

RECHNUNGSLEGUNG

Bilanzielle Darstellung des Erwerbs und der Wiederausgabe eigener Anteile

von Prof. Dr. Hanno Kirsch, Meldorf

| Die bilanzielle Behandlung des Erwerbs und der Wiederausgabe eigener Anteile wurde im handelsrechtlichen Jahresabschluss durch das BilMoG neu geregelt. Neben dem DRSC hat zuletzt auch die Finanzverwaltung zur steuerrechtlichen Behandlung des Erwerbs eigener Anteile Stellung bezogen. Grund genug, sich mit dieser Thematik handels- und steuerrechtlich näher zu beschäftigen. |

1. Bilanzierung des Rückkaufs eigener Anteile im handelsrechtlichen Abschluss

Die gesetzliche Grundlage für die Bilanzierung des Rückkaufs eigener Anteile enthält § 272 Abs. 1a HGB. Im Gegensatz zur Vorgängerregelung (§ 272 Abs. 1 S. 4 ff. HGB a.F.), die ausschließlich auf Aktiengesellschaften zugeschnitten war, stellt die Neuregelung des § 272 Abs. 1a HGB eine rechtsformunabhängige Vorschrift zur handelsbilanziellen Erfassung eigener Anteile dar (vgl. BT-Drs. 16/10067, S. 65). Beim Erwerb eigener Anteile ist der Anschaffungspreis aufzuteilen – und zwar in den Nennbetrag oder im Falle nennwertloser Anteile in den rechnerischen Wert der eigenen Anteile und den diesen übersteigenden Betrag. Der Nennbetrag bzw. der rechnerische Wert der erworbenen Anteile ist in einer Vorspalte „offen“ vom Posten „Gezeichnetes Kapital“ abzusetzen (§ 272 Abs. 1a S. 1 HGB).

Der den Nennbetrag (bzw. den rechnerischen Wert) übersteigende Anschaffungspreis ist nach § 272 Abs. 1a S. 2 HGB mit den frei verfügbaren Rücklagen zu verrechnen. Der Gesetzestext enthält keine Definition dieses Begriffs. Lediglich in der Gesetzesbegründung findet sich der Hinweis, dass die frei verfügbaren Rücklagen neben den anderen Gewinnrücklagen auch frei verfügbare Kapitalrücklagen enthalten sollen (vgl. BT-Drs. 16/10067, S. 66).

Der im Februar 2014 vom DRSC veröffentlichte Standardentwurf E-DRS 29 „Konzerneigenkapital“ enthält in E-DRS 29.9 für die frei verfügbaren Rücklagen folgende Definition: „Rücklagen, die weder durch Gesetz noch durch Satzung oder Gesellschaftsvertrag zweckgebunden sind bzw. einer Ausschüttungs- oder Abführungssperre unterliegen.“ E-DRS 29.26 zählt die zu den frei verfügbaren Rücklagen gehörenden Eigenkapitalbestandteile auf.

Bei einer Aktiengesellschaft zählen hierzu im Einzelnen:

- Kapitalrücklage nach § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB,
- andere Gewinnrücklagen,
- satzungsmäßige Rücklagen, soweit der Zweck dieser Rücklagen den Erwerb eigener Anteile zulässt sowie

Rechtsformunabhängige Vorschrift

Frei verfügbare Rücklagen sind gesetzlich nicht näher definiert

- der Teil des Jahresergebnisses, der nach § 58 Abs. 2 AktG durch den Vorstand und den Aufsichtsrat oder nach § 58 Abs. 1 AktG durch die Hauptversammlung aufgrund einer Satzungsregelung in die anderen Gewinnrücklagen eingestellt werden darf oder einzustellen ist.

