

BMF: Steuerrechtliche Behandlung des Erwerbs eigener Anteile

Im Rahmen des BilMoG wurde der handelsbilanzielle Ausweis eigener Anteile rechtsformunabhängig geregelt. Der Nennbetrag der eigenen Anteile ist nunmehr stets auf der Passivseite in der Vorspalte offen von dem Posten „Gezeichnetes Kapital“ abzusetzen (§ 272 Abs. 1a S. 1 HGB). Auf Ebene der Gesellschaft sind der Erwerb und die Veräußerung eigener Anteile nicht als Anschaffungs- oder Veräußerungsvorgang, sondern wie eine Kapitalherabsetzung oder Kapitalerhöhung zu behandeln. Beim Anteilseigner stellt der Erwerb eigener Anteile durch die Gesellschaft ein Veräußerungsgeschäft dar.

Hintergrund und handelsrechtliche Grundlagen

Durch das BilMoG wurden § 272 Abs. 1a und 1b in das HGB eingefügt und der handelsbilanzielle Ausweis eigener Anteile rechtsformunabhängig geregelt.

Eine Aktivierung der eigenen Anteile, bei gleichzeitiger Bildung einer entsprechenden Rücklage kommt nicht mehr in Betracht. Der Nennbetrag der eigenen Anteile ist nunmehr nach § 272 Abs. 1a Satz 1 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 Gewinn- und Kapitalrücklagen zu verrechnen (vgl. § 272 Abs. 1a S. 2 HGB).

Grundsätzlich sind diese Regelungen erstmals auf Jahresabschlüsse für nach dem 31.12.2009 beginnende Geschäftsjahre anzuwenden (Art. 66 Abs. 3 S. 1 EGHGB), können aber wahlweise auch auf Jahresabschlüsse für nach dem 31.12.2008 beginnende Geschäftsjahre angewendet werden (Art. 66 Abs. 3 S. 6 EGHGB).

Verwaltungsanweisung zu den steuerrechtlichen Konsequenzen

Ebene der Gesellschaft

Auch in der Steuerbilanz sind der Erwerb und die Veräußerung eigener Anteile nicht als Anschaffungs- bzw. Veräußerungsvorgang, sondern wie eine Kapitalherabsetzung oder Kapitalerhöhung zu behandeln.

Erwerb der Anteile:

- Herabsetzung des Nennkapitals
- Entsprechende Anwendung von § 28 Abs. 2 KStG in Höhe des Nennbetrages, aber keine Minderung eines bestehenden Sonderausweises gem. § 28 Abs. 2 S. 1 KStG
- Über die Rückzahlung des herabgesetzten Nennkapitals hinausgehender Betrag: Minderung des steuerlichen Einlagekontos, soweit sie den maßgebenden ausschüttbaren Gewinn übersteigt
- Erwerb zu (angemessenem) Kaufpreis unterhalb des Nennbetrags: keine Änderungen beim steuerlichen Einlagekonto und bei einem eventuellen Sonderausweis, der Differenzbetrag ist Kapitalherabsetzung ohne Auszahlung an den Gesellschafter (§ 28 Abs. 2 S. 1 KStG ist entsprechend anzuwenden: Differenzbetrag mindert einen bestehenden Sonderausweis, übersteigt der Differenzbetrag den Sonderausweis, erhöht sich insoweit der Bestand des steuerlichen Einlagekontos)
- Kapitalertragsteuer ist nicht einzubehalten und abzuführen
- Bei Zahlung eines überhöhten Kaufpreises kann vGA vorliegen (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG), ggfs. ist hier Kapitalertragsteuer einzubehalten und abzuführen

Weiterveräußerung der Anteile:

- Kein Veräußerungsvorgang, sondern Erhöhung des Nennkapitals
- In Höhe des Nennbetrags: keine Auswirkungen auf den Bestand des steuerlichen Einlagekontos oder eines bestehenden Sonderausweises
- Nennbetrag übersteigender Betrag: erhöht Bestand des steuerlichen Einlagekontos
- (Angemessener) Kaufpreis unterhalb des Nennbetrags: der Differenzbetrag ist als Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln zu behandeln (§ 28 Abs. 1 KStG: der Differenzbetrag vermindert den Bestand des steuerlichen Einlagekontos und führt,

soweit der Bestand nicht ausreicht, zur Bildung bzw. Erhöhung eines Sonderausweises)

