



## Betriebswirtschaftslehre

# Die Buchführung der verschiedenen Rechtsformen

## Teil 2

### *(Obligationen, Besteuerung, Sonderfälle)*

Lernunterlage erstellt im Auftrag des  
Deutschen Bildungsressorts - Innovation und Beratung  
Überarbeitete Ausgabe September 2019

## Schülerversion mit Übungen

Autor: Dr. Friedrich Nöckler

## Die Buchführung der verschiedenen Rechtsformen - Teil 2

Inhaltsverzeichnis:	Seite
<b>4. Finanzierung durch Ausgabe von Obligationen (Schuldverschreibungen)</b>	<b>2</b>
1. Überblick zur Finanzierung der Kapitalgesellschaften	2
2. Das Obligationendarlehen	2
3. Arten von Obligationen	3
4. Die steuerlichen Bestimmungen zu den Obligationen	4
5. Berechnungen und Buchungen zur Ausgabe von Obligationen	4
6. Einzahlung durch die Obligationäre	5
7. Berechnung und Zahlung der periodischen Zinsen (Zinsabschnitte)	6
8. Rückzahlung der Obligationen	7
9. Abschlussbuchungen zu den Obligationen	8
10. Besonderheiten der „konvertierbaren Obligationen“	9
11. Übungen zu den Obligationen	10
<b>5. Besteuerung - Sonderfälle</b>	<b>13</b>
1. Die Besteuerung der Personengesellschaften	13
1. Einkommenssteuer "IRPEF"	13
2. Wertschöpfungssteuer "IRAP"	15
3. Übung zur Berechnung der Steuerbelastung eines Gesellschafters	17
4. Übung zur Berechnung und Verbuchung der Wertschöpfungssteuer IRAP	19
2. Der Austritt von Gesellschaftern bei Personengesellschaften	19
3. Übung zum Austritt eines Gesellschafters aus einer OHG	21
4. Akonti auf Dividenden	22
5. Erhöhung des Gesellschaftskapitals (AG)	23
6. Reduzierung des Gesellschaftskapitals (AG)	26
1. Reduzierung des Gesellschaftskapitals ohne Rückzahlung	26
2. Reduzierung des Gesellschaftskapitals mit Rückzahlung	27
7. Der Ankauf eigener Aktien	29
8. Übung zum Ankauf eigener Aktien	30
9. Die Besteuerung der Kapitalgesellschaften (IRES)	31
10. Übung zur Besteuerung der Kapitalgesellschaften (IRES + IRAP)	32

## 4. Finanzierung durch Ausgabe von Obligationen (Schuldverschreibungen)

### 4.1. Überblick zur Finanzierung der Aktiengesellschaften

#### A) Innenfinanzierung = Selbstfinanzierung

1. **gesetzlich bzw. vertraglich vorgeschrieben**
  - ✓ gesetzlicher Reservefonds
  - ✓ statutarischer Reservefonds
2. **freiwillig**
  - a) **offen (direkte Selbstfinanzierung)**
    - ✓ Bildung außerordentlicher Reserven
  - b) **verdeckt (indirekte Selbstfinanzierung)**
    - ✓ durch Überbewertung von Aufwänden (Rückstellungen, hohe Abschreibungen)
    - ✓ durch Unterbewertung von Erträgen (Bewertung von Fertigprodukten, von selbsterstellten Anlagen usw.)

#### B) Außenfinanzierung

1. **Eigenfinanzierung**
  - ✓ Ausgabe neuer Aktien gegen Einzahlung
  - ✓ Erhöhung des Nennwertes der bestehenden Aktien gegen Einzahlung
  - ✓ Ausgabe „**konvertierbarer Obligationen**“ (Wandelschuldverschreibungen), wenn anschließend vom Recht der „**direkten**“ Umwandlung Gebrauch gemacht wird. Der Eigenkapitalstatus wird jedoch erst nach Fälligkeit der Obligationen erlangt.
2. **Fremdfinanzierung**
  - ✓ herkömmliche Finanzierungsformen (Darlehen, Kontokorrentkredit, verschiedene Möglichkeiten der Bevorschussung von Handelsforderungen, Lieferantenkredit ...)
  - ✓ **Ausgabe von Obligationen (Obligationsdarlehen)**

### 4.2. Das Obligationsdarlehen

stellt eine mittel- bis langfristige Fremdfinanzierung dar, mit folgenden Merkmalen / Vorteilen:

- ✓ die Schuld ist klein gestückelt;
- ✓ Gläubiger sind eine **Vielzahl** von Geldanlegern (auch Kleinsparer);
- ✓ die Obligation ist ein „**Wertpapier**“, und kann in der Regel auf einem großen Markt gehandelt werden, wenn die ausgebende Gesellschaft an der Wertpapierbörse notiert;
- ✓ für die Käufer der Schuldverschreibungen (Obligationäre = Gläubiger) sind durch die höhere effektive Verzinsung (Kursgewinn durch Ausgabe unter pari, höherer Nominalzinssatz, Rückzahlung über pari) größere Erträge gegenüber den Bankeinlagen möglich;
- ✓ der von der Aktiengesellschaft zu zahlende Zinssatz liegt unter den Kreditzinsen der Banken.

#### Einschränkungen bei der Ausgabe:

- ✓ **ausgabeberechtigte Subjekte:** AG, KGaA, Kreditinstitute auch mit anderen Rechtsformen;
- ✓ Beschluss der **außerordentlichen Generalversammlung** ist erforderlich; der Beschluss ist im Handelsregister innerhalb von 30 Tagen zu hinterlegen und wird erst nach der Überprüfung durch das Tribunal rechtskräftig;

- ✓ **Höchstbetrag:** eingezahltes Gesellschaftskapital - diese Grenze kann überschritten werden,
  - ◆ wenn das Obligationsdarlehen durch eine Hypothek auf Immobilien gedeckt ist (bis zu 2/3 des Wertes),
  - ◆ wenn es durch auf den Namen lautende Staatspapiere (z.B. CCT, BPT usw.) garantiert ist, deren Fälligkeit nicht vor jener der ausgegebenen Obligationen liegt;
  - ◆ wenn freie Reserven vorhanden sind (gilt nur für börsennotierende Gesellschaften).

### 4.3. Arten von Obligationen

#### a) ordentliche Obligationen (*obbligazioni ordinarie*):

- ✓ **Namenspapiere** (nominative) oder **Inhaberpapiere** (al portatore);
- ✓ sie bestehen aus **Mantel** (eigentliches Wertpapier) und den **Zinsabschnitten** (coupons), die das Recht auf die periodischen Zinszahlungen verbriefen;
- ✓ **die Ausgabe** der Obligationen kann erfolgen
  - ◆ „**pari**“ – Ausgabe zum Nennwert (Kurs = 100)
  - ◆ „**unter pari**“ – Ausgabekurs liegt unter dem Nennwert (Anreiz für den Käufer durch sicheren **Kursgewinn** – zusätzlicher Aufwand aus der Sicht der Gesellschaft – „**Emissionsverlust**“ = mehrjähriger Aufwand),
  - ◆ „**über pari**“ - über dem Nennwert (selten der Fall – eventuell bei konvertierbaren Obligationen); es ergibt sich ein Aufgeld („**Agio auf Obligationen**“ = mehrjähriger Ertrag);
- ✓ **festverzinsliche Wertpapiere:** Recht auf Zinsen – meistens halbjährlich - in Zeiten erhöhter Inflation auch indexgebundene Verzinsung
- ✓ Recht auf **Rückzahlung** des Nennwertes (Rückzahlungskurs kann indexgebunden sein, vor allem bei hoher Inflation und langer Laufzeit); die Rückzahlung kann erfolgen:
  - ◆ zur Gänze bei Fälligkeit
  - ◆ durch Auslosung aufgrund eines vorgesehenen Tilgungsplans (betrifft einzelne)
  - ◆ durch graduelle Verminderung des Nennwerts aller Obligationen
  - ◆ durch Ankauf der eigenen Obligationen auf dem Wertpapiermarkt (diese Möglichkeit muss jedoch von vorn herein vorgesehen sein);
- ✓ **keine Teilnahme** an den Generalversammlungen der Gesellschaft – somit **kein Stimmrecht** in der Gesellschaft.  
Ein Vertreter der Obligationäre kann an den Generalversammlungen der Gesellschaft teilnehmen, jedoch ohne Stimmrecht)

#### b) Konvertierbare Obligationen (*Wandelschuldverschreibungen*)

- ✓ **Ausgabe** kann nicht „unter pari“ sondern nur „pari“ oder „über pari“ erfolgen
- ✓ sie können bei Fälligkeit **in Aktien umgewandelt** werden, wobei die außerordentliche Generalversammlung bereits im Voraus folgende Bedingungen festlegen muss:
  - ◆ **Umtauschverhältnis** (Anzahl Obligationen für vorgegebene Anzahl von Aktien)
  - ◆ Zeitraum, innerhalb welchem das Umtauschrecht ausgeübt werden muss
  - ◆ Art der Umwandlung: diese kann erfolgen:
    - „**direkt**“, wenn die Obligationen in Aktien der ausgebenden Gesellschaft umgetauscht werden können,
    - „**indirekt**“, wenn der Umtausch in Aktien anderer Gesellschaften erfolgt
- ✓ Beschluss zur Kapitalerhöhung, wenn die „direkte“ Umwandlung vorgesehen ist
- ✓ die Aktionäre haben das **Optionsrecht** (= Vorkaufsrecht)

#### 4.4. Die steuerlichen Bestimmungen zu den Obligationen

Wichtige Unterscheidungskriterien sind:

- ✓ das ausgebende Subjekt (börsennotierende Gesellschaften oder nicht)
- ✓ die Inhaber der Obligationen (Privatpersonen, Gesellschaften)

##### a) Besteuerung bei Ausgabe durch börsennotierende Gesellschaften und Banken

Die Zinsen und Kursgewinne sind wie folgt zu versteuern:

- ✓ von **Personen- und Kapitalgesellschaften**:  
die Erträge unterliegen keiner Quellenbesteuerung, sind aber in der Erfolgsrechnung zu berücksichtigen und bilden somit die Steuergrundlage für die IRES oder IRPEF. (Finanzerträge unterliegen nicht der IRAP)
- ✓ von **physischen Personen, einfachen Gesellschaften und Investmentfonds**: diesen Subjekten wird von den Banken bzw. den Vermittlungsgesellschaften (SIM) eine Ersatzsteuer (imposta sostitutiva) in **Höhe von 26%** abgezogen und innerhalb des 16. des Folgemonats an den Staat eingezahlt. Banken und SIM übernehmen die Rolle des „Steuersubstituts“. Es handelt sich dabei um eine endgültige Besteuerung.
- ✓ Werden diese Erträge **im Rahmen eines Einzelunternehmens** kassiert, so stellt die Ersatzsteuer eine Vorbesteuerung dar; das bedeutet, dass die Bruttoerträge zur Steuergrundlage des Unternehmens dazukommen und die Ersatzsteuer als Vorsteuer von der Steuerschuld in der Steuererklärung in Abzug kommt.

