

Steuergesetze

Steuer
rich

Auswertung von...
sowie die...
Gewinne § 3 Nr. 40 EStG und § 3 Nr. 2 a GewStG finden keine Anwendung.
III. Ermittlung der Erträge
Ertragsermittlung nach den
(Abs. 1)
Die Erträge des Investmentvermögens...
huseinkünfte bei natürlichen Anlegern...
Betriebsvermögen gehören...
erliche Gewinnermittlung...
bis auf weiteres...
äußerung...
2...

Investmentfonds im Betriebsvermögen Steuerliche Hinweise 2010 für inländische institutionelle Anleger

Auswertung von...
sowie die...
Gewinne § 3 Nr. 40 EStG und § 3 Nr. 2 a GewStG finden keine Anwendung.
III. Ermittlung der Erträge
Ertragsermittlung nach den
(Abs. 1)
Die Erträge des Investmentvermögens...
huseinkünfte bei natürlichen Anlegern...
Betriebsvermögen gehören...
erliche Gewinnermittlung...
bis auf weiteres...
äußerung...
2...



Bundesverband Investment
und Asset Management e.V.

1 Allgemeine Hinweise	4
1.1 Einführung	4
1.2 Handelsbilanz	4
1.3 Steuerbilanz	4
2 Erwerb eines Investmentfonds	5
2.1 Aktivierung in der Handels- und Steuerbilanz mit den Anschaffungskosten	5
2.2 Vormerkung des Fonds-Aktiengewinns und des Fonds-Immobilien­gewinns	5
3 Ausschüttung / Thesaurierung eines Investmentfonds	7
3.1 Zeitliche Zuordnung in der Handels- und Steuerbilanz	7
3.2 Abbildung in der Handelsbilanz	7
3.3 Abbildung in der Steuerbilanz	7
3.4 Außerbilanziell	8
3.4.1 Angaben in der Körperschaftsteuererklärung	8
3.4.2 Angaben in der Gewerbesteuererklärung	8
4 Bilanzstichtag	9
4.1 Handelsbilanz	9
4.2 Steuerbilanz	9
4.3 Außerbilanziell	9
4.3.1 Ermittlung des besitzzeitanteiligen Anleger-Aktiengewinns bzw. Anleger-Immobilien­gewinns zum Bilanzstichtag	9
4.3.2 Angaben in der Körperschaftsteuererklärung	10
4.3.3 Angaben in der Gewerbesteuererklärung	10
5 Veräußerung eines Investmentfonds	11
5.1 Handels- und Steuerbilanz	11
5.2 Außerbilanziell	11
5.2.1 Ermittlung des besitzzeitanteiligen Anleger-Aktiengewinns bzw. Anleger-Immobilien­gewinns zum Bilanzstichtag	11
5.2.2 Angaben in der Körperschaftsteuererklärung	11
5.2.3 Angaben in der Gewerbesteuererklärung	11

6 Der Aktiengewinn in Rechenschritten	12
7 Der Aktiengewinn im Beispiel	15
7.1 Sachverhalt im Jahr 2004	15
7.2 Sachverhalt im Jahr 2005	17
7.3 Sachverhalt im Jahr 2006	19
7.4 Sachverhalt im Jahr 2007	20
7.5 Sachverhalt im Jahr 2008	22
8 Beispiele zur Bilanzierung	23
8.1 Grundsachverhalt	23
8.2 Sachverhalt: Abwandlung 1	24
8.3 Sachverhalt: Abwandlung 2a	25
8.4 Sachverhalt: Abwandlung 2b	26
8.5 Sachverhalt: Abwandlung 3	27
8.6 Sachverhalt: Abwandlung 4a mit Ertragsausgleichsverfahren	28
8.7 Sachverhalt: Abwandlung 4b ohne Ertragsausgleichsverfahren	29
8.8 Sachverhalt: Abwandlung 5	30
Abkürzungsverzeichnis	31

1.1 Einführung

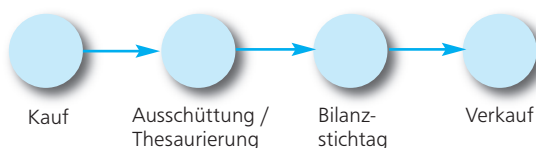
In Spezialfonds werden rund 829 Mrd. Euro¹⁾ für institutionelle Anleger verwaltet. Daneben halten institutionelle Anleger Anteile an Publikumsfonds.

Aus Anlegersicht ist die Fondsanlage eine Auslagerung der Eigengeldanlage. Sie beinhaltet zugleich ein professionelles Portfoliomanagement und ein modernes Risikomanagement.

Diese Broschüre soll institutionellen Anlegern den praktischen Umgang mit Investmentfonds (Investmentvermögen nach dem Investmentgesetz) in der Bilanz und der Steuererklärung erleichtern.

Dabei richten sich die nachfolgenden Ausführungen konkret an inländische bilanzierende betriebliche Anleger bzw. deren steuerliche Berater. Allerdings sollten sich auch für andere institutionelle Anleger Aussagen ableiten lassen.

Die Darstellung ist entsprechend dem Lebenszyklus einer Fondsanlage gegliedert:



Zuerst finden Sie allgemeine Aussagen zur Behandlung von Fondsanteilen in der Handelsbilanz und der Steuerbilanz. Dann gehen wir auf die Fragestellungen ein, die sich bei Erwerb eines Fondsanteils stellen. Danach finden Sie Ausführungen zur Behandlung von Ausschüttungen und Thesaurierungen. In den beiden folgenden Abschnitten vier und fünf geht es um die Behandlung zu den Bilanzstichtagen und die Handhabung bei der Veräußerung eines Investmentfonds. Natürlich kann es sein, dass der erste Bilanzstichtag vor der Ausschüttung

/ Thesaurierung liegt – überspringen Sie in diesem Fall einfach diese Ausführungen. Die Regelung zum Aktiengewinn stellen wir Ihnen anhand eines einfachen Rechenschemas im nachfolgenden Kapitel vor. Anschließend folgt ein umfangreiches Beispiel. Beispielsfälle zur Bilanzierung (insbesondere zur Erläuterung des Zusammenspiels des Fonds-Aktiengewinns und der Erfassung von „Dividenden“-Ansprüchen auf der Anlegerebene) finden Sie im letzten Abschnitt.

Da die Rechnungslegung nach internationalen Grundsätzen (IFRS) für die Besteuerung keine Rolle spielt, finden Sie in dieser Broschüre hierzu keine Ausführungen. Nachfolgend wird das für 2010 geltende Recht dargestellt.

1.2 Handelsbilanz

Anteile an Investmentfonds sind Wertpapiere. Dies gilt auch für Anteile an Spezialfonds, selbst wenn die Anteile des Fonds nur von einem einzigen Anleger gehalten werden. Der zu bilanzierende Vermögensgegenstand ist bei Spezialfonds immer nur der Investmentanteil und nicht die im Fonds enthaltenen Vermögensgegenstände; § 290 Abs. 2 Nr. 4 HGB, DSR 19.

Fondsanteile gehören zum Anlagevermögen, wenn sie dem Betrieb dauerhaft zu dienen bestimmt sind, ansonsten liegt Umlaufvermögen vor.

1.3 Steuerbilanz

Grundsätzlich ist die Handelsbilanz für die Steuerbilanz maßgeblich; § 5 Abs. 1 Einkommensteuergesetz (EStG).

Allerdings haben die Vorschriften des Investmentsteuergesetzes (InvStG) als *lex specialis* Vorrang. Insbesondere gelten thesaurierte Dividenden, Mieten und Zinsen des Fonds beim Anleger als zugeflossen, so dass diese (zunächst) nur in der Steuerbilanz zu erfassen sind; § 2 Abs. 1 Satz 1 in Verbindung mit § 1 Abs. 3 Satz 3 InvStG.

¹⁾ Stand: 28. Februar 2011



2.1 Aktivierung in der Handels- und Steuerbilanz mit den Anschaffungskosten

Der Bilanzansatz der Fondsanteile erfolgt mit den Anschaffungskosten; § 5 Abs. 1 EStG in Verbindung mit § 255 Abs. 1 Handelsgesetzbuch (HGB).

Die Anschaffungskosten umfassen gegebenenfalls einen zu zahlenden Ausgabeaufschlag oder zu entrichtende Transaktionsgebühren.

Zu den Anschaffungskosten gehört auch der Zwischengewinn. Dabei handelt es sich um im Anteilswert enthaltene Zinsen, die auf der Fondsebene seit dem letzten Geschäftsjahresende bzw. der letzten Ausschüttung erwirtschaftet wurden. Der Zwischengewinn kann nicht als eigenständiger Vermögensgegenstand bzw. eigenständiges Wirtschaftsgut aktiviert werden.

Sollte der Erwerb der Anteile nach einem Ausschüttungsbeschluss, aber vor Ausschüttung erfolgen, dann sind die Anschaffungskosten aufzuteilen auf Anschaffungskosten, die auf die Fondsanteile entfallen, und Anschaffungskosten, die auf die mitgekauften Ausschüttungsansprüche entfallen (vergleiche 8.5).

2.2 Vormerkung des Fonds-Aktiengewinns und des Fonds-Immobilien gewinns

Der in der Kaufabrechnung ausgewiesene Fonds-Aktiengewinn und Fonds-Immobilien gewinn in Prozent des Anteilswertes sind für spätere Berechnungen vorzumerken.

Dies hat folgenden Hintergrund:

Auf Fondsebene werden zunächst zwei Größen mit absoluten Werten ermittelt:

- **Fonds-Aktiengewinn:** In den Fonds-Aktiengewinn gehen realisierte Gewinne und Verluste aus dem An- und Verkauf von Anteilen an Kapitalgesellschaften, unrealisierte Wertveränderungen von Anteilen an Kapitalgesellschaften und Dividenden ein, solange sie auf Anlegerebene nicht zugerechnet werden.
- **Fonds-Immobilien gewinn:** In den Fonds-Immobilien gewinn gehen realisierte Gewinne und Verluste aus dem An- und Verkauf ausländischer Immobilien (bei Doppelbesteuerungsabkommen (DBA)-Freistellung), unrealisierte Wertveränderungen ausländischer Immobilien (bei

6 DBA-Freistellung) und ausländische Mieterträge (bei DBA-Freistellung) ein, solange sie auf Anlegerebene nicht zugerechnet werden.

