das steuerliche
Einlagekonto

Steuerfolgen
nach § 17 EStG

3.1 Handelsrechtliche Beurteilung

Bei der Veräußerung der eigenen Anteile durch die Gesellschaft handelt es sich wirtschaftlich um eine Kapitalerhöhung. Der offene Ausweis der eigenen Anteile in der Vorspalte des Postens „Gezeichnetes Kapital“ entfällt (§ 272 Abs. 1b S. 1 HGB). Ein Unterschiedsbetrag zwischen dem anteiligen Nennbetrag der eigenen Anteile und der Gegenleistung für den Erwerb dieser Anteile ist bis zur Höhe des mit den frei verfügbaren Rücklagen verrechneten Betrags in die jeweiligen Rücklagen einzustellen. Ein darüber hinausgehender Differenzbetrag ist in die Kapitalrücklage gem. § 272 Abs. 2 Nr. 1 HGB einzustellen (vgl. § 272 Abs. 1b S. 3 HGB).

Da der Neu-Gesellschafter D für die Anteile 200.000 EUR entrichtet, schlägt sich dies in der Handelsbilanz wie folgt nieder:

- In der Handelsbilanz wird zunächst die Vorspalte aufgelöst, sodass das gezeichnete Kapital wieder i.H. von 150.000 EUR auszuweisen ist.
- Darüber hinaus ist der Bilanzgewinn in dem Umfang zu erhöhen, wie er sich beim Erwerb gemindert hat (140.000 EUR). Der übersteigende Betrag wird in die Kapitalrücklage eingestellt.

Der Buchungssatz lautet:

Bank	200.000 EUR	an	gezeichnetes Kapital	50.000 EUR
			Bilanzgewinn	140.000 EUR
			Kapitalrücklage	10.000 EUR

3.2 Steuerrechtliche Beurteilung

Die Weiterveräußerung der eigenen Anteile ist wie eine Erhöhung des Nennkapitals zu behandeln. Sie führt nicht zu einem steuerlichen Veräußerungsgewinn bzw. -verlust. In Höhe des Nennbetrags der eigenen Anteile ergeben sich keine Auswirkungen auf den Bestand des steuerlichen Einlagekontos oder einen bestehenden Sonderausweis. Allerdings erhöht ein den Nennbetrag übersteigender Betrag den Bestand des steuerlichen Einlagekontos. Aufgrund der Kaufpreiszahlung i.H. von 200.000 EUR erhöht sich das steuerliche Einlagekonto um 150.000 EUR.

Ebene des Gesellschafters: D hat Anschaffungskosten für seine Beteiligung i.H. von 200.000 EUR.

PRAXISHINWEIS | Angesichts der Ausführungen des BMF (a.a.O.) sollten überhöhte Kaufpreiszahlungen beim Erwerb eigener Anteile bzw. zu niedrige Veräußerungspreise bei Wiederausgabe eigener Anteile vermieden werden, da sonst eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegen kann. Das BMF stellt jedoch heraus, dass überhöhte Kaufpreise bzw. zu niedrige Verkaufspreise regelmäßig nicht anzunehmen sind, wenn die Anteile über die Börse oder im Tender-Verfahren erworben bzw. veräußert werden.

Wirtschaftlich liegt eine Kapitalerhöhung vor

Weiterverkauf löst keine Veräußerung aus

Verdeckte Gewinnausschüttungen im Blick haben