##### b) Besteuerung bei Ausgabe durch nicht börsennotierende Gesellschaften:

Es kommt äußerst selten vor, dass diese Gesellschaften Obligationen ausgeben (die Papiere haben keinen Markt!). Wenn ja, übernehmen sie die Rolle des Steuersubstituts und müssen somit die einbehaltenen Steuern einzahlen. Für die Einbehalte gilt folgende Regelung:

- ✓ **Physische Personen**: Steuereinbehalt in Höhe von 26%; es handelt sich um eine endgültige Besteuerung.
- ✓ **AG, KGaA, GmbH, OHG, KG, Einzelunternehmen**: der Einbehalt von 26% hat den Charakter eines Vorsteuerabzugs, d.h. die Bruttoerträge sind in der Erfolgsrechnung zu erfassen und tragen somit zur Bildung der Steuergrundlage bei. Die Vorsteuer kommt im "Unico" von der geschuldeten Steuer (IRES oder IRPEF) in Abzug.

#### 4.5. Berechnungen und Buchungen zur Ausgabe von Obligationen

##### a) Ausgabe zum Nennwert („alla pari“)

Nennwert gesamt      5.000.000  
Emissionskurs              100 (= "Prozentkurs")

##### Buchungsjournal

Datum	Kurzbeschreibung	Kontenbezeichnungen	Soll	Haben
01/03/n0	Ausgabe Obligationen	Obligationäre gezeichnete Obligationen	5.000.000,00	
		Obligationsdarlehen		5.000.000,00

**b) Ausgabe „unter pari“ (sotto la pari):**

Die Differenz zwischen dem Nennwert (z.B. 10,00) und dem Emissionswert (z.B. 9,80) bezeichnen wir als Emissionsverlust (disaggio).

**Emissionsverlust** = (Nennwert – Ausgabekurs) x Anzahl der Obligationen

- ✓ Auch die zusätzlichen Aufwände, die durch die Ausgabe der Obligationen entstehen (Werbung, Notar, Bankspesen, ...) kommen zum Emissionsverlust dazu und stellen mehrjährige Spesen dar.
- ✓ Für die Obligationäre steigt die „effektive Verzinsung“ durch den zusätzlichen Kursgewinn.
- ✓ In der Buchhaltung wird der „Emissionsverlust“ als „**mehrfähriger Aufwand**“ auf die Dauer des Obligationsdarlehens verteilt, und zwar im selben Verhältnis wie die Passivzinsen auf Obligationen kompetenzmäßig anfallen.

**Beispiel zur Ausgabe "unter pari"**

Nennwert gesamt      5.000.000  
Emissionskurs              98,50 (= "Prozentkurs")

**Buchungsjournal**

<i>Datum</i>	<i>Kurzbeschreibung</i>	<i>Kontenbezeichnungen</i>	<i>Soll</i>	<i>Haben</i>
01/03/n0	Ausgabe Obligationen	Obligationäre gezeichnete Obligationen	4.925.000,00	
		Emissionsverlust auf Obligationen	75.000,00	
		Obligationsdarlehen		5.000.000,00

**c) Ausgabe „über pari“ (sopra la pari):**

der Ausgabekurs ist höher als der Nennwert; in diesem Fall liegt ein „**Agio**“ oder „**Aufgeld**“ vor. Aus der Sicht der Obligationäre ergibt sich eine **niedrigere effektive Verzinsung**. Aus diesem Grund ist diese Möglichkeit der Ausgabe eher theoretisch und kommt praktisch kaum vor.

Das **Aufgeld** ist in der Buchhaltung ein „**mehrfähriger Ertrag**“ und wird als solcher auf die Dauer des Obligationsdarlehens verteilt.

**Beispiel zur Ausgabe "über pari"**

Nennwert gesamt      5.000.000  
Emissionskurs              101,00 (= "Prozentkurs")

**Buchungsjournal**

<i>Datum</i>	<i>Kurzbeschreibung</i>	<i>Kontenbezeichnungen</i>	<i>Soll</i>	<i>Haben</i>
01/07/n0	Ausgabe Obligationen	Obligationäre gezeichnete Obligationen	5.050.000,00	
		Obligationsdarlehen		5.000.000,00
		Agio auf Obligationsdarlehen		50.000,00

**4.6. Einzahlung durch die Obligationäre****a) Zeichnung erfolgt vor Beginn des ersten Zinsabschnittes****Beispiel zur Einzahlung:**

Nennwert gesamt      5.000.000  
Emissionskurs              98,50 (= "Prozentkurs")

**Buchungsjournal**

<i>Datum</i>	<i>Kurzbeschreibung</i>	<i>Kontenbezeichnungen</i>	<i>Soll</i>	<i>Haben</i>
01/03/n0	Zeichnung Obligat.	Bankkontokorrent	4.925.000,00	
		Obligationäre gezeichnete Obligationen		4.925.000,00

**b) Zeichnung erfolgt nach Beginn des ersten Zinsabschnittes**

In diesem Fall müssen die Obligationäre die bereits angereiften Zinsen (= Dietimen) gemeinsam mit dem Kapital einzahlen.

**Beispiel zur Einzahlung - Zeichnung nach Beginn der Zinstermine:**

Anzahl Obligationen	500.000 St.
Nennwert / Obligation	10 €
Obligationsdarlehen (Nennwert gesamt)	5.000.000 €
Emissionskurs unter pari:	98,5
Emissionswert (Ausgabekurs x Anzahl)	4.925.000 €
Jahreszinssatz = 4% - semestraler Z-Satz:	2%
Zinsperiode in Tagen (01/03-01/09):	184
Datum der Einzahlung:	18/03/n0
Tage für Dietimen (01/03-18/03):	17

Für die Berechnung der Zinsen im Zusammenhang mit festverzinslichen Wertpapieren gelten EU-Bestimmungen, welche die kalendermäßige Berechnung der Tage vorsehen (**klm. - 365/366**).

Für die Zinsberechnung kürzerer Perioden innerhalb eines Zinsabschnittes ist immer der **angepasste Zinssatz** (=Prozentsatz) zu ermitteln, mit einer Genauigkeit von **5 Dezimalen**.

**angepasster Zinssatz (p') = 0,18478** (*semestr. Zinssatz x Tage Verspätung / Tage Semester*)

**Gesamte Dietimen = 9.239 €** (*Nennwert x p' / 100*)

**Buchungsjournal**

<b>Datum</b>	<b>Kurzbeschreibung</b>	<b>Kontenbezeichnungen</b>	<b>Soll</b>	<b>Haben</b>
18/03/n0	Einzahlung Obligat.	Bankkontokorrent	4.934.239,00	
		Obligationäre gezeichnete Obligationen		4.925.000,00
		Passivzinsen auf Obligationen		9.239,00

Das Konto „**Passivzinsen auf Obligationen**“ ist natürlich ein Aufwandskonto; in diesem Fall wird im Haben die Korrektur eines späteren Aufwandes (Zinsabschnitte) gebucht.

**Ersatzsteuer auf Obligationszinsen**

Je nachdem wer die Obligationäre sind, werden die Zinsen durch die Bank wie folgt belastet:

- ✓ **physische Personen:** Zinsen abzüglich der Ersatzsteuer von 26%
- ✓ **Gesellschaften:** Bruttozinsen

Bei Fälligkeit der Zinsabschnitte zieht die Bank den physischen Personen die Ersatzsteuer von 26% auf den Gesamtbetrag der Zinsen ab und zahlt die Differenz an den Staat ein.

**4.7. Berechnung und Zahlung der periodischen Zinsen (Zinsabschnitte)**

Die Liquidierung und Zahlung der Zinsen erfolgt in der Regel halbjährlich, seltener jährlich oder trimestral. Die zur Zahlung beauftragte Bank belastet der Gesellschaft die Bruttozinsen.

Obligationsdarlehen (Nennwert gesamt)	5.000.000 €
Jahreszinssatz = 4% - semestraler Z-Satz:	2%
<b>Zinsen für Periode 01/03 - 01/09</b>	<b>100.000 €</b> (Nennwert x p)

**Buchungsjournal**

<b>Datum</b>	<b>Kurzbeschreibung</b>	<b>Kontenbezeichnungen</b>	<b>Soll</b>	<b>Haben</b>
01/09/n0	Zinsabschnitte	Passivzinsen auf Obligationen Verb./ Zinsabschnitte Obligationen	100.000,00	100.000,00
01/09/n0	Zinsabschnitte	Verb./ Zinsabschnitte Obligationen Bankkontokorrent	100.000,00	100.000,00

**4.8. Rückzahlung der Obligationen****a) Rückzahlung durch Auslosung**

Anzahl ausgeloste Obligationen	50.000 St.
Nennwert / Obligation	10 €

**Buchungsjournal**

<b>Datum</b>	<b>Kurzbeschreibung</b>	<b>Kontenbezeichnungen</b>	<b>Soll</b>	<b>Haben</b>
01/09/n0	Tilgung Obl.Darlehen	Obligationsdarlehen Verb./ ausgeloste Obligationen	500.000,00	500.000,00
01/09/n0	Zinsabschnitte	Verb./ ausgeloste Obligationen Bankkontokorrent	500.000,00	500.000,00

**b) Rückzahlung durch Verminderung des Nennwerts**

Anzahl Obligationen:	500.000 St.
Nennwert:	10 €
Reduzierung Nennwert	1 €
<b>Reduzierung gesamt</b>	<b>500.000 €</b>

Die **Buchungen** sind die selben wie für den **Punkt a)**

**c) Rückzahlung "über pari" (durch Auslosung)**

Anzahl ausgeloste Obligationen	50.000 St.
Nennwert:	10 €
Rückzahlungskurs:	101
Rückzahlung gesamt	505.000 €
Rückzahlungsprämie	5.000 €

**Buchungsjournal**

<b>Datum</b>	<b>Kurzbeschreibung</b>	<b>Kontenbezeichnungen</b>	<b>Soll</b>	<b>Haben</b>
01/09/n0	Tilgung Obl.Darlehen	Obligationsdarlehen Rückzahlungsprämie Obligationen Verb./ ausgeloste Obligationen	500.000,00 5.000,00	505.000,00
01/09/n0	Zinsabschnitte	Verb./ ausgeloste Obligationen Bankkontokorrent	505.000,00	505.000,00



**d) Tilgung durch den Ankauf eigener Obligationen mit Annullierung**

Wenn bei der Ausgabe vorgesehen, ist es möglich die eigenen Obligationen am Wertpapiermarkt zurück zu kaufen. Von Interesse ist dies, wenn der Kurs unter dem Nennwert liegt. Ankaukurs ist der Tel-quel-Kurs (= Secco-Kurs + i). Ab dem Kaufdatum tragen diese Obligationen keine Zinsen mehr.