Die beiden Werte werden in Prozent bezogen auf einen Anteil ausgewiesen, so dass der Anleger den Anleger-Aktiengewinn und den Anleger-Immobilien Gewinn durch Multiplikation der Werte je Anteil mit der Zahl seiner Anteile ermitteln kann.

Relevanz auf Anlegerseite: Relevant auf Anlegerebene ist stets nur der besitzzeitanteilige Anleger-Aktiengewinn und der besitzzeitanteilige Anleger-Immobilien Gewinn. Der besitzzeitanteilige Anleger-Aktiengewinn wird errechnet, indem der Anleger-Aktiengewinn bei Kauf von dem Anleger-Aktiengewinn bei Verkauf bzw. zum Bewertungsstichtag abgezogen wird. Der besitzzeitanteilige Anleger-Aktiengewinn drückt die Höhe einer außerbilanziellen Korrektur aus. Dabei ist die außerbilanzielle Korrektur im Falle des besitzzeitanteiligen Aktiengewinns zum Bewertungsstichtag auf die Auswirkung auf den Bilanzansatz (d.h. die Differenz zwischen Buchwert zum Bilanzstichtag und Anschaffungskosten) beschränkt. Entsprechend ist beim besitzzeitanteiligen Immobilien Gewinn zu verfahren.

Für Körperschaften, bei denen § 8b Abs. 1 bis 5 Körperschaftsteuergesetz (KStG) anwendbar sind, wirkt sich der besitzzeitanteilige Anleger-Aktiengewinn in voller Höhe aus - es ist jedoch die 5 Prozent-Kürzung nach § 8b Abs. 3 KStG zu beachten. Der besitzzeitanteilige Anleger-Immobilien Gewinn wirkt sich stets in voller Höhe aus.

Die einzelnen Rechenschritte sind im Kapitel 6 schematisch dargestellt. Zudem enthält Abschnitt 7 ein umfassendes Beispiel.

Hinsichtlich des Übergangs vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren ist zu beachten, dass der Fonds-Aktiengewinn (nach § 40 a Gesetz über Kapitalanlagegesellschaften (KAGG)) inländischer Fonds bei seinem Start zum 1. Januar 2001 nicht Null betragen hat. Vielmehr waren unrealisierte Wertveränderungen inländischer und ausländischer Aktien im Aktiengewinn grundsätzlich zu berücksichtigen. Der EuGH hat allerdings zur Direktanlage entschieden, dass die Regelungen im KStG für den Übergang vom körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahren zum Halbeinkünfteverfahren in 2001 europarechtswidrig ist – dies hat auch Auswirkungen auf den Aktiengewinn³⁾. Hat ein Anleger Fondsanteile vor dem 1. Januar 2001 erworben, so ist der absolute Anleger-Aktiengewinn generell mit Null anzusetzen (im Ausnahmefall nach Rz. 188 ff. des Einführungsschreibens zum InvStG ist ein negativer Wert ansetzbar). Entsprechend ist der Fonds-Immobilien Gewinn inländischer Immobilienfonds bei seinem Start mit Geschäftsjahresbeginn in 2004 nicht Null, sondern umfasst die unrealisierten Wertveränderungen ausländischer Immobilien (bei DBA-Freistellung).

Dagegen ist aufgrund der eindeutigen gesetzlichen Regelung (§ 18 Abs. 1 Satz 4 InvStG in der Fassung des Gesetzes vom 15. Dezember 2003) der Fonds-Aktiengewinn und der Fonds-Immobilien Gewinn ausländischer Fonds jeweils mit Null anzusetzen.

Fazit: Der Umfang der Darstellung im BMF-Schreiben⁴⁾ zeigt die Bedeutung und die Komplexität des Aktien-/Immobilien Gewinns. Auf Anlegerebene bietet es sich an, streng schematisch vorzugehen, sofern man nicht ständig mit dem Thema „Aktiengewinn“ konfrontiert ist und das System völlig verinnerlicht hat.

³⁾ Vgl. EuGH-Urteil vom 22. Januar 2009 in der Rs. STEKO Industriemontage GmbH (C-377/07), BFH-Urteil vom 22. April 2009 IR57/06, BFH-Urteil vom 28. Oktober 2009, IR 27/08, BMF-Schreiben vom 1. Februar 2011, IV C 1 - S 1980-1/09/10006

⁴⁾ BMF 18.08.2009, IV C 1 - S 1980 - 1/08/10019
BStBl 2009 I S. 931

3.1 Zeitliche Zuordnung in der Handels- und Steuerbilanz

Für ausgeschüttete Erträge gelten bei bilanzierenden Anlegern die allgemeinen (steuer-) bilanzrechtlichen Grundsätze. Dies bedeutet, dass ausgeschüttete Erträge mit Anspruchsentstehung zu bilanzieren sind. Sofern – wie üblich – in den Vertragsbedingungen lediglich ausgeführt wird, dass ordentliche Erträge grundsätzlich ausgeschüttet werden, führt dies alleine noch nicht zur Entstehung eines Ausschüttungsanspruchs. Vielmehr entsteht in diesen Fällen ein Ausschüttungsanspruch erst durch die Konkretisierung im Ausschüttungsbeschluss, d.h. dass im Zeitpunkt der Fassung des Ausschüttungsbeschlusses ein Anspruch in der Handels- und der Steuerbilanz zu aktivieren ist. Dieser ist im Zeitpunkt des Geldflusses bzw. im Zeitpunkt einer vorherigen Veräußerung wieder aufzulösen (vergleiche Grund Sachverhalt sowie Abwandlung 1 im Kapitel 8). Bei Publikumsfonds fällt das Datum der Beschlussfassung regelmäßig mit dem Ausschüttungstag zusammen, weshalb in diesem Fall auf die Erfassung eines Anspruchs und die spätere erfolgsneutrale Buchung gegen das Bankkonto verzichtet werden kann.

Ausschüttungsgleiche Erträge gelten (nur steuerlich) mit Ablauf des Geschäftsjahres als zugeflossen, in dem sie vom Investmentvermögen vereinnahmt werden, so dass in der Steuerbilanz zum Geschäftsjahresende des Investmentvermögens ein aktiver Ausgleichsposten zu bilden ist.

Die Teilausschüttung (teilweise Ausschüttung und teilweise Thesaurierung der Erträge nach Ende des Geschäftsjahrs) der Erträge eines Investmentvermögens führt nicht zu unterschiedlichen Zurechnungszeitpunkten. Vielmehr ist aus Vereinfachungsgründen von einem einheitlichen Zuflusszeitpunkt auszugehen. Reicht die Teilausschüttung aus, um die Kapitalertragsteuer einschließlich der Zuschlagsteuern für die ausgeschütteten

und ausschüttungsgleichen Erträge einzubehalten (Regelfall), sind auch die ausschüttungsgleichen Erträge dem Anleger erst später zum Zeitpunkt der Teilausschüttung zusammen mit den ausgeschütteten Erträgen zuzurechnen. Reicht die Höhe der Ausschüttung nicht aus, um die Kapitalertragsteuer einschließlich der Zuschlagsteuern einzubehalten (Ausnahme), werden auch die ausgeschütteten Erträge wie ausschüttungsgleiche Erträge behandelt; sowohl die ausgeschütteten als auch die ausschüttungsgleichen Erträge gelten zum Ende des Geschäftsjahres des Investmentvermögens als zugeflossen. Ob die Teilausschüttung für die Einbehaltung der Kapitalertragsteuer ausreicht, ist abstrakt aus der Sicht des Investmentvermögens zu entscheiden. Minderungen der Kapitalertragsteuer für den einzelnen Anleger durch Freistellungsaufträge oder Nichtveranlagungs(NV)-Bescheinigungen bleiben unberücksichtigt.

3.2 Abbildung in der Handelsbilanz

Zur Buchung werden die steuerlichen Angaben aus dem Jahresbericht, der Ausschüttungsbeschluss (nur bei Spezialfonds) und die Bankabrechnung benötigt. Zudem ist die Höhe des Geldeingangs auf dem Bankkonto bekannt. Ausschüttungsgleiche Erträge, die nur steuerlich als zugeflossen gelten, sind in der Handelsbilanz nicht zu buchen.

Daneben sind anrechenbare ausländische Quellensteuern (gegebenenfalls als Forderung oder als Minderung der Steuerrückstellungen) zu berücksichtigen.

3.3 Abbildung in der Steuerbilanz

In der Steuerbilanz sind zusätzlich zu der Buchung in der Handelsbilanz Differenzen zwischen dem Betrag der Ausschüttung und dem Betrag der ausgeschütteten Erträge entweder als aktiver – oder als passiver Ausgleichsposten abzubilden.

3.4 Außerbilanziell

3.4.1 Angaben in der Körperschaftsteuererklärung

In Zeile 20 der Körperschaftsteuererklärung, KSt 1 A sind die ausgeschütteten und ausschüttungsgleichen Erträge enthalten.

In Zeilen 5 ff. der Anlage AE sind die nach Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) steuerfreien Einkünfte einzutragen, die in den steuerlichen Daten unter § 5 Abs. 1 Nr. 1 c) gg) InvStG ausgewiesen werden. Dieser Betrag fließt in den Wert ein, der in Zeile 33 der Anlage AE einzutragen ist, der wiederum in Zeile 41 der Körperschaftsteuererklärung, KSt 1 A einzutragen ist.

Ferner sind in den Zeilen 1ff. der Anlage AE Angaben zu anrechenbaren ausländischen Quellensteuern zu machen, die aus den Daten in § 5 Abs. 1 Nr. 1c) ii) bis kk) und f) abzuleiten sind.

Die gebuchten Dividenden sind in Zeile 44b der Körperschaftsteuererklärung, KSt 1 A einzutragen. In Zeile 44c sind fünf Prozent auf den Betrag nach Zeile 44b einzutragen. Die Differenz zwischen Zeile 44b und Zeile 44c ist in Zeile 44d einzutragen.

Die gebuchten Veräußerungsgewinne aus dem Verkauf von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften sind in Zeile 44e der Körperschaftsteuererklärung, KSt 1A einzutragen. In Zeile 44f sind fünf Prozent auf den Betrag von Zeile 44e einzutragen. Die Differenz zwischen Zeile 44e und Zeile 44f ist in Zeile 44g einzutragen.