- Zu niedriger Kaufpreis: vGA kann vorliegen, ggf. ist Kapitalertragsteuer einzubehalten und abzuführen

Einziehung der Anteile:

- Keine steuerlichen Auswirkungen
- Einziehung ohne vorangegangenen Erwerb: eine Entschädigungszahlung ist wie eine Kaufpreiszahlung zu behandeln
- Nennkapital wird nicht herabgesetzt: Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln hinsichtlich der Höhe des Nennbetrags der eingezogenen eigenen Anteile (Anwendung des § 28 Abs. 1 KStG)

Behandlung von Aufwendungen:

- Betriebsausgaben, soweit angemessen

Ebene der Anteilseigner

- Veräußerungsgeschäft: Besteuerung nach allgemeinen Grundsätzen (§§ 13 bis 18 und 20 EStG, § 23 EStG, § 21 UmwStG)
- Kapitalertragsteuer ist ggf. durch auszahlende Stelle zu entrichten (§ 44 Abs. 1 S. 3 und 4 EStG)
- vGA bei überhöhtem Kaufpreis: Anteilseigner ist Kapitalertrag i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG zuzurechnen

Anwendung und Übergangsregelungen

Das BMF-Schreiben gilt für alle offenen Fälle, soweit Geschäftsjahre betroffen sind, für die die Neuregelung des § 272 Abs. 1a und 1b HGB i. d. F. des BilMoG gelten.

Anpassung an BilMoG-Grundsätze:

- Handelsrechtlich notwendige Anpassungen sind für die Steuerbilanz zu übernehmen
- Steuerrechtlich ist die Ausbuchung der bisherigen Rücklage für eigene Anteile als Kapitalherabsetzung zu behandeln
- Weder Verminderung des Sonderausweises noch Erhöhung des steuerlichen Einlagekontos
- Über den Nennbetrag hinausgehender Teil des Buchwerts der nicht mehr zu aktivierenden eigenen Anteile führt rechnerisch zu einer Verminderung des ausschüttbaren Gewinns

Übergangsregelungen für nicht unter BilMoG-Grundsätze fallende Geschäftsjahre:

- Für Zeiträume, in denen bereits das Halb- bzw. Teileinkünfteverfahren, nicht aber das BilMoG galt, gelten die Regelungen des wieder in Kraft gesetzten BMF-Schreibens vom 02.12.1998.
- Über Fälle, in denen aufgrund des BMF-Schreibens vom 10.08.2010 anders verfahren wurde, ist unter Berücksichtigung der allgemeinen Grundsätze im Einzelfall zu entscheiden.

Anmerkung

FinMin des Landes Schleswig-Holstein, Erlass vom 11.08.2022: Betriebsausgabenabzug bei der Ausgabe von eigenen Aktien im Rahmen eines Mitarbeiteraktienoptionsprogramms

Die Ausgabe von eigenen Anteilen an einer Kapitalgesellschaft (Aktien) an Arbeitnehmer im Rahmen eines Mitarbeiteraktienoptionsprogramms ist für ertragsteuerliche Zwecke als Sachzuwendung zu behandeln. In Höhe der Differenz zwischen dem durch die Arbeitnehmer zu leistenden Ausübungspreis und dem Betrag, welchen die Kapitalgesellschaft für den Erwerb der eigenen Anteile aufgewendet hat, entsteht ein Betriebsausgabenabzug (Personalaufwand), obgleich die Ausgabe der eigenen Anteile auf Ebene der Kapitalgesellschaft für ertragsteuerliche Zwecke als steuerneutrale Kapitalmaßnahme zu behandeln ist (vgl. Rn. 13 des hier besprochenen BMF-Schreibens vom 27.11.2013).

Fundstelle

BMF, Schreiben vom 27.11.2013, [IV C 2 - S 2742/07/10009](#), BStBl 2013 I, S. 1615

Weitere Fundstellen

www.deloitte-tax-news.de

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.