**Beispiel** zum Rückkauf von Obligationen 4,0 % - 01/03/n0 - 01/09/n0

Anzahl:	20.000 St.	<b>Berechnung des angepassten Zinssatzes (p')</b>
Nennwert:	10 €	<b>p' = 1,57609</b> (Zinssatz x Tage / Tage gesamte Periode)
Kurs (Tel-Quel-Kurs):	98,0 + i	
semestraler Zinssatz:	2%	<b>Tel-quel-Kurs = 99,57609</b> (Secco-Kurs + p')
Datum Ankauf:	21/07/n0	
Beginn Zinsabschnitt:	01/03/n0	<b>Kaufpreis inklusive Zinsen = 199.461,18 €</b>
zu verzinsende Tage:	142	(Anzahl x Nennwert x Tel-Quel-Kurs/100 + Spesen)
Banktage:	3	
Bankspesen:	309,00 €	<b>Angereifte Zinsen = 3.152,18 €</b> (Kapital x p')

**Buchungsjournal**

Datum	Kurzbeschreibung	Kontenbezeichnungen	Soll	Haben
21/07/n0	Kauf eigener Obligat.	Eigene Obligationen Passivzinsen auf Obligationen Bankkontokorrent	196.309,00 3.152,18	199.461,18
21/07/n0	Annullierung Obligat.	Obligationsdarlehen Eigene Obligationen Kursgewinne auf Wertpapiere	200.000,00	196.309,00 3.691,00
31/12/n0	Abschluss	Kursgewinne auf Wertpapiere Gewinn-/Verlustkonto	3.691,00	3.691,00

**4.9. Abschlussbuchungen zu den Obligationen****a) Abgrenzung der Zinsen**

Wenn die Fälligkeit der Zinsabschnitte nicht mit dem Datum des Jahresabschlusses identisch ist, ergibt sich die Notwendigkeit, die im Folgejahr fälligen Zinsen abzugrenzen. Es handelt sich dabei um „antizipative Posten“ der Jahresabgrenzung.

**Beispiel zur Abgrenzung der Zinsen:** Obligationsdarlehen 4,0 % p.a.

Anzahl Obligationen:	300.000 St.	<b>Berechnung des angepassten Zinssatzes (p')</b>
Nennwert:	10 €	<b>p' = 1,33702</b> (Zinssatz x Tage / Tage gesamte Periode)
Beginn Zinsabschnitt:	01/09/n0	
Fälligkeit Zinsabschnitt:	01/03/n1	<b>Berechnung der angereiften Zinsen</b>
Jahresabschluss:	31/12/n0	<b>Zinsen = 40.110,60 €</b> ( Kapital x p')
zu verzinsende Tage:	121	
Tage Gesamtperiode:	181	
semestraler Zinssatz:	2%	

**Buchungsjournal**

Datum	Kurzbeschreibung	Kontenbezeichnungen	Soll	Haben
31/12/n0	Jahresabschluss	Passivzinsen auf Obligationen Antizipative Passiva	40.110,60	40.110,60

**b) Abschreibung des Emissionsverlustes**

Der Emissionsverlust wird in der Buchhaltung als mehrjähriger Aufwand behandelt und durch die Abschreibung kompetenzmäßig auf die Dauer des Obligationsdarlehens verteilt. Die Aufteilung erfolgt im gleichen Verhältnis wie die Zinsen.

Das nachfolgende Beispiel zeigt die Berechnungen zu einem Beispiel mit jährlichen konstanten Tilgungsraten, wobei der Einfachheit halber die Termine mit Jahresbeginn gewählt wurden.

**Beispiel zu den Berechnungen und Buchungen:****Obligationsdarlehen 01.01.n0 - 01.01.n5**

Laufzeit in Jahren	5		
Anzahl Obligationen:	500.000 St.		
Nennwert:	10 €	<b>Emissionsverlust pro Obligation =</b>	<b>0,10 €</b>
Ausgabekurs:	99,00		
Spesen f. Ausgabe:	16.000,00 €	Emissionsverlust	50.000,00 €
Verzinsung:	jährlich	Spesen für Ausgabe:	16.000,00 €
Zinssatz p.a.	4,0%	<b>Emissionsverlust gesamt:</b>	<b>66.000,00 €</b>

**Tilgungsplan**

Jahr	Restkapital am 01.01	Amortisierungsrate	Zinsen auf Restschuld	% eller Zinsanteil	Aufteilung Emissionsverlust
n1	5.000.000,00	1.000.000,00	200.000,00	33,33333	22.000,00
n2	4.000.000,00	1.000.000,00	160.000,00	26,66667	17.600,00
n3	3.000.000,00	1.000.000,00	120.000,00	20,00000	13.200,00
n4	2.000.000,00	1.000.000,00	80.000,00	13,33333	8.800,00
n5	1.000.000,00	1.000.000,00	40.000,00	6,66667	4.400,00
		5.000.000,00	600.000,00	100,00000	66.000,00

**Buchungsjournal**

Datum	Kurzbeschreibung	Kontenbezeichnungen	Soll	Haben
31/12/n1	Jahresabschluss	Abschreibung Emissionsverlust	22.000,00	
		Emissionsverlust		22.000,00
31/12/n1	Jahresabschluss	Gewinn-/Verlustrechnung	22.000,00	
		Abschreibung Emissionsverlust		22.000,00
31/12/n1	Jahresabschluss	Schlussbilanzkonto	44.000,00	
		Emissionsverlust		44.000,00

**4.10. Besonderheiten der „konvertierbaren Obligationen“ (Wandelanleihen)****a) Ausgabe „pari“ (alla pari):**

Anzahl Obligationen	600.000 St.
Nennwert / Stück	10 €
Emissionskurs	100
Nennwert gesamt	6.000.000 €

**b) Umwandlung der konvertierbaren Obligationen in Eigenkapital (direkte Umwandlung):**

**Direkte Umwandlung:** man erhält Aktien der Gesellschaft, welche die Obligationen ausgibt.

Anzahl konvertierte Obligationen	70.000 St.
Nennwert Obligationen:	10,00 €
Nennwert Aktien:	10,00 €
berücksichtigter Kurs für Aktien	14,00 €
Umtauschverhältnis:	5 / 7 (für 7 Obligationen erhält man 5 Aktien)
Nennwert Obligationen	700.000,00
Nennwert Aktien	500.000,00
<b>Reservfonds Aufgeld Aktien</b>	<b>200.000,00</b>

**Buchungsjournal**

<b>Datum</b>	<b>Kurzbeschreibung</b>	<b>Kontenbezeichnungen</b>	<b>Soll</b>	<b>Haben</b>
01/09/n5	<i>Umwandlung Obligat.</i>	Konvertierbares Obligationsdarlehen	700.000,00	
		Gesellschaftskapital		500.000,00
		Reservfonds Aufgeld Aktien		200.000,00

**c) Indirekte Umwandlung** (von geringer Bedeutung)

In diesem Fall erhalten die Obligationäre Aktien anderer Gesellschaften. Dies setzt voraus, dass die Gesellschaft über ein Wertpapiervermögen in Form von Aktien verfügt.

**4.11. Übungen zu den Obligationen**

Ein Obligationsdarlehen wird zu folgenden Bedingungen ausgegeben:

Laufzeit Obligationsdarlehen	5 Jahre
Anzahl Obligationen	800.000 St.
Nennwert	10,00 €
Zinssatz p.a.	3,0%
Ausgabekurs (unter pari)	98,80
Ausgabedatum:	01/05/n0
Einzahlung der Obligationen:	15/05/n0
Bankspesen für Ausgabe	4.000,00 €
Zinstermine halbjährlich	01/05 - 01/11
Rückzahlung durch halbjährliche Auslosung (jeweils 10%)	

**a) Berechnungen zur Ausgabe**

**b) Buchungen zur Ausgabe****Buchungsjournal**

Datum	Sollkonten	Habenkonten	Soll	Haben

**c) Berechnungen zu den Zinsabschnitten und zur Rückzahlung (Auslösung)**

--

**d) Buchungen zu den Zinsabschnitten und zur Rückzahlung (Auslösung)****Buchungsjournal**

Datum	Sollkonten	Habenkonten	Soll	Haben

**e) Berechnungen zum Jahresabschluss (inkl. Abschluss G/V und SBK)**

<p><b>kompetenzmäßige Zinsen Jahr n0 = 21 % der gesamten Zinsen (=Annahme)</b></p>
--

**f) Buchungen zum Jahresabschluss****Buchungsjournal**

Datum	Sollkonten	Habenkonten	Soll	Haben

**g) Berechne den "Tel-quel-Kurs" für eine Obligation**

- ✓ Secco-Kurs der Obligation            99,3
- ✓ Verkaufsdatum                        10/07/n0
- ✓ Beginn Zinsperiode                01/03/n0
- ✓ Ende Zinsperiode                    01/09/n0
- ✓ Halbjahres-Zinssatz                1,50%

--

## 5. Sonderfälle - Argumente zur Vertiefung

41

### 5.1. Die Besteuerung der Personengesellschaften

Zwei direkte Steuern sind für die Personengesellschaften von Bedeutung

- a) die Einkommenssteuer "IRPEF"
- b) die Wertschöpfungssteuer "IRAP"

Nur die Wertschöpfungssteuer wird in der Buchhaltung der Gesellschaft aufwandsmäßig erfasst; die Einkommenssteuer betrifft die einzelnen Gesellschafter und scheint in der Buchhaltung eventuell als Privatentnahme auf, falls die Zahlung über ein betriebliches Bankkonto erfolgt.

#### 5.1.1. Einkommenssteuer "IRPEF"

Der Gewinn (Steuergrundlage) der Personengesellschaften unterliegt der **progressiven Einkommenssteuer IRPEF**, die jedoch nicht durch die Gesellschaft sondern durch die einzelnen Gesellschafter zu entrichten ist.

Die Gesellschaft ermittelt in ihrer Steuererklärung ("Modell SP" - Übersicht RF) lediglich die **Steuergrundlage** durch die folgende Berechnung:

<b>Handelsgewinn-/Verlust vor Steuern (laut Zivilgesetzbuch)</b>	
+ <b>gewinnerhöhende Posten</b>	
- <b>gewinnvermindernde Posten</b>	
= <b>Steuergrundlage IRPEF</b>	

Diese wird den Gesellschaftern im Verhältnis ihrer Gewinnanteile zugewiesen. Jeder versteuert seinen Anteil in der persönlichen Steuererklärung, wobei das Ausmaß der Steuer je nach individueller Situation unterschiedlich sein kann (Steuerprogression, Familiensituation usw.).