In Zeile 9 der Anlage Zinsschranke sind die unter § 5 Abs. 1 Nr. 1 c) cc) InvStG ausgewiesenen Zinserträge i. S. d. § 4h Abs. 3 Satz 3 EStG einzutragen. Das Ergebnis aus Zeile 14 der Anlage Zinsschranke geht in Zeile 49b der Körperschaftsteuererklärung, KSt 1A, ein.

3.4.2 Angaben in der Gewerbesteuererklärung

Die Erträge des Investmentfonds sind, soweit sie in den nach dem KStG ermittelten Gewinn eingegangen sind, im Gewinn aus Gewerbebetrieb (Gewerbesteuererklärung GewSt 1 A, Zeile 33) enthalten.

Die gebuchten Dividenden sind in Zeile 49 der Gewerbesteuererklärung einzutragen (Hinzurechnung); vgl. BFH 3. März 2010, IR109/08.

Eine Kürzung (aufgrund von Schachteldividenden) kommt nach Auffassung der Finanzverwaltung regelmäßig nicht in Betracht; vgl. Rz. 42 des Einführungsschreibens zum InvStG.



4.1 Handelsbilanz

Grundsätzlich sind die Anteile mit den Anschaffungskosten (bzw. bei einer Folgebewertung mit den fortgeführten Anschaffungskosten) anzusetzen.

Gehören sie zum Anlagevermögen und liegt der Rücknahmepreis unter den Anschaffungskosten, so kann eine außerplanmäßige Abschreibung vorgenommen werden. Die Abschreibung ist vorzunehmen bei einer voraussichtlich dauerhaften Wertminderung; § 253 Abs. 3 Satz 3 HGB.

Gehören die Anteile zum Umlaufvermögen und liegt der Rücknahmepreis unter den Anschaffungskosten, so ist eine Abschreibung vorzunehmen; § 253 Abs. 4 Satz 1 HGB.

Wurde bereits zu einem vorherigen Bilanzstichtag eine Abschreibung vorgenommen und liegt der Rücknahmepreis nunmehr über dem Buchwert, dann darf der niedere Wertansatz nur beibehalten werden, wenn die Gründe dafür noch bestehen; § 253 Abs. 5 HGB.

4.2 Steuerbilanz

In der Steuerbilanz sind die Anteile grundsätzlich mit den Anschaffungskosten (bzw. bei einer Folgebewertung mit den fortgeführten Anschaffungskosten) anzusetzen.

Ist der Rücknahmepreis zum Bilanzstichtag niedriger als der Buchwert, ist zu prüfen, ob eine Teilwertabschreibung möglich ist. Grundsätzlich darf eine Teilwertabschreibung vorgenommen werden, wenn eine voraussichtlich dauerhafte Wertminderung eingetreten ist. Darunter versteht die Rechtsprechung ein voraussichtlich nachhaltiges Absinken des Werts des Wirtschaftsguts unter den maßgeblichen Buchwert. Für die Beurteilung dieses Sachverhalts bei Investmentanteilen ist zu unterscheiden, ob es sich um Umlaufvermögen oder um nichtabnutzbares Anlagevermögen handelt.

Nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 26. September 2007⁵⁾ ist bei börsennotierten Aktien, die als Einmalanlage dienen, von einer dauernden Wertminderung auszugehen, wenn der Börsenwert zum Bilanzstichtag unter die Anschaffungskosten gesunken ist und zum Zeitpunkt der Bilanzstellung keine konkreten Anhaltspunkte für eine alsbaldige Wertaufholung vorliegen.

U. E. sind die in diesem BFM-Urteil aufgestellten Grundsätze auch bei der Frage zu berücksichtigen, in welchen Fällen eine dauernde Wertminderung bei Investmentanteilen vorliegt, wenn die Anteile dem Anlagevermögen zugeordnet sind.

Die Auffassung der Finanzverwaltung scheint nicht einheitlich zu sein⁶⁾. Eine einzelfallbezogene Beratung durch einen Steuerberater ist daher zu empfehlen.

4.3 Außerbilanziell

4.3.1 Ermittlung des besitzzeitanteiligen Anleger-Aktiengewinns bzw. Anleger-Immobilien-gewinns zum Bilanzstichtag

Zu jedem Bilanzstichtag ist zu prüfen, wie sich die im Fonds enthaltenen Aktien und ausländischen Immobilien seit Anschaffung der Fondsanteile entwickelt haben. Dies geschieht über die Berechnung des besitzzeitanteiligen Anleger-Aktiengewinns und des besitzzeitanteiligen Anleger-Immobilien-gewinns.

Der besitzzeitanteilige Anleger-Aktiengewinn / Anleger-Immobilien-gewinn drückt die Höhe einer außerbilanziellen Korrektur aus. Dabei ist die außerbilanzielle Korrektur im Falle des besitzzeitanteiligen Anleger-Aktiengewinns / Anleger-Immobilien-gewinns zum Bewertungsstichtag auf die Auswirkung auf den Bilanzansatz (d.h. die Differenz zwischen Buchwert zum Bilanzstichtag und Anschaffungskosten) beschränkt. Soweit im Vorjahr eine außerbilanzielle Korrektur vorgenommen wurde, ist diese wieder zu neutralisieren.

⁵⁾ BFH 26. September 2007, IR 58/06

⁶⁾ vgl. BMF 26. März 2009, IV C 6 - S 2171 - b/0 und OFD Rheinland 8. Mai 2009, S 1980-1001-St 2 sowie FG Münster 9. Juli 2010, 9 K 75/09 und FG Münster 31. August 2010, 9 K 3466/09

Für Körperschaften, bei denen § 8b Abs. 1 bis 5 Körperschaftsteuergesetz (KStG) anwendbar sind, wirkt sich der besitzzeitanteilige Anleger-Aktiengewinn in voller Höhe aus – es ist jedoch die fünf Prozent-Kürzung nach § 8b Abs. 3 KStG zu beachten. Der besitzzeitanteilige Anleger-Immobilien-gewinn wirkt sich stets in voller Höhe aus.

4.3.2 Angaben in der Körperschaftsteuererklärung

Etwaige Teilwertabschreibungen / Wertaufholungen sind im Gewinn laut Handels-/Steuerbilanz (Körperschaftsteuererklärung KSt 1 A, Zeile 20) enthalten.

Für Körperschaften, bei denen § 8b Abs. 1 bis 5 KStG anwendbar sind, ist der besitzzeitanteilige Anleger-Aktiengewinn, soweit er sich auf den Bilanzansatz ausgewirkt hat, in KSt 1 A, Zeile 44e einzutragen. Fünf Prozent hierauf sind in KSt 1 A, Zeile 44f einzutragen.

Der besitzzeitanteilige Anleger-Immobilien-gewinn ist, soweit er sich auf den Bilanzansatz ausgewirkt hat, in Anlage AE, Zeilen 5 ff. und in KSt 1 A, Zeile 41 einzutragen.

4.3.3 Angaben in der Gewerbesteuererklärung

Etwaige Teilwertabschreibungen / Wertaufholungen sind im Gewinn aus Gewerbebetrieb (Gewerbesteuererklärung GewSt 1 A, Zeile 33) enthalten.

5.1 Handels- und Steuerbilanz

Im Zeitpunkt der Veräußerung sind die Fondsanteile (und gegebenenfalls in der Steuerbilanz bestehende Ausgleichsposten) auszubuchen.

5.2 Außerbilanziell

5.2.1 Ermittlung des besitzzeitanteiligen Anleger-Aktiengewinns bzw. Anleger-Immobilien-gewinns zum Bilanzstichtag

Im Veräußerungszeitpunkt ist zu ermitteln, wie sich die im Fonds enthaltenen Aktien und ausländischen Immobilien seit Anschaffung der Fondsanteile entwickelt haben. Dies geschieht über die Berechnung des besitzzeitanteiligen Anleger-Aktiengewinns und des besitzzeitanteiligen Anleger-Immobilien-gewinns.

Der besitzzeitanteilige Anleger-Aktiengewinn / Anleger-Immobilien-gewinn drückt die Höhe einer außerbilanziellen Korrektur aus. Im Gegensatz zu der Vorgehensweise zu den Bilanzstichtagen ist die außerbilanzielle Korrektur im Falle des besitzzeitanteiligen Anleger-Aktiengewinns / Immobilien-gewinns zum Bewertungsstichtag nicht auf die Auswirkung auf den Bilanzansatz (d.h. die Differenz zwischen Buchwert zum Bilanzstichtag und Anschaffungskosten) beschränkt. Soweit im Vorjahr eine außerbilanzielle Korrektur vorgenommen wurde, ist diese wieder zu neutralisieren.

Für Körperschaften, bei denen § 8b Abs. 1 bis 5 KStG anwendbar sind, wirkt sich der besitzzeitanteilige Anleger-Aktiengewinn in voller Höhe aus – es ist jedoch die fünf Prozent-Kürzung nach § 8b Abs. 3 KStG zu beachten. Der besitzzeitanteilige Anleger-Immobilien-gewinn wirkt sich stets in voller Höhe aus.

5.2.2. Angaben in der Körperschaftsteuererklärung

Etwaige Veräußerungsgewinne / Veräußerungsverluste sind im Gewinn laut Handels-/Steuerbilanz (Körperschaftsteuererklärung KSt 1 A, Zeile 20) enthalten.

Für Körperschaften, bei denen § 8b Abs. 1 bis 5 KStG anwendbar sind, ist der besitzzeitanteilige Anleger-Aktiengewinn in KSt 1 A, Zeile 44e einzutragen. Fünf Prozent hierauf sind in KSt 1 A, Zeile 44f einzutragen.

Der besitzzeitanteilige Anleger-Immobilien-gewinn ist in Anlage AE, Zeilen 5 ff. und in KSt 1 A, Zeile 41 einzutragen.

5.2.3 Angaben in der Gewerbesteuererklärung

Etwaige Veräußerungsgewinne / Veräußerungsverluste sind im Gewinn aus Gewerbebetrieb (Gewerbesteuererklärung GewSt 1 A, Zeile 33) enthalten.

