

WISSENSCHAFTLICHE SCHRIFTENREIHE NR. II/98

DER EURO UND DIE STEUERN

WERNER KOLLER/
PETER QUANTSCHNIGG



BUNDESMINISTERIUM
FÜR FINANZEN

INHALTSVERZEICHNIS

	Seite
1. RECHTSGRUNDLAGEN DER EU ZUR WÄHRUNGSUMSTELLUNG	1
2. NATIONALE LEGISTISCHE MAßNAHMEN ZUR WÄHRUNGSUMSTELLUNG	2
2.1 Generelle Umstellungsstrategie	2
2.2 Umstellungsphasen	2
3. BUCHHALTERISCHE ASPEKTE DER EURO-UMSTELLUNG	3
3.1 Grundsätzliches	3
3.2 Umstellungszeitraum	3
3.3 Umstellungszeitpunkt	4
3.3.1 Laufende Buchführung	4
3.3.2 Jahresabschluß	4
3.4 Vollkaufmann - Buchführungspflicht gem § 124 BAO	5
3.5 Buchführungspflicht gem § 125 BAO	5
3.6 Einnahmen- Ausgabenrechner - Aufzeichnungspflichten gem § 126 BAO	6
3.7 Unumkehrbarkeit	6
3.8 Ordnungsmäßigkeit	6
3.9 Praxisfragen	7
3.9.1 Günstigster Zeitpunkt der Umstellung	7
3.9.2 Teilumstellung/Vollumstellung	7
3.9.3 EURO-Geschäftsfälle von noch nicht umgestellten Unternehmen	8
3.9.4 Schilling-Geschäftsfälle von umgestellten Unternehmen	9
3.9.5 EURO-Rechnungen von nicht umgestellten Betrieben; Schilling-Rechnungen von umgestellten Betrieben	9
3.9.6 EURO- und Schillingrechnungen gem § 11 UStG ?	9
3.9.7 Einzelumrechnung oder Sammelumrechnung	9
4. AUSWIRKUNGEN AUF DAS ERTRAGSTEUERRECHT	10
4.1 Realisierung von Kursgewinnen und Kursverlusten	10
4.1.1 Realisierungszeitpunkt	10
4.1.2 Trennung Realisierung - Ergebniswirksamkeit	11
4.1.2.1 Handelsrecht	12

4.1.2.2 Steuerrecht	12
4.1.2.3 Wertberichtigungen	12
4.1.2.4 Betroffene Wirtschaftsgüter	12
4. 2 Behandlung der Kosten der Umstellung von Schilling auf Euro	13
4.2.1 Kostenarten	13
4.2.2 Rückstellung für Euro Umstellung	14
4.3 Mittelbare Auswirkungen auf die Gewinnermittlung	15
4.3.1 Nutzungsdauer	16
4.3.2 Investitionsfreibetrag	16
4.3.3 Übertragung stiller Reserven	16
5. STEUERERKLÄRUNGEN UND BESCHEIDE	16
5.1 Steuererklärungen	16
5.2 Bescheide	16
5.3 Formulare	17
6. ZAHLUNGSVERKEHR MIT DER FINANZVERWALTUNG	17

Impressum:

Herausgeber: Bundesministerium für Finanzen,
Präsidialabteilung 1
Druck: Druckerei des Bundesministeriums für Finanzen
Alle: 1015 Wien, Himmelpfortgasse 4-8

Oktober 1998

Der Euro und die Steuern

Werner Koller / Peter Quantschnigg

1. Rechtsgrundlagen der EU zur Währungsumstellung

VO nach Artikel 109 I Abs. 4 EG-Vertrag vom 3. Mai 1998 (auch "Euro-Einführungsverordnung")

Die wichtigsten Aussagen der Verordnung zum Thema sind:

- Grundsatz "Kein Verbot - kein Zwang" (no prohibition - no compulsion)
- Festlegung der Euro-Banknoten und -Münzen
- Endgültiger Umstellungsvorgang

VO des Rates der EU nach Artikel 235 EG-Vertrag vom 17. Juni 1997 (auch "Eurovorbereitungsverordnung")

Die wichtigsten Aussagen zum Thema sind:

