

2 Steuerliche Berücksichtigung von Währungsverlusten (Teil 1)

Entscheid des Bundesgerichts vom 1. Oktober 2009¹ zu buchhalterischen Umrechnungsverlusten im Geschäftsvermögen

Von Prof. Dr. Rolf Benz, Rechtsanwalt, Winterthur

Inhalt

1 Sachverhalt und Prozessgeschichte.....	9
2 Erwägungen des Bundesgerichts und Reaktionen in der Literatur	9
3 Kommentierung.....	10
3.1 Ungleiche Behandlung von Erträgen und Aufwänden im schweizerischen Bilanzrecht.....	10
3.2 IFRS als Fremdkörper im schweizerischen Bilanzrecht.....	10
3.3 Getreue Darstellung der Vermögens- und Ertragslage durch Angaben im Anhang.....	11
4 Fazit.....	11

1 Sachverhalt und Prozessgeschichte

Eine GmbH mit Sitz in Genf führt ihre Bücher in US-Dollar. Entsprechend der gesetzlichen Bestimmung, wonach die Jahresrechnung in Landeswährung zu erstellen ist,² rechnete die GmbH die Bilanz und die Erfolgsrechnung in Schweizer Franken um. Im Jahre 2002 resultierte daraus ein Umrechnungsverlust von rund CHF 25 Mio., den die GmbH erfolgsmindernd verbuchte.

Das Steueramt liess den verbuchten Aufwand nicht zum Abzug zu, was auf Beschwerde hin vom Verwaltungsgericht des Kantons Genf und vom Bundesgericht bestätigt wurde.

2 Erwägungen des Bundesgerichts und Reaktionen in der Literatur

Die steuerliche Gewinnermittlung knüpft gemäss dem Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz an den Saldo der handelsrechtlichen Erfolgsrechnung an.³ Das in Steuersachen angerufene Bundesgericht hatte somit vorfrageweise zu prüfen, wie der Umrechnungsverlust gemäss Handelsrecht zu verbuchen ist. Weil im schweizerischen Bilanzrecht nicht geregelt ist, wie Umrechnungsdifferenzen zu verbuchen sind, zieht das Bundesgericht für die Beantwortung der handelsrechtlichen Vorfrage die «International Financial Reporting Standards» (IFRS) heran, die international anerkannte Rechnungslegungsgrundsätze darstellten.⁴ In den IFRS 21 ist verankert, wie Kursdifferenzen aus der Umrechnung der Fremdwährung in Landeswährung zu verbuchen sind. Solche Umrechnungsverluste dürfen nicht über die Erfolgsrechnung erfasst werden, sondern sind direkt dem Eigenkapital zu belasten.

Die von der GmbH getroffene Lösung – die erfolgsmindernde Verbuchung, wie sie auch im Schweizer Handbuch für Wirtschaftsprüfung (HWP) empfohlen wird⁵ – verwirft das Bundesgericht.⁶

1 BGE 136 II 88, Verfahren 2C_897/2008; publiziert in STE 2010 B B 72.11 Nr. 17; ASA 78, 495; RDAF 2009 II 570.

2 Art. 960 Abs. 1 OR.

3 Kurz Massgeblichkeitsprinzip genannt; Art. 58 Abs. 1 lit. a DBG.

4 BGE 136 II 88, E. 3.3.

5 HWP 2009 Band 1, Teil IV, Ziff. 6.1.2.3, 148.

6 BGE 136 II 88, E. 4.4.

Der Entscheid des Bundesgerichts ist auf grosse Aufmerksamkeit gestossen,⁷ wobei er fast durchgehend abgelehnt wird. Einzig Behnisch/Opel stimmen dem Entscheid des Bundesgerichts im Ergebnis zu, allerdings mit einer divergierenden Begründung, das heisst ohne Rückgriff auf die IFRS.⁸

3 Kommentierung

3.1 Ungleiche Behandlung von Erträgen und Aufwänden im schweizerischen Bilanzrecht

Das schweizerische Bilanzrecht wird vom Grundsatz der Vorsicht geprägt,⁹ dem überragende Bedeutung zukommt, wie selbst das Bundesgericht ansatzweise betont: «Le droit suisse reconnaît une portée large à ce principe»¹⁰. Wie das Bundesgericht weiter ausführt, verlangt das Vorsichtsprinzip, dass Erträge erst im Moment ihrer Realisierung verbucht werden,¹¹ Aufwände aber bereits, wenn sie eingetreten bzw. verursacht sind^{12, 13}.