6 Der Aktiengewinn in Rechenschritten

Im Folgenden ist das grundsätzliche Schema, wie der Fonds-Aktiengewinn auf Anlegerebene zu verarbeiten ist, abgebildet. Hierbei werden grundsätzlich drei Vorgänge unterschieden. Es handelt sich um die Verarbeitung des Fonds-Aktiengewinns auf Anlegerebene:

- beim Kauf von Investmentanteilen,
- zu den Bilanzstichtagen und
- im Veräußerungszeitpunkt.

Für den Immobiliengewinn kann das Schema entsprechend angewendet werden. Im Gegensatz zum Aktiengewinn wirkt sich der Immobiliengewinn bei allen betrieblichen Anlegern in gleicher Weise aus. Die fünf Prozent-Kürzung nach § 8b Abs. 3 KStG ist im Zusammenhang mit dem Immobiliengewinn nicht anzuwenden.

1. Kauf von Investmentanteilen	Rechenschritt
Ermittlung des absoluten Anleger-Aktiengewinns im Kaufzeitpunkt	<p>ausgewiesener Prozentsatz des Fonds-Aktiengewinns</p> <ul style="list-style-type: none">✘ Wert eines Anteils✘ Zahl der erworbenen Anteile <p>Bei Käufen in mehreren Tranchen, sind die absoluten Anleger-Aktiengewinne aus den Käufen zusammenzufassen, wenn sie nicht separierbar sind.</p>
2. zu den Bilanzstichtagen	Rechenschritt
a) Ermittlung des absoluten Anleger-Aktiengewinns zum Bilanzstichtag	<p>ausgewiesener Prozentsatz des Fonds-Aktiengewinns</p> <ul style="list-style-type: none">✘ Wert eines Anteils✘ Zahl der erworbenen Anteile
b) Ermittlung des besitzzeitanteiligen Anleger-Aktiengewinns	<ul style="list-style-type: none">absoluter Anleger-Aktiengewinn zum Bilanzstichtag- absoluter Anleger-Aktiengewinn im Kaufzeitpunkt
c) Ermittlung der Auswirkung auf den Bilanzansatz	<p>Buchwert zum Bilanzstichtag</p> <ul style="list-style-type: none">- Anschaffungskosten

2. zu den Bilanzstichtagen (Fortsetzung)

Rechenschritt

d) Ermittlung des anzusetzenden besitzzeitanteiligen Anleger-Aktiengewinns

besitzzeitanteiliger Anleger-Aktiengewinn 2 b),
maximal bis zur Auswirkung auf den Bilanzansatz 2 c)

e) Berichtigung um einen besitzzeitanteiligen Anleger-Aktiengewinn des Vorjahres, soweit er sich zum vorangegangenen Bilanzstichtag auf den Bilanzansatz ausgewirkt hat

minus besitzzeitanteiliger Anleger-Aktiengewinn des Vorjahres, soweit er sich auf den Bilanzansatz des Vorjahres ausgewirkt hat; falls der Wert positiv ist, ist Null anzusetzen

f) Außerbilanzielle Korrektur in Höhe der Differenz zwischen dem anzusetzenden besitzzeitanteiligen Anleger-Aktiengewinn 2d) und der Berichtigung um einen besitzzeitanteiligen Anleger-Aktiengewinn des Vorjahres 2e). Negative besitzzeitanteilige Anleger-Aktiengewinne führen zu positiven Hinzurechnungsbeträgen. Positive besitzzeitanteilige Anleger-Aktiengewinne führen zu

Korrekturbetrag
 = besitzzeitanteiliger Anleger-Aktiengewinn,
 soweit er sich auf den Bilanzansatz ausgewirkt hat
 – besitzzeitanteiliger Anleger-Aktiengewinn des Vorjahres,
 soweit er sich auf den Bilanzansatz des Vorjahres ausgewirkt hat
 x (– 1)

negativen Hinzurechnungsbeträgen. Bei natürlichen Personen mit Anteilen im Betriebsvermögen erfolgt nur eine hälftige außerbilanzielle Korrektur. Bei Körperschaften, bei denen § 8b Abs. 1 bis 5 KStG anzuwenden sind, ist gegebenenfalls die fünf Prozent-Kürzung zu beachten.

3. im Veräußerungszeitpunkt	Rechenschritt
a) Ermittlung des absoluten Anleger-Aktiengewinns zum Veräußerungszeitpunkt	ausgewiesener Prozentsatz des Fonds-Aktiengewinns x Wert eines Anteils x Zahl der erworbenen Anteile
b) Ermittlung des besitzzeitanteiligen Anleger-Aktiengewinns	absoluter Anleger-Aktiengewinn zum Veräußerungszeitpunkt - absoluter Anleger-Aktiengewinn im Kaufzeitpunkt
c) Berichtigung um einen besitzzeitanteiligen Anleger-Aktiengewinn des Vorjahres, soweit er sich zum vorangegangenen Bilanzstichtag auf den Bilanzansatz ausgewirkt hat.	minus besitzzeitanteiliger Anleger-Aktiengewinn des Vorjahres, soweit er sich auf den Bilanzansatz des Vorjahres ausgewirkt hat
d) Außerbilanzielle Korrektur in Höhe des Saldos des besitzzeitanteiligen Anleger-Aktiengewinns und des besitzzeitanteiligen Anleger-Aktiengewinns des Vorjahres, soweit er sich auf den Bilanzansatz des Vorjahres ausgewirkt hat. Bei natürlichen Personen mit Anteilen im Betriebsvermögen erfolgt nur eine hälftige außerbilanzielle Korrektur. Bei Körperschaften, bei denen § 8b Abs. 1 bis 5 KStG anzuwenden sind, ist gegebenenfalls die fünf Prozent-Kürzung zu beachten.	Korrekturbetrag = besitzzeitanteiliger Anleger-Aktiengewinn minus besitzzeitanteiliger Anleger-Aktiengewinn des Vorjahres, soweit er sich auf den Bilanzansatz des Vorjahres ausgewirkt hat x (- 1)

Das Thema Aktiengewinn bzw. Immobiliengewinn ist per se sehr komplex und damit schwierig zu verstehen. Praktisch reicht es jedoch aus, das dargestellte Schema zu nutzen und einfach die Rechenschritte auszuführen.

Im Nachfolgenden wird das unter Abschnitt sechs dargestellte abstrakte Ermittlungsschema anhand eines konkreten Falles für einen Zeitraum 2004-2008 umgesetzt (Beispiel aus Anhang 4 des BMF-Schreibens⁷⁾; gelöst mit dem o.a. Schema). Die Nummerierung in den einzelnen Tabellenspalten orientiert sich an derjenigen des Grundschemas.

7.1 Sachverhalt im Jahr 2004

Am 2. Juli 2004 erwirbt der Anleger (GmbH mit Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr) 10 Anteile an einem Aktienfonds für jeweils 60 Euro pro Anteil (der Ausgabepreis entspricht dem Rücknahmepreis, d.h. es fällt kein Ausgabeaufschlag an). Die Anteile befinden sich in Girosammelverwahrung. Im Kaufzeitpunkt beträgt der Aktiengewinn minus 10 Prozent. Am 31. Dezember 2004 beträgt der Rücknahmepreis 50 Euro pro Anteil. Der Aktiengewinn beträgt minus 20 Prozent. Die Wertminderung soll voraussichtlich dauerhaft sein.

Lösungsweg (2004)

Am 2. Juli 2004 bucht der Anleger in seiner Handels- und seiner Steuerbilanz:

Buchungssatz

Fondsanteile an Bank 600 Euro

1. bei Kauf von Investmentanteilen am 2.7.2004

Rechenschritt

Ermittlung des absoluten Anleger-Aktiengewinns im Kaufzeitpunkt

$$\begin{aligned} & \text{ausgewiesener Prozentsatz des Fonds-Aktiengewinns} \\ & \times \text{ Wert eines Anteils} \\ & \times \text{ Zahl der erworbenen Anteile} \\ & = - 10\% \times 60 \text{ Euro} \times 10 \\ & = - 60 \text{ Euro} \end{aligned}$$

Am 31. Dezember 2004 nimmt der Anleger in seiner Handels- und seiner Steuerbilanz eine Teilwertabschreibung vor:

Buchungssatz

Aufwand an Fondsanteile 100 Euro

2. zu den Bilanzstichtagen; hier 31.12.2004

Rechenschritt

a) Ermittlung des absoluten Anleger-Aktiengewinns zum Bilanzstichtag

$$\begin{aligned} & \text{ausgewiesener Prozentsatz des Fonds-Aktiengewinns} \\ & \times \text{ Wert eines Anteils} \\ & \times \text{ Zahl der erworbenen Anteile} \\ & = - 20\% \times 50 \text{ Euro} \times 10 \\ & = - 100 \text{ Euro} \end{aligned}$$

⁷⁾ BMF 15.08.2009, IV C1-6 1980 - 1/08/10019
BStBl. 2009 I S. 931

2. zu den Bilanzstichtagen; hier 31.12.2004 (Fortsetzung) Rechenschritt

b) Ermittlung des besitzzeitanteiligen Anleger-Aktiengewinns

$$\begin{aligned} & \text{absoluter Anleger-Aktiengewinn zum Bilanzstichtag} \\ & - \text{absoluter Anleger-Aktiengewinn im Kaufzeitpunkt} \\ & = -100 \text{ Euro} - (-60 \text{ Euro}) \\ & = -40 \text{ Euro} \end{aligned}$$

c) Ermittlung der Auswirkung auf den Bilanzansatz

$$\begin{aligned} & \text{Buchwert zum Bilanzstichtag} \\ & - \text{Anschaffungskosten} \\ & = 500 \text{ Euro} - 600 \text{ Euro} \\ & = -100 \text{ Euro} \end{aligned}$$

d) Ermittlung des anzusetzenden besitzzeitanteiligen Anleger-Aktiengewinns

$$\begin{aligned} & \text{besitzzeitanteiliger Anleger-Aktiengewinn 2 b),} \\ & \text{maximal bis zur Auswirkung auf den Bilanzansatz 2 c)} \\ & = -40 \text{ Euro; maximal } -100 \text{ Euro} \\ & = -40 \text{ Euro} \end{aligned}$$

e) Berichtigung um einen besitzzeitanteiligen Anleger-Aktiengewinn des Vorjahres, soweit er sich zum vorangegangenen Bilanzstichtag auf den Bilanzansatz ausgewirkt hat.