Nachdem die Gesellschaft kein Steuersubjekt für die Einkommenssteuer ist, kann sie die Forderungen für einbehaltene Vorsteuern (auf aktive Bankzinsen, auf Provisionen, auf Betriebsbeiträge usw.) nicht geltend machen.

Auch diese werden somit den Gesellschaftern im Verhältnis der Gewinnanteile zugewiesen. Diese bringen sie in ihrer Steuererklärung von der geschuldeten IRPEF in Abzug.

#### Beispiel zur Ermittlung der Steuergrundlage:

Gewinn vor Steuern laut Handelsbilanz	163.100,00
Mehrerlöse, deren Besteuerung auf 5 Jahre aufgeteilt wird - Gesamtbetrag:	20.000,00
steuerlich aufgeteilte Mehrerlöse von Vorjahren - zu versteuernde Fünftel	4.500,00
nicht absetzbare Abschreibungen (z.B. PKW's, Mobiltelefone usw.)	7.400,00
gebuchte Telefonspesen (nur zu 80% absetzbar) - Gesamtbetrag	11.000,00
Reparaturaufwände über der 5%-Grenze (aufzuteilen auf 5 Jahre)	12.000,00
absetzbares Fünftel der Reparaturen über der 5%-Grenze, betreffend Vorjahre	1.800,00
gebuchte und nicht absetzbare Rückstellungen (für Prozessspesen usw.)	6.200,00
Auflösung einer Rückstellung, die in Vorjahren bei deren Bildung nicht absetzbar war	4.800,00
gebuchte Abschreibung der Handelsforderungen von 900.000 € (steuerlich 0,5% absetzbar)	19.000,00
gebuchte Verwaltungsstrafen (nicht absetzbare Aufwände)	1.200,00
gebuchte Aufwände für PKW's, Motos (Treibstoff, Versicherungen usw.) - 20% absetzbar	9.000,00
nicht absetzbare Zinsen betreffend Aufschub von Steuerzahlungen	300,00
Abzüge im Zusammenhang mit der gezahlten IRAP (cuneo fiscale)	3.500,00

**Ermittlung der Steuergrundlage:**

<b>Handelsgewinn laut Bilanz</b>		163.100,00
<b>+ gewinnerhöhende Posten</b>		59.500,00
<i>1/5 des Mehrerlöses, der auf 5 Jahre verteilt wird</i>	4.000,00	
<i>steuerlich aufgeteilte Mehrerlöse von Vorjahren - zu versteuernde Fünftel</i>	4.500,00	
<i>nicht absetzbare Abschreibungen (z.B. PKW's, Handys usw.)</i>	7.400,00	
<i>nicht absetzbare Telefonspesen (20%)</i>	2.200,00	
<i>Reparaturen über der 5%-Grenze (aufzuteilen auf 5 Jahre)</i>	12.000,00	
<i>gebuchte und nicht absetzbare Rückstellungen (für Prozessspesen usw.)</i>	6.200,00	
<i>nicht absetzbare Abschreibung der Handelsforderungen</i>	14.500,00	
<i>gebuchte Verwaltungsstrafen (nicht absetzbare Aufwände)</i>	1.200,00	
<i>nicht absetzbare Aufwände für PKW's (Treibstoff, Versicherungen usw.)</i>	7.200,00	
<i>nicht absetzbare Zinsen betreffend Aufschub von Steuerzahlungen</i>	300,00	
<b>- gewinnvermindernde Posten</b>		-30.100,00
<i>gesamter Mehrerlös</i>	-20.000,00	
<i>1/5 der Reparaturen, die in Vorjahren über 5%-Grenze lagen</i>	-1.800,00	
<i>Auflösung einer in Vorjahren nicht absetzbaren Rückstellung</i>	-4.800,00	
<i>Abzüge im Zusammenhang mit der gezahlten IRAP (cuneo fiscale)</i>	-3.500,00	
<b>= Steuergrundlage IRPEF</b>		192.500,00
<b>Forderungen für Vorsteuern</b> (z. B. auf Aktivzinsen, Provisionen usw.)		500,00

Einkommen und Vorsteuern werden aufgrund der Gewinnanteile wie folgt zugewiesen:

<b>Gesellschafter</b>	<b>Anteil in %</b>	<b>Anteil Einkommen</b>	<b>Anteil Vorsteuern</b>
Gesellschafter A	50%	96.250,00	250,00
Gesellschafter B	30%	57.750,00	150,00
Gesellschafter C	20%	38.500,00	100,00

**Zusätzliche Annahmen für die Berechnung der Steuern des Gesellschafters A:**

- ✓ der Gesellschafter A verfügt über keine Zusatzeinkommen
- ✓ absetzbare Aufwendungen vom Einkommen (für INPS, Zusatzrenten usw.) 15.000,00
- ✓ Steuerabsetzbeträge für Familienlasten, Arztspesen, Versicherungen usw. 2.000,00
- ✓ Vorauszahlung IRPEF (100% der Vorjahressteuer) 23.500,00

Für die Berechnung der Einkommenssteuer kommt die aktuelle Steuertabelle zur Anwendung:

jährliche Einkommensstufen in €		Steuersätze	Steuer progressiv
von	bis		
	15.000,00	23%	3.450,00
15.000,00	28.000,00	27%	6.960,00
28.000,00	55.000,00	38%	17.220,00
55.000,00	75.000,00	41%	25.420,00
ab 75.000,00	unbegrenzt	43%	

**Berechnungen in der Steuererklärung (Modell "PF")**

<b>GESAMTEINKOMMEN</b> ( <i>Anteil Einkommen abzüglich Verlustvortrag</i> )				<b>96.250</b>
- Absetzbare Aufwendungen vom Einkommen ( <i>INPS-Beiträge, Zusatzrenten</i> )				-15.000
<b>= STEUERGRUNDLAGE IRPEF</b>				<b>81.250</b>
	Einkommensstufen	Steuersätze	Steuer	
<b>BRUTTOSTEUER</b>	15.000,00	23%	3.450,00	
<b>I R P E F</b>	13.000,00	27%	3.510,00	<b>28.108</b>
	27.000,00	38%	10.260,00	
	20.000,00	41%	8.200,00	
	6.250,00	43%	2.687,50	
- Steuerabsetzbeträge ( <i>für Arztspesen, Lebensversicherungen, Familienlasten, ...</i> )				<b>-2.000</b>
<b>= NETTOSTEUER</b>				<b>26.108</b>
- Steuereinbehalte ( <i>Anteil an den Vorsteuern der Gesellschaft</i> )				<b>-250</b>
<b>= DIFFERENZ</b>				<b>25.858</b>
- Akontozahlungen IRPEF				<b>-23.500</b>
<b>= SALDO IRPEF ZU LASTEN</b>				<b>2.358</b>

Die anderen Gesellschafter fallen in eine niedrigere Steuerprogression, sofern sie keine zusätzlichen Einkommen aufweisen.

Die Einkommenssteuer der einzelnen Gesellschafter findet in der Buchhaltung der OHG im Normalfall keine Berücksichtigung. Nur falls die Gesellschaft die Zahlung der Steuern übernimmt, sind Privatentnahmen zu verbuchen.

**5.1.2. Wertschöpfungssteuer "IRAP" (Imposta regionale sulle attività produttive)**

Grundsätzlich unterliegen alle Unternehmen und Freiberufler der Wertschöpfungssteuer IRAP.

Für die Ermittlung der Steuergrundlage sind mehrere Positionen der Erfolgsrechnung nicht zu berücksichtigen:

- Personalaufwände**, mit der Ausnahme folgender Posten:
  - Lohnkosten für Lehrlinge, Behinderte, Ausbildungsverträge
  - Lohnkosten für Forschung und Entwicklung
  - Unfallversicherungsprämien INAIL
- die **Zinsaufwände** und **Zinserträge**
- die Bildung der **Rückstellungen**
- die **Vergütungen** für Verwalter und freie Mitarbeiter (Projektarbeit, Mini Co.co.co usw.)

Um personalintensive Unternehmen zu entlasten, sind in der Zwischenzeit die Personalaufwände (Löhne + Sozialabgaben) für **unbefristet Beschäftigte** zur Gänze absetzbar.

Nähere Details zur Berechnung der Steuergrundlage werden in der 5. Klasse behandelt.

**Aktueller Steuersatz** für die Provinz Bozen = **2,68%**



**Beispiel zur Berechnung und Verbuchung mit IRAP-Guthaben und Vorjahresschuld**

✓ Wert der Produktion brutto	2.950.000,00
✓ Abzüge für Personal (Art. 11) - Freibeträge, Sozialabgaben, restl. Spesen	595.000,00
✓ IRAP-Saldo des Jahres n0 (Schuld des Vorjahres)	4.500,00
✓ Vorauszahlung IRAP (100% der Vorjahressteuer) in 2 Raten zu 40% + 60%	79.000,00

<b>WERT DER PRODUKTION (brutto)</b>	<b>2.950.000,00</b>
- Abzüge für Personal (Art. 11)	595.000,00
<b>= Nettowert (Steuergrundlage IRAP)</b>	<b>2.355.000,00</b>
<b>STEUER IRAP 2,68%</b>	<b>63.114,00</b>
- Steuervorauszahlung IRAP	79.000,00
<b>= Saldo IRAP zu Gunsten</b>	<b>15.886,00</b>

**Buchungsjournal**

<i>Datum</i>	<i>Kurzbeschreibung</i>	<i>Kontenbezeichnungen</i>	<i>Soll</i>	<i>Haben</i>
01/01/n1	Eröffnung	Eröffnungsbilanzkonto Verb./ IRAP	4.500,00	4.500,00
30/06/n1	F24 Ak-Saldo IRAP	Ford./ Akonto IRAP Verb./ IRAP Bankkontokorrent	31.600,00 4.500,00	36.100,00
30/11/n1	F24 Akonto IRAP	Ford./ Akonto IRAP Bankkontokorrent	47.400,00	47.400,00
31/12/n1	Liquidierung IRAP	Steueraufwand IRAP Guthaben IRAP Ford./ Akonto IRAP	63.114,00 15.886,00	79.000,00
31/12/n1	Abschluss G/V	Gewinn- und Verlustkonto Steueraufwand IRAP	63.114,00	63.114,00
31/12/n1	Abschluss SBK	Schlussbilanzkonto Guthaben IRAP	15.886,00	15.886,00
01/01/n2	Eröffnung	Guthaben IRAP Eröffnungsbilanzkonto	15.886,00	15.886,00
30/06/n2	F24 Ak. IRAP (40%)	Ford./ Akonto IRAP Guthaben IRAP Bankkontokorrent	25.245,60	15.886,00 9.359,60

