

Steuerlehrgänge
DR BANNAS

in Kooperation mit

Fakultät für
Betriebswirtschaft



Skript

Modulgruppe 7

Bilanzsteuerrecht

Modul E: Beteiligungen

StB StR (Skripte des 2.-4. Semesters deren Inhalt sehr relevant für die Steuerberaterprüfung ist)

Master of Taxation

1 Einführung

Beteiligungen sind Anteile an Personen- oder Kapitalgesellschaften, die dazu bestimmt sind, im Interesse des eigenen Unternehmens in einem Beteiligungsunternehmen dauerhaft unternehmerischen Einfluss auszuüben gem. § 271 HGB.

Bei Anteilen an Personengesellschaften wird stets eine Beteiligung angenommen.

Anteile an Kapitalgesellschaften können Beteiligungen darstellen, ansonsten werden sie als Wertpapiere des Anlagevermögens unter den Finanzanlagen oder als sonstige Wertpapiere im Umlaufvermögen bilanziert.

Bei Wertpapieren kann es sich sowohl um notwendiges als auch um gewillkürtes Betriebsvermögen handeln. Gem. H 4.2 Abs. 1 „Beteiligungen“ EStH gehört eine Beteiligung zum notwendigen Betriebsvermögen, wenn sie dazu bestimmt ist, die betriebliche Betätigung des Stpfl. entscheidend zu fördern, oder wenn sie dazu dient, den Absatz von Produkten des Steuerpflichtigen zu gewährleisten. Dies ist z.B. gegeben bei:

- dem Anteil an einer Wohnungsbau-GmbH eines Malermeisters,
- Freiwillig gezeichneten Genossenschaftsanteilen, wenn sie für den Betrieb eine konkrete und unmittelbare Funktion besitzen,
- dem Anteil eines Steuerberaters an einer GmbH, wenn er ihn zur Begleichung seiner Honoraransprüche zu dem Zweck erhält, ihn später unter Realisierung einer Wertsteigerung zu veräußern.

Kein notwendiges Betriebsvermögen liegt vor beim Anteil eines Steuerberaters an einer GmbH, deren Betrieb der Steuerberatungspraxis wesensfremd ist, auch wenn er in der Absicht erworben wurde, das steuerliche Mandat der GmbH zu erlangen, oder wenn die anderen Gesellschafter der GmbH Mandanten des Steuerberaters sind und der Beteiligung wirtschaftliches Eigengewicht beizumessen ist.

Gewillkürtes Betriebsvermögen kann gem. H 4.2 „Wertpapiere“ EStH bei Wertpapieren gegeben sein, wenn nicht bereits bei ihrem Erwerb oder ihrer Einlage erkennbar ist, dass sie dem Betrieb keinen Nutzen, sondern nur Verluste bringen. Die Zurechnung von Wertpapieren zum gewillkürten Betriebsvermögen scheidet nicht allein deshalb aus, weil sie in spekulativer Absicht, mit Kredit erworben und Kursverluste billigend in Kauf genommen wurden.

2 Anteile an Kapitalgesellschaften

2.1 Bilanzierung

Die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft ist in der Handelsbilanz ein Vermögensgegenstand gem. § 246 Abs. 1 HGB und in der Steuerbilanz ein Wirtschaftsgut. Diese ist somit in beiden Bilanzen gem. § 253 Abs. 1 HGB, §§ 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1, 5 Abs. 6, 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 EStG mit ihren Anschaffungskosten gem. § 255 Abs. 1 HGB, H 6.2 EStH zu aktivieren. Zu den Anschaffungskosten gehören:

- der Kaufpreis
- Anschaffungsnebenkosten, wie zum Beispiel Spesen
- Courtage

2.2 Gewinnausschüttungen

Offene Gewinnausschüttungen aus Anteilen an Kapitalgesellschaften entstehen mit der entsprechenden gesellschaftsrechtlichen Beschlussfassung über die Verwendung des Ergebnisses. Dieser wird in der Regel im folgenden Jahr gefasst. Sobald der Ausschüttungsbeschluss der Kapitalgesellschaft gefasst ist, hat der

Anteilseigner einen Anspruch auf die Auszahlung seines Gewinnanteils und in diesem Moment ist beim Beteiligten diese Forderung gegenüber der Gesellschaft zu aktivieren.

Wenn die Kapitalgesellschaft Verluste erwirtschaftet, ergibt sich grds. keine Auswirkung beim Gesellschafter.

2.2.1 Behandlung der Gewinnausschüttung bei einem Einzelunternehmen

Die Ausschüttungsbeträge werden beim Anteilseigner anteilig besteuert. (§ 3 Nr. 40 d und § 3 Nr. 40 Satz 2 EStG Teileinkünfteverfahren) Die Ausschüttungsbeträge werden innerhalb der Bilanz in voller Höhe als Ertrag erfasst, ebenso die Aufwendungen.