Bei einer GmbH bestehen die frei verfügbaren Rücklagen darüber hinaus auch aus den Kapitalrücklagen nach § 272 Abs. 2 Nr. 1 bis 3 HGB. Diese Abgrenzung stimmt mit der sich im Schrifttum bislang herausgebildeten herrschenden Meinung überein (vgl. z.B. Förtschle/Hoffmann in Beck'scher Bilanzkommentar, 9. Aufl., § 272 HGB, Rz. 133; Reiner in Münchener Kommentar HGB, 3. Aufl., § 272 HGB, Rz. 29).

Im Konzernabschluss können für die Verrechnung des Unterschiedsbetrags nicht nur frei verfügbare Rücklagen, sondern auch solche Rücklagen herangezogen werden, für die aus Sicht des Mutterunternehmens aufgrund von gesetzlichen Regelungen, Satzung oder Gesellschaftsvertrag eine Ausschüttungssperre besteht (E-DRS 29.27 S. 1 i.V. mit E-DRS 29. B 24). Dies ist möglich, da der Konzernabschluss nicht Ausschüttungszwecken dient.

Stehen dem die eigenen Anteile erwerbenden Unternehmen frei verfügbare Rücklagen in ausreichender Höhe zur Verfügung, so ist es grundsätzlich frei, welche Rücklagepositionen im Einzelnen zur Verrechnung herangezogen werden. Jedoch empfiehlt E-DRS 29.28, die Verrechnung mit den jeweiligen Komponenten der frei verfügbaren Rücklagen sachlich und zeitlich stetig vorzunehmen.

PRAXISHINWEIS | Die beim ersten Erwerbsvorgang gewählte Verrechnungsreihenfolge sollte grundsätzlich auch für die weiteren Erwerbsvorgänge beibehalten werden, es sei denn, die betreffenden Rücklagenkategorien stehen zur Verrechnung nicht mehr im ausreichenden Umfang zur Verfügung (vgl. E-DRS 29. B 25). Darüber hinaus sollte die Verrechnung im Konzernabschluss möglichst ebenfalls mit den frei verfügbaren Rücklagen erfolgen; also nicht mit den verwendungsbeschränkten Rücklagen im Jahresabschluss des Mutterunternehmens (E-DRS 29.27 S. 2).

Weiterhin enthält § 272 Abs. 1a HGB keine klare gesetzliche Regelung zur Verrechnung des Unterschiedsbetrags bei fehlenden frei verfügbaren Rücklagen sowie hinsichtlich der Abbildung des Erwerbs eigener Anteile unter ihrem Nennwert.

Bezüglich des erstgenannten Punkts schlägt E-DRS 29.29 vor, die Verrechnung zulasten des Bilanzgewinns oder Bilanzverlusts vorzunehmen. Dies entspricht auch der überwiegenden Meinung in der Literatur (z.B. Hoffmann/Lüdenbach, NWB-Kommentar Bilanzierung, 5. Aufl., § 272 HGB, Rz. 47; IdW, WP-Handbuch 2012, Bd. I, 14. Aufl., Teil F Rz. 325).

Liegen die Anschaffungskosten der eigenen Anteile unter ihrem Nennbetrag (bzw. rechnerischen Wert), soll der nach der offenen Absetzung des Nennbetrags (bzw. des rechnerischen Werts) vom gezeichneten Kapital verbleibende

Weitergehende
Verrechnungsmöglichkeit im
Konzernabschluss

Verrechnungsreihenfolge
sollte möglichst
beibehalten werden

Unterschiedsbetrag in die frei verfügbaren Rücklagen eingestellt werden (E-DRS 29.30). Diese Vorgehensweise lässt sich zumindest mittelbar aus § 272 Abs. 1a S. 2 HGB ableiten, der eine Verrechnung dieses Unterschiedsbetrags mit den frei verfügbaren Rücklagen fordert (E-DRS 29. B 27 S. 2).

Die für den Erwerb eigener Anteile anfallenden Anschaffungsnebenkosten (z.B. Bankprovision, Börsenplatzentgelt, Maklercourtage) sind gem. § 272 Abs. 1a S. 3 HGB als Aufwendungen des Geschäftsjahrs, in dem die Anschaffung erfolgt ist, zu verrechnen.