**Beispiel zur Berechnung und Verbuchung mit IRAP-Schuld und Vorjahresguthaben**

✓ Wert der Produktion brutto	2.950.000,00
✓ Abzüge für Personal (Art. 11) - Freibeträge + Sozialabgaben	595.000,00
✓ IRAP-Saldo des Jahres n0 (Guthaben des Vorjahres)	6.500,00
✓ Vorauszahlung IRAP (100% der Vorjahressteuer) in 2 Raten zu 40% + 60%	60.000,00

<b>WERT DER PRODUKTION (brutto)</b>	2.950.000,00
- Abzüge für Personal (Art. 11)	595.000,00
<b>= Nettowert (Steuergrundlage IRAP)</b>	<b>2.355.000,00</b>
<b>STEUER IRAP 2,68%</b>	63.114,00
- Steuervorauszahlung IRAP	63.000,00
<b>= Saldo IRAP zu Lasten</b>	<b>114,00</b>

**Buchungsjournal**

<b>Datum</b>	<b>Kurzbeschreibung</b>	<b>Kontenbezeichnungen</b>	<b>Soll</b>	<b>Haben</b>
01/01/n1	Eröffnung	Guthaben / IRAP Eröffnungsbilanzkonto	6.500,00	6.500,00
30/06/n1	F24 Ak-Saldo IRAP	Ford./ Akonto IRAP Guthaben / IRAP Bankkontokorrent	25.200,00	6.500,00 18.700,00
30/11/n1	F24 Akonto IRAP	Ford./ Akonto IRAP Bankkontokorrent	37.800,00	37.800,00
31/12/n1	Liquidierung IRAP	Steueraufwand IRAP Verb./ IRAP Ford./ Akonto IRAP	63.114,00	114,00 63.000,00
31/12/n1	Abschluss G/V	Gewinn- und Verlustkonto Steueraufwand IRAP	63.114,00	63.114,00
31/12/n1	Abschluss SBK	Verb./ IRAP Schlussbilanzkonto	114,00	114,00
01/01/n2	Eröffnung	Eröffnungsbilanzkonto Verb./ IRAP	114,00	114,00
30/06/n2	F24 Ak. IRAP (40%)	Ford./ Akonto IRAP Verb./ IRAP Bankkontokorrent	24.993,14 114,00	25.107,14

**5.1.3. Übung zur Berechnung der Steuerbelastung eines Gesellschafters****Angaben zur Ermittlung der Steuergrundlage:**

Gewinn vor Steuern laut Handelsbilanz	145.000,00
Mehrerlöse, deren Besteuerung auf 5 Jahre aufgeteilt wird - Gesamtbetrag:	15.000,00
nicht absetzbare Abschreibungen (z.B. PKW's, Handys usw.)	17.000,00
gebuchte Telefonspesen (ab 2007 nur mehr zu 80% absetzbar) - Gesamtbetrag	5.500,00
Reparaturaufwände über der 5%-Grenze (aufzuteilen auf 5 Jahre)	12.000,00
absetzbares Fünftel der Reparaturen über der 5%-Grenze, betreffend Vorjahre	2.700,00
gebuchte und nicht absetzbare Rückstellungen (für Prozessspesen usw.)	2.500,00
Auflösung einer Rückstellung, die in Vorjahren bei deren Bildung nicht absetzbar war	5.000,00
gebuchte Aufwände für PKW's, Motos (Treibstoff, Versicherungen usw.) - 20% absetzbar	3.000,00
Forderungen für einbehaltene Vorsteuern (z. B. auf Aktivzinsen, Provisionen usw.)	400,00
Abzüge im Zusammenhang mit der gezahlten IRAP (cuneo fiscale)	300,00

**Ermittlung der Steuergrundlage:**

<b>Handelsgewinn laut Bilanz</b>		
<b>+ gewinnerhöhende Posten</b>	<i>Teilbeträge</i>	
<b>- gewinnvermindernde Posten</b>	<i>Teilbeträge</i>	
<b>= Steuergrundlage IRPEF</b>		
<b>Forderungen für Vorsteuern</b> (z. B. auf Aktivzinsen, Provisionen usw.)		

**Gewinnaufteilung**

<i>Gesellschafter</i>	<i>Anteil in %</i>	<i>Anteil Einkommen</i>	<i>Anteil Vorsteuern</i>
Gesellschafter A	55%		
Gesellschafter B	45%		

**Berechne die Einkommenssteuern des Gesellschafters A aufgrund folgender Zusatzangaben:**

- ✓ der Gesellschafter verfügt über keine Zusatzeinkommen
- ✓ absetzbare Aufwendungen vom Einkommen (für INPS, Zusatzrenten usw.) 12.000,00
- ✓ Steuerabsetzbeträge für Familienlasten, Arztspesen, Versicherungen usw. 6.000,00
- ✓ Vorauszahlung IRPEF (100% der Vorjahressteuer) 12.500,00

**Berechnungen in der Steuererklärung (Modell "PF")**

<b>GESAMTEINKOMMEN</b> ( <i>Anteil Einkommen abzüglich Verlustvortrag</i> )				
- Absetzbare Aufwendungen vom Einkommen ( <i>INPS-Beiträge, Zusatzrenten</i> )				
<b>= STEUERGRUNDLAGE IRPEF</b>				
<b>BRUTTOSTEUER I R P E F</b> <i>(siehe Tabelle gelöstes Beispiel)</i>	<i>Einkommensstufen</i>	<i>Steuersätze</i>	<i>Steuer</i>	
- Steuerabsetzbeträge ( <i>für Arztspesen, Lebensversicherungen, Familienlasten, ...</i> )				
<b>= NETTOSTEUER</b>				
- Steuereinbehalte ( <i>Anteil an den Vorsteuern der Gesellschaft</i> )				
<b>= DIFFERENZ</b>				
- Akontozahlungen IRPEF				
<b>= SALDO IRPEF ZU LASTEN</b>				

### 5.1.4. Übung zur Berechnung und Verbuchung der Wertschöpfungssteuer IRAP

Steuergrundlage für IRAP Jahr n1	530.000,00
Steuersatz IRAP	2,68%
Guthaben IRAP aus dem Jahr n0	2.500,00
Guthaben IRAP kompensiert im F24	2.500,00 (mit 1. Akontozahlung IRAP - 30/06/n1)
1. Akontozahlung IRAP für Jahr n1	5.200,00 (30/06/n1)
2. Akontozahlung IRAP für Jahr n1	7.800,00 (30/11/n1)

#### a) Berechne die IRAP für das Jahr n1 und das 1. Akonto IRAP für das Jahr n2

<b>STEUERGRUNDLAGE IRAP n1</b>	
<b>Steuer IRAP 2,68%</b>	
Guthaben IRAP Vorjahr	
Guthaben IRAP Vorjahr kompensiert im F24	
Steuervorauszahlung IRAP	
<b>Saldo IRAP / Schuld</b>	
Berechnung 1. Akonto IRAP (40% von 100%)	

#### Buchungsjournal

Datum	Sollkonten	Habenkonten	Soll	Haben

### 5.2. Der Austritt von Gesellschaftern aus Personengesellschaften

Der Gründungsvertrag sieht die Dauer der Gesellschaft vor und auch die Gründe für den möglichen Austritt einzelner Gesellschafter.

Manchmal ist auch bereits vorgesehen, wer in die Quote des austretenden Gesellschafters eintritt (z.B. Erben); in solchen Fällen ändert sich am Kapital der Gesellschaft nichts.

Der Austritt von Gesellschaftern gegen Auszahlung des Kapitalanteils führt in der Praxis meistens zu wirtschaftlichen Problemen und kann den Bestand der Gesellschaft sogar gefährden. Auszuzahlen ist nicht nur das ursprünglich eingebrachte Kapital, sondern auch der angereifte Mehrwert, der in einer außerordentlichen Bilanz ermittelt wird, in welcher auch die stillen Reserven aufgedeckt werden.

#### Besonderheiten der außerordentlichen Bilanzen:

- ✓ Anlagegüter, Vorräte werden zum Marktwert angesetzt
- ✓ Forderungen zum Einbringlichkeitswert
- ✓ der angereifte Firmenwert wird mit berücksichtigt (oft größter Posten)

Die Festlegung des Mehrwertes hängt natürlich auch von der Verhandlungsstärke der einzelnen Gesellschafter ab und entspricht nicht immer der effektiven wirtschaftlichen Situation des Unternehmens. Der Grund des Austritts ist da von Bedeutung.

#### Beispiel zum Austritt mit 10/05/n0:

Der Gesellschafter A einer OHG tritt aus Altersgründen aus und verlangt die Auszahlung seiner Quote. Die OHG weist folgende Daten auf:

Gesellschaftskapital	500.000,00 (= Nominalwert)
bestehender freiwilliger Reservefonds	130.000,00
bestehende Aufwertungsreserve Gesetz Nr. ....	20.000,00
Bewertung Unternehmen in außerordentlicher Bilanz	740.000,00 (= wirtschaftl. Wert)
Anteil des Gesellschafters am Gesellschaftskapital	30%

#### a) Berechnungen:

Anteil des Gesellschafters A am wirtschaftlichen Wert	222.000,00
Anteil des Gesellschafters A am Gesellschaftskapital	150.000,00
<b>Mehrwert (=Differenz)</b>	<b>72.000,00</b>

Der Mehrwert wird in diesem Fall von den Reservefonds ausgebucht, während der nominale Teil das Gesellschaftskapital vermindert.

Sind keine Reserven vorhanden, könnte der Mehrwert von den verbleibenden Gesellschaftern auch privat entrichtet werden.

#### b) Buchungen

##### Buchungsjournal

Datum	Kurzbeschreibung	Kontenbezeichnungen	Soll	Haben
01/01/n0	Eröffnung	Eröffnungsbilanzkonto	650.000,00	
		Gesellschaftskapital		500.000,00
		außerordentlicher Reservefonds		130.000,00
		Aufwertungsreserve Gesetz ....		20.000,00
10/05/n0	Austritt Ges. A	Gesellschaftskapital	150.000,00	
		außerordentlicher Reservefonds	72.000,00	
		Verb./ Austritt Gesellschafter A		222.000,00
20/05/n1	Auszahlung Ges. A	Verb./ Austritt Gesellschafter A	222.000,00	
		Bankkontokorrent		222.000,00

### 5.3. Übung zum Austritt eines Gesellschafters aus einer OHG

Der Gesellschafter A tritt aus Altersgründen aus und verlangt die Auszahlung seiner Quote.