Das Bundesgericht führt das Vorsichtsprinzip in seinen Erwägungen somit durchaus auf, erklärt es dann aber für vorliegend nicht anwendbar.¹⁴ Dabei liesse sich aus dem Vorsichtsprinzip die sachgerechte Antwort herleiten auf die Frage, wie Umrechnungsverluste im schweizerischen Handelsrecht – und kraft Massgeblichkeitsprinzip somit auch im Steuerrecht – zu verbuchen sind.

Zu den «aktualisierten» und damit bereits eingetretenen Aufwänden gehören nämlich auch «drohende Verluste aus schwebenden Geschäften»¹⁵ bzw. «unmittelbar drohende Verlustrisiken, die im Geschäftsjahr bestehen»¹⁶. Entsteht aus der Währungsumrechnung somit ein Verlust, so ist dieser grundsätzlich zurückzustellen. Bei solchen Umrechnungsdifferenzen, die aus einer Aufwertung des Schweizer Frankens rühren, im Vergleich zur Währung, in der die Bücher geführt werden, besteht ernstlich die Gefahr, dass der Verlust in einem späteren Jahr – etwa mittels Verkaufs der entsprechenden Aktiven – realisiert wird. Sollte sich die Verlustgefahr in den kommenden Jahren jedoch nicht verwirklichen, weil sich die ausländische Währung erholt, dann ist die entsprechende Rückstellung wieder aufzulösen.

Würde aus der Umrechnung in die Landeswährung hingegen ein buchhalterischer Gewinn entstehen, so dürfte dieser nicht erfolgswirksam verbucht werden, weil er noch nicht realisiert ist.

3.2 IFRS als Fremdkörper im schweizerischen Bilanzrecht

In der überragenden Bedeutung des Vorsichtsprinzips – und damit verbunden in der ungleichen Behandlung von unrealisierten Gewinnen und unrealisierten Verlusten – liegt der ausschlaggebende Unterschied des schweizerischen Bilanzrechts zu den IFRS, die dem Vorsichtsprinzip kaum eine Bedeutung zumessen.¹⁷

Das Bundesgericht bringt vor, dass es sich bei der negativen Umrechnungsdifferenz um einen reinen buchhalterischen Vorgang handle, der keine Entreicherung verkörpere, welche aus einem tatsächlichen Geschäftsvorfall resultiere und die Leistungsfähigkeit beeinflusse.¹⁸ Diese Feststellung lässt sich ja aber gewissermassen auf alle Rückstellungen übertragen: Mittels Rückstellung wird auf rein buchhalterische Weise ein Geschäftsvorfall antizipiert,

7 Martin Kocher, Fremdwährungsaspekte im schweizerischen Steuerrecht, Bedeutung, Umrechnung und Bewertung fremder Währungen im steuerlichen Einzelabschluss, ASA 78, 474 ff.; Stefan Oesterheld/Harold Grüninger, Steuerrechtliche Entwicklungen (insbesondere im Jahr 2009), SZW 2010, 48 ff.; Christoph Rechsteiner/Nicolas Scholl, Steuerliche Behandlung von Umrechnungsdifferenzen bei funktionaler Währung, StR 2010, 418 ff.; Marco Duss/Fabian Duss, Währungsdifferenzen aus Umrechnung bei Buchführung in Fremdwährung, Ein klarer Entscheid des Bundesgerichts stiftet Verwirrung, ST 2010, 407 ff.; Marie-Hélène Revaz/Cédric Bignens, Traitement comptable et fiscal des écarts de conversion, Commentaire de l'arrêt du Tribunal fédéral du 1^{er} octobre 2009, ST 2010, 418 ff.; Urs R. Behnisch/Andrea Opel, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahr 2009, ZBJV 2010, 481 ff.; Pierre-Marie Glauser/Michael Beusch, Entwicklungen im Steuerrecht, SJZ 2010, 269.