- 1 ECU = 1 Euro
- Die Umrechnungskurse der teilnehmenden MS werden unwiderruflich mit 1.1.1999 festgelegt.
- Kontinuität von Verträgen (z.B. Zinsenvereinbarungen): die Währungsumstellung als solche ist kein Grund für eine Inanspruchnahme der sogenannten "clausula rebus sic stantibus". Andererseits gilt selbstverständlich Vertragsfreiheit.
- Rundungs- und Umrechnungsregeln:
6 signifikante Stellen = 6 Stellen von links

Beispiel: aus der Fixierung der bilateralen Wechselkurse mit 2. Mai 1998 ergäben sich für Schilling und D-Mark folgende Euro-Umrechnungskurse:

1 Euro = 13,8561 ATS

1 Euro = 1,96254 DEM

Die endgültigen Umrechnungskurse - mit 1.1.1999 - werden davon allerdings abweichen.

2. Nationale legislative Maßnahmen zur Währungsumstellung

2.1 Generelle Umstellungsstrategie

Während im Außenbereich der Grundsatz "Kein Verbot - kein Zwang" umgesetzt wird, erfolgt im Innenbereich der Finanzverwaltung die Umstellung möglichst spät (Vermeidung einer teuren Dualität).

2.2 Umstellungsphasen

Legistische Vorgangsweisen aus steuerrechtlicher Sicht (horizontale Aspekte der Währungsumstellung):

Phase 1: Legistische Vorhaben vor Beginn der Übergangsphase (punktuelle Anpassungen/Regelungen anlässlich der Einführung des Euro)

Anlässlich der Einführung des Euro zum 1.1.1999 sind bereits legislative und erlaßmäßige Vorkehrungen zu treffen. Im Rahmen des "1. Euro-Finanz-Begleitgesetzes" werden zum einen (kleine) Änderungen in den betroffenen Abgabenvorschriften (EStG und UStG) selbst vorgenommen; zum anderen beinhaltet es Sonderregelungen, die nur die Übergangsphase betreffen und daher außerhalb der Stammnorm geregelt werden sollen.

EStG:

- Umrechnung von Bargeld, Forderungen, Verbindlichkeiten und Rückstellungen, die auf Währungseinheiten anderer WWU-MS lauten.
- Steuerfreie Rücklage für Umrechnungsgewinne.
- Rückstellungsverbot für Umstellungsaufwendungen.
- §§ 76 (Lohnkonto), § 93 Abs. 3 Z 1 und 2 (Kapitalertragsteuer) und 101 Abs. 2 (Abzugsteuer) statt Schilling oder Schillingwährung "**Schilling oder Euro**".

UStG:

- § 20 Abs. 6 Werte in anderer Währung als Schilling oder Euro sind auf "**Schilling oder Euro**" umzurechnen.

Phase 2: Dreistufiges Legistikprojekt während der Übergangsphase (Umstellung aller in Abgabenvorschriften enthaltenen Schillingbeträge auf Euro-Beträge, Glättungen).

Die Einführung des Euro erfordert die Umstellung **aller** auf Schilling lautenden Beträge in **allen** Abgabenvorschriften (Gesetzen, Verordnungen) mit Wirksamkeit spätestens ab 1.1.2002. Dabei werden teilweise nicht nur Rundungen, sondern auch Glättungen vorzunehmen sein. Außerdem müssen auf Grund der "größeren" Einheit Euro auch verschiedene Bezugsgrößen geändert werden (zB. im ElektrizitätsabgabeG). Inhaltliche und organisatorische Folgewirkungen dieser Änderungen sind ebenfalls durchzuführen.

3. Buchhalterische Aspekte der Euro-Umstellung

3.1 Grundsätzliches

Die Umstellung der betrieblichen Buchhaltungen und die Umstellung der Verrechnung der öffentlichen Haushalte (Bund, Länder und Gemeinden) sind völlig getrennt von einander zu sehen.

Im Sinne des Grundsatzes "Kein Zwang - kein Verbot" wird eine weitgehende **Wahlmöglichkeit** eingeräumt.