Die Korrektur der Erträge erfolgt durch außerbilanzielle Abrechnung in Höhe von 40 % gem. § 3 Nr. 40 lit. d und § 3 Nr. 40 Satz 2 EStG.

Die Korrektur der Aufwendungen erfolgt außerbilanziell durch Hinzurechnung in Höhe von 40% gem. § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG.

Die ausschüttende Kapitalgesellschaft hat vom gesamten ausgeschütteten Betrag Kapitalertragsteuer einzubehalten (§ 43 Abs. 1 Nr. 1 EStG). Die Kapitalertragsteuer beträgt im Normalfall 25% gem. § 43a Abs. 1 Nr. 1 EStG.

Diese Abzugssteuer wird auf die Einkommensteuerschuld des Beteiligten nach § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG in voller Höhe angerechnet. Bei ihm werden die Abzugsbeträge deshalb wie private Einkommensteuervorauszahlungen gebucht. Diese ist gem. § 12 Nr. 3 EStG eine nicht abzugsfähige Ausgabe und als Entnahme zu buchen.

2.2.2 Behandlung der Gewinnausschüttungen bei einer Kapitalgesellschaft

Die Ausschüttungsbeträge werden innerhalb der Bilanz in voller Höhe als Ertrag erfasst, ebenso die Aufwendungen.

Die Korrektur der Erträge erfolgt durch außerbilanzielle Abrechnung in Höhe von 100% nach § 8 b Abs. 1 KStG. In Höhe von 5% werden die Erträge als nicht abziehbare Betriebsausgaben behandelt gem. § 8 b Abs. 5 KStG.

Beachte:

Dies gilt gem. § 8b Abs. 4 KStG nicht bei Streubesitzdividenden (= Beteiligung unter 10%). Die Neuregelung des § 8b Abs. 4 KStG gilt für alle Ausschüttungen, die nach dem 28.02.2013 zufließen (vgl. § 34 VIIa S. 2 KStG).

Die ausschüttende Kapitalgesellschaft hat vom gesamten ausgeschütteten Betrag Kapitalertragsteuer einzubehalten (§ 43 Abs. 1 Nr. 1 EStG). Die Kapitalertragsteuer beträgt im Normalfall 25% gem. § 43a Abs. 1 Nr. 1 EStG.

Diese Abzugssteuer wird auf die Körperschaftsteuerschuld der beteiligten Gesellschaft in voller Höhe angerechnet. Bei ihr werden die Abzugsbeträge innerhalb der Bilanz als Aufwand erfasst und außerbilanziell nach § 10 Nr. 2 KStG wieder hinzugerechnet.

2.3 Auswirkung von Kapitalveränderungen bei einer Aktiengesellschaft

2.3.1 Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln

Bei der Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln kommt es nur zu einer Erhöhung des Grundkapitals unter Verwendung von Rücklagen. Der Aktiengesellschaft wird dabei kein Kapital zugeführt.

a) Auswirkung bei der Aktiengesellschaft

Hier kommt es zu einer Umgliederung im Eigenkapital. Die Gewinnrücklagen nehmen ab und in gleichem Maß nimmt das Grundkapital zu.

Buchung: *Rücklagen an Grundkapital*

b) Beim Aktionär

Die Gesamtanschaffungskosten der Anteile bleiben gleich. (Wie bereits erläutert! Der Aktiengesellschaft werden keine Mittel zugeführt!) Was sich jedoch ändert, sind die Anschaffungskosten für die einzelne Aktie. Diese teilen sich jetzt auf die Altaktien und die Gratisaktien auf. Der „neue“ Buchwert der einzelnen Aktie ist wichtig, wenn die Aktien veräußert werden. Außerdem ist bei der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften immer an § 6 b Abs. 10 EStG zu denken.

2.3.2 Kapitalerhöhung gegen Einlagen

a) Auswirkung bei der Aktiengesellschaft

Bei einer Kapitalerhöhung gegen Einlagen wird das Grundkapital der AG gegen Ausgabe neuer (junger) Aktien erhöht. Diese werden an die Aktionäre dann gegen einen Ausgabe- oder Bezugspreis, also gegen eine Einlage ausgegeben. In der Regel wird die Ausgabe über dem Nennwert der Aktie erfolgen. Der Differenzbetrag wird als Agio bezeichnet.

b) Beim Aktionär

Jeder Aktionär hat grundsätzlich das Recht, eine seiner Quote am Grundkapital entsprechende Zahl der jungen Aktien zu erwerben (sogenanntes Bezugsrecht). Während der Bezugsfrist stellen die Bezugsrechte ein eigenständiges Wirtschaftsgut dar. Das Bezugsrecht hat der Aktionär nur aufgrund seiner Beteiligung an der AG. Das Bezugsrecht entstammt also den Altaktien.

