

Sonderprobleme der Gewinnermittlung

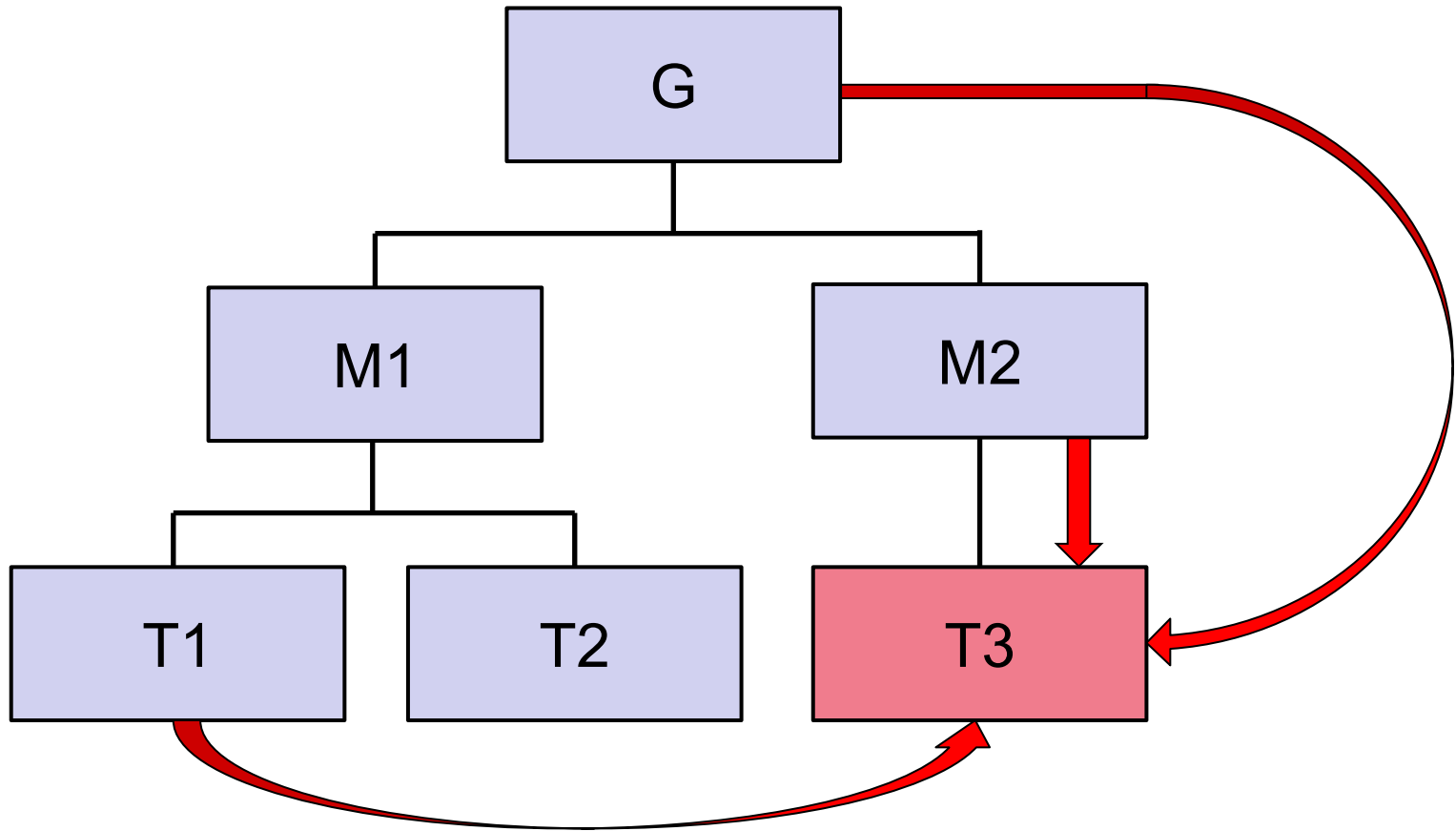
Dr. Jürg Altorfer und Dr. Jürg B. Altorfer

27./28. Januar 2014, Flims Waldhaus
16./17. Juni 2014, Luzern

Inhalt

- Fall 1:** Darlehen und Zuschüsse im Konzern
- Fall 2:** Gewinnermittlung von Betriebsstätten im internationalen Verhältnis Immigration
- Fall 3:** Immigration
- Fall 4:** Buchführung in Fremdwährung

Fall 1: Darlehen und Zuschüsse im Konzern



Fall 1: Darlehen und Zuschüsse im Konzern

Zivilrecht

- Darlehen im nichtkaufmännischen Verkehr nur verzinslich, wenn verabredet (313 I OR).
 - Darlehen im kaufmännischen Verkehr verzinslich (313 II OR), sofern nichts anderes verabredet.
- **Zinslose Darlehen sind zivilrechtlich gültig**

(Ausnahme: Simulierte Darlehen)

Fall 1: Darlehen und Zuschüsse im Konzern

Handelsrecht

```
graph TD; A[Handelsrecht] --> B[Verbuchung eines nicht vereinbarten Zinses ist unzulässig.]; A --> C[Fehlende Verzinsung = Forderungsverzicht<br/>•Beteiligung / Zinsertrag<br/>•Abschr. Beteiligung / Beteiligung];
```

Verbuchung eines nicht vereinbarten Zinses ist unzulässig.

Fehlende Verzinsung
= Forderungsverzicht

- Beteiligung / Zinsertrag
- Abschr. Beteiligung / Beteiligung

➤ **Handelsrecht als Grundlage für Aufrechnung
Zinsertrag fraglich**

Fall 1: Darlehen und Zuschüsse im Konzern

Steuerrecht

Art. 58 a DBG: Handelsrechtliche Jahresrechnung massgeblich

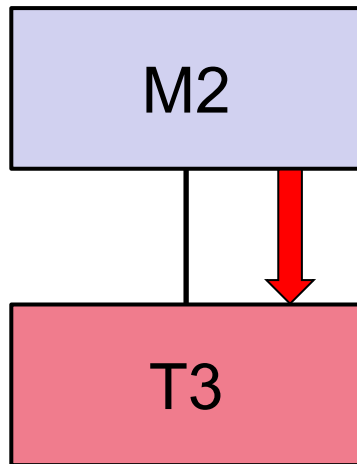
Art. 58 b ff. DBG: Steuerrechtliche Korrekturvorschriften

Grosse Zurückhaltung der Steuerbehörden bei Überprüfung der Handelsrechtskonformität

Keine Weiterentwicklung der Rechnungslegung durch Steuerbehörden

Fall 1: Darlehen und Zuschüsse im Konzern

Lösungsvarianten



Leistungsfähigkeitsprinzip

Unechter Gewinn darf nicht besteuert werden.

Massgeblichkeitsprinzip

Nicht verbuchter Gewinn darf nicht besteuert werden.