$$\begin{aligned} & \text{minus besitzzeitanteiliger Anleger-Aktiengewinn des Vorjahres,} \\ & \text{soweit er sich auf den Bilanzansatz des Vorjahres ausgewirkt hat} \\ & = -0 \text{ Euro, da sich im Vorjahr kein besitzzeitanteiliger Anleger-} \\ & \text{Aktiengewinn auf den Bilanzansatz ausgewirkt hat} \end{aligned}$$

f) Außerbilanzielle Korrektur in Höhe der Differenz zwischen dem anzusetzenden besitzzeitanteiligen Anleger-Aktiengewinn 2d) und der Berichtigung um einen besitzzeitanteiligen Anleger-Aktiengewinn des Vorjahres 2e).

$$\begin{aligned} & \text{Korrekturbetrag} \\ & = \text{besitzzeitanteiliger Anleger-Aktiengewinn, soweit er sich auf den} \\ & \text{Bilanzansatz ausgewirkt hat} \\ & - \text{besitzzeitanteiliger Anleger-Aktiengewinn des Vorjahres, soweit} \\ & \text{er sich auf den Bilanzansatz des Vorjahres ausgewirkt hat} \\ & \mathbf{x} (-1) \\ & = (-40 \text{ Euro} - 0 \text{ Euro}) \mathbf{x} (-1) \\ & = 40 \text{ Euro} \end{aligned}$$

7.2 Sachverhalt im Jahr 2005

Am 1. Februar 2005 erwirbt der Anleger weitere 10 Anteile an dem gleichen Aktienfonds für je 50 Euro. Der Fonds-Aktiengewinn beträgt minus 16 Prozent. Am 31. Dezember 2005 beträgt der Rücknahmepreis 60 Euro. Der Fonds-Aktiengewinn beträgt minus 14 Prozent.

Lösungsweg (2005)

Am 1. Februar 2005 bucht der Anleger in seiner Handels- und seiner Steuerbilanz:

Buchungssatz

Fondsanteile an Bank 500 Euro

1. bei Kauf von Investmentanteilen am 1.2.2005

Rechenschritt

Ermittlung des absoluten Anleger-Aktiengewinns im Kaufzeitpunkt

ausgewiesener Prozentsatz des Fonds-Aktiengewinns
 x Wert eines Anteils
 x Zahl der erworbenen Anteile
 = - 16% x 50 Euro x 10
 = - 80 Euro.

Da die Kauftranchen aufgrund der Girosammelverwahrung nicht mehr separat dargestellt werden können, ist der absolute Anleger-Aktiengewinn aus dem Erwerb vom 2.7.2004 von minus 60 Euro mit dem absoluten Anleger-Aktiengewinn aus dem Erwerb vom 1.2.2005 von minus 80 Euro zusammenzufassen, so dass nunmehr ein absoluter Anleger-Aktiengewinn aus den Anschaffungsvorgängen von minus 140 Euro besteht.

Am 31. Dezember 2005 nimmt der Anleger eine Zuschreibung vor, da der Wert der bereits abgeschriebenen Anteile wieder gestiegen ist:

Buchungssatz

Fondsanteile an Ertrag 100 Euro

2. zu den Bilanzstichtagen; hier 31.12.2005

Rechenschritt

a) Ermittlung des absoluten Anleger-Aktiengewinns zum Bilanzstichtag

ausgewiesener Prozentsatz des Fonds-Aktiengewinns
 x Wert eines Anteils
 x Zahl der erworbenen Anteile
 = - 14% x 60 Euro x 20
 = - 168 Euro

2. zu den Bilanzstichtagen; hier 31.12.2005 (Fortsetzung) Rechenschritt

b) Ermittlung des besitzzeitanteiligen Anleger-Aktiengewinns

$$\begin{aligned} & \text{absoluter Anleger-Aktiengewinn zum Bilanzstichtag} \\ & - \text{absoluter Anleger-Aktiengewinn im Kaufzeitpunkt} \\ & = -168 \text{ Euro} - (-140 \text{ Euro}) \\ & = -28 \text{ Euro} \end{aligned}$$

c) Ermittlung der Auswirkung auf den Bilanzansatz

$$\begin{aligned} & \text{Buchwert zum Bilanzstichtag} \\ & - \text{Anschaffungskosten} \\ & = 1.100 \text{ Euro} - 1.100 \text{ Euro} \\ & = -0 \text{ Euro} \end{aligned}$$

d) Ermittlung des anzusetzenden besitzzeitanteiligen Anleger-Aktiengewinns

$$\begin{aligned} & \text{besitzzeitanteiliger Anleger-Aktiengewinn 2 b),} \\ & \text{maximal bis zur Auswirkung auf den Bilanzansatz 2 c)} \\ & = -28 \text{ Euro; maximal 0 Euro} \\ & = 0 \text{ Euro} \end{aligned}$$

e) Berichtigung um einen besitzzeitanteiligen Anleger-Aktiengewinn des Vorjahres, soweit er sich zum vorangegangenen Bilanzstichtag auf den Bilanzansatz ausgewirkt hat.

$$\begin{aligned} & \text{minus besitzzeitanteiliger Anleger-Aktiengewinn des Vorjahres,} \\ & \text{soweit er sich auf den Bilanzansatz des Vorjahres ausgewirkt hat} \\ & = -(-40 \text{ Euro}) \end{aligned}$$

f) Außerbilanzielle Korrektur in Höhe der Differenz zwischen dem anzusetzenden besitzzeitanteiligen Anleger-Aktiengewinn 2d) und der Berichtigung um einen besitzzeitanteiligen Anleger-Aktiengewinn des Vorjahres 2e).

$$\begin{aligned} & \text{Korrekturbetrag} \\ & = \text{besitzzeitanteiliger Anleger-Aktiengewinn, soweit er sich auf den} \\ & \text{Bilanzansatz ausgewirkt hat} \\ & - \text{besitzzeitanteiliger Anleger-Aktiengewinn des Vorjahres,} \\ & \text{soweit er sich auf den Bilanzansatz des Vorjahres ausgewirkt hat} \\ & \times (-1) \\ & = 0 \text{ Euro} - (-40 \text{ Euro}) \times (-1) \\ & = -40 \text{ Euro} \end{aligned}$$

5% der außerbilanziellen Kürzung = 2 Euro sind gem. § 8b Abs. 3 KStG als nichtabzugsfähige Betriebsausgaben zu behandeln und hinzuzurechnen.

7.3 Sachverhalt im Jahr 2006

Am 31. Dezember 2006 beträgt der Rücknahmepreis 40 Euro. Der Fonds-Aktiengewinn beträgt minus 60 Prozent. Die Wertminderung soll voraussichtlich dauerhaft sein.

Lösungsweg (2006)

Am 31. Dezember 2006 nimmt der Anleger eine Teilwertabschreibung vor, da der Buchwert (1.100 Euro) den Teilwert (800 Euro) übersteigt:

Buchungssatz

Aufwand an Fondsanteile 300 Euro

2. zu den Bilanzstichtagen; hier 31.12.2006

Rechenschritt

a) Ermittlung des absoluten Anleger-Aktiengewinns zum Bilanzstichtag

$$\begin{aligned} & \text{ausgewiesener Prozentsatz des Fonds-Aktiengewinns} \\ & \times \text{ Wert eines Anteils} \\ & \times \text{ Zahl der erworbenen Anteile} \\ & = - 60\% \times 40 \text{ Euro} \times 20 \\ & = - 480 \text{ Euro} \end{aligned}$$

b) Ermittlung des besitzzeitanteiligen Anleger-Aktiengewinns

$$\begin{aligned} & \text{absoluter Anleger-Aktiengewinn zum Bilanzstichtag} \\ & - \text{ absoluter Anleger-Aktiengewinn im Kaufzeitpunkt} \\ & = - 480 \text{ Euro} - (- 140 \text{ Euro}) \\ & = - 340 \text{ Euro} \end{aligned}$$

c) Ermittlung der Auswirkung auf den Bilanzansatz

$$\begin{aligned} & \text{Buchwert zum Bilanzstichtag} \\ & - \text{ Anschaffungskosten} \\ & = 800 \text{ Euro} - 1.100 \text{ Euro} \\ & = - 300 \text{ Euro} \end{aligned}$$

d) Ermittlung des anzusetzenden besitzzeitanteiligen Anleger-Aktiengewinns

$$\begin{aligned} & \text{besitzzeitanteiliger Anleger-Aktiengewinns 2 b),} \\ & \text{maximal bis zur Auswirkung auf den Bilanzansatz 2 c)} \\ & = - 340 \text{ Euro; maximal } - 300 \text{ Euro} \\ & = - 300 \text{ Euro} \end{aligned}$$

2. zu den Bilanzstichtagen; hier 31.12.2006 (Fortsetzung) Rechenschritt

e) Berichtigung um einen besitzzeitanteiligen Anleger-Aktiengewinn des Vorjahres, soweit er sich zum vorangegangenen Bilanzstichtag auf den Bilanzansatz ausgewirkt hat.

$$\begin{aligned} & \text{minus besitzzeitanteiliger Anleger-Aktiengewinn des Vorjahres,} \\ & \text{soweit er sich auf den Bilanzansatz des Vorjahres ausgewirkt hat} \\ = & - 0 \text{ Euro} \end{aligned}$$

f) Außerbilanzielle Korrektur in Höhe der Differenz zwischen dem anzusetzenden besitzzeitanteiligen Anleger-Aktiengewinn 2d) und der Berichtigung um einen besitzzeitanteiligen Anleger-Aktiengewinn des Vorjahres 2e).

$$\begin{aligned} & \text{Korrekturbetrag} \\ = & \text{besitzzeitanteiliger Anleger-Aktiengewinn,} \\ & \text{soweit er sich auf den Bilanzansatz ausgewirkt hat} \\ - & \text{besitzzeitanteiliger Anleger-Aktiengewinn des Vorjahres,} \\ & \text{soweit er sich auf den Bilanzansatz des Vorjahres ausgewirkt hat} \\ \times & (- 1) \\ = & (- 300 \text{ Euro} - 0 \text{ Euro}) \times (- 1) \\ = & + 300 \text{ Euro} \end{aligned}$$

7.4 Sachverhalt im Jahr 2007

Am 31. Dezember 2007 beträgt der Rücknahmepreis 50 Euro. Der Fonds-Aktiengewinn beträgt minus 10 Prozent.