Die Anschaffungskosten des Bezugsrechts werden von den Anschaffungskosten der Altaktien abgespalten.

Der Buchwert der Bezugsrechte ermittelt sich nach der Gesamtwertmethode wie folgt:

Buchwert Altaktie x Kurswert Bezugsrecht/Kurswert Altaktie vor Kapitalerhöhung

Das Bezugsrecht kann entweder veräußert oder zum Erwerb der neu ausgegebenen (jungen Aktien) ausgeübt werden.

Bei Veräußerung des Bezugsrechtes ergibt sich folgender Veräußerungserlös:

	Veräußerungspreis
./.	Buchwert des Bezugsrechts
=	Veräußerungserlös

In gleicher Höhe werden die Anschaffungskosten der Altaktien gemindert (sogenannte Buchwertabspaltung).

Alles, was für den Erwerb der jungen Aktien aufgewendet wird, gehört zu den Anschaffungskosten. Die Buchwerte der Bezugsrechte erhöhen die Anschaffungskosten der jungen Aktien, in gleicher Höhe werden die Anschaffungskosten der Altaktien gemindert (sogenannte Buchwertabsplattung).

2.4 Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft

2.4.1 Behandlung bei einem Einzelunternehmen

Veräußert ein Einzelunternehmer seine Anteile an einer Kapitalgesellschaft, so ist der Veräußerungsgewinn zu 40 % steuerfrei gem. § 3 Nr. 40 lit. a EStG. Ein Veräußerungsverlust ist in Höhe von 60 % abzugsfähig gem. § 3 c Abs. 2 EStG.

Die Bildung einer Rücklage nach § 6b Abs. 10 EStG ist bei Vorliegen der Voraussetzungen gem. § 6b Abs. 10 Satz 4 i.V.m. § 6b Abs. 4 EStG (insbesondere die 6 Jahre Frist) möglich!

2.4.2 Behandlung bei einer Kapitalgesellschaft

Veräußert eine Kapitalgesellschaft ihre Anteile an einer Kapitalgesellschaft, so ist der Veräußerungsgewinn zu 100 % steuerfrei gem. § 8b Abs. 2 KStG. In Höhe von 5 % des Veräußerungsgewinns sind die Ausgaben nicht abziehbar gem. § 8 b Abs. 3 KStG. Ein Veräußerungsverlust ist in voller Höhe nicht abzugsfähig. Die Bildung einer Rücklage nach § 6b Abs. 10 EStG ist gem. § 6b Abs. 10 Satz 1 EStG nicht möglich!

3 Anteile an Personengesellschaften und entsprechende Erträge

Der Beteiligte an einer OHG oder KG ist Mitunternehmer. Einkommensteuerrechtlich werden die Gewinne aus einer Personengesellschaft nicht der Gesellschaft, sondern unmittelbar den Gesellschaftern zugerechnet, § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG.

3.1 Bilanzierung

3.1.1 Handelsbilanz

In der Handelsbilanz stellt die Beteiligung an einer Personengesellschaft einen Vermögensgegenstand dar. Die Beteiligung ist demzufolge zu aktivieren gem. § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB. Die Beteiligung ist gem. § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB mit ihren Anschaffungskosten gem. § 255 Abs. 1 HGB zu bewerten.

- **Gewinnanteil:**

Der Gewinnanteil ist zum Abschlussstichtag als Forderung zu bilanzieren.

- **Verlust:**

Ein Verlust hat nur eine Bedeutung, wenn eine Ausgleichspflicht aus dem Gesellschaftsvertrag besteht.

- **Einlage:**

Eine Einlage führt zu nachträglichen Anschaffungskosten der Beteiligung

- **Entnahme:**

Bei Entnahme des Gewinns ist die Forderung auszubuchen. Bei einer höheren Entnahme führt dies je nach Vereinbarung zu einer Verbindlichkeit gegenüber der Gesellschaft oder zu einer Minderung der Anschaffungskosten.

Bei voraussichtlich dauerhafter Wertminderung besteht eine Verpflichtung, diese außerplanmäßig abzuschreiben.

3.1.2 Steuerbilanz

In der Steuerbilanz ist der Anteil an einer Personengesellschaft kein Wirtschaftsgut. Daher kann es auch keine Teilwertabschreibungen geben.