8 Es liege ein Umrechnungsverlust vor, der als geschäftsmässig nicht begründeter Aufwand aufzurechnen sei: Behnisch/Opel (Fn 7), ZBJV 2010, 485.

9 Art. 662a Abs. 2 Ziff. 3 OR.

10 BGE 136 II 88 E. 5.3.

11 Sog. Realisationsprinzip.

12 Sog. Imparitätsprinzip.

13 BGE 136 II 88 E. 5.4.

14 BGE 136 II 88, E. 5.4.

15 Art. 669 Abs. 1 OR.

16 Art. 29 Abs. 1 lit. c DBG und Art. 63 Abs. 1 lit. c DBG.

17 Vgl. zur unterschiedlichen Zielsetzung des schweizerischen Bilanzrechts (Gläubigerschutz) und der IFRS (Anlegerschutz) Rolf Benz, Paradigmenwechsel im schweizerischen Bilanzrecht?, SJZ 1999, 541 ff.

18 BGE 136 II 88 E. 5.2.

der sich *in der Zukunft* (möglicherweise) verwirklichen wird und somit erst dann die Leistungsfähigkeit der Gesellschaft (tatsächlich) mindert, weil erst dann Geld abfließt.

Die erfolgsneutrale Verbuchung der Umrechnungsverluste zulasten der Reserven offenbart zudem, auf welche Abwege eine Übernahme von IFRS-Normen führen kann. Eine erfolgsneutrale Verbuchung von Geschäftsvorfällen ist allenfalls denkbar bei einer ausdrücklichen gesetzlichen Regelung¹⁹, ansonsten aber dem Schweizer Recht fremd.

3.3 Getreue Darstellung der Vermögens- und Ertragslage durch Angaben im Anhang

Es besteht auch keinerlei Bedarf, das Vorsichtsprinzip im Handelsrecht partiell ausser Kraft zu setzen bzw. für nicht anwendbar zu erklären. Zwar wird die Jahresrechnung auch nach Art. 662a Abs. 1 OR «so aufgestellt, dass die Vermögens- und Ertragslage der Gesellschaft möglichst zuverlässig beurteilt werden kann». Eine getreue Darstellung der Vermögens- und Ertragslage kann indes auch erreicht werden, indem im Anhang umschrieben wird, inwiefern ein bestimmter Aufwand (hier ein Fremdwährungsverlust) zwar droht, aber noch nicht realisiert ist.

Der Anhang stellt neben der Erfolgsrechnung und der Bilanz den dritten Bestandteil der Jahresrechnung dar.²⁰ In Art. 663b Ziff. 1–5 und Ziff. 12 OR weist das schweizerische Rechnungslegungsrecht dem Anhang eine wichtige Rolle zu, was Informationen über Verbindlichkeiten und Risiken betrifft.²¹

4 Fazit

Es ist zu hoffen, dass das Bundesgericht seinen Ansatz, umstrittene Fragen des schweizerischen Bilanzrechts mit IFRS-Normen zu füllen, nicht weiterverfolgen wird. Da der hier besprochene Entscheid in der amtlichen Sammlung der Bundesgerichtsentscheide publiziert ist und er daher eigentlich als Präjudiz gelten könnte, wird es spannend zu beobachten sein, wie das Bundesgericht wieder aus der Sackgasse herausfinden wird.

19 So verlangt etwa Art. 670 Abs. 1 Satz 2 OR, dass der Aufwertungsbetrag aus einer Aufwertung nach Art. 670 OR gesondert als Aufwertungsreserve auszuweisen ist. Dies könnte durch eine erfolgsneutrale Verbuchung erreicht werden. Gemäss Marc Bauen (Aufwertungen von Grundstücken und Beteiligungen aus steuerrechtlicher Sicht, Zürich 1998, S. 106 f.) sollte aber auch hier die Verbuchung handelsrechtlich erfolgswirksam erfolgen.

20 Art. 662 Abs. 2 OR.

21 Vgl. zum Anhang auch Art. 662a Abs. 3 OR und Art. 663g Abs. 2 OR.