Lösungsweg (2007)

Am 31. Dezember 2007 nimmt der Anleger eine Zuschreibung vor:

Buchungssatz

Fondsanteile an Ertrag 200 Euro

2. zu den Bilanzstichtagen; hier 31.12.2007 Rechenschritt

a) Ermittlung des absoluten Anleger-Aktiengewinns zum Bilanzstichtag

$$\begin{aligned} & \text{ausgewiesener Prozentsatz des Fonds-Aktiengewinns} \\ \times & \text{Wert eines Anteils} \\ \times & \text{Zahl der erworbenen Anteile} \\ = & 10\% \times 50 \text{ Euro} \times 20 \\ = & - 100 \text{ Euro} \end{aligned}$$

b) Ermittlung des besitzzeitanteiligen Anleger-Aktiengewinns

$$\begin{aligned} & \text{absoluter Anleger-Aktiengewinn zum Bilanzstichtag} \\ - & \text{absoluter Anleger-Aktiengewinn im Kaufzeitpunkt} \\ = & - 100 \text{ Euro} - (- 140 \text{ Euro}) \\ = & + 40 \text{ Euro} \end{aligned}$$

2. zu den Bilanzstichtagen; hier 31.12.2007 (Fortsetzung) Rechenschritt

c) Ermittlung der Auswirkung auf den Bilanzansatz

Buchwert zum Bilanzstichtag
 – Anschaffungskosten
 = 1.000 Euro – 1.100 Euro
 = – 100 Euro

d) Ermittlung des anzusetzenden besitzzeitanteiligen Anleger-Aktiengewinns

besitzzeitanteiliger Anleger-Aktiengewinn 2 b),
 maximal bis zur Auswirkung auf den Bilanzansatz 2 c)
 = + 40 Euro; maximal – 100 Euro
 = 0 Euro, da keine positiven Werte anzusetzen sind

e) Berichtigung um einen besitzzeitanteiligen Anleger-Aktiengewinn des Vorjahres, soweit er sich zum vorangegangenen Bilanzstichtag auf den Bilanzansatz ausgewirkt hat.

minus besitzzeitanteiliger Anleger-Aktiengewinn des Vorjahres,
 soweit er sich auf den Bilanzansatz des Vorjahres ausgewirkt hat
 = – (– 300 Euro)

f) Außerbilanzielle Korrektur in Höhe der Differenz zwischen dem anzusetzenden besitzzeitanteiligen Anleger-Aktiengewinn 2d) und der Berichtigung um einen besitzzeitanteiligen Anleger-Aktiengewinn des Vorjahres 2e).

Korrekturbetrag
 = besitzzeitanteiliger Anleger-Aktiengewinn,
 soweit er sich auf den Bilanzansatz ausgewirkt hat
 – besitzzeitanteiliger Anleger-Aktiengewinn des Vorjahres,
 soweit er sich auf den Bilanzansatz des Vorjahres ausgewirkt hat
 x (– 1)
 = (0 Euro – (– 300 Euro)) x (– 1)
 = – 300 Euro

Fünf Prozent der außerbilanziellen Kürzung = 15 Euro sind gem. § 8b Abs. 3 KStG als nichtabzugsfähige Betriebsausgaben zu behandeln und hinzuzurechnen.

7.5 Sachverhalt im Jahr 2008

Am 30. September 2008 beträgt der Rücknahmepreis 70 Euro. Der Fonds-Aktiengewinn beträgt plus 15 Prozent. Alle Anteile werden veräußert.

Lösungsweg (2008)

Am 30. September 2008 bucht der Anleger die Veräußerung:

Buchungssatz	
Bank 1.400 Euro an	Fondsanteile 1.000 Euro
	Ertrag 400 Euro
3. im Veräußerungszeitpunkt	
Rechenschritt	

a) Ermittlung des absoluten Anleger-Aktiengewinns zum Veräußerungszeitpunkt

ausgewiesener Prozentsatz des Fonds-Aktiengewinns

$$\begin{aligned} & \times \text{Wert eines Anteils} \\ & \times \text{Zahl der erworbenen Anteile} \\ & = + 15\% \times 70 \text{ Euro} \times 20 \\ & = + 210 \text{ Euro} \end{aligned}$$

b) Ermittlung des besitzzeit-
anteiligen Anleger-Aktiengewinns

absoluter Anleger-Aktiengewinn zum Veräußerungszeitpunkt

$$\begin{aligned} & - \text{absoluter Anleger-Aktiengewinn im Kaufzeitpunkt} \\ & = + 210 \text{ Euro} - (- 140 \text{ Euro}) \\ & = + 350 \text{ Euro} \end{aligned}$$

c) Berichtigung um einen besitz-
zeitanteiligen Anleger-Aktien-
gewinn des Vorjahres, soweit er
sich zum vorangegangenen
Bilanzstichtag auf den Bilanz-
ansatz ausgewirkt hat

minus besitzzeitanteiliger Anleger-Aktiengewinn des Vorjahres,
soweit er sich auf den Bilanzansatz des Vorjahres ausgewirkt hat

$$= - 0 \text{ Euro}$$

d) Außerbilanzielle Korrektur in
Höhe des Saldos des besitzzeit-
anteiligen Anleger-Aktiengewinns
und des besitzzeitanteiligen
Anleger-Aktiengewinns des
Vorjahres, soweit er sich auf den
Bilanzansatz des Vorjahres aus-
gewirkt hat.

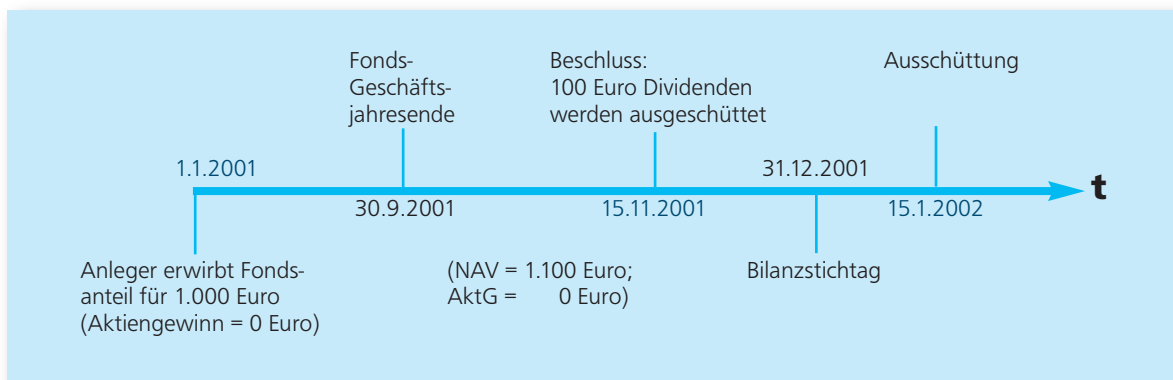
Korrekturbetrag

$$\begin{aligned} & = \text{besitzzeitanteiliger Anleger-Aktiengewinn} \\ & - \text{besitzzeitanteiliger Anleger-Aktiengewinn des Vorjahres,} \\ & \text{soweit er sich auf den Bilanzansatz des Vorjahres ausgewirkt hat} \\ & \times (- 1) \\ & = (+ 350 \text{ Euro} - 0 \text{ Euro}) \times (- 1) \\ & = - 350 \text{ Euro} \end{aligned}$$

Fünf Prozent der außerbilanziellen Kürzung = 17,50 Euro sind
gem. § 8b Abs. 3 KStG als nichtabzugsfähige Betriebsausgaben
zu behandeln und hinzuzurechnen.

8.1 Grundsachverhalt

Ein bilanzierender Anleger (GmbH mit Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr) erwirbt einen Anteil an einem neu aufgelegten Aktienfonds (Spezialfonds mit Geschäftsjahresende zum 30.9.) zum 1. Januar 2001 für 1.000 Euro (der Fonds-Aktien-gewinn beträgt 0 Euro). Die Aktienkurse sollen sich aus Vereinfachungsgründen nicht verändern. Im Geschäftsjahr wurden 100 Euro Dividenden vereinnahmt. Am 15. November 2001 wird der Ausschüttungs-Beschluss für das am 30. September 2001 abgelaufene Geschäftsjahr gefasst. Danach sollen 100 Euro Dividenden ausgeschüttet werden. Die Ausschüttung wird am 15. Januar 2002 vollzogen.



Lösungsweg

Am 1. Januar 2001 bucht der Anleger in seiner Handels- und seiner Steuerbilanz:

Buchungssatz

Fondsanteile an Bank 1.000 Euro

Am 15. November 2001 bucht der Anleger in seiner Handels- und seiner Steuerbilanz:

Buchungssatz

Ausschüttungsanspruch an Ertrag 100 Euro

Bei der Erstellung der Steuererklärung für 2001 nimmt der Anleger aufgrund der dem Halbeinkünfteverfahren unterliegenden Dividenden eine außerbilanzielle Korrektur (Kürzung nach § 8b Abs. 1 KStG in Höhe von 100 Euro; Hinzurechnung nach § 8b Abs. 5 KStG in Höhe von 5 Euro) vor.