Im Rahmen der sog. Spiegelbildtheorie wird die Beteiligung in der Steuerbilanz des Gesellschafters mit dem jeweiligen Wert seiner Kapitalkonten in der Gesellschaft geführt. Die Summe des festen Kapitalkontos I und der variablen Kapitalkonten einschließlich der Ergänzungs- und Sonderbilanzen werden auf der Aktivseite als Beteiligung an der Personengesellschaft ausgewiesen. Oft ist das Konto Beteiligung an der Personengesellschaft auch aufgespalten in das Konto „Beteiligungen“ bezüglich des Festkapitalkontos und das Konto „Verrechnungskonto Beteiligungen“ für die variablen Kapitalkonten (Kapitalkonto II).

Beispiel:

Der Einzelunternehmer A ist an der A, B, C OHG beteiligt. Sein Kapitalkonto I in der OHG ist mit 200.000 € ausgewiesen, sein variables Kapitalkonto II mit 100.000 €. Seine Beteiligung ist damit insgesamt in Höhe von 300.000 € spiegelbildlich in seinem Einzelunternehmen zu aktivieren.

Auf diesem Beteiligungskonto werden wegen der Spiegelbildtheorie sämtliche Entnahmen und Einlagen und sämtliche Gewinn- und Verlustanteile aus der Personengesellschaft spiegelbildlich ausgewiesen. Entnahmen aus der Gesellschaft mindern dann den Wert des Beteiligungskontos, Einlagen erhöhen ihn, Gewinn- und Verlustanteile werden erfolgswirksam erfasst.

3.2 Anspruch auf den Gewinnanteil

3.2.1 Handelsbilanz

Bezüglich Gewinnverteilung, der Behandlung von Verlusten, Einlagen und Entnahmen ergeben sich folgende Auswirkungen:

- **Gewinnanteil:**
Der Gewinnanteil ist zum Abschlussstichtag als Forderung zu bilanzieren.
- **Verlust:**
Ein Verlust hat nur eine Bedeutung, wenn eine Ausgleichspflicht aus dem Gesellschaftsvertrag besteht.
- **Einlage:**
Eine Einlage führt zu nachträglichen Anschaffungskosten der Beteiligung
- **Entnahme:**
Bei Entnahme des Gewinns ist die Forderung auszubuchen. Bei einer höheren Entnahme führt dies je nach Vereinbarung zu einer Verbindlichkeit gegenüber der Gesellschaft oder zu einer Minderung der Anschaffungskosten.

3.2.2 Steuerbilanz

Der Anspruch auf den Gewinnanteil entsteht nach § 4a Abs. 2 Nr. 2 EStG mit Ablauf des Wirtschaftsjahrs der Personengesellschaft, also zum 31.12. Er steht dem Gesellschafter unmittelbar zu. Der Beteiligungsertrag entspricht dem im Rahmen der einheitlich gesonderten Gewinnfeststellung der Personengesellschaft auf den Beteiligten festgestellten Gewinn im Sinne des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG. Ein besonderer Gesellschafterbeschluss über die Verwendung des Gewinns ist nicht erforderlich. Auf den Zufluss kommt es überhaupt nicht an. Die Beteiligungserträge, wie auch die Verluste sind zum Ende des Wirtschaftsjahrs der Personengesellschaft beim Unternehmen, welches die Beteiligung hält zu erfassen.

Buchungssätze im Unternehmen, welches die Beteiligung hält:

Gewinn: *Beteiligung an Beteiligungserträge*

Verlust: *Verluste aus Beteiligungen an Beteiligung*

Examensfall 1: Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln

Im Jahr 2007 hat G aus betrieblichen Mitteln seines Einzelunternehmens 200 Aktien der Hopfen & Malz-AG im Nennwert von 4.000 € für 6.000 € einschließlich Nebenkosten erworben und bisher mit den Anschaffungskosten als Wertpapiere des Anlagevermögens bilanziert. Aufgrund eines Beschlusses der Hauptversammlung vom 15.01.2019 wurde das Grundkapital der Hopfen & Malz-AG aus Gesellschaftsmitteln im Verhältnis 5:1 erhöht gem. §§ 207 Abs. 1, 211, 212 AktG, so dass für 5 alte Aktien eine Gratisaktie ausgegeben wurde. G hat die aus der Kapitalerhöhung erhaltenen Gratisaktien noch im November 2019 veräußert. Die Bank, über die der Verkauf abgewickelt wurde, hat G nach Abzug der Veräußerungskosten einen Betrag von 2.400 € auf dem betrieblichen Bankkonto gutgeschrieben.

Examensfall 2: Kapitalerhöhung gegen Einlage

A besitzt 300 Aktien der Glück-AG im Wert von 300.000 € in seinem Einzelunternehmen (Anschaffungskosten: 1.000 € /Stück). Diese führt eine Kapitalerhöhung gegen Einlagen durch. Die AG erhöht ihr Grundkapital im Verhältnis 10:1. A erhält 300 Bezugsrechte.