Art. 60 a DBG: Kapitaleinlagen

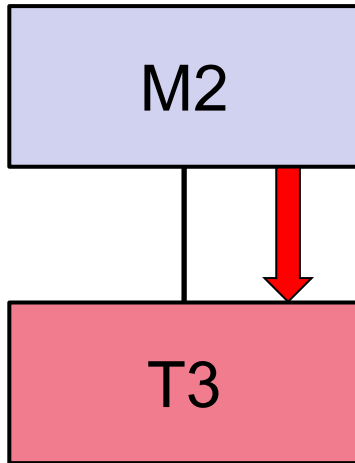
Kein steuerbarer Gewinn durch Kapitaleinlagen.

BGer:

Verd. Kapitaleinlagen nur steuerneutral, wenn im Jahr der Einlage offengelegt.

Fall 1: Darlehen und Zuschüsse im Konzern

Lösungsvarianten



Variante 1

+ Gestehungskosten
= Gewinnsteuerwert

Variante 2

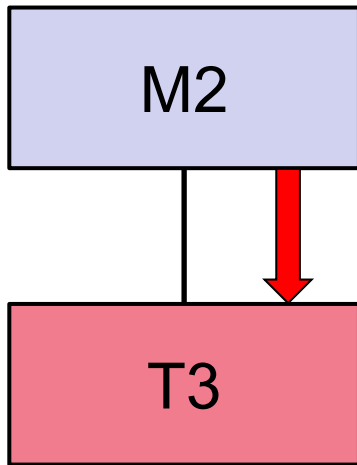
+ Gestehungskosten
+ Gewinnsteuerwert
+ Zinsertrag

Variante 3

= Variante 2 nur bei T3 im Ausland

Fall 1: Darlehen und Zuschüsse im Konzern

Frage 1: Lösungsvarianten

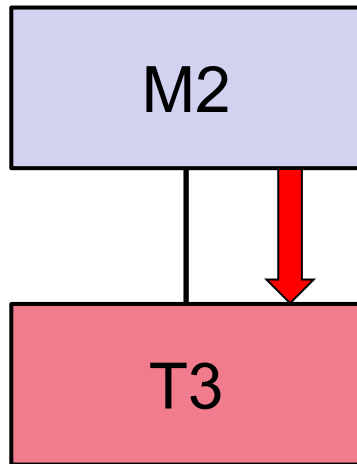


M2		Variante 1	Variante 2
Gest.kosten	100	+15 = 115	+15 = 115
Gew.steuerwert	100	= 100	+15 = 115
Zinsertrag			+15
Verkaufspreis	150		
Kapitalgewinn		50	35
Kapitalgewinn ohne Bet.abzug		15	-

- Gleiche Belastung, wenn Beteiligung verkauft wird.
- Höhere Belastung, wenn Beteiligung liquidiert/
fusioniert wird.

Fall 1: Darlehen und Zuschüsse im Konzern

Frage 1: Lösungsvarianten



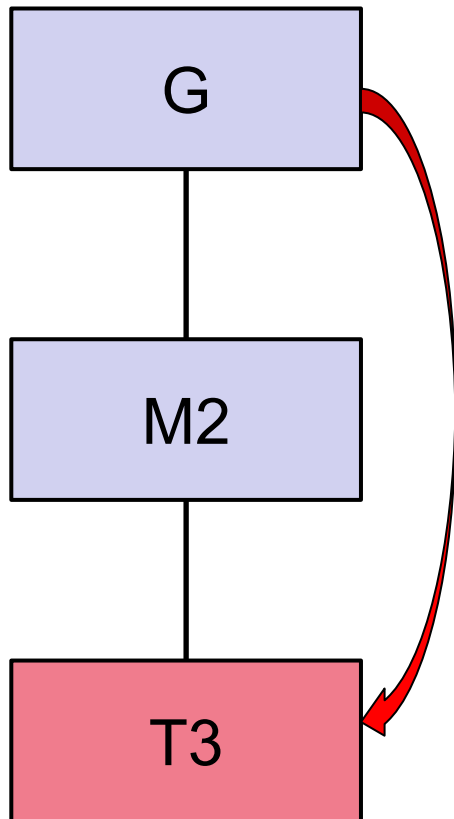
T3:

Gegenberichtigung in Anlehnung an BGer zu verdeckten Kapitaleinlagen nur, wenn im Geschäftsjahr handelsrechtlich offengelegt:

- Zinsaufwand / Kapitaleinlagereserven

Fall 1: Darlehen und Zuschüsse im Konzern

Frage 2: Lösungsvarianten



	Variante 1	Variante 2
Gewinnsteuerwert M2	-	+ 7.5

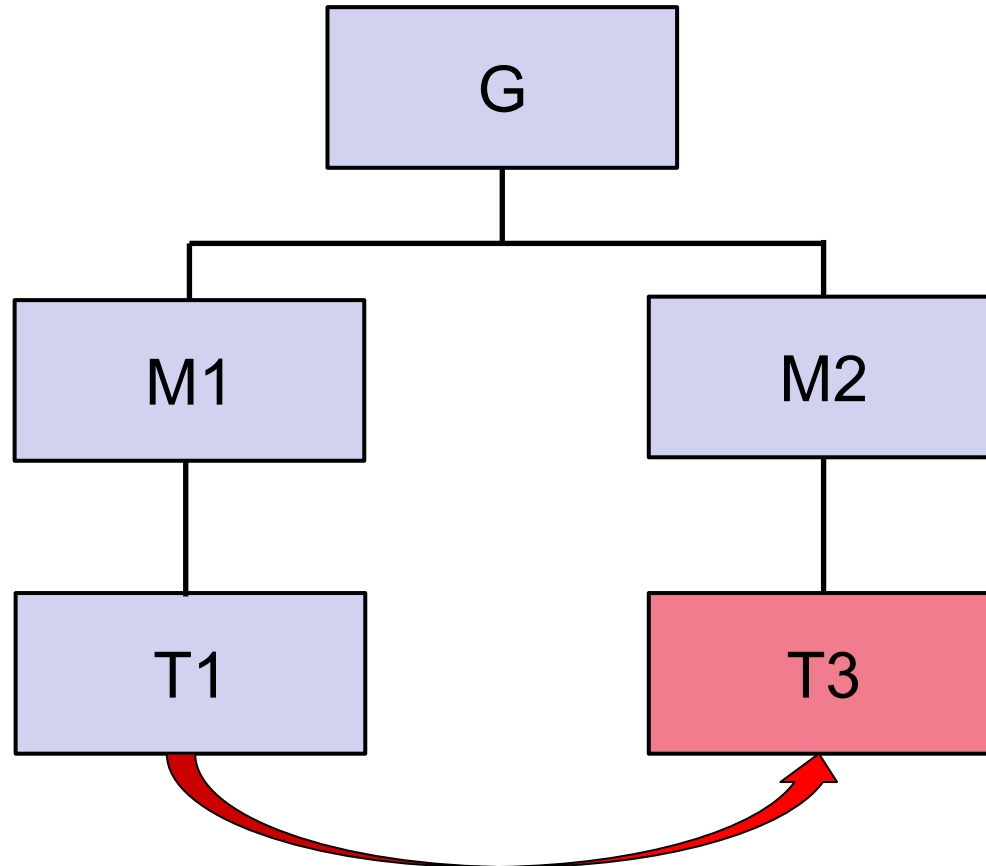
Zinsaufwand (falls geb.)	- 7.5	- 7.5
Gewinnsteuerwert T3	-	+ 7.5