Behandlung von
Anschaffungs-
nebenkosten

■ Beispiel 1

Die Aktiengesellschaft A-AG erwirbt während des Geschäftsjahres 01 eigene Aktien (4.000 Stück) zu Anschaffungskosten i.H. von 605.000 EUR. Die hierin enthaltenen Anschaffungsnebenkosten betragen 5.000 EUR. Der Nominalwert einer Aktie der A-AG beträgt 10 EUR.

Zum Bilanzstichtag 31.12.01 verfügt die A-AG in ihrem nach vollständiger Gewinnverwendung aufgestellten Jahresabschluss über ein gezeichnetes Kapital i.H. von 10 Mio. EUR, andere Gewinnrücklagen i.H. von 810.000 EUR und eine Kapitalrücklage nach § 272 Abs. 2 Nr. 1 HGB i.H. von 1.400.000 EUR. Wegen der Aktivierung von selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens (§ 248 Abs. 2 S. 1 HGB) i.H. von 400.000 EUR und darauf abgegrenzten passiven latenten Steuern i.H. von 120.000 EUR (entspricht einem Steuersatz i.H. von 30 %) ist ein Betrag von 280.000 EUR der anderen Gewinnrücklagen ausschüttungsgesperrt.

Bilanzielle Abbildung bei der A-AG

Zunächst sind die Anschaffungsnebenkosten aufwandswirksam zu erfassen:

s.b. Aufwendungen	5.000 EUR	an	Bank	5.000 EUR
-------------------	-----------	----	------	-----------

Zum 31.12.01 sind frei verfügbare Rücklagen i.H. von 530.000 EUR (= 810.000 EUR ./. 280.000 EUR) vorhanden, die ausschließlich in den anderen Gewinnrücklagen enthalten sind. Der Unterschiedsbetrag zwischen den Anschaffungskosten (ohne Anschaffungsnebenkosten) und dem Nennwert der Aktien beträgt 560.000 EUR (= 600.000 EUR ./. (4.000 x 10 EUR)). Somit sind zunächst die frei verfügbaren Rücklagen vollständig aufzulösen (Verrechnung gegen die anderen Gewinnrücklagen). Für den hierdurch nicht gedeckten Fehlbetrag ist ein Bilanzverlust i.H. von 30.000 EUR auszuweisen.

Gezeichnetes Kapital (Korrektur)	40.000 EUR	an	Bank	600.000 EUR
Andere Gewinnrücklagen	530.000 EUR			
Bilanzverlust	30.000 EUR			

Verrechnung
zulasten eines
Bilanzverlusts

2. Bilanzierung der Veräußerung eigener Anteile im handelsrechtlichen Abschluss

Sofern ein Unternehmen eigene Anteile zu einem späteren Zeitpunkt wieder veräußert, ist – unabhängig von der Höhe des Veräußerungspreises im Verhältnis zum Anschaffungspreis – stets der Vorspaltenvermerk zum gezeichneten Kapital aufzuheben (vgl. § 272 Abs. 1b S. 1 HGB). Weiterhin sind die Nebenkosten der Veräußerung in allen Fällen als Aufwand des Geschäftsjahres zu verrechnen (§ 272 Abs. 1b S. 4 HGB).

In Abhängigkeit der Höhe des Veräußerungspreises zum Anschaffungspreis des vorherigen Erwerbs ergeben sich folgende Konstellationen:

(1) Veräußerungspreis > Anschaffungspreis > Nennbetrag

Dieser Fall ist allein in § 272 Abs. 1b HGB geregelt. Bis zur Höhe der beim Aktienrückkauf verrechneten frei verfügbaren Rücklagen sind diese wieder aufzufüllen. Ein positiver Differenzbetrag zwischen Veräußerungserlös und Anschaffungskosten (ohne Anschaffungsnebenkosten) ist in die Kapitalrücklage nach § 272 Abs. 2 Nr. 1 HGB einzustellen (vgl. § 272 Abs. 1b S. 2 f. HGB).