Der Bezugspreis der Jungen Aktien beträgt 600 €. Der Börsenkurs der Altaktien betrug am Tag der Kapitalerhöhung 1.100 €/Stück. Der Börsenkurs des Bezugsrechts beträgt 100 €. Alle Bezugsrechte werden von A zum Preis von 110 € pro Stück verkauft.

Bestimmen Sie den Veräußerungserlös und den neuen Restbuchwert der Altaktien.

Abwandlung:

A macht von seinem Bezugsrecht in vollem Umfang Gebrauch. Bestimmen sie die Anschaffungskosten der jungen Anteile und den neuen Restbuchwert der Altaktien.

Examensfall 3: Beteiligung an Personengesellschaft

A und B sind Kommanditisten der A-B-GmbH & Co. KG. Die KG hat ihren Sitz in Hannover. Geschäftszweck ist der Handel mit Finanzdienstleistungsprodukten. A und B sind am Gewinn der KG zu jeweils 40 %, die Komplementär-GmbH ist zu 20 % beteiligt. Gesellschafter der Komplementär-GmbH sind A und B zu jeweils 50 %. Das Geschäfts- bzw. Wirtschaftsjahr der KG entspricht dem Kalenderjahr. Den Anteil an der X-OHG i. H. v. 400.000 € hatte die KG bereits unmittelbar nach ihrer Gründung im Jahr 1990 erworben. Geschäftszweck der OHG ist der Bau und Verkauf von Solaranlagen. Außer der KG ist an der OHG noch der X beteiligt, der mit A und B nicht verwandt ist. X und die KG sind zu je 50 % beteiligt. Dies entspricht auch der Beteiligung am Gewinn und Verlust. Auch bei der OHG entspricht das Geschäfts- bzw. Wirtschaftsjahr dem Kalenderjahr. Die - ebenfalls vereinfacht dargestellte - Handelsbilanz der X-OHG auf den 31.12.2019 sieht wie folgt aus:

Aktiva		Passiva	
Diverse Aktiva	1.500.000 €	Kapital X	400.000 €
Unbebaute Grundstücke	500.000 €	Kapital KG	400.000 €
		Diverse Passiva	1.200.000 €
	2.000.000 €		2.000.000 €

In den Aktiva ruhen stille Reserven in Höhe von 735.000 €, davon entfallen 50.000 € auf das unbebaute Grundstück. Weiterhin existiert ein selbst geschaffener Firmenwert in Höhe von 850.000 €. Bei dem unbebauten Grundstück in der Bilanz der OHG (3.000 m²) handelt es sich um Bauland, welches die OHG zulässigerweise bilanziert hat und schon seit längerem verkaufen will. Aufgrund eines Unfalls in einer benachbarten Chemiefabrik in der Nacht zum 02.04.2019 wird das Grundstück jedoch verseucht. Der als Ordnungsbehörde zuständige Landkreis Schaumburg hat den Betreiber der Chemiefabrik per Verwaltungsakt zur Beseitigung der Schäden im Erdreich des Grundstücks verpflichtet. Aus der Begründung dieser Verfügung ergibt sich, dass der Landkreis aus Gründen der Verhältnismäßigkeit bei der Störerauswahl nicht beabsichtigt, die OHG als Eigentümerin des Grundstückes ebenfalls für die Schadensbeseitigung heranzuziehen.

Es steht allerdings fest, dass die vom Landkreis geforderte Sanierung nur dazu führt, dass vom Grundstück keine Gefahren für die angrenzenden Grundstücke und das Grundwasser mehr ausgehen. Nach einem Sachverständigengutachten, welches die OHG eingeholt hat, ist das Grundstück auch nach der Sanierung nicht mehr als Bauland verwendbar. Aus diesem Grunde ist das Grundstück am Markt nicht mehr zu verkaufen. Die OHG will das Grundstück nach der Sanierung als Lagerplatz verwenden,

Die OHG hat gegen den Betreiber der Chemiefabrik Schadensersatzforderungen geltend gemacht, die vom Betreiber allerdings abgelehnt werden. Mit Schriftsatz vom 16.01.2020 hat die OHG Klage beim zuständigen Landgericht eingereicht. Mit einem Urteil ist jedoch aufgrund der Überlastung des Gerichts und der Notwendigkeit weiterer Sachverständigengutachten vor Mitte 2022 nicht zu rechnen.

Das operative Geschäft und die zukünftigen Gewinnerwartungen der OHG werden durch diesen Vorfall nicht beeinträchtigt.