Zinsaufwand (falls geb.)	- 7.5	- 7.5
--------------------------	-------	-------

➤ Keine KER, da Zuschuss indirekt

Fall 1: Darlehen und Zuschüsse im Konzern

Frage 3: Lösungsansatz



Fall 1: Darlehen und Zuschüsse im Konzern

Frage 3: Lösungsansatz

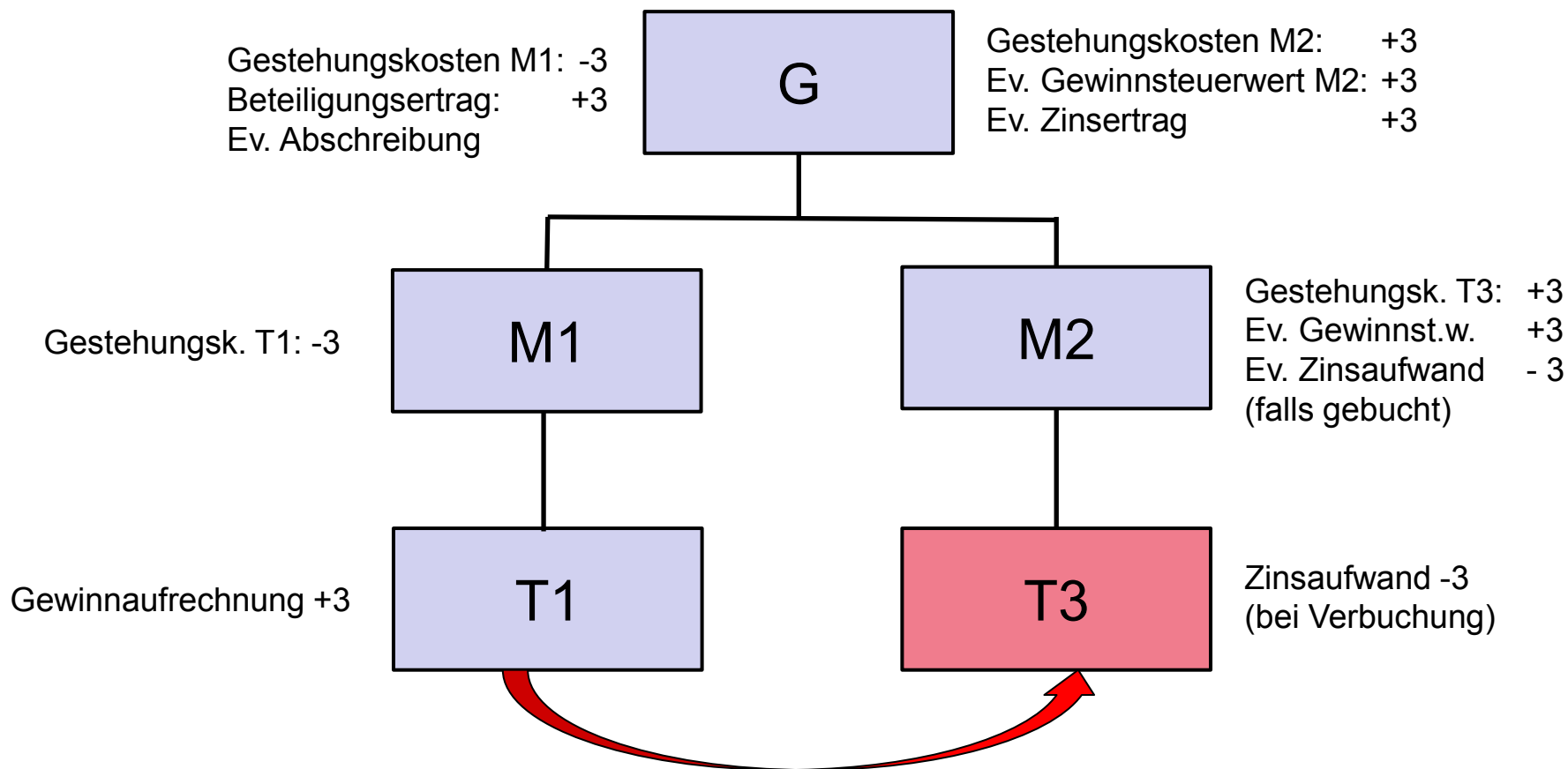
- Minimalverzinsung TCHF 3
- Verdeckte Gewinnausschüttung T1 über M1 an G
- Verdeckte Kapitaleinlage G über M2 an T3

Modifizierte Dreieckstheorie:

- Bei M1 und G kein Ertrag aus Ausschüttung
(Beteiligungsertrag und ev. Abschreibung)

Fall 1: Darlehen und Zuschüsse im Konzern

Frage 3: Lösungsansatz



Fall 1: Darlehen und Zuschüsse im Konzern

Frage 4: Lösungsansatz

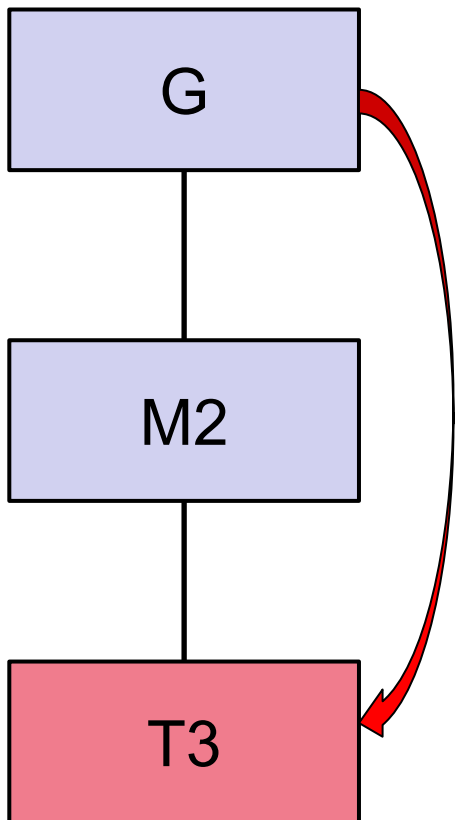
Variante 1: Nach VGer SZ keine Korrektur bei Zins auf verd. Eigenkapital.

Variante 2: Offen, je nach rechtlicher Begründung.