(2) Nennbetrag < Veräußerungspreis < Anschaffungspreis

Liegt der Veräußerungserlös der eigenen Anteile unter den ursprünglichen Anschaffungskosten, aber über ihrem Nennbetrag oder rechnerischen Wert, ist der entsprechend geminderte Differenzbetrag zwischen dem Nennbetrag oder dem rechnerischen Wert der eigenen Anteile und dem Veräußerungserlös wieder in die jeweiligen frei verfügbaren Rücklagen einzustellen (E-DRS 29.33). Sind mehrere Rücklagepositionen durch den Aktienrückkauf gekürzt worden, erfolgt die Einstellung eines Differenzbetrags in die Rücklagepositionen entsprechend anteilig (vgl. z.B. Hoffmann/Lüdenbach, NWB-Kommentar Bilanzierung, 5. Aufl., § 272 HGB, Rz. 49; Knorr/Seidler in Haufe HGB Bilanz Kommentar, 4. Aufl., § 272 HGB, Rz. 82).

(3) Veräußerungspreis < Nennbetrag

Unterschreitet der Veräußerungspreis den Nennbetrag (bzw. rechnerischen Wert), so ist der Unterschiedsbetrag mit den frei verfügbaren Rücklagen zu verrechnen, mit denen der Unterschiedsbetrag beim Erwerb eigener Anteile verrechnet wurde (E-DRS 29.34).

Beachten Sie | Keine ausdrückliche Regelung findet sich in E-DRS 29 für den Fall, dass in Ermangelung ausreichend frei verfügbarer Rücklagen beim Rückkauf eigener Anteile ein Bilanzgewinn gekürzt oder ein Bilanzverlust ausgewiesen wurde. Nach der hier vertretenen Meinung ist eine solche Kürzung des Bilanzgewinns bzw. ein Bilanzverlust vorrangig zu beseitigen, bevor die frei verfügbaren Rücklagen (ggf. anteilig) wieder aufgestockt werden. Nur so kann der wohl übergeordneten Zielvorstellung des Gesetzgebers entsprechen werden, die Wiederausgabe eigener Anteile als Rückgängigmachung der bei Erwerb vorgenommenen Verrechnungen abzubilden (vgl. BT-Drs. 16/10067, S. 66).

Vorspaltenvermerk zum gezeichneten Kapital ist stets aufzuheben

Differenzbetrag ist wieder in die Rücklagen einzustellen

DRS 29 enthält hierzu keine explizite Regelung

■ Beispiel 2

In Fortführung zu Beispiel 1 werden die erworbenen eigenen Aktien im Geschäftsjahr 02 veräußert. Die Veräußerungsnebenkosten betragen 5.500 EUR. Der Veräußerungspreis soll **a) 155 EUR** und **b) 140 EUR** betragen.

Bilanzielle Abbildung bei der A-AG

Die Nebenkosten der Veräußerung sind im Geschäftsjahr 02 aufwandswirksam zu erfassen:

s.b. Aufwendungen	5.500 EUR	an	Bank	5.500 EUR
-------------------	-----------	----	------	-----------

Lösung zu a):

Da der Veräußerungserlös die Anschaffungskosten (ohne Nebenkosten) übersteigt, folgt die Behandlung der Regelung in § 272 Abs. 1b S. 1 bis 3 HGB. Die beim Erwerb vorgenommenen Kürzungen sind rückgängig zu machen und der Differenzbetrag zwischen Veräußerungserlös und Anschaffungskosten (20.000 EUR = 4.000 x (155 EUR ./ 150 EUR)) in die Kapitalrücklage nach § 272 Abs. 2 Nr. 1 HGB einzustellen.