Die OHG erfasst den Vorfall in der laufenden Buchführung wie folgt:

Außerplanmäßige Abschreibungen auf Sachanlagen	499.999 €	an	Unbebaute Grundstücke	499.999 €
---	-----------	----	-----------------------	-----------

In der KG wird dieser Geschäftsvorfall ebenfalls erfasst, und zwar mit folgendem Buchungssatz:

Abschreibungen auf Finanzanlagen	399.999 €	an	Beteiligung X-OHG	399.999 €
-------------------------------------	-----------	----	-------------------	-----------

Wie ist dieser Sachverhalt in der GmbH & Co KG und wie in der OHG zu behandeln?

Lösung Examensfall 1: Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln**Handels und Steuerbilanz:**

Die Aktien an der Hopfen & Malz-AG gehören zum gewillkürten Betriebsvermögen des Einzelunternehmens des G gem. H 4.2 Abs. 1 „Wertpapiere“ EStH. Durch die Einbuchung im Jahr 2007 wurde der erforderliche Widmungsakt vollzogen, H 4.2 Abs. 1 EStH. Diese sind zutreffend gem. § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 EStG als nichtabnutzbare Vermögensgegenstände/Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens § 247 Abs. 2 HGB aktiviert worden. Die Bewertung erfolgt gem. § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB, §§ 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1, 5 Abs. 6, 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG mit den Anschaffungskosten gem. § 255 Abs. 1 HGB. Fraglich ist ob hier nachträgliche Anschaffungskosten vorliegen.

Bei einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln haben die Gesellschafter keine zusätzliche Leistung zu erbringen. Es werden lediglich Rücklagen in Nennkapital umgebucht. Beim Gesellschafter G ergeben sich dadurch zunächst keine steuerlichen Auswirkungen. Die Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln führt insbesondere nicht zu fiktiven Anschaffungskosten. Die alten Aktien und die Gratisaktien sind nach der Kapitalerhöhung weiterhin insgesamt mit 6.000 € zu aktivieren. Geändert hat sich jedoch der Bestand, welcher sich jetzt aus 200 „Altaktien“ zuzüglich 40 Gratisaktien = 240 Aktien zusammensetzt (vgl. H 17 Abs. 5 EStH „Bezugsrechte/Gratisaktien“).

Die ursprünglichen Anschaffungskosten für die Altaktien in Höhe von 6.000 € entfallen nach der Kapitalerhöhung im Verhältnis 5:1 nun auf die 200 Altaktien und die 40 Gratisaktien. Die Anschaffungskosten pro Aktie ermitteln sich wie folgt:

$$6.000 \text{ €} / 240 \text{ Aktien} = 25 \text{ €/Aktie.}$$

Auf die 40 Gratisaktien entfallen daher:

$$40 \times 25 \text{ €} = 1.000 \text{ €}$$

Die restlichen Anschaffungskosten i. H. v. 5.000 € entfallen auf die Altaktien.

Durch die Veräußerung der Gratisaktien im November 2019 realisiert G folgenden Gewinn:

Veräußerungserlös	2.400 €
Buchwert der Gratisaktien:	./. 1.000 €
Veräußerungsgewinn	= 1.400 €

Die von der Bank einbehaltenen Veräußerungskosten beeinflussen den Gewinn nicht, weil sich Aufwand (Veräußerungsnebenkosten) und Mehrerlös insoweit ausgleichend gegenüberstehen (abgekürzter Zahlungsweg).

Handelsbilanz:

Die Bildung eines Sonderpostens mit Rücklageanteil gem. § 6b Abs. 10 EStG ist nach Wegfall des § 247 Abs. 3 HGB a.F. in der Handelsbilanz nicht mehr möglich. Es ist ein Ertrag in Höhe von 1.400 € auszuweisen.

Steuerbilanz:

Gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 2 EStG können Wahlrechte, die nur steuerrechtlich bestehen unabhängig vom handelsrechtlichen Wertansatz ausgeübt werden. Um steuerrechtlich einen möglichst niedrigen Gewinn auszuweisen, ist ein Sonderposten mit Rücklageanteil gem. § 6b Abs. 10 Satz 5 EStG in der Steuerbilanz zu bilden. Nach § 6b Abs. 10 Satz 1 EStG können Einzelunternehmen und Personengesellschaften, soweit an diesen keine Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen beteiligt sind, Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft bis zu einem Höchstbetrag von 500.000 € im Wirtschaftsjahr der Veräußerung in eine § 6b-Rücklage einstellen bzw. auf die Anschaffungskosten bestimmter begünstigter

Wirtschaftsgüter übertragen.