	Variante 1	Variante 2
Gewinnsteuerwert T3	-	+ 7.5 / +15

Fall 1: Darlehen und Zuschüsse im Konzern

Frage 5: Zuschuss G – T3: 1'000



Beteiligung M2 / fl. Mittel 1'000

Gestehungskosten M2	+ 1'000
Gewinnsteuerwert M2	+ 1'000

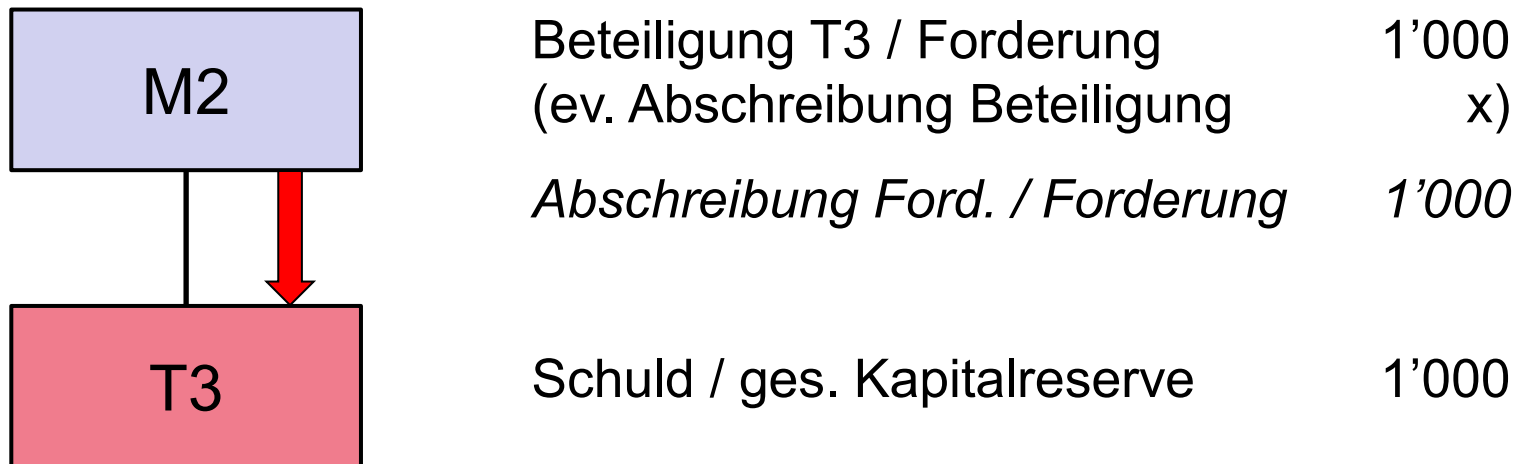
	Verbuchung	Ohne Verb.
Gestehungskosten T3	+ 1'000	-
Gewinnsteuerwert T3	+ 1'000	-

Fl. Mittel / ges. Kapitalreserve 1'000

(KER unsicher, da Zuschuss indirekt)

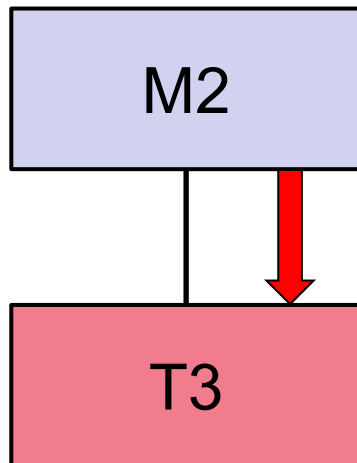
Fall 1: Darlehen und Zuschüsse im Konzern

Frage 6: Verzicht auf Darlehen 1'000 (500 verd. EK)



Fall 1: Darlehen und Zuschüsse im Konzern

Frage 6: Verzicht auf Darlehen 1'000 (500 verd. EK)

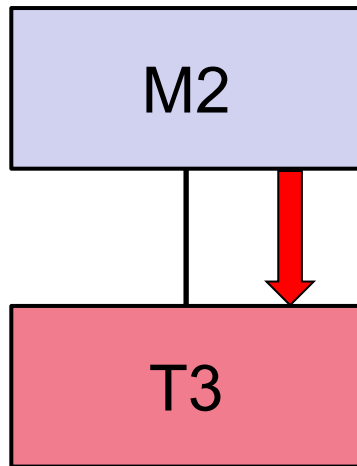


Erfolgswirksam	500
Erfolgsunwirksam	500

KER 500 / 1'000

Fall 1: Darlehen und Zuschüsse im Konzern

Frage 6: Verzicht auf Darlehen 1'000 (500 verd. EK)



«Echte» Abschreibung Forderung 500

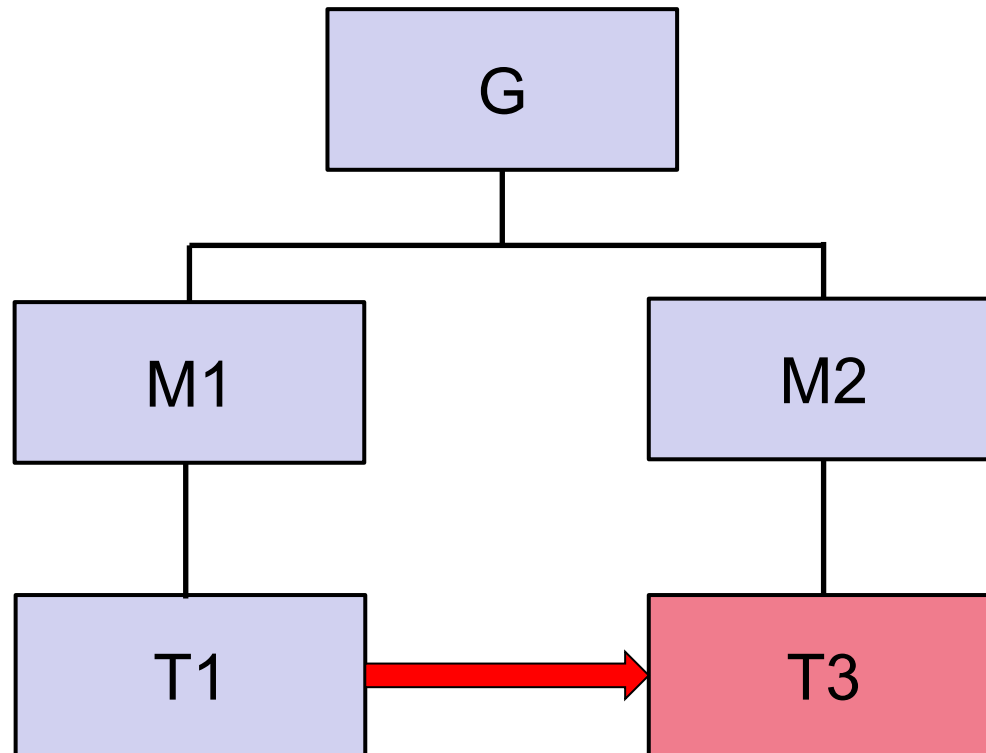
- Keine Erhöhung Gestehungskosten und Gewinnsteuerwert

«Unechte» Abschreibung Forderung 500

- Erhöhung Gestehungskosten und Gewinnsteuerwert

Fall 1: Darlehen und Zuschüsse im Konzern

Frage 7: Verzicht auf Darlehen 200



Fall 1: Darlehen und Zuschüsse im Konzern

Frage 7: Lösungsansatz falls Verzicht Drittvergleich nicht standhält

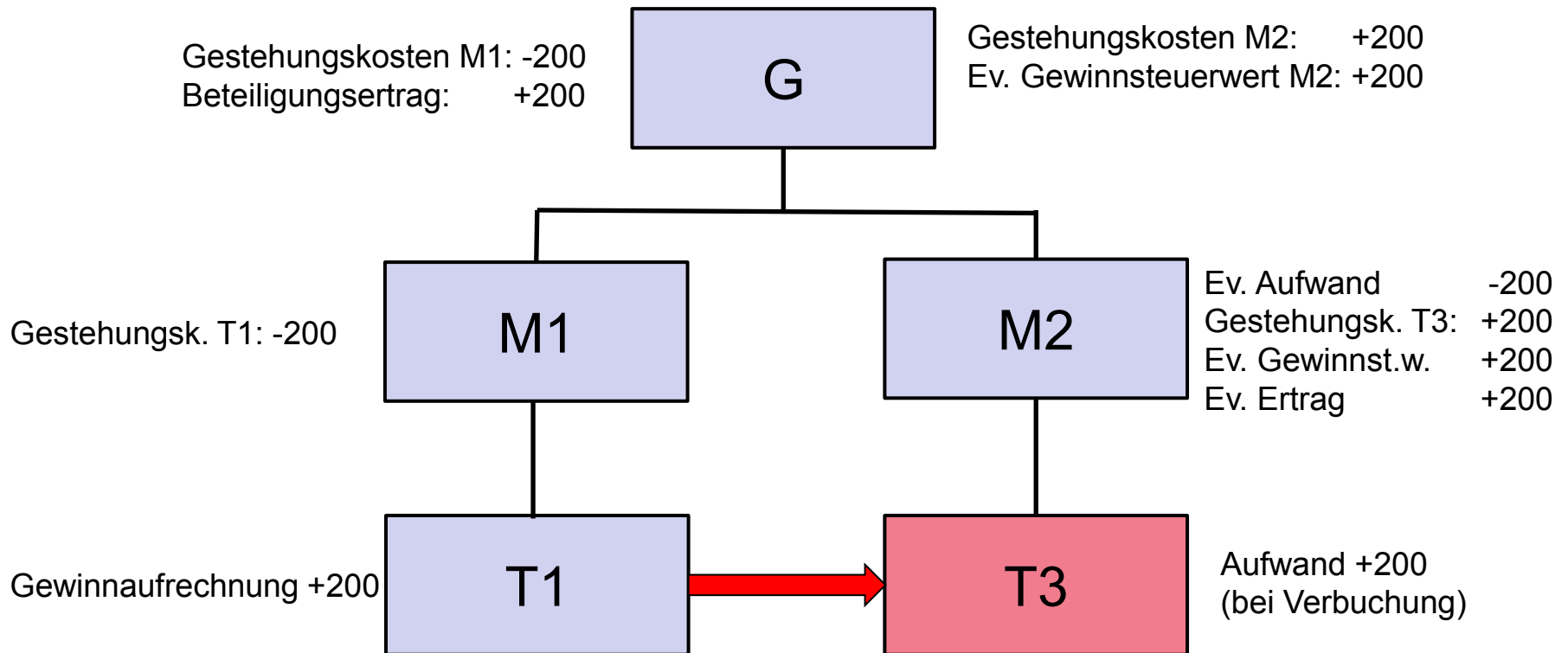
- Verdeckte Gewinnausschüttung T1 über M1 an G
- Verdeckte Kapitaleinlage G über M2 an T3

Modifizierte Dreieckstheorie:

- Bei M1 und G kein Ertrag aus Ausschüttung

Fall 1: Darlehen und Zuschüsse im Konzern

Frage 7: Lösungsansatz falls Verzicht Drittvergleich nicht standhält



Fall 1: Darlehen und Zuschüsse im Konzern

Frage 7: Lösungsansatz falls Verzicht Drittvergleich standhält

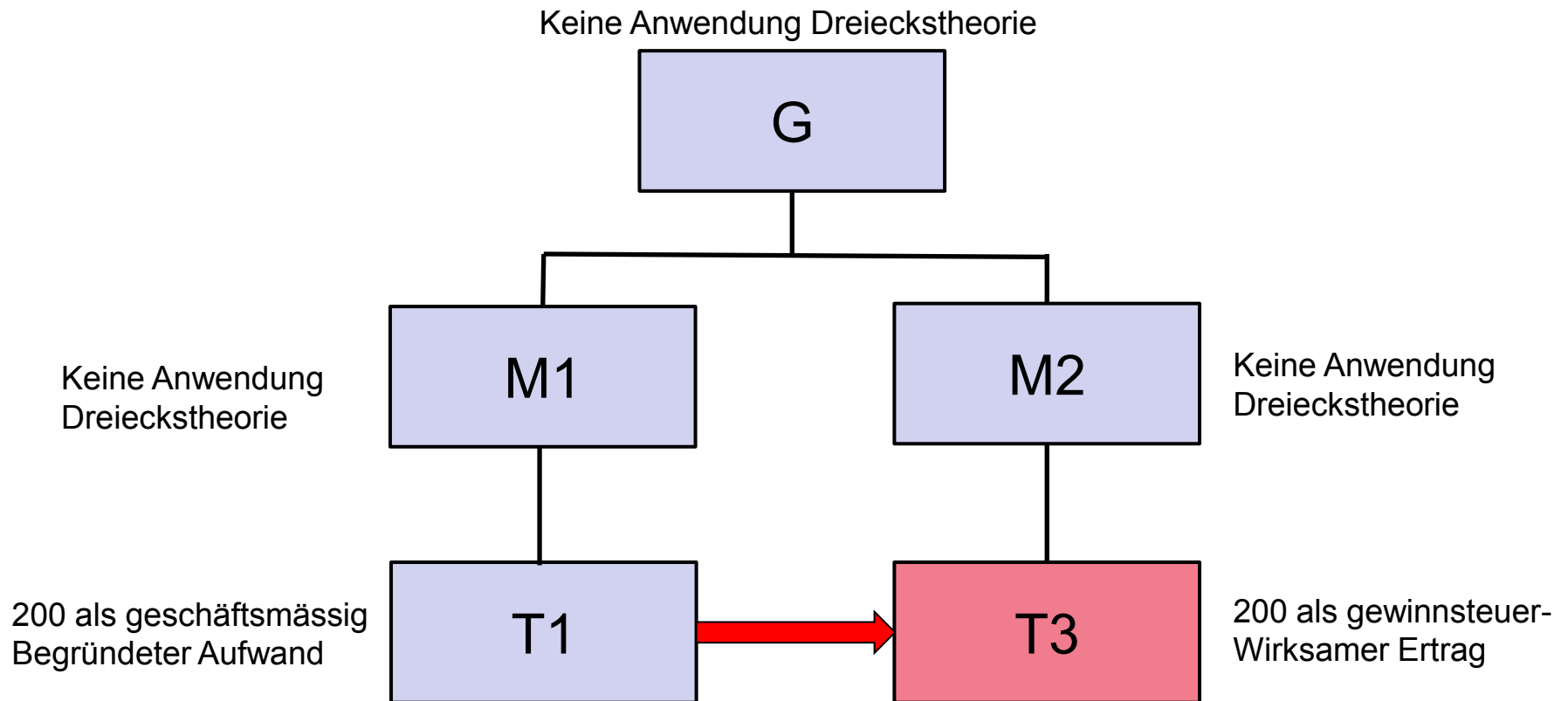
- Geschäftsmässig begründeter Aufwand bei T1
- Gewinnsteuerwirksamer Ertrag bei T3

Modifizierte Dreieckstheorie:

- Keine Anwendung

Fall 1: Darlehen und Zuschüsse im Konzern

Frage 7: Lösungsansatz falls Verzicht Drittvergleich standhält



Fall 2: Gewinnermittlung von Betriebsstätten

Network Engineering Ltd.

- Hauptsitz Singapur
- Niederlassungen in 12 Staaten
- Ingenieur-Leistungen im Bereich Sprach- und Datenkommunikation
→ Kabelnetzunternehmungen

Geschäftsbereiche

1. Consulting:

- Ingenieure und Spezialisten: Angestellt in Singapur
- Verkauf und Kundenbetreuung: Personal der Zweigniederlassungen

2. Erstellung und Betrieb:

- Ingenieure und Spezialisten: Angestellt in Singapur
- Leistungen werden beim Kunden erbracht

Fall 2: Gewinnermittlung von Betriebsstätten

Erfolgsrechnung (umgerechnet in TCHF):

Network Engineering Ltd., Singapur	2011	2012	2013
Dienstleistungsertrag	269'000	335'870	386'250
Personalaufwand	-155'550	-193'150	-222'120
Verwaltungsaufwand	-38'620	-50'110	-57'630
Übriger Aufwand	-2'130	-4'030	-4'630
Finanzerfolg	-9'000	-9'010	-10'370
Steuern	-5'800	-7'070	-8'000
Reingewinn	57'900	72'500	83'500

Fall 2: Gewinnermittlung von Betriebsstätten

Zweigniederlassung Schweiz

- Im Handelsregister eingetragen seit 2012
- Bereiche «Consulting» und «Engineering und Betrieb»
- 4 qualifizierte Mitarbeiter
- Aufwand Niederlassung Schweiz

Geschäftstätigkeit Schweiz	2012	2013
Personalaufwand	-1'732	-1'745
Verwaltungsaufwand	-779	-698
Übriger Aufwand	-32	-41
Total Aufwand	-2'543	-2'484
Umsatz für MWSt Schweiz	7'840	12'778

Leistungen von 50
Ingenieuren mit
Wohnsitz Malaysia und
Singapur



Fall 2: Gewinnermittlung von Betriebsstätten - Allgemein

1. Betriebsstätte nach Art. 4 Abs. 2 DBG ?

HR-Eintrag → Steuerbehörden gehen von Betriebsstätte aus

- Feste Geschäftseinrichtung, in der die Geschäftstätigkeit ganz oder teilweise ausgeübt wird
- Bau- und Montagestellen mind. 12 Monate
- Keine blossе Kontrolltätigkeit, sondern Vertriebsfunktion mit gewisser wirtschaftlicher und geschäftlicher Unabhängigkeit
- Abhängiger Vertreter mit Abschlussvollmacht

→ Betriebsstätte liegt vor

Fall 2: Gewinnermittlung von Betriebsstätten - Allgemein

2. Buchführungspflicht / Form der Buchführung?

- **aOR:** Art. 957 i.V. mit Art. 934 OR und Art. 34 ff HRegV:
 - Massgebend HR-Eintrag
 - Betriebsstätte nicht explizit erwähnt
 - **nOR:** Rechtsform und Grösse
 - Umsatz mind. TCHF 500
 - Betriebsstätte nicht explizit erwähnt
 - **Lehrmeinungen:** Unterschiedlich
 - **Steuergesetze:** Art. 52 Abs. 3 DBG / § 57 Abs. 2 StG-ZH
 - **OECD:** Single Taxpayer approach
- **Quotal direkte Methode: Separater Abschluss für steuerliche Gewinnermittlung**
- **Cost plus-Methode: Aufzeichnungen über Aufwand**

Fall 2: Gewinnermittlung von Betriebsstätten - Allgemein

3. Kollisionsrechtliche Einschränkungen nach OECD-MA?

- **Art. 5 Abs. 1 und 2:**

Betriebsstätte = feste Einrichtung, in welcher die Tätigkeit der Unternehmung ganz oder teilweise ausgeübt wird

- **Art. 5 Abs. 4 lit. d und e:**

Einschränkungen für Tätigkeiten vorbereitender Art und Hilfstätigkeiten; Infobeschaffung; Warenlager etc.

- **Art. 5 Abs. 5:**

Abhängiger Agent

→ Art. 51 Abs. 2 DBG folgt im Aufbau und Wortlaut weitgehend dem OECD-MA

→ **Betriebsstätte liegt vor**

Fall 2: Gewinnermittlung von Betriebsstätten - Allgemein

4. Betriebsstätte am Sitz der Kunden?

Begründen die Aktivitäten der 50 Ingenieure mit Wohnsitz in Singapur und Malaysia eine Steuerpflicht?

- Betriebsstätte am Ort der Kunden?
- Zurechnung zur Zweigniederlassung CH?

Art. 51 Abs. 2 DBG

- Feste Geschäftseinrichtung / Bau- und Montagestellen
- Dauer
- Dienstleistungsbetriebsstätten ohne feste Geschäftseinrichtung???

→ Internrechtliche Besteuerungskompetenz fehlt

Fall 2: Gewinnermittlung von Betriebsstätten - Allgemein

4. Betriebsstätte am Sitz der Kunden?

Begründen die Aktivitäten der 50 Ingenieure mit Wohnsitz in Singapur und Malaysia eine Steuerpflicht?

- Betriebsstätte am Ort der Kunden?
- Zurechnung zur Zweigniederlassung CH?

Art. 5 Abs. 3 lit. b DBA-Singapur

„Das Erbringen von Dienstleistungen, einschliesslich Beratungsdienstleistungen, durch Angestellte eines Unternehmens oder durch anderes vom Unternehmen für solchen Zweck eingestelltes Personal ist nur dann eine Betriebsstätte, wenn Tätigkeiten dieser Art im anderen Vertragsstaat (für das gleiche oder ein damit zusammenhängendes Projekt) insgesamt mehr als 300 Tage innerhalb eines Zeitraums von zwölf Monaten andauern.“

Fall 2: Gewinnermittlung von Betriebsstätten

Erfolgsrechnung (umgerechnet in TCHF):

Network Engineering Ltd., Singapur	2011	2012	2013
Dienstleistungsertrag	269'000	335'870	386'250
Personalaufwand	-155'550	-193'150	-222'120
Verwaltungsaufwand	-38'620	-50'110	-57'630
Übriger Aufwand	-2'130	-4'030	-4'630
Finanzerfolg	-9'000	-9'010	-10'370
Steuern	-5'800	-7'070	-8'000
Reingewinn	57'900	72'500	83'500

Fall 2: Gewinnermittlung von Betriebsstätten

Zweigniederlassung Schweiz

- Im Handelsregister eingetragen seit 2012
- Bereiche «Consulting» und «Engineering und Betrieb»
- 4 qualifizierte Mitarbeiter
- Aufwand Niederlassung Schweiz

Geschäftstätigkeit Schweiz	2012	2013
Personalaufwand	-1'732	-1'745
Verwaltungsaufwand	-779	-698
Übriger Aufwand	-32	-41
Total Aufwand	-2'543	-2'484
Umsatz für MWSt Schweiz	7'840	12'778

Leistungen von 50
Ingenieuren mit
Wohnsitz Malaysia und
Singapur



Fall 2: Gewinnermittlung von Betriebsstätten – Zum Fall

Geschäftsbericht und konsolidierte Rechnung Steuererklärung

- Die Gesellschaft ist für einen Dienstleistungsbetrieb ausserordentlich gewinnintensiv.
- Auf konsolidierter Basis beträgt die Steuerquote rund 10%.
- Gestützt auf die Abrechnung bei der Mehrwertsteuer (2011: TCHF 12'778) ist davon auszugehen, dass vom Konzernumsatz von CHF 386,2 Mio. immerhin fast 7% in der Schweiz generiert worden sind.
- Vom Reingewinn 2011 des Konzerns von umgerechnet CHF 83.5 Mio. gelangen in der Schweiz gerade einmal CHF 246'000 zur Besteuerung.

→ CH-Steuerbehörden werden Besteuerungsmodalitäten kritisch hinterfragen müssen

Fall 2: Gewinnermittlung von Betriebsstätten – Zum Fall

Leistungen werden durch
fremdes Personal erbracht

Leistungen unterliegen der
CH-Mehrwertsteuer

Cost plus Methode?

- Verkauf von Halbfabrikaten
- Auftragsfertigung oder Auftragsforschung
- Konzerndienstleistungen
- Müssen dies Routine- oder Hilfsfunktionen sein?

→ **Mit einigen Staaten APAs mit cost plus**

- Gleiche Verhältnisse in CH hinsichtlich Funktionen und Intensität der Aktivitäten?
- Ertrag CH / Aufwand Singapur → **Zusätzliche Leistungsbeziehung?**

Fall 2: Gewinnermittlung von Betriebsstätten – Zum Fall

Identifikation

- Zahlungs- und Leistungsflüsse
- Funktionen und Risiken
- Mit wem werden die Verträge mit den Endkunden abgeschlossen? Mit der Zweigniederlassung oder mit dem Hauptsitz in Singapur?
- Welche Funktionen üben die vier in der Schweiz fest angestellten Ingenieure aus?
- Welche Risiken trägt die schweizerische Zweigniederlassung?
- Welchen Charakter haben die Dienstleistungserträge? Sind es ausschliesslich Entschädigungen für Dienstleistungen oder sind allenfalls Lizenzen enthalten, die einer anderen Konzerngesellschaft zuzuordnen sind?
- Wie lange halten sich die Ingenieure mit Wohnsitz Ausland in der Schweiz auf?
- Wie lange dauern die einzelnen Projekte?

→ Neue Leistungsbeziehung durch Personalentsendung

Fall 2: Gewinnermittlung von Betriebsstätten – Zum Fall

Methodenwahl – Profit Split?

„The selection of a transfer pricing method always aims at finding the most appropriate method for a particular case. For this purpose, the selection process should take account of

- (i) the respective strengths and weaknesses of the OECD recognized methods*
- (ii) the appropriateness of the method considered in view of the nature of the controlled transaction, determined in particular through a functional analysis,*
- (iii) the availability of reasonably reliable information (in particular on uncontrolled comparables) needed to apply the selected method and / or other methods and*
- (iv) the degrees of comparability of controlled and uncontrolled transactions including the reliability of comparability adjustments that may be needed to eliminate differences between them.“*

- Anteil CH am Gesamtumsatz nur 7%
- Es lässt sich eine Leistungsbeziehung identifizieren

→ Kein Fall für Profit Split!

Fall 2: Gewinnermittlung von Betriebsstätten – Zum Fall

Korrektur Leistungsbeziehung

Selbständigkeitsfiktion Betriebsstätte

→ Anlehnung an Rechtsprechung zur verd. Gewinnausschüttung

- Ausrichtung Leistung, der keine Gegenleistung gegenübersteht
- Begünstigung der Anteilsinhaber oder einer ihm nahestehenden Person
- Klar erkennbares Missverhältnis von Leistung und Gegenleistung für die handelnden Organe mit Begünstigungsabsicht

Fall 2: Gewinnermittlung von Betriebsstätten – Zum Fall

Ergebnis

- Keine internrechtliche Grundlage für die Begründung einer Dienstleistungsbetriebsstätte am Ort der Dienstleistungserbringung
 - Risiko der Zurechnung der Erträge gemäss MWSt zur schweizerischen Zweigniederlassung
- **Neue Leistungsbeziehung zwischen Hauptsitz Singapur und Zweigniederlassung Schweiz:**
- Zurverfügungstellung von Personal, welche nach dem Drittvergleich marktmässig (Idealfall) oder ausgehend vom Personalaufwand nach der cost plus-Methode zu entschädigen ist.
 - Gefahr der Doppelbesteuerung, wenn Steuerbehörden Singapur keine Gegenberichtigung vornehmen
 - Verständigungsverfahren gemäss Art. 25 DBA Schweiz – Singapur
 - Gewinnberichtigungen Mutter- und Tochtergesellschaft: Gesuch bei der Behörde des Sitzstaates der Muttergesellschaft.

Fall 3: Immigration

PE Return Ltd. 31.12.2013 (TCHF)

Fl. Mittel	10'000	Fremdkapital	10'000
Wertschriften	20'000	Nominalkapital	100'000
Beteiligungen	500'000	Agio	250'000
übr. Aktiven	10'000	Gewinnreserver	210'000
		Verlustvortrag	-30'000
Aktiven	540'000	Passiven	540'000

Wertschriften	
Buchwert	20'000
Anschaffungswert	30'000
Verkehrswert	40'000
Stille Reserven	20'000

Beteiligungen	
Buchwert	500'000
Anschaffungswert	520'000
Verkehrswert	550'000
Stille Reserven	50'000

Patent	
Buchwert	-
Anschaffungswert	-
Verkehrswert	20'000
Stille Reserven	20'000

Fall 3: Immigration

Zivilrecht: Siehe Unterlagen

Fall 3: Immigration

Stille Reserven in der Steuerbilanz

Lehre

- Aktiven und Verbindlichkeiten zu Verkehrswerten einbuchen
- Der Schweiz steht kein Besteuerungsrecht zu für Wertzuwachs im Ausland
- Gesetzliche Grundlage umstritten:
 - Verdeckte Kapitaleinlage (60 a DBG)
 - Einschränkende Interpretation des steuerbaren Gewinns (58 I a und 58 I c, 2. Satz DBG)
 - Steuerpflicht beschränkt sich auf Geschäftsbetriebe und Betriebsstätten im Inland (52 I DBG)

Fall 3: Immigration

Stille Reserven in der Steuerbilanz / Analogien

Umwandlung eines (steuerbefreiten) Instituts des öffentlichen Rechts in ein (steuerpflichtiges) privatrechtliches Institut

- Gem. Botschaft FusG muss es möglich sein, in den Fällen, in denen eine handelsrechtliche Aufwertung nicht möglich ist, die stillen Reserven in einem Inventar festzuhalten.
- Solche Mehrwerte können wie steuerfreie Kapitaleinlagen behandelt werden (60 a DBG).

Wechsel vom Holdingstatus zur ordentlichen Besteuerung

- Gemäss Praxis gewisser Kantone können unter dem Holdingstatus geschaffene stille Reserven in einer Steuerbilanz steuerneutral aufgedeckt werden.

Fall 3: Immigration

Stille Reserven in der Steuerbilanz / Praxis

- Nach dem Massgeblichkeitsprinzip sei streng an die Handelsbilanz anzuknüpfen.
- Zuzugsbilanz muss die Verkehrswerte ausweisen
- Qualifikation der Reserven (KER) ändert sich mit dem Zuzug nicht (KS EStV 29)
- Damit keine Analogie zur Liquidation und Neugründung und andere Behandlung als beim Wegzug

Fall 3: Immigration

Anpassung Handelsbilanz nach ausl. Rechnungslegungsrecht

- Bis zur Sitzverlegung können die Buchwerte nach Massgabe des ausländischen Rechts aufgewertet werden.
- Aufwertung bis zum Anschaffungswert oder bis zum Verkehrswert
- Aufwertungen werden vor allem vorgenommen, wenn das ausl. Steuerrecht eine Liquidationsfiktion kennt (Wegzugsbesteuerung)
- Aufwertung unter Missachtung des ausl. Rechnungslegungsrechts ist denkbar

Fall 3: Immigration

Anpassung Handelsbilanz nach CH-Handelsrecht

- **Praxis:** Auflösung der stillen Reserven beim Zuzug erfolgsneutral
 - Sitzverlegung wird wie Liquidation und Neugründung behandelt
 - Gem. HRegV finden die Bestimmungen zur Neugründung Anwendung.
 - In der Lehre teilweise anerkannt (andere Meinungen vgl. Unterlagen
 - Voraussetzung: Ein Revisionsexperte muss bestätigen, dass das Kapital der CH-Gesellschaft gedeckt ist.

➤ **Sämtliche stillen Reserven (inkl. Patent) werden aufgelöst.**

Fall 3: Immigration

Verlustvorträge 30'000 aus dem Ausland

- Lehre mehrheitlich gegen Verlustverrechnung
- Art. 67 I DBG: Keine Einschränkung auf inländische Verluste
- Im interkantonalen Verhältnis geregelt: Art. 25 IV StHG
- Lehre teilweise für VV wegen Leistungsfähigkeitsprinzip.
- In Analogie zur Verrechnung von Verlusten unter dem Holdingprivileg bei Übergang zur ordentlichen Besteuerung: Verluste sollten verrechnet werden können, wenn nicht sämtliche stillen Reserven steuerneutral aufgelöst werden dürfen (BGE vom 12.3.12).
- Verlustverrechnung als Massnahme im Rahmen einer Steuererleichterung für zuziehende Unternehmen (kein Rechtsanspruch)

Fall 4: Buchführung in Fremdwährung

SportOnline AG

31.12.2013 (TEUR)

Fl. Mittel	100	Fremdkapital	500
Warenlager	800	Aktienkapital	200
Übr. Aktiven	100	Reserven	320
		Verlustvortrag	-50
		Jahresgewinn	30
Aktiven	1'000	Passiven	1'000

			CHF/EUR	USD/EUR
2013	Gewinn EUR	30'000	1.2335	
18.04.2013	Kauf USD	200'000	1.2017	1.312
08.06.2013	Kauf Fussbälle USD	180'000	1.201	1.2574
30.06.2013	Verkauf USD	20'000	1.2014	1.2576

Fall 4: Buchführung in Fremdwährung

- Buchführungswährung frei wählbar (EUR)
 - Nach BGer: **Kursdifferenzen** erfolgswirksam, **Umrechnungsdifferenzen** erfolgsneutral
 - Umrechnungsdifferenzen aus Umrechnung Funktionalwährung - CHF
 - **Modifizierte Stichtagsmethode (closing rate method)**
 - Aktiven und Verbindlichkeiten zu Jahresendkurs
 - Erfolgsrechnung zu Jahresmittelkurs
 - Eigenkapital zu hist. Kursen
- Aus unterschiedlichen Umrechnungskursen resultiert immer eine **(Umrechnungs-)Differenz**

Fall 4: Buchführung in Fremdwährung

Kursdifferenz

	Währung	Kurs	Betrag USD	Betrag EUR
Kauf USD 18.4.	USD/EUR	1.312	180'000	137'195
Verkauf USD 8.6.	USD/EUR	1.2574	180'000	143'153
Währungsgewinn				5'957
Kauf USD 18.4.	USD/EUR	1.312	20'000	15'244
Verkauf USD 8.6.	USD/EUR	1.2574	20'000	15'906
Währungsgewinn				662
Total Kursdifferenz				6'619

Aufwertung USD erhöht Beschaffungskosten Fussbälle um EUR 5'957 (kompensiert mit Absicherungsgeschäft)

➤ Erfolgswirksam nur Währungsgewinn aus Verkauf USD 20'000 (EUR 662)

Fall 4: Buchführung in Fremdwährung

Umrechnungsdifferenz

	EUR	hist. Kurs/ Mittelkurs	Jahres- endkurs	CHF zu hist. oder Mittel- kurs	CHF zu Endkurs	Differenz
Aktienkapital	200'000	1.4453	1.2139	289'060	242'780	-46'280
Reserven	320'000	1.4453	1.2139	462'496	388'448	-74'048
Verlustvortrag	-50'000	1.3624	1.2139	-68'120	-60'695	7'425
Jahresgewinn	30'659	1.2335	1.2139	37'818	37'217	-601
Total Umrechnungsdifferenz						-113'504

➤ Umrechnungsdifferenz ist handelsrechtlich erfolgswirksam

Fall 4: Buchführung in Fremdwährung

Handelsbilanz

Handelsbilanz 31.12.2013

	EUR	CHF		EUR	CHF
Fl. Mittel	101	122	Fremdkapital	500	607
Warenlager	800	971	Aktienkapital	200	289
Übr. Aktiven	100	121	Reserven	320	462
			Verlustvortrag	-50	-68
			Jahresgewinn	31	38
			Umrechn.diff.		-114
Aktiven	1'001	1'214	Passiven	1'001	1'214

➤ Umrechnungsdifferenz ist steuerlich erfolgsneutral