Der Buchungssatz lautet somit:

Bank	620.000 EUR	an	Gezeichnetes Kapital (Korrektur)	40.000 EUR
			Andere Gewinnrücklagen	530.000 EUR
			Bilanzverlust	30.000 EUR
			Kapitalrücklage (§ 272 Abs. 2 Nr. 1 HGB)	20.000 EUR

Lösung zu b):

Der das gezeichnete Kapital der ausgegebenen eigenen Anteile übersteigende Veräußerungserlös (ohne Nebenkosten) i.H. von 520.000 EUR (= 560.000 EUR ./ (4.000 x 10 EUR)) ist vorrangig zum Ausgleich eines Bilanzverlusts, der anlässlich des Anteilsrückkaufs entstanden ist, zu verwenden (30.000 EUR). Der danach verbleibende Differenzbetrag i.H. von 490.000 EUR unterschreitet die beim Aktienrückkauf vorgenommene Verminderung der frei verfügbaren Rücklagen (530.000 EUR). Diese sind somit im höchstmöglichen Umfang wieder aufzufüllen.

Der Buchungssatz lautet somit:

Bank	560.000 EUR	an	Gezeichnetes Kapital (Korrektur)	40.000 EUR
			Andere Gewinnrücklagen	490.000 EUR
			Bilanzverlust	30.000 EUR

Veräußerungspreis
ist größer als die
Anschaffungskosten

Veräußerungspreis
ist kleiner als die
Anschaffungskosten

Darüber hinaus enthält E-DRS 29.35 eine für die praktische Anwendbarkeit beachtenswerte Regelung: Falls eigene Anteile in mehreren Tranchen zu un-

terschiedlichen Zeitpunkten mit unterschiedlichen Anschaffungskosten erworben wurden und nur Teile des Bestands der eigenen Anteile veräußert werden, dürfen die Anschaffungskosten des eigenen Bestands mit den durchschnittlichen Anschaffungskosten des Bestands ermittelt werden. Diese auch im Schrifttum mehrheitlich favorisierte Vereinfachungslösung (nur beispielhaft Förtschle/Hoffmann in Beck'scher Bilanzkommentar, 9. Aufl., § 272 HGB, Rz. 146) vermeidet eine aufwendige individuelle Zuordnung von Anschaffungskosten zu einzelnen Veräußerungsvorgängen (vgl. E-DRS 29. B 31).

3. Darstellung von Rückkauf und Veräußerung eigener Anteile im (Konzern-)Eigenkapitalspiegel

Das DRSC präzisiert in E-DRS 29 auch den für den Konzernabschluss nach § 297 Abs. 1 S. 1 HGB zwingend und für den Jahresabschluss nur in Ausnahmefällen (vgl. § 264 Abs. 1 S. 2 HGB) vorgeschriebenen Eigenkapitalspiegel.

Beachten Sie | Unabhängig davon haben Unternehmen die Möglichkeit, ihren Jahresabschluss um einen Eigenkapitalspiegel zu ergänzen. Auch für diesen Fall sollte der Bilanzierende den Standard zukünftig anwenden (vgl. E-DRS 29.7).

Im Gegensatz zu der bislang anzuwendenden Gliederung des Eigenkapitalspiegels nach DRS 7.7, die bei der Abbildung der eigenen Anteile noch weitgehend auf den Regelungen des § 272 HGB a.F. basiert (zur Kritik: vgl. Kirsch in Systematischer Praxiskommentar Bilanzrecht, 2. Aufl., § 297 HGB, Rz. 35 ff.), wird mit dem in der Anlage 1 zu E-DRS 29 enthaltenen Muster eines (Konzern-)Eigenkapitalspiegels nunmehr eine zur (Konzern-)Bilanz konforme Darstellung gewählt. Dies erleichtert für den Jahresabschlussadressaten die Nachvollziehbarkeit der im (Konzern-)Eigenkapitalspiegel enthaltenen Informationen, da die Spalten des (Konzern-)Eigenkapitalspiegels mit den entsprechenden Posten der (Konzern-)Bilanz abstimmbare sein müssen (E-DRS 29.14).