Die Voraussetzungen gem. § 6b Abs. 10 Satz 4 i.V.m. Abs. 4 Satz 1 Nr. 1, 2, 3, 5 EStG liegen vor. Insbesondere ist die 6-Jahresfrist erfüllt. Hinsichtlich der 6-Jahresfrist des § 6 b EStG werden die Gratisaktien so behandelt, als ob sie bereits 2007 erworben worden wären (R 6b. 3 Abs. 6 Satz 1 EStR). Gem. § 6 b Abs. 10 Satz 5 EStG beinhaltet der Sonderposten mit Rücklageanteil gem. § 6b Abs. 10 Satz 5 EStG auch den nach § 3 Nr. 40 lit. a EStG steuerfreien Teil des Veräußerungsgewinns. G kann damit im Wirtschaftsjahr 2019 eine Rücklage nach § 6b Abs. 10 EStG i.H.v. 1.400 € bilden.

Lösung Examensfall 2: Kapitalerhöhung gegen Fremdmittel**Buchwert eines Bezugsrechts:**

Buchwert Altaktie x Kurswert Bezugsrecht/Kurswert Altaktie vor Kapitalerhöhung

also: $1.000 \text{ €} \times 100 \text{ €} / 1.100 \text{ €} = 91 \text{ €}$

Buchwert aller Bezugsrechte:

$91 \text{ €} \times 300 = 27.300 \text{ €}$

Veräußerungspreis:

$300 \text{ Stück} \times 110 \text{ € /Stück} = 33.000 \text{ €}$

Berechnung des Veräußerungserlöses:

	Veräußerungspreis	33.000 €
./.	Buchwert des Bezugsrechts	27.300 €
=	Veräußerungserlös	5.700 €

Bei den Altaktien kommt es zu einer Buchwertabsplattung in Höhe des Buchwertes des Bezugsrechts:

Buchwert der Altaktien	300.000 €
Buchwert der Bezugsrechte	./. 27.300 €
neuer Restbuchwert der Altaktien	272.700 €

b) Anschaffungskosten beim Erwerb der jungen Anteile:

Kaufpreis der Anteile: $30 \times 600 \text{ €} =$	18.000 €
zuzüglich Buchwert der Bezugsrechte:	27.300 €
Anschaffungskosten der jungen Aktien	45.300 €

Lösung Examensfall 3: Beteiligung an Personengesellschaft**1. Behandlung bei der OHG:****a) unbebautes Grundstück****aa) Ansatz und Bewertung in der Handelsbilanz**

Bei dem unbebauten Grundstück handelte es sich bislang um einen Vermögensgegenstand des Umlaufvermögens gem. § 247 Abs. 2 HGB (Umkehrschluss), da Verkaufsabsicht bestand. Nach der Verseuchung wurde diese Verkaufsabsicht jedoch aufgegeben. Mit der jetzt beabsichtigten Nutzung als Lagerplatz ist das Grundstück dem Anlagevermögen gem. § 247 Abs. 2 HGB zuzuordnen und gemäß § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB anzusetzen.

Die Zugangsbewertung erfolgt gem. § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB mit den Anschaffungskosten gem. § 255 Abs. 1 HGB. Die von der OHG vorgenommene außerplanmäßige Abschreibung ist gemäß § 253 Abs. 3 Satz 5 HGB zwingend vorzunehmen, wenn eine voraussichtlich dauernde Wertminderung vorliegt (Gebot). Laut Sachverständigengutachten ist das Grundstück auch nach der angeordneten Sanierung als Bauland nicht mehr verwendbar und somit am Markt nicht mehr verkäuflich. Die Wertminderung ist daher voraussichtlich von Dauer. Es kann somit davon ausgegangen werden, dass das Grundstück wertlos ist. Ein Erinnerungswert von 1 € wurde beibehalten. Die vorgenommene außerplanmäßige Abschreibung von 499.999 € ist korrekt.

bb) Ansatz und Bewertung in der Steuerbilanz:

Das unbebaute Grundstück ist ein Wirtschaftsgut und ebenfalls gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 EStG in der Steuerbilanz anzusetzen.

Dieses ist gem. §§ 5 Abs. 6, 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG mit den Anschaffungskosten zu bewerten. Bei voraussichtlich dauerhafter Wertminderung besteht ein Teilwertabschreibungswahlrecht gem. § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG, welches gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 2 EStG unabhängig von der Bewertung in der Handelsbilanz ausgeübt werden kann.

Allerdings ist auch unabhängig von der handelsbilanziellen Behandlung steuerrechtlich davon auszugehen, dass eine voraussichtlich dauernde Wertminderung vorliegt. (BMF vom 02.06.2016, Beck § 6/12). Da steuerrechtlich ein möglichst niedriges Ergebnis gewünscht ist, wird auch hier eine Teilwertabschreibung vorgenommen.

b) Schadensersatzforderung

Fraglich ist, ob die Schadensersatzforderung gem. § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB zu bilanzieren ist. Diese wurde zu Recht nicht bilanziert, da die Forderung bestritten ist und zum Bilanzstichtag noch keine rechtskräftige Gerichtsentscheidung vorliegt (Realisationsprinzip § 252 Abs. 1 Satz 4 HS 2 HGB; H 4.2 Abs. 1 „Forderungen“ 3. Spiegelstrich EStH)

Hinsichtlich der Nichtbilanzierung einer möglichen Schadensersatzforderung ergibt sich steuerrechtlich keine Abweichung zum Handelsrecht, denn das Realisationsprinzip gehört zu den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung, so dass das Maßgeblichkeitsprinzip des § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 EStG Anwendung findet.