✓ Gesellschaftskapital	300.000,00
✓ bestehender freiwilliger Reservefonds	35.000,00
✓ bestehende Aufwertungsreserve Gesetz Nr. ....	16.000,00
✓ Bewertung des Unternehmens in einer außerordentlichen Bilanz	420.000,00
✓ Verminderung des Gesellschaftskapitals um	100.000,00

**Berechnungen:**

Anteil des Gesellschafters A am Gesellschaftskapital:	
Anteil des Gesellschafters A am Gesellschaftskapital in %:	
Anteil des Gesellschafters A am wirtschaftlichen Wert:	
Mehrwert abzudecken durch vorhandene Reserven:	

**Buchungsjournal**

Datum	Sollkonten	Habenkonten	Soll	Haben

**Erkläre die Besonderheiten der außerordentlichen Bilanzen**

---



---



---



---



---



---

#### 5.4. Akonti auf Dividenden (AG)

Bereits im Laufe des Geschäftsjahres können Akonti auf die Dividenden ausgezahlt werden, wenn bereits mit Sicherheit ein Gewinn angereift ist.

##### Voraussetzungen

- ✓ Der Gründungsvertrag (Statut) muss die Möglichkeit vorsehen.
- ✓ Die Gesellschaft muss der Pflicht der Bilanzrevision unterliegen.
- ✓ Die Entscheidung des Verwaltungsrates muss auf der Basis einer außerordentlichen Bilanz erfolgen, die bereits angereifte Gewinne belegt.
- ✓ In der Bilanz dürfen keine Verluste aufscheinen.

Die Höhe der Akonti darf den kleineren der zwei nachfolgenden Werte nicht überschreiten:

- ✓ bereits angereifter Gewinn (Handelsgewinn) abzüglich der Pflichtreserven
- ✓ verfügbare Reserven

**Beispiel:** Ausschüttung von Akonti auf Dividenden in Höhe von € 300.000,00

##### Buchungsjournal:

<i>Datum</i>	<i>Kurzbeschreibung</i>	<i>Kontenbezeichnungen</i>	<i>Soll</i>	<i>Haben</i>
30/08/n1	Akonti Dividenden	Akonti auf Dividenden	300.000,00	
		Verb./Aktionäre Akonti Dividenden		300.000,00
30/08/n1	Akonti Dividenden	Verb./Aktionäre Akonti Dividenden	300.000,00	
		Bankkontokorrent		222.000,00
		Verb./ Vorsteuern Dividenden		78.000,00

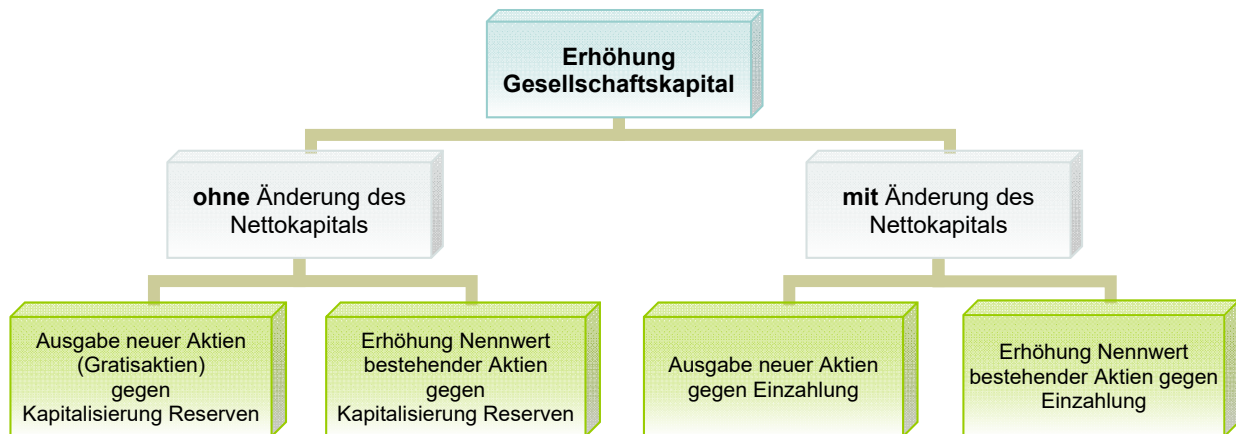
Falls die Gesellschaft an der Börse notiert, wird der Steuereinbehalt von der auszahlenden Bank entrichtet.

Bei der Gewinnverwendung im Folgejahr werden die Akonti auf Dividenden abgezogen.

##### Buchungsjournal:

<i>Datum</i>	<i>Kurzbeschreibung</i>	<i>Kontenbezeichnungen</i>	<i>Soll</i>	<i>Haben</i>
30/04/n2	Gewinnverwendung	Jahresgewinn n1	600.000,00	
		gesetzlicher Reservefonds		30.000,00
		statutarischer Reservefonds		42.000,00
		Verb./ Tantiemen		17.100,00
		<b>Akonti auf Dividenden</b>		<b>300.000,00</b>
		Verb./ Aktionäre Dividenden		210.900,00

## 5.5. Erhöhung des Gesellschaftskapitals (AG)



### a) Ohne Änderung des Nettokapitals (Eigenkapitals) - keine Einzahlungen

Es handelt sich eigentlich nur um die Umbuchung von **Reserven (Rücklagen)**, die durchgeführt wird, wenn bereits aus anderen Gründen der Gesellschaftsvertrag zu ändern ist und somit keine zusätzlichen Kosten entstehen. Voraussetzung ist natürlich das Vorhandensein von Reserven.

**Vorteil:** das Gesellschaftskapital scheint auf den Dokumenten der AG / GmbH auf; ein höherer Betrag erhöht die Kreditwürdigkeit gegenüber Lieferanten.

Durch die Erhöhung der Anzahl der Aktien, sinkt bei gleichbleibender Nachfrage der Marktwert (Kurs) derselben.

Technisch gibt es zwei Möglichkeiten der Kapitalerhöhung:

- ✓ Ausgabe von Gratisaktien
- ✓ Erhöhung des Nennwertes der bestehenden Aktien

In beiden Fällen erfolgt die Erhöhung durch die Kapitalisierung von verfügbaren Reserven:

- ✓ außerordentliche Reserven
- ✓ gesetzliche Reserve, für den Teil der 20% des Gesellschaftskapitals überschreitet
- ✓ statutarische Reserve, durch Beschluss der außerordentlichen Generalversammlung
- ✓ andere Reserven (Reserve Aufgeld Aktien, Aufwertungsreserven) im Rahmen ihrer Verfügbarkeit.

### Buchungsjournal - Kapitalerhöhung unter Verwendung der außerordentlichen Reserven

Datum	Kurzbeschreibung	Kontenbezeichnungen	Soll	Haben
10/ 08/n0	Kapitalerhöhung	außerordentlicher Reservefonds	300.000,00	
		Gesellschaftskapital		300.000,00

### b) mit Änderung des Nettokapitals (effektive Kapitalerhöhung) - mit Einzahlung

Das Eigenkapital nimmt effektiv zu, da Einzahlungen erfolgen. Die verschiedenen Möglichkeiten:

- ✓ **Erhöhung des Nennwertes** der bestehenden Aktien: das ist in der Praxis nur bei Gesellschaften mit einer geringen Anzahl von Gesellschaftern möglich, da alle Aktien davon betroffen sind und alle zur Einzahlung bereit sein müssten.
- ✓ **Ausgabe neuer Aktien** gegen Einzahlung: dies ist der Normalfall.  
Zu berücksichtigen ist in diesem Zusammenhang das "**Optionsrecht**" (=Vorkaufsrecht), das die alten



Aktionäre haben. Will ein Aktionär keine neuen Aktien erwerben, kann er das Optionsrecht auch verkaufen. Der Preis ist abhängig vom Marktwert der Aktien und dem Ausgabekurs. Je günstiger der Ausgabekurs, desto höher ist der Preis für das Optionsrecht.

In diesem Zusammenhang besteht die Pflicht eine außerordentliche Bilanz zu erstellen, aus welcher der wirtschaftliche Wert der Gesellschaft resultiert, der für die Bestimmung des Ausgabekurses von Bedeutung ist. Für börsennotierende Gesellschaften sind auch die Notierungen des letzten Semesters ausschlaggebend.

Der Ausgabekurs ist somit meistens "über pari". Das entstehende **Aufgeld ("Agio")** wird begründet durch:

- ◆ vorhandene Reserven, die das Nettokapital erhöhen (Reservefonds Aufgeld Aktien),
- ◆ durch im Laufe des Jahres bereits angereifte Gewinne (Reservefonds Gewinnausgleich),
- ◆ durch die entstehenden Spesen (Reservefonds Spesenvergütungen).

#### Beispiel zur Kapitalerhöhung - Ausgabe "über pari"

Anzahl Aktien:	50.000 St.		
Nennwert:	10,00 €		
Ausgabekurs:	12,00 €	} 13,40 €	
Gewinnausgleich:	1,20 €		
Spesenvergütung:	0,20 €		

#### Buchungsjournal:

Datum	Kurzbeschreibung	Kontenbezeichnungen	Soll	Haben
01/ 07/n0	Kapitalerhöhung	Ford./ Aktionäre gezeichnete Aktien	670.000,00	
		Gesellschaftskapital		500.000,00
		Reservefonds Aufgeld Aktien		100.000,00
		Reservefonds Gewinnausgleich		60.000,00
		Reservefonds Spesenvergütungen		10.000,00
01/ 07/n0	Kapitalerhöhung	Bankkontokorrent	670.000,00	
		Ford./ Aktionäre gezeichnete Aktien		670.000,00

#### Reservefonds Spesenvergütungen Kapitalerhöhung:

Dieser dient zur Abdeckung der entstehenden Erweiterungsspesen und wird nach Erfassung derselben mit diesen ausgeglichen.

- ✓ Ist der Fonds höher als die effektiven Erweiterungsspesen, wird die Differenz auf den "Reservefonds Aufgeld Aktien" umgebucht.
- ✓ Reicht der Fonds zur Abdeckung der Spesen nicht aus, bleibt der Differenzbetrag auf dem Konto "Gründungs-/ Erweiterungsspesen" offen und wird auf 5 Jahre verteilt.