4. Steuerrechtliche Behandlung

Auch die Finanzverwaltung (BMF 27.11.13, IV C 2 - S 2742/07/10009) hat jüngst zur steuerlichen Behandlung des Erwerbs eigener Anteile Stellung bezogen. In diesem Schreiben werden sowohl die steuerrechtlichen Konsequenzen für die Gesellschaft als auch für deren Anteilseigner beleuchtet. Hinsichtlich der Abbildung des Rückkaufs und der Veräußerung eigener Anteile bei der Gesellschaft folgt das BMF vom Ergebnis her den in § 272 Abs. 1a und 1b HGB enthaltenen Regelungen.

Der Erwerb und die Veräußerung eigener Anteile stellen auch in der Steuerbilanz kein Anschaffungs- bzw. Veräußerungsgeschäft dar, sondern sind wie eine Kapitalherabsetzung bzw. eine Kapitalerhöhung zu behandeln (BMF 27.11.13, Tz. 8). Das Schreiben enthält über die handelsrechtlichen Regelungen hinaus im Wesentlichen Ausführungen zu den Auswirkungen des Rückkaufs eigener Anteile auf das steuerliche Einlagenkonto sowie den Sonderausweis im gezeichneten Kapital.

Vereinfachungsregelung für die Praxis

E-DRS 29 enthält ein Muster für einen Konzerneigenkapitalspiegel

Behandlung wie eine Kapitalherabsetzung bzw. wie eine -erhöhung

Auch hinsichtlich der Behandlung von Anschaffungsnebenkosten und Nebenkosten der Veräußerung besteht grundsätzlich keine Divergenz zum Handelsrecht. So sind die Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Erwerb und der Veräußerung der eigenen Anteile – vorbehaltlich ihrer Angemessenheit – als Betriebsausgaben abziehbar (BMF 27.11.13, Tz. 18).

PRAXISHINWEIS | Besonders zu beachten sind die Fälle von überhöhten Kaufpreiszahlungen beim Erwerb eigener Anteile bzw. von zu niedrigen Veräußerungspreisen bei Wiederausgabe eigener Anteile. In diesen Fällen kann bei der Gesellschaft eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegen. Jedoch sind überhöhte Kaufpreise bzw. zu niedrige Verkaufspreise in der Regel nicht anzunehmen, wenn die Anteile über die Börse oder im Tender-Verfahren erworben bzw. veräußert werden (BMF 27.11.13, Tz. 12 und Tz. 15).

5. Unterschiede zur Bilanzierung im IFRS-Abschluss

Die Bilanzierung eigener Aktien regelt IAS 32.33. Zum Zeitpunkt des Erwerbs findet eine erfolgsneutrale Kürzung des Eigenkapitals um die gesamten Anschaffungskosten der erworbenen eigenen Anteile statt (IAS 32.33 S. 1). IAS 32 schreibt nicht vor, mit welchen Eigenkapitalpositionen eine Verrechnung zu erfolgen hat. Damit verfügt der nach IFRS Bilanzierende über größere Freiheiten in der Darstellung des Eigenkapitalausweises.

Es ist z.B. möglich, die Anschaffungskosten der eigenen Anteile – ohne Aufteilung auf einzelne Eigenkapitalpositionen – pauschal als Kürzungsposten innerhalb des Eigenkapitals auszuweisen (sog. Cost-Methode). Die Wiederausgabe eigener Anteile ist ausschließlich im Eigenkapital – d.h. ohne Berührung der Ergebnisrechnung – abzubilden (IAS 32.33 S. 2 und S. 4).

Der wesentliche Unterschied zur handelsrechtlichen Darstellung besteht darin, dass die Anschaffungsnebenkosten bzw. die Nebenkosten der Veräußerung die Ergebnisrechnung nicht belasten dürfen. Diese Ausgaben sind unmittelbar mit dem Eigenkapital zu verrechnen (IAS 32.33 S. 4). Aus dieser Verrechnungsvorschrift folgt, dass ein Steuervorteil, der in der steuerlichen Abzugsfähigkeit dieser Ausgaben besteht (vgl. Abschnitt 4), unmittelbar dem Eigenkapital gutzuschreiben ist (vgl. IAS 12.61 Ab sowie IAS 32.35 S. 3).