Ebenfalls scheidet der Ansatz einer Prozesskostenrückstellung gem. § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB aus, da die Klage erst im Jahr 2020 eingereicht wurde.

Eine Rückstellung für Sanierungsverpflichtungen gem. § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB ist richtigerweise nicht gebildet worden, da der zuständige Landkreis nicht beabsichtigt, die OHG heranzuziehen. Somit fehlt es an einer drohenden Inanspruchnahme, es fehlt mithin an einer ungewissen Verbindlichkeit im Sinne des § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB.

2. Behandlung bei der KG:

a) Handelsrechtliche Beurteilung:

Bei der Beteiligung an der OHG handelt es sich für die KG handelsrechtlich um einen Vermögensgegenstand im Sinne des § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB. Die Beteiligung an einer Personengesellschaft wird handelsrechtlich ebenso bewertet wie die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft.

Mit ihrem Buchungssatz hat die KG eine außerplanmäßige Abschreibung der Beteiligung auf einen Erinnerungswert von 1 € vorgenommen. Für die Zulässigkeit dieser Abschreibung kommt es aber wegen des oben Gesagten nicht auf die Notwendigkeit etwaiger außerplanmäßiger Abschreibungen auf Ebene der OHG an. Vielmehr ist gemäß § 253 Abs. 3 Satz 5 HGB (die Beteiligung ist ein Vermögensgegenstand des Anlagevermögens) erforderlich, dass der Wert der Beteiligung als solcher unter den bisherigen Wertansatz (hier: 400.000 €) gesunken ist.

Laut Sachverhalt ist das Grundstück am Markt nicht mehr zu verwerten. Dadurch ist zwar das Vermögen der OHG grundsätzlich gemindert, allerdings gibt es keinerlei Anzeichen, dass die regulären Geschäfte der Gesellschaft beeinträchtigt sind. Insbesondere die Gewinnerwartungen werden nicht beeinträchtigt. Die Gefahr einer Sanierungsverpflichtung durch den Landkreis mit entsprechenden finanziellen Folgen besteht laut Sachverhalt nicht. Es liegt nur eine geringe Beeinträchtigung des Substanzwertes vor, der Ertragswert der OHG ist jedoch nicht beeinträchtigt. Ein Wertverlust der Beteiligung kann somit nicht begründet werden.

Damit ist eine außerplanmäßige Abschreibung nicht zulässig und durch folgenden Korrekturbuchungssatz rückgängig zu machen:

Beteiligungen	399.999 €	an	Abschreibungen auf Finanzanlagen	399.999 €
---------------	-----------	----	----------------------------------	-----------

b) Steuerrechtliche Beurteilung:

Nach der Rechtsprechung des BFH und der Verwaltungsauffassung ist die Beteiligung an einer Personengesellschaft kein Wirtschaftsgut im Sinne der §§ 5 und 6 EStG, so dass eigentlich eine Aktivierung und erst Recht eine Teilwertabschreibung ausscheiden. Trotzdem ist die Beteiligung in der Steuerbilanz des Gesellschafters auszuweisen. Dabei handelt es sich jedoch lediglich um einen Hilfsposten, welcher die Summe der Anteile der Wirtschaftsgüter der Personengesellschaft, also das Kapitalkonto, darstellt (**sog. Spiegelbildmethode**).

Erfolgswirksame Veränderungen dieses Postens durch Änderung der Bilanzpositionen in der Personengesellschaft werden den Gesellschaftern gemäß § 180 AO über die einheitliche und gesonderte Feststellung zugerechnet. In der Steuerbilanz wird dies über eine Buchung auf „Erträge“ bzw. „Verluste aus Beteiligungen“ nachvollzogen.

Da es laut Sachverhalt bei der OHG keine weiteren Geschäftsvorfälle gegeben hat, erhält die KG einen Verlustanteil 2019/8 aus der OHG i. H. v. 50 % von 499.999 €.

Der zusätzliche Buchungssatz in der KG lautet:

Verluste aus Beteiligungen	250.000 €	an	Beteiligungen	250.000 €
----------------------------	-----------	----	---------------	-----------

Die Buchung in der HB ist auch im Steuerrecht vorzunehmen.

Die Verluste mindern entsprechend der Gewinnbeteiligung die Kapitalkonten der Gesellschafter A, B und der GmbH.