Beispiel:	Variante A	Variante B
Erweiterungsspesen	12.000,00	9.000,00
Reserve Spesenvergütung:	10.000,00	10.000,00
Differenzbetrag:	-2.000,00	1.000,00

**Buchungsjournal Variante A:**

<i>Datum</i>	<i>Kurzbeschreibung</i>	<i>Kontenbezeichnungen</i>	<i>Soll</i>	<i>Haben</i>
31/ 07/n0	<i>Umbuchung</i>	Reservefonds Spesenvergütungen Gründungs-/ Erweiterungsspesen	10.000,00	10.000,00
31/ 12/n0	<i>Jahresabschluss</i>	Abschr. Gründungs-/Erweiterungssp. Gründungs-/ Erweiterungsspesen	400,00	400,00
31/ 12/n0	<i>Jahresabschluss</i>	Schlussbilanzkonto Gründungs-/ Erweiterungsspesen	1.600,00	1.600,00

**Buchungsjournal Variante B:**

<i>Datum</i>	<i>Kurzbeschreibung</i>	<i>Kontenbezeichnungen</i>	<i>Soll</i>	<i>Haben</i>
31/ 07/n0	<i>Umbuchung</i>	Reservefonds Spesenvergütungen Gründungs-/ Erweiterungsspesen Reservefonds Aufgeld Aktien	10.000,00	9.000,00 1.000,00

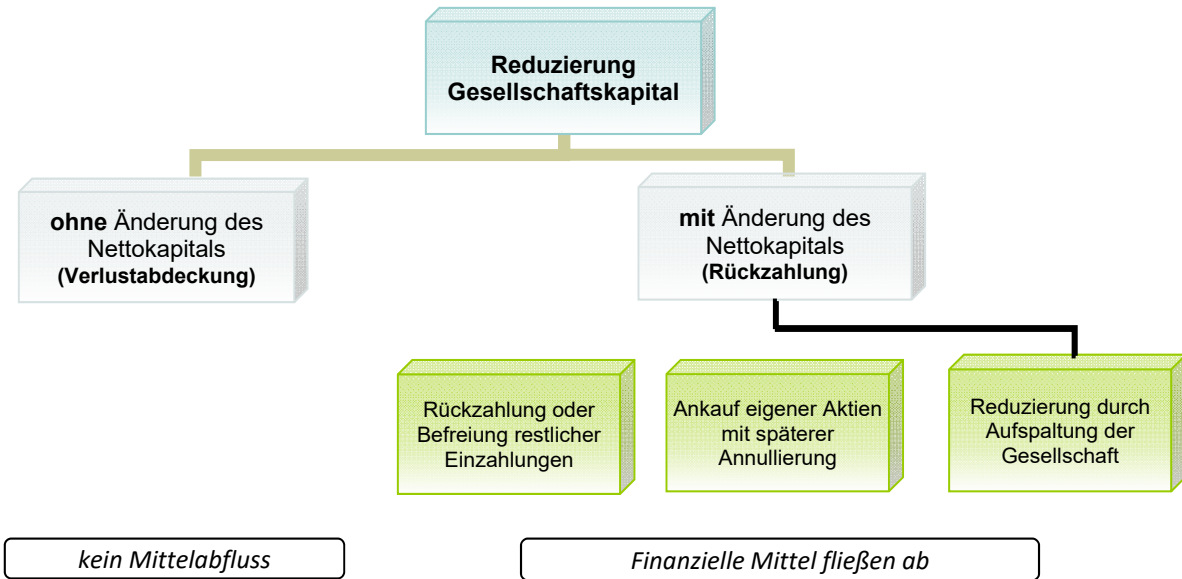
Bei der Variante B scheinen die Erweiterungsspesen in der Bilanz nicht mehr auf, da sie vollständig abgedeckt wurden.

Der "**Reservefonds Aufgeld Aktien**" und der "**Reservefonds Gewinnausgleich**" stellen Kapitalreserven dar und sind im Fall der Verteilung nicht zu besteuern. Sie werden verwendet:

- ◆ zur Abdeckung von Verlusten,
- ◆ zur Ausgabe von Gratisaktien,
- ◆ zur Erhöhung der gesetzlichen und statutarischen Reserven,
- ◆ zur Erhöhung der Dividenden (=Verteilung).

Der "Reservefonds Aufgeld Aktien" kann allerdings erst zur Verteilung gelangen, wenn die gesetzliche Reserve 20% des Gesellschaftskapitals erreicht hat.

### 5.6. Reduzierung des Gesellschaftskapitals (AG)



#### 5.6.1. Reduzierung des Gesellschaftskapitals ohne Rückzahlung

Verluste wirken sich negativ auf das Nettokapital der Gesellschaften aus.

Fehlen Gewinnvorträge oder ausreichende Reserven, ist die Kapitalherabsetzung die einzige Möglichkeit, die Verluste aus der Bilanz zu entfernen.

Die Kapitalherabsetzung ist verpflichtend, wenn der Verlust 1/3 des Gesellschaftskapitals überschreitet und es innerhalb des darauffolgenden Geschäftsjahres nicht gelingt den Verlust auf unter 1/3 auszugleichen. Die Reduzierung des Kapitals erfordert die Abänderung des Gesellschaftsvertrages, mit Hinterlegung beim Handelsregister.

Die Mindestgrenze (50.000,00 € für AG) darf natürlich nicht unterschritten werden, ohne gleichzeitig eine Kapitalerhöhung zu beschließen oder die Gesellschaft in eine andere Rechtsform umzuwandeln.

#### Beispiel:

Das Kapital einer AG setzt sich wie folgt zusammen:

Gesellschaftskapital	900.000,00
Gesetzlicher Reservefonds	50.000,00
Statutarischer Reservefonds	30.000,00
Verlustvortrag n0	-12.000,00
Jahresverlust n1	-148.000,00
<b>Nettokapital</b>	<b>820.000,00</b>

*Im Juli n2 beschließt die Gesellschaft die Verluste durch Auflösung der vorhandenen Reserven und die Herabsetzung des Gesellschaftskapitals auszugleichen. Dabei ergeben sich folgende Buchungen:*

#### Buchungsjournal B:

Datum	Kurzbeschreibung	Kontenbezeichnungen	Soll	Haben
31/ 07/n0	Umbuchung	Gesetzlicher Reservefonds	50.000,00	
		Statutarischer Reservefonds	30.000,00	
		Gesellschaftskapital	80.000,00	
		Verlustvortrag n0		12.000,00
		Jahresverlust n1		148.000,00

## 5.6.2. Reduzierung des Gesellschaftskapitals mit Rückzahlung

- Gründe:** ✓ Die Gesellschaft ist überkapitalisiert; zur Erreichung des Gesellschaftszweckes reicht auch ein kleineres Kapital.
- ✓ Bereiche werden ausgegliedert, die Tätigkeit wird eingeschränkt.
- ✓ Aufspaltung der Gesellschaft: Teile des Kapitals werden auf bestehende oder neu gegründete Gesellschaften übertragen.

In all diesen Fällen erfolgt die effektive Verminderung des Gesellschaftskapitals.

### a) Verminderung des Nennwertes aller Aktien und entsprechende Rückzahlung

<i>Beispiel:</i>	<i>vor Reduzierung</i>	<i>nach Reduzierung</i>
Anzahl der Aktien	500.000	500.000
Nennwert der Aktien	10,00 €	9,00 €
Gesellschaftskapital	5.000.000,00	4.500.000,00

#### Buchungsjournal:

<i>Datum</i>	<i>Kurzbeschreibung</i>	<i>Kontenbezeichnungen</i>	<i>Soll</i>	<i>Haben</i>
31/ 07/n0	<i>Kapitalreduzierung</i>	Gesellschaftskapital	500.000,00	
		Verb./ Rückzahlung Aktionäre		500.000,00
31/ 12/n0	<i>Kapitalreduzierung</i>	Verb./ Rückzahlung Aktionäre	500.000,00	
		Bankkontokorrent		500.000,00

### b) Auslosung einer bestimmten Anzahl von Aktien und entsprechende Rückzahlung

<i>Beispiel:</i>	<i>vor Reduzierung</i>	<i>nach Reduzierung</i>
Anzahl der Aktien	500.000	430.000
Nennwert der Aktien	10,00 €	10,00 €
Gesellschaftskapital	5.000.000,00	4.300.000,00

#### Buchungsjournal:

<i>Datum</i>	<i>Kurzbeschreibung</i>	<i>Kontenbezeichnungen</i>	<i>Soll</i>	<i>Haben</i>
31/ 07/n0	<i>Kapitalreduzierung</i>	Gesellschaftskapital	700.000,00	
		Verb./ ausgeloste Aktien		700.000,00
31/ 12/n0	<i>Kapitalreduzierung</i>	Verb./ ausgeloste Aktien	700.000,00	
		Bankkontokorrent		700.000,00

### c) Befreiung von der Einzahlung des restlichen Kapitals

<i>Beispiel:</i>	<i>vor Reduzierung</i>	<i>nach Reduzierung</i>
Anzahl der Aktien	500.000	500.000
Nennwert der Aktien	10,00 €	8,50 €
Gesellschaftskapital	5.000.000,00	4.250.000,00

#### Buchungsjournal:

<i>Datum</i>	<i>Kurzbeschreibung</i>	<i>Kontenbezeichnungen</i>	<i>Soll</i>	<i>Haben</i>
31/ 07/n0	<i>Kapitalreduzierung</i>	Gesellschaftskapital	750.000,00	
		Ford./ Aktionäre gezeichnete Aktien		750.000,00

**d) Kapitalverminderung durch Ankauf eigener Aktien mit anschließender Annullierung**

Die außerordentliche Generalversammlung kann die Kapitalherabsetzung durch den Ankauf eigener Aktien mit anschließender Annullierung beschließen.

Der Ankaufspreis (Kurs) kann "pari", "über pari" oder "unter pari" sein:

- ✓ **Ankauf zum Nennwert (pari):** Kaufpreis entspricht der Kapitalherabsetzung (seltener Fall)

**Beispiel:**

Anzahl der Aktien	500.000	Anzahl der zu kaufenden Aktien	50.000
Nennwert / Aktie	10,00 €	Kaufpreis der Aktien	10,00 €
Gesellschaftskapital	5.000.000,00	Kaufpreis gesamt	500.000,00
		Kapitalherabsetzung	500.000,00

**Buchungsjournal:**

Datum	Kurzbeschreibung	Kontenbezeichnungen	Soll	Haben
31/ 07/n0	Kauf eigene Aktien	Negative Reserve eigene Aktien	500.000,00	
		Bankkontokorrent		500.000,00
31/ 07/n0	Kapitalreduzierung (Annullierung)	Gesellschaftskapital	500.000,00	
		Negative Reserve eigene Aktien		500.000,00

- ✓ **Ankauf "über pari"** (Kaufpreis > Nennwert):

**Beispiel:**

Anzahl der Aktien	500.000	Anzahl der zu kaufenden Aktien	50.000
Nennwert / Aktie	10,00 €	Kaufpreis der Aktien	12,00 €
Gesellschaftskapital	5.000.000,00	Kaufpreis gesamt	600.000,00
Agio-Rücklage	70.000,00	Kapitalherabsetzung	500.000,00

**Buchungsjournal:**

Datum	Kurzbeschreibung	Kontenbezeichnungen	Soll	Haben
31/ 07/n0	Kauf eigene Aktien	Negative Reserve eigene Aktien	600.000,00	
		Bankkontokorrent		600.000,00
31/ 07/n0	Kapitalreduzierung	Gesellschaftskapital	500.000,00	
		Reservfonds Aufgeld Aktien	70.000,00	
		Außerordentlicher Reservfonds	30.000,00	
		Negative Reserve eigene Aktien		600.000,00

- ✓ **Ankauf "unter pari"** (Kaufpreis < Nennwert):

Die positive Differenz wird nicht als Ertrag gebucht, sondern dem "Reservfonds Aufgeld Aktien" zugewiesen.