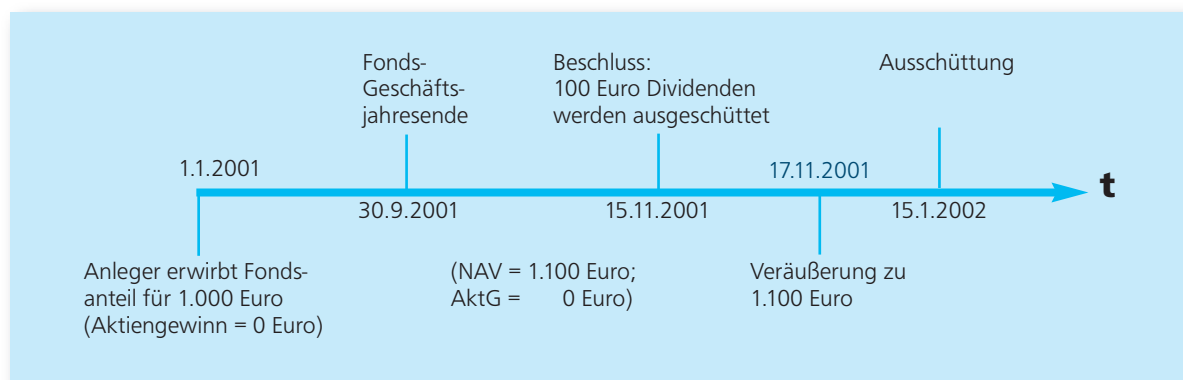
Am 15. Januar 2002 bucht der Anleger in seiner Handels- und seiner Steuerbilanz:

Buchungssatz

Bank an Ausschüttungsanspruch 100 Euro

8.2 Sachverhalt: Abwandlung 1

Wie zuvor, der Anleger veräußert jedoch seinen Anteil am 17. November 2001 für 1.100 Euro (bei einem Fonds-Aktiengewinn von 0 Euro).



Lösungsweg

Am 1. Januar 2001 bucht der Anleger in seiner Handels- und seiner Steuerbilanz:

Buchungssatz

Fondsanteile an Bank 1.000 Euro

Am 15. November 2001 bucht der Anleger in seiner Handels- und seiner Steuerbilanz:

Buchungssatz

Ausschüttungsanspruch an Ertrag 100 Euro

Am 17. November 2001 bucht der Anleger in seiner Handels- und seiner Steuerbilanz:

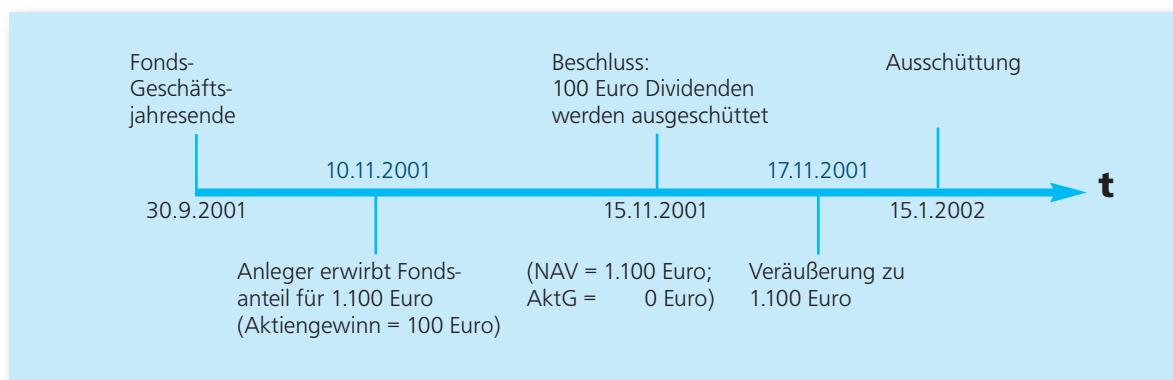
Buchungssatz

Bank 1.100 Euro an	Fondsanteile	1.000 Euro
	Ausschüttungsanspruch	100 Euro

Bei der Erstellung der Steuererklärung für 2001 nimmt der Anleger aufgrund der dem Halbeinkünfteverfahren unterliegenden Dividenden eine außerbilanzielle Korrektur (Kürzung nach § 8b Abs. 1 KStG in Höhe von 100 Euro; Hinzurechnung nach § 8b Abs. 5 KStG in Höhe von 5 Euro) vor.

8.3 Sachverhalt: Abwandlung 2a

Der Anleger erwirbt erst am 10. November 2001 den Fondsanteil für 1.100 Euro (Aktiengewinn im Zeitpunkt des Erwerbs 100 Euro). Er veräußert ihn am 17. November 2001 für 1.100 Euro (Aktiengewinn im Zeitpunkt der Veräußerung 0 Euro).



Lösungsweg

Am 10. November 2001 bucht der Anleger in seiner Handels- und seiner Steuerbilanz:

Buchungssatz

Fondsanteile an Bank 1.100 Euro

Am 15. November 2001 bucht der Anleger in seiner Handels- und seiner Steuerbilanz:

Buchungssatz

Ausschüttungsanspruch an Ertrag 100 Euro

Am 17. November 2001 bucht der Anleger in seiner Handels- und seiner Steuerbilanz:

Buchungssatz

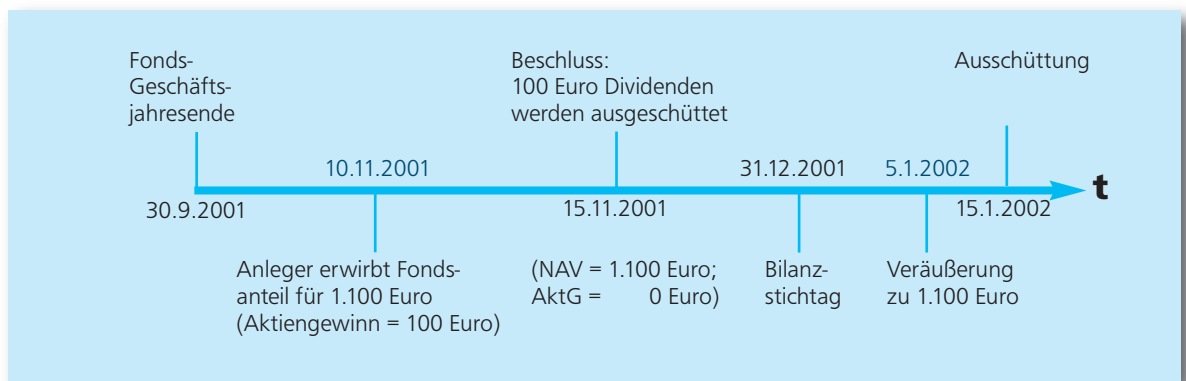
Bank	1.100 Euro an	Fondsanteile	1.100 Euro
Aufwand	100 Euro an	Ausschüttungsanspruch	100 Euro

Bei der Erstellung der Steuererklärung für 2001 nimmt der Anleger aufgrund der dem Halbeinkünfteverfahren unterliegenden Dividenden eine außerbilanzielle Korrektur (Kürzung nach § 8b Abs. 1 KStG in Höhe von 100 Euro; Hinzurechnung nach § 8b Abs. 5 KStG in Höhe von 5 Euro) vor.

Zudem nimmt er aufgrund seines negativen besitzzeitanteiligen Anleger-Aktiengewinns (Aktiengewinn bei Verkauf 0 Euro abzüglich Aktiengewinn bei Kauf 100 Euro = minus 100 Euro) eine außerbilanzielle Hinzurechnung von 100 Euro vor.

8.4 Sachverhalt: Abwandlung 2b

Der Anleger erwirbt am 10. November 2001 den Fondsanteil für 1.100 Euro (Aktiengewinn im Zeitpunkt des Erwerbs 100 Euro). Er veräußert ihn am 5. Januar 2002 für 1.100 Euro (Aktiengewinn im Zeitpunkt der Veräußerung 0 Euro).



Lösungsweg

Am 10. November 2001 bucht der Anleger in seiner Handels- und seiner Steuerbilanz:

Buchungssatz
Fondsanteile an Bank 1.100 Euro

Am 15. November 2001 bucht der Anleger in seiner Handels- und seiner Steuerbilanz:

Buchungssatz
Ausschüttungsanspruch an Ertrag 100 Euro

Am 31. Dezember 2001 bucht der Anleger in seiner Handels- und seiner Steuerbilanz:

Buchungssatz
Aufwand an Fondsanteile 100 Euro

Am 5. Januar 2002 bucht der Anleger in seiner Handels- und seiner Steuerbilanz:

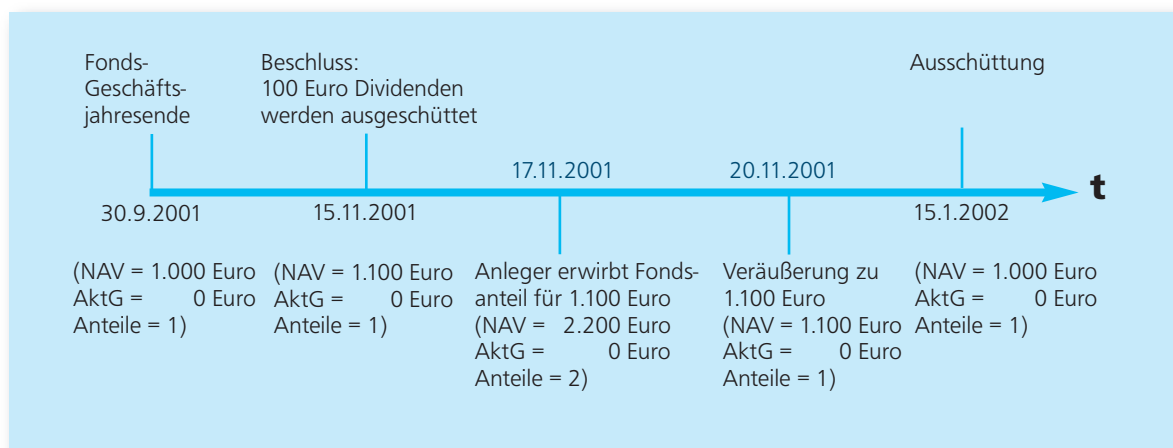
Buchungssatz
Bank 1.100 Euro an Fondsanteile 1.000 Euro
Ausschüttungsanspruch 100 Euro

Bei der Erstellung der Steuererklärung für 2001 nimmt der Anleger aufgrund der dem Halbeinkünfteverfahren unterliegenden Dividenden eine außerbilanzielle Korrektur (Kürzung nach § 8b Abs. 1 KStG in Höhe von 100 Euro; Hinzurechnung nach § 8b Abs. 5 KStG in Höhe von 5 Euro) vor.

Zudem nimmt er aufgrund seines negativen besitzzeitanteiligen Anleger-Aktiengewinns (Aktiengewinn bei Verkauf 0 Euro abzüglich Aktiengewinn bei Kauf 100 Euro entspricht minus 100 Euro) eine außerbilanzielle Hinzurechnung von 100 Euro vor.

