



Kanton Zug



Zuger Treuhändervereinigung



# AUSGEWÄHLTE THEMEN IM UNTERNEHMENSSTEUERRECHT

**Hugo Wyssen**

Leiter Abteilung Juristische Personen  
Steuerverwaltung Zug

## Themen

- Kapitaleinlageprinzip
- Umrechnungsdifferenzen aus funktionaler Währung in Darstellungswährung (CHF)

# Kapitaleinlageprinzip

(1)

- Grundgedanke:  
Einkommenssteuerfreie Rückzahlung von Kapitaleinlagen  
(Nominalkapital plus Teil des bisher steuerbaren Agios)
  - Gesetz: "Einlagen, Aufgeldern, Zuschüssen gleichbehandelt wie Rückzahlung von Grund-/Stammkapital"  
Art. 20 Abs. 3 und 125 Abs. 3 DBG, Art. 7b StHG, Art. 5 Abs. 1bis VStG
  - In Kraft treten (Bund und Kanton): 1. Januar 2011
  - Kreisschreiben ESTV  
(geplante Publikation: Sommer 2010)
- Gilt nur für Beteiligungsrechte im Privatvermögen

# Kapitaleinlageprinzip

(2)

- Steuerliche Unterscheidung in zwei Reservekonti:
  - Reserven aus Kapitaleinlage => Rückzahlung steuerfrei
  - Übrige Reserven => Ausschüttungen steuerbar

## Verbuchung wichtig!

- Welche Kapitaleinlagen qualifizieren?
  - Nur direkt von Inhabern der Beteiligungsrechte geleistete Kapitaleinlagen unterliegen Kapitaleinlageprinzip
    - > Vorteilszuwendungen unter Schwestergesellschaften qualifizieren nicht
    - > Aktionäre, welche die Einzahlung geleistet haben, müssen nicht identisch sein mit den Aktionären, an welche Rückzahlung erfolgt
  - Nur nach dem 31.12.1996 geleistete Einlagen, Aufgeldern, Zuschüssen qualifizieren

# Kapitaleinlageprinzip

(3)

- Offene Kapitaleinlagen
  - > Sach-, Bareinlagen bei Gründung und Kapitalerhöhung (soweit über Nominalwert der Beteiligungsrechte hinaus und dem Agio gutgeschrieben)
  - > Aufgelder, Zuschüsse (ohne gleichzeitige Erhöhung des Nominalwerts der Beteiligungsrechte und über ER oder direkt in freie Reserven verbucht)
  - > inkl. Zuschüsse aus Sanierungen (Verbuchung aus separatem Konto!)
- Verdeckte Kapitaleinlage qualifizieren nicht
- Zu Lasten Reservekonto verbucht
- In Handelsbilanz auf gesondertem Konto ausgewiesen
  - > jede Veränderung auf Konto der VST melden

# Kapitaleinlageprinzip

(4)

- Ausschüttungen
  - Sind soweit steuerbar, als sie auf Ausschüttungen auf "übrige Reserven" entfallen
  - Berechnung steuerbarer Teil:
    - Gesamte Ausschüttung abzüglich Anteil, welcher gemäss GV den Reserven aus Kapitaleinlage belastet wird
    - Liegen keine detaillierten Angaben über Aufteilung vor: Ausschüttung aus "übrige Reserven" (gilt für Ausschüttungen aus CH und ausländischen Gesellschaften)

# Kapitaleinlageprinzip

(5)

- Beispiel Ausschüttung

Gewinnvortrag	100	
Jahresgewinn	1'700	
Auflösung allgemeine Reserven	300	(Res. aus Kapteinlage)
Auflösung freie Reserven	<u>100</u>	(übrige Reserven)
Total zur Verfügung der GV	2'200	
Dividenden Ausschüttung	2'000	100%
./.. Anteil Res. aus Kapitaleinlage	-300	15%
Anteil übrige Reserven	1'700	85%

# Kapitaleinlageprinzip

(6)

- Spezialfälle
  - Gratisaktien
    - Liberierung zu Lasten Kapitaleinlagereserve: steuerfrei
    - Liberierung zu Lasten der übrigen Reserven: steuerbar
  - Rückkauf eigener Beteiligungsrechte
    - Werden bereits versteuerte Beteiligungsrechte wieder veräußert, so ist Nennwert übersteigender Teil des Ausgabepreises eine offene Kapitaleinlage und qualifiziert als Kapitaleinlagereserve



# Kapitaleinlageprinzip

(7)

- Direkte Teilliquidation
  - Unterteilung des Liquidationserlös für Besteuerung in
    - > Reserven aus Kapitaleinlage und
    - > Übrige Reserven
  
- Indirekte Teilliquidation
  - Besteuerung nach Verbuchung der Ausschüttung in der ausschüttenden Gesellschaft
    - > Reserven aus Kapitaleinlage und
    - > Übrige Reserven
  
- Transponierung
  - Steuerbar ist derjenige Teil des Erlöses, der Nennwert zuzüglich Anteil Kapitaleinlagereserven übersteigt
  - Steuerliche Behandlung des „übersteigenden Teils“:
    - > Falls übrigen Reserven gutgeschrieben: keine Besteuerung, d.h. Agiolösung weiterhin möglich
    - > Falls Kapitaleinlagereserve gutgeschrieben: Besteuerung



# Umrechnungsdifferenzen

(1)