**Beispiel:**

Anzahl der Aktien	500.000	Anzahl der zu kaufenden Aktien	50.000
Nennwert / Aktie	10,00 €	Kaufpreis der Aktien	9,30 €
Gesellschaftskapital	5.000.000,00	Kaufpreis gesamt	465.000,00
Agio-Rücklage	70.000,00	Kapitalherabsetzung	500.000,00

**Buchungsjournal:**

<i>Datum</i>	<i>Kurzbeschreibung</i>	<i>Kontenbezeichnungen</i>	<i>Soll</i>	<i>Haben</i>
31/ 07/n0	<i>Kauf eigene Aktien</i>	Negative Reserve eigene Aktien	465.000,00	
		Bankkontokorrent		465.000,00
31/ 07/n0	<i>Kapitalreduzierung</i>	Gesellschaftskapital	500.000,00	
		Reservefonds Aufgeld Aktien		35.000,00
		Negative Reserve eigene Aktien		465.000,00

Die negativen bzw. positiven Differenzen, die sich beim Ankauf ergeben, sind auch **steuerlich** nicht als Erfolgselemente zu berücksichtigen.

**5.7. Der Ankauf eigener Aktien**

Eigene Aktien können nicht nur zwecks Reduzierung des Gesellschaftskapitals sondern auch aus anderen Gründen gekauft werden:

- ✓ **Zur Stützung des Kurses** der Aktien: das Angebot sinkt, der Preis steigt.
- ✓ Man will verhindern, dass bestimmte Gruppen größere Beteiligungen erwerben.
- ✓ Sie werden gekauft, um sie an neue Gesellschafter abzutreten oder um Beteiligungen in anderen Gesellschaften zu erwerben.
- ✓ Man will durch den späteren Verkauf Kursgewinne erzielen.

**Das Zivilgesetz sieht Einschränkungen vor:**

- ✓ Beschluss der außerordentlichen Generalversammlung ist erforderlich;
- ✓ der Nennwert der eigenen Aktien darf 10% des Gesellschaftskapitals nicht überschreiten;
- ✓ der Kaufpreis muss vollständig durch verteilbare Gewinne und frei verfügbare Reserven abgedeckt werden.

**Die letzten zwei Punkte gelten nicht, wenn die Kapitalherabsetzung durch Annullierung der eigenen Aktien vorgesehen ist.**

Für die eigenen Aktien sind das Recht auf **Dividenden**, das **Stimm-** und **Optionsrecht** ausgesetzt.

Im Rahmen der Gewinnverwendung können auch eigene Reserven für den späteren Ankauf gebildet werden.

**Beispiel zum Ankauf mit späterem Verkauf**

Eine AG weist folgendes Eigenkapital auf:

Gesellschaftskapital	3.000.000,00	Anzahl Aktien	300.000
gesetzlicher Reservefonds	180.000,00	Nennwert	10,00 €
Reservefonds Aufgeld Aktien	80.000,00		
außerordentliche Reserve	302.000,00		
<b>Nettokapital</b>	<b>3.562.000,00</b>		

Die außerordentliche Generalversammlung beschließt 20.000 eigene Aktien anzukaufen, wobei ein Maximalpreis von 13,50 € nicht überschritten werden darf. Bei günstiger Kursentwicklung sind sie wieder zu verkaufen.

**30/07/n2 Kauf der eigenen Aktien:**

Anzahl eigene Aktien:	20.000
Marktpreis der Aktien:	13,30 €
Kaufpreis gesamt:	266.000,00

**Überprüfung der gesetzlichen Voraussetzungen:**

- ✓ Die anzukaufenden Aktien liegen unter dem Maximum von 10%
- ✓ Die verfügbaren Reserven betragen: 302.000,00 (außerordentlicher Reservefonds)
- ✓ **Nicht verfügbar sind:**
  - ◆ gesetzlicher Reservefonds
  - ◆ Reservefonds Aufgeld Aktien, da die gesetzliche Reserve noch nicht 20% erreicht hat.

**Buchungsjournal:**

<i>Datum</i>	<i>Kurzbeschreibung</i>	<i>Kontenbezeichnungen</i>	<i>Soll</i>	<i>Haben</i>
30/07/n2	Kauf eigene Aktien	Negative Reserve eigene Aktien	266.000,00	
		Bankkontokorrent		266.000,00

**20/10/n2 Verkauf der eigenen Aktien:**

Anzahl eigene Aktien:	20.000
Marktpreis der Aktien:	13,90 €
Gesamterlös:	278.000,00

**Buchungsjournal:**

<i>Datum</i>	<i>Kurzbeschreibung</i>	<i>Kontenbezeichnungen</i>	<i>Soll</i>	<i>Haben</i>
20/10/n2	Verkauf eigene Aktien	Bankkontokorrent	278.000,00	
		Negative Reserve eigene Aktien		266.000,00
		Kursgewinne auf Wertpapiere		12.000,00

**5.8. Übung zum Ankauf eigener Aktien mit späterem Verkauf****10/08/n0 Kauf eigener Aktien:**

Anzahl eigene Aktien:	5.000
Marktpreis der Aktien:	63,00 €
Kaufpreis gesamt:	315.000,00

**Verfügbare Reserven:**

außerordentlicher Reservefonds	350.000,00
--------------------------------	------------

**20/09/n0 Verkauf der eigenen Aktien:**

Anzahl eigene Aktien:	5.000
Marktpreis der Aktien:	65,00 €
Verkaufspreis gesamt:	325.000,00

## Buchungsjournal

Datum	Sollkonten	Habenkonten	Soll	Haben

### 5.9. Die Besteuerung der Kapitalgesellschaften

Die Kapitalgesellschaften müssen zwei direkte Steuern entrichten:

- die **proportionale** Einkommenssteuer "IRES" - **Steuersatz = 24,0% (27,5% bis 2016)**
- die Wertschöpfungssteuer "IRAP" - **Steuersatz = 2,68%** (Provinz Bozen)

Beide werden in der Buchhaltung der Gesellschaft aufwandsmäßig erfasst.

#### a) Einkommenssteuer "IRES"

Die Steuergrundlage wird in der Steuererklärung ("Unico SC") auf folgende Weise ermittelt:

##### Handelsgewinn vor Steuern (laut Zivilgesetzbuch)

- + **gewinnerhöhende Posten**
- **gewinnvermindernde Posten**
- = **Steuergrundlage IRES**

Die Kapitalgesellschaften können eventuelle Steuereinbehalte (auf Zinsen, Provisionen, Beiträge usw.) von der geschuldeten Steuer abziehen (im Gegensatz zu OHG / KG)

#### Berechnungsbeispiel zur IRES

##### Annahmen für die Berechnung:

- ✓ Steuergrundlage n1 (Gewinn ± gewinnverändernde Posten) 560.000,00
- ✓ Forderungen für Steuereinbehalte 3.000,00
- ✓ Vorauszahlung IRES (100% der Vorjahressteuer) 126.000,00

<b>STEUERGRUNDLAGE IRES Jahr n1</b>	<b>560.000,00</b>
<b>I R E S (24,0%)</b>	134.400,00
<b>= IRES des Jahres n1</b>	<b>134.400,00</b>
- Steuereinbehalte	-3.000,00
<b>= DIFFERENZ</b>	<b>131.400,00</b>
- Akontozahlungen	-126.000,00 (2 Raten)
<b>= SALDO IRES (Schuld / Guthaben)</b>	<b>5.400,00</b>

<b>Geschuldetes Akonto gesamt:</b>	100,0%	von	131.400,00 €	<b>131.400,00 €</b>
1. Rate am 30/06/n2	40%	von	131.400,00 €	<b>52.560,00 €</b>
2. Rate am 30/11/n2	60%	von	131.400,00 €	<b>78.840,00 €</b>



**Buchungsjournal**

<b>Datum</b>	<b>Kurzbeschreibung</b>	<b>Kontenbezeichnungen</b>	<b>Soll</b>	<b>Haben</b>
30/06/n1	F24 Akonto IRES	Ford./ Akonto IRES Bankkontokorrent	50.400,00	50.400,00
30/11/n1	F24 Akonto IRES	Ford./ Akonto IRES Bankkontokorrent	75.600,00	75.600,00
31/12/n1	Liquidierung IRES	Steueraufwand IRES Ford./ Steuereinbehalte Ford./ Akonto IRES Verb./ IRES	134.400,00	3.000,00 126.000,00 5.400,00
31/12/n1	Abschluss G/V	Gewinn- und Verlustkonto Steueraufwand IRES	134.400,00	134.400,00
31/12/n1	Abschluss SBK	Verb./ IRES Schlussbilanzkonto	5.400,00	5.400,00
01/01/n2	Eröffnung	Eröffnungsbilanzkonto Verb./ IRES	5.400,00	5.400,00
30/06/n2	F24 Ak-Saldo IRES	Verb./ IRES Ford./ Akonto IRES Bankkontokorrent	5.400,00 52.560,00	57.960,00

**b) Wertschöpfungssteuer IRAP**

Bestimmungen und Berechnungen entsprechen grundlegend jenen der Personengesellschaften (siehe Seite 15).

**5.10. Übung zur Besteuerung der Kapitalgesellschaften (IRES + IRAP)**

Eine AG weist für das Jahr n0 folgende Daten auf:

Gewinn vor Steuern laut Handelsbilanz	1.150.000,00
gewinnerhöhende Posten	37.000,00
gewinnvermindernde Posten	87.000,00
Steuersatz IRES	24,00%
Forderungen für einbehaltene Vorsteuern	1.800,00
30/06/n0 - 1. Akontozahlung IRES n0 (40%)	110.000,00
30/11/n0 - 2. Akontozahlung IRES n0 (60%)	165.000,00
Steuergrundlage für IRAP	1.700.000,00
Steuersatz IRAP	2,68%
30/06/n0 - 1. Akontozahlung IRAP n0 (40%)	25.000,00
30/11/n0 - 2. Akontozahlung IRAP n0 (60%)	37.500,00

**a) Berechne die IRES für das Jahr n0**

Steuergrundlage IRES	
Steuer IRES 24,00%	
-	
<b>= Differenz</b>	
-	
<b>= Saldo IRES (Schuld + / Guthaben -)</b>	

1. Akonto IRES n1  
40% von 100%

**b) Berechne die IRAP für das Jahr n0**

Steuergrundlage IRAP	
Steuer IRAP 2,68%	
-	
<b>= Saldo IRAP (Schuld + / Guthaben -)</b>	

1. Akonto IRAP n1  
40% von 100%

**Buchungsjournal**

Datum	Sollkonten	Habenkonten	Soll	Haben