8.5 Sachverhalt: Abwandlung 3

Der Anleger erwirbt den Fondsanteil am 17. November 2001 (Fonds-Aktiengewinn = 0 Euro) für 1.100 Euro und veräußert ihn bereits wieder am 20. November 2001 für 1.100 Euro.



Lösungsweg

Am 17. November 2001 bucht der Anleger in seiner Handels- und seiner Steuerbilanz:

Buchungssatz

Fondsanteile	1.000 Euro	
Ausschüttungsanspruch	100 Euro	an Bank 1.100 Euro

Am 20. November 2001 bucht der Anleger in seiner Handels- und seiner Steuerbilanz:

Buchungssatz

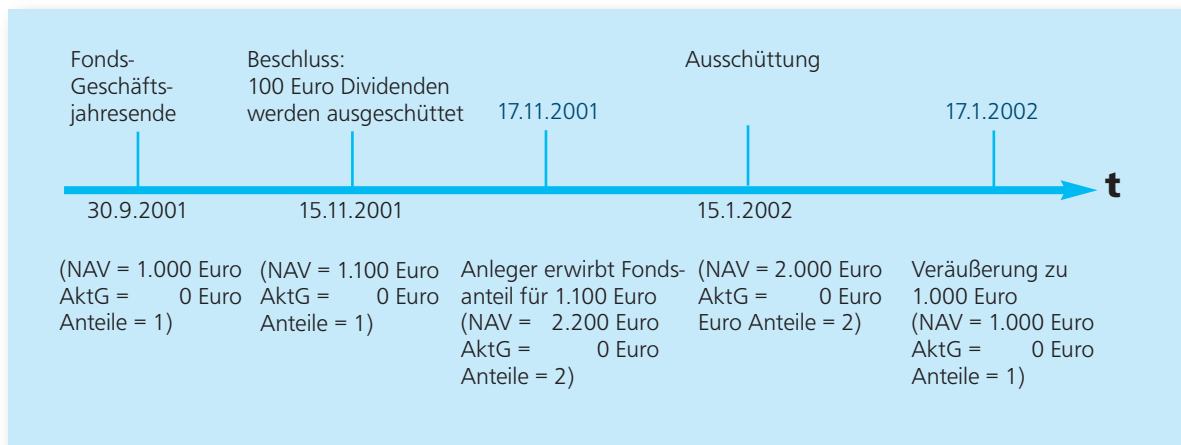
Bank 1.100 Euro an	Fondsanteile	1.000 Euro
	Ausschüttungsanspruch	100 Euro

In der Steuererklärung wirkt sich der Sachverhalt nicht aus.

8.6 Sachverhalt: Abwandlung 4a mit Ertragsausgleichsverfahren

Der Anleger erwirbt den Fondsanteil am 17. November 2001 (Fonds-Aktiengewinn = 0 Euro) für 1.100 Euro und veräußert ihn nach der Ausschüttung von 100 Euro am 15. Januar 2002 bereits wieder am 17. Januar 2002 für 1.000 Euro (Aktiengewinn = 0 Euro).

Es wird das Ertragsausgleichsverfahren angewandt.



Lösungsweg

Am 17. November 2001 bucht der Anleger in seiner Handels- und seiner Steuerbilanz:

Buchungssatz		
Fondsanteile	1.000 Euro	
Ausschüttungsanspruch	100 Euro	an Bank 1.100 Euro

Am 15. Januar 2002 bucht er in seiner Handels- und seiner Steuerbilanz:

Buchungssatz	
Bank	an Ausschüttungsanspruch 100 Euro

Am 17. Januar 2002 bucht er in seiner Handels- und seiner Steuerbilanz:

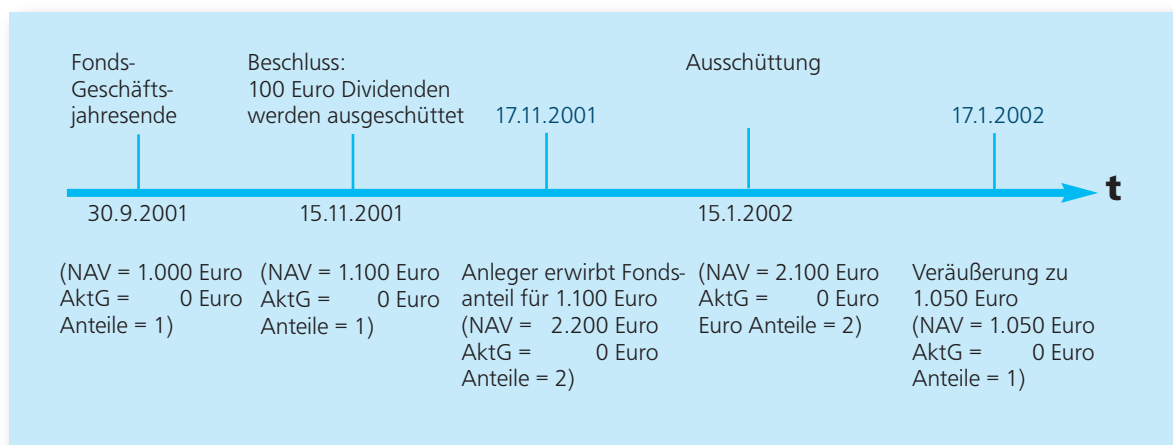
Buchungssatz	
Bank	an Fondsanteile 1.000 Euro

In der Steuererklärung wirkt sich der Sachverhalt nicht aus.

8.7 Sachverhalt: Abwandlung 4b ohne Ertragsausgleichsverfahren

Der Anleger erwirbt den Fondsanteil am 17. November 2001 (Fonds-Aktiengewinn = 0 Euro) für 1.100 Euro und veräußert ihn nach der Ausschüttung von 50 Euro am 15. Januar 2002 bereits wieder am 17. Januar 2002 für 1.050 Euro (Aktiengewinn = 0 Euro).

Das Ertragsausgleichsverfahren kommt nicht zur Anwendung.



Lösungsweg

Am 17. November 2001 bucht der Anleger in seiner Handels- und seiner Steuerbilanz:

Buchungssatz

Fondsanteile	1.050 Euro	
Ausschüttungsanspruch	50 Euro	an Bank 1.100 Euro

Am 15. Januar 2002 bucht er in seiner Handels- und seiner Steuerbilanz:

Buchungssatz

Bank an Ausschüttungsanspruch 50 Euro

Am 17. Januar 2002 bucht er in seiner Handels- und seiner Steuerbilanz:

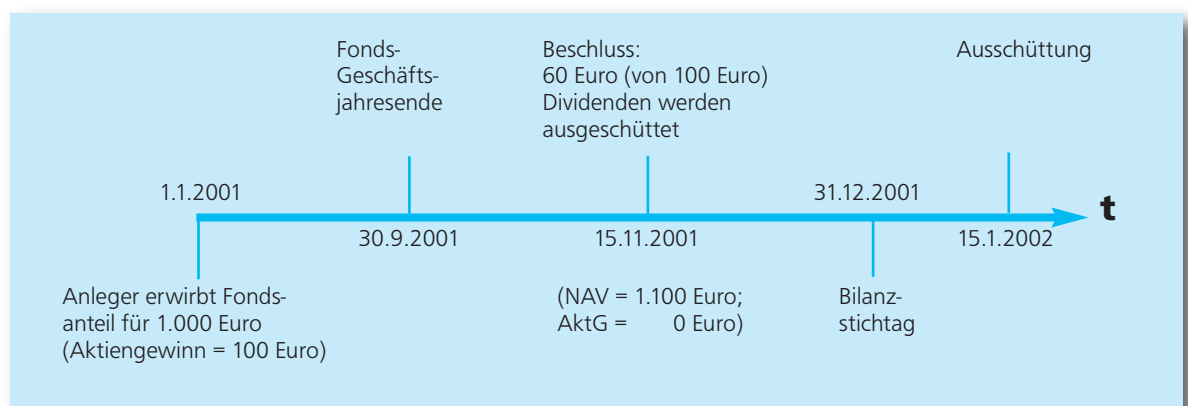
Buchungssatz

Bank an Fondsanteile 1.050 Euro

In der Steuererklärung wirkt sich der Sachverhalt nicht aus.

8.8 Sachverhalt: Abwandlung 5

Wie Grundsachverhalt; jedoch wird beschlossen, nur 60 Euro der 100 Euro Dividenden auszuschütten.



Lösungsweg

Am 1. Januar 2001 bucht der Anleger in seiner Handels- und seiner Steuerbilanz:

Buchungssatz

Fondsanteile an Bank 1.000 Euro

Am 15. November 2001 bucht der Anleger in seiner Handels- und seiner Steuerbilanz:

Buchungssatz

Ausschüttungsanspruch an Ertrag 60 Euro

Zudem bucht er in seiner Steuerbilanz:

Buchungssatz

Aktiver Ausgleichsposten an Ertrag 40 Euro

Bei der Erstellung der Steuererklärung für 2001 nimmt der Anleger aufgrund der dem Halbeinkünfteverfahren unterliegenden Dividenden eine außerbilanzielle Korrektur (Kürzung nach § 8b Abs. 1 KStG in Höhe von 100 Euro; Hinzurechnung nach § 8b Abs. 5 KStG in Höhe von 5 Euro) vor.

Am 15. Januar 2002 bucht der Anleger in seiner Handels- und seiner Steuerbilanz:

Buchungssatz

Bank an Ausschüttungsanspruch 60 Euro

Abs.	Absatz
AktG	Aktiengewinn
Anlage AE	Anlage Ausländische Einkünfte (bei der Körperschaftsteuererklärung)
BMF	Bundesministerium der Finanzen
bzw.	beziehungsweise
d.h.	das heißt
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
EStG	Einkommensteuergesetz
ff.	folgende [Seiten]
GewSt	Gewerbesteuer
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
HGB	Handelsgesetzbuch
IFRS	International Financial Reporting Standards
InvStG	Investmentsteuergesetz
KAGG	Gesetz über Kapitalanlagegesellschaften
KSt	Körperschaftsteuer
KStG	Körperschaftsteuergesetz
NAV	Net Asset Value (Nettoinventarwert)
NV-Bescheinigung	Nichtveranlagungs-Bescheinigung
Rz.	Randzahl
t	Zeit

Stand: April 2011