3.2 Umstellungszeitraum

Die betrieblichen Buchhaltungen können in der sogenannten Übergangsphase, d.h. vom 1.1.1999 bis zum 31.12.2001 wahlweise umgestellt werden. Mit dem 1.1.2002 müssen die betrieblichen Buchhaltungen spätestens umgestellt werden.

Umstellung bedeutet zweierlei:

- Beginn der Verbuchung der laufenden Geschäftsfälle in Euro,
- Aufstellung der ersten "Euro-Bilanz".

Österreichische Rechtsgrundlagen für die Umstellung sind:

- das Schillinggesetz und
- das Handelsgesetzbuch

3.3 Umstellungszeitpunkt

3.3.1 Laufende Buchführung

Als Zeitpunkt für den Beginn der laufenden Verbuchung in Euro kann gem. § 7 Schillinggesetz jeder beliebige Zeitpunkt - faktisch aber nur jeder Monatserste - gewählt werden, der zwischen 1.1.1999 und 31.12.2001 fällt. Es kann daher auch nicht vor dem 1.1.1999 umgestellt werden. Ab dem 1.1.2002 müssen die Bücher und Aufzeichnungen in Euro geführt werden.

§ 7 Schillinggesetz (*neu*). BGBl 60/98 vom 24. April 1998

Bücher, Rechnungen und sonstige Aufzeichnungen der Personen, die durch das Handelsgesetzbuch zur Führung von Handelsbüchern verpflichtet sind, sind

a) ab dem 1. Jänner 1946 bis zu dem ersten Tag der Teilnahme Österreichs an der dritten Stufe der WWU ohne Ausnahmeregelung im Sinne des Artikels 109 k EG-Vertrag vorangehenden Tag in Schilling,

b) ab dem ersten Tag der Teilnahme Österreichs an der dritten Stufe der WWU ohne Ausnahmeregelung im Sinne des Artikels 109k EG-Vertrag bis zu dem dem gemeinschaftsrechtlich bestimmten Erstausgabetag für Euro-Banknoten vorangehenden Tag wahlweise in Schilling oder Euro,

c) ab dem gemeinschaftsrechtlich bestimmten Erstausgabetag für Euro-Banknoten in Euro zuführen.

Bei der Führung von Büchern und sonstigen Aufzeichnungen ist ein Übergang von Euro auf Schilling ausgeschlossen.

Daraus ergeben sich als Währung für die Buchführung drei Zeiträume,

Zeitraum	Währung	Anmerkung
1.1.1946 bis 31.12.1998	Schilling	ausschließlich
1.1.1999 bis 31.12.2001	Euro und Schilling	wahlweise
ab 1.1.2002	Euro	ausschließlich

3.3.2 Jahresabschluß

Die **erste** Bilanz (Jahresabschluß), die in **Euro** aufgestellt werden kann, ist nach § 193 Abs. 4 HGB iVm mit entsprechenden Übergangsregelungen die des Jahresabschlusses desjenigen Geschäftsjahres, das im Jahr 1999 endet. D.h.:

Geschäftsjahr = Kalenderjahr	31.12.1999
abweichendes Wirtschaftsjahr- Bilanzstichtag im Jahr 1999	

Eine Euro-Bilanz muß nicht zwingend auf einer Euro-Buchführung basieren.

Letzte Bilanz, die in **Schilling** aufgestellt werden kann, ist die Bilanz zum 31.12.2001.

Erste Bilanz, die **zwingend in Euro** aufzustellen ist

Geschäftsjahr = Kalenderjahr	31.12.2002
abweichendes Wirtschaftsjahr - Bilanz im Jahr	2002

Gem § 193 Abs 4 **Handelsgesetzbuch** ist der Jahresabschluß in Schillingwährung aufzustellen.

Nach der Ministerratsvorlage des BMJ (Euro-Justiz-Begleitgesetz) soll das Wort "*Schillingwährung*" in § 193 Abs. 4 HGB durch das Wort "*Euro*" ersetzt werden. In den Übergangsbestimmungen zur Gesetzesänderung soll geregelt werden, daß der Euro erstmals auf Geschäftsjahre anzuwenden ist, die nach dem 31.12.1998 enden.