■ Beispiel 3

Der in Beispiel 1 geschilderte Sachverhalt soll nach IFRS unter Anwendung der Cost-Methode dargestellt werden.

Bilanzielle Abbildung bei der A-AG

Die gesamten Anschaffungskosten (605.000 EUR) sind als negativer Korrekturposten zum Eigenkapital der A-AG darzustellen. Die Buchung lautet:

Eigenkapital, Eigene Anteile	605.000 EUR	an	Bank	605.000 EUR
------------------------------	-------------	----	------	-------------

Nebenkosten als Betriebsausgaben abziehbar

Größere Freiheiten bei der Bilanzierung nach IFRS

Nebenkosten sind unmittelbar mit dem Eigenkapital zu verrechnen

Unter Zugrundelegung eines Steuersatzes von 30 % (KSt inkl. Soli und GewSt) beträgt der Steuervorteil aus der steuerlichen Abzugsfähigkeit der Anschaffungsnebenkosten 1.500 EUR. Dieser Steuervorteil führt in der steuerlichen Gewinnermittlung zu einer Gewinnminderung und damit zu einem im Verhältnis zum IFRS-Ergebnis vor Steuern zu niedrigen effektiven Steueraufwand.

Dieser aus Sicht der IFRS-Ergebnisrechnung zu geringe effektive Steueraufwand ist entsprechend zu erhöhen und dem Eigenkapital mit folgender Buchung gutzuschreiben:

Steueraufwand	1.500 EUR	an	Eigenkapital, Eigene Anteile	1.500 EUR
---------------	-----------	----	------------------------------	-----------

Beachten Sie | Sofern sich der steuerliche Vorteil durch intratemporale Verlustverrechnung im Geschäftsjahr 01 steuerlich nicht auswirken kann und beispielsweise in einen steuerlichen Verlustvortrag eingeht, würde die Buchung wie folgt lauten:

aktive latente Steuern	1.500 EUR	an	Eigenkapital, Eigene Anteile	1.500 EUR
------------------------	-----------	----	------------------------------	-----------

Vorgehensweise
bei Verlustvorträgen

6. Fazit

Der handelsrechtliche Gesetzgeber hat – entsprechend seiner Absicht – mit § 272 Abs. 1a und 1b HGB eine weitgehend zur internationalen Rechnungslegung kompatible Regelung gefunden. So ist seit der Erstanwendung des BilMoG allein eine passivische Korrektur der eigenen Anteile zulässig. Mit Ausnahme der Anschaffungsnebenkosten sowie der Veräußerungsnebenkosten wirken sich weder der Erwerb noch eine spätere Veräußerung eigener Anteile auf die GuV aus und werden daher erfolgsneutral abgebildet. In wirtschaftlicher Hinsicht entspricht der Erwerb eigener Anteile einer Kapitalherabsetzung und die Veräußerung eigener Anteile einer Kapitalerhöhung. Dieser Wertung schließt sich auch das Steuerrecht prinzipiell an.

Die in § 272 Abs. 1a und 1b HGB aufgeführten Bestimmungen weisen allerdings einige Lücken auf, deren sich der im Februar 2014 veröffentlichte Standardentwurf des DRSC angenommen hat und der wichtige Klärungen aus Sicht der Bilanzierungspraxis enthält.

Als wesentliche Abweichung gegenüber den internationalen Rechnungslegungsnormen bleibt die konzeptionell nach HGB derzeit nicht vorgesehene erfolgsneutrale Behandlung von Anschaffungsnebenkosten und Veräußerungsnebenkosten sowie die daraus resultierenden Steuereffekte bestehen.

Angleichung
an die internationale
Rechnungslegung