- BGE vom 1.10.2009 (2C\_897/2008):  
Umrechnungsdifferenzen bei der Umrechnung von  
Abschlüssen in funktionalen Währungen in die  
Darstellungswährung (CHF)  
  
(französisch, Übersetzung geplant)

# Umrechnungsdifferenzen

(2)

- **Kursdifferenzen:**  
Währungsdifferenzen bei der Umrechnung von Geschäftsvorfällen für die Verbuchung in der funktionalen Währung  
  
=> BGE: Verbuchung über Erfolgsrechnung
- **Umrechnungsdifferenzen:**  
Entstehen bei der Umrechnung des Jahresabschlusses von der funktionalen Währung in die CHF  
  
=> **BGE (neu): Verbuchung über Eigenkapital**

# Umrechnungsdifferenzen

(3)

- Begründung BGer (Zusammenfassung)
  - Art. 960 Abs. 1 OR verlangt lediglich, dass Bilanz und Erfolgsrechnung zu Beginn und Ende des Geschäftsjahres in CHF dargestellt werden, d.h. während Geschäftsjahr können Bücher auch in Fremdwährung (funktionale Währung) geführt werden.
  - Die wirtschaftlichen Verhältnisse bzw. Finanzlage einer Unternehmung werden in diesem Fall einzig durch die Währung der Buchhaltung (= funktionale Währung) charakterisiert.
  - Umrechnungsdifferenzen (von funktionale Währung in CHF) haben nichts mit Geschäftstätigkeit bzw. Leistungsfähigkeit einer Unternehmung zu tun. Sie sind nur Folge der Konversion und erscheinen nicht in den Funktionswährungskonti

# Umrechnungsdifferenzen

(4)

- Begründung BGer (Fort. Zusammenfassung)
  - Das CH Rechnungslegungsrecht enthält keine Bestimmungen betreffend Umrechnung von funktionaler Währung in Landeswährung; IFRS 21 enthält Bestimmungen.

IFRS 21:

"Die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage eines Unternehmens, dessen funktionale Währung keine Währung eines Hochinflationslandes ist, wird unter Anwendung der folgenden Verfahren in eine andere Darstellungswährung umgerechnet:

- a) Vermögenswerte und Schulden für alle dargestellten Bilanzen (d.h. einschliesslich Vergleichsinformationen) sind zum Stichtagskurs der jeweiligen Bilanz umzurechnen;
- b) Erträge und Aufwendungen für alle Gewinn- und Verlustrechnungen (d.h. einschliesslich Vergleichsinformationen) sind zum Wechselkurs am Tag des Geschäftsvorfalles umzurechnen; und
- c) alle sich ergebenden Umrechnungsdifferenzen sind als separate Bestandteil des Eigenkapitals anzusetzen."

# Umrechnungsdifferenzen

(5)

- Begründung BGer (Fort. Zusammenfassung)
  - Schweizer Handbuch für Wirtschaftsprüfer 1998 steht Auslegung nach IFRS-Standards nicht entgegen.
    - Hinweis: Schweizer Handbuch für Wirtschaftsprüfer 2009 (vgl. Bd. I, Ziff. 6.1.2.3., S. 147 f.) "kam zu spät für BGE".
  - IFRS drückt international anerkannte Buchhaltungssätze aus, die sich auch in der Schweiz je länger je mehr durchsetzen. Steuerbehörden können sich deshalb auf IFRS 21 stützen, d.h. Verbuchung der Umrechnungsdifferenzen übers Eigenkapital.

# Umrechnungsdifferenzen

(6)

- Begründung BGer (Fort. Zusammenfassung)
  - Abstellen auf IFRS widerspricht auch nicht dem DBG und den verfassungsmässigen Grundsätzen
    - Massgeblichkeitsprinzip eingehalten
    - Vorsichtsprinzip, Imparitätsprinzip, Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit sind nicht verletzt, da reine Buchungsdifferenzen und keine tatsächlichen Geschäftstransaktionen vorliegen und da diese Grundsätze deshalb nicht zur Anwendung gelangen.

# Umrechnungsdifferenzen

(7)

- Was sind die Folgen des BGE?
  - ESTV: BGE wird umgesetzt, d.h. positive und negative Umrechnungsdifferenzen künftig nur noch direkt über das Eigenkapital gebucht für Steuerzwecke; Handelsrechtlicher Abschluss wird allenfalls korrigiert
  - ESTV wird ein Kreisschreiben mit Beispielen zu den Umrechnungsdifferenzen bei funktionalen Fremdwährungen erlassen  
(Gestehungskosten, Eigenkapitalkontrolle, Vorjahresverluste, Liquidation, bestehende Rückstellungen, usw.)



# Umrechnungsdifferenzen

(8)

- Was sind die Folgen des BGE?
  - Kanton Zug
    - Der Kanton Zug korrigiert für Steuerzwecke nur die Jahresrechnungen mit Abschlussdatum 1. Oktober 2009 und später.
    - Bei Jahresrechnungen mit Abschlussdatum ab dem 1. Oktober 2009 ist der Steuererklärung zusätzlich zur Jahresrechnung in CHF auch eine Jahresrechnung in funktionaler Währung beizulegen.
    - Im konkreten Einzelfall und unter besonders begründeten Umständen prüft die kantonale Steuerverwaltung Zug, und genehmigt allenfalls, den Verzicht auf eine Korrektur für Jahresrechnungen mit Abschlussdatum nach dem 1. Oktober 2009.
    - Bestehende Steuervorbescheide sind idR. nicht betroffen