Die Jahres- und Konzernabschlüsse von Geschäftsjahren, die vor dem 1. Jänner 2002 enden, **dürfen** in Schilling aufgestellt werden. Durch diese Regelung kommt auch zum Ausdruck, daß ab dem 1.1.1999 der Euro **die** Währung ist, während der Schilling genau genommen im Verhältnis zum Euro nur mehr eine Unterheit darstellt.

Es kann davon ausgegangen werden, daß die Gesetzesbeschlüsse über diese Bestimmungen noch vor der Parlamentssommerpause 1998 erfolgen werden.

3.4 Vollkaufmann - Buchführungspflicht gem § 124 BAO

Die Umstellung ist in § 7 Schillinggesetz geregelt. Die Wahl-möglichkeit besteht im vollen Umfang, auch bei abweichendem Wirtschaftsjahr.

3.5 Buchführungspflicht gem § 125 BAO

Eine gesetzliche Regelung (BAO) ist nicht gegeben. Die Weiterführung der Bücher in Schillingwährung über den 31.12.2001 hinaus ist aber schon deshalb nicht möglich, weil der Schilling ab diesem Zeitpunkt keine "lebende Währung" mehr ist. Ein (gewerblicher) Abgabepflichtiger, der aufgrund des Überschreitens der Buchführungsgrenzen des § 125 BAO zur Führung von Büchern verpflichtet ist, der sogenannte § 4/1-Ermittler, wird die Wahlmöglichkeit haben, zu den Stichtagen 1.1.1999, 1.1.2000 und 1.1.2001 oder 1.1.2002 umzustellen. Land- und Forstwirte, die den Gewinn nach einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr ermitteln, können wahlweise zum Beginn eines Wirtschaftsjahres oder eines Kalenderjahres umstellen.

3.6 Einnahmen- Ausgabenrechner - Aufzeichnungspflichten gem § 126 BAO

Für den Einnahmen-/Ausgabenrechner bzw. für alle Arten von Aufzeichnungspflichten wird gelten, daß die Umstellung mit Beginn jedes Veranlagungsjahres möglich ist, spätestens jedoch mit 1.1.2002.

Eine gesetzliche Regelung ist auch hier nicht vorgesehen (siehe auch hier Pkt. 3.5).

3.7 Unumkehrbarkeit

Dem Grundsatz der Wahlmöglichkeit steht der Grundsatz der **Unumkehrbarkeit** gegenüber. Wurde die Buchführung einmal umgestellt, ist die Rückkehr zur Schillingwährung abgeschnitten. (s. § 7 Schillinggesetz).

3.8 Ordnungsmäßigkeit

Die ursprünglich von Seite der Finanzverwaltung vertretene Auffassung, daß die Umstellung grundsätzlich zu einem Bilanzstichtag erfolgen müsse (Begutachtungsentwurf zur Änderung des § 7 Schillinggesetz), konnte im Hinblick auf den Grundsatz "Kein Zwang - kein Verbot" nicht aufrechterhalten werden. Aus dem Grundsatz der Unumkehrbarkeit ergibt sich in Zusammenhang mit den Bestimmungen des § 189 Abs. 1 HGB sowie des § 131 BAO jedoch die Forderung der Nachvollziehbarkeit der Umstellung. Das bedeutet, daß sowohl der Umstellungszeitpunkt als auch der Umrechnungsvorgang eindeutig dokumentiert sein müssen.

Zur Erfüllung dieser Erfordernisse wäre beispielsweise - bei unterjähriger Umstellung - die Bildung eines Schilling-Zwischensaldos, Umrechnung des Zwischensaldos in Euro und weitere Verbuchung in Euro denkbar.

Auch gegen die Vorgangsweise der Rückrechnung aller Schilling-Geschäftsfälle in Euro, die

vom Beginn des Geschäftsjahres an bis zum Umstellungszeitpunkt vorgenommen worden sind, bestehen keine Bedenken, wenn die ursprünglichen Schilling-Buchungen gespeichert bleiben.

Umgekehrt entspräche die Umrechnung sämtlicher Geschäftsfälle - auch vor der dritten Stufe des WWU (1.1.1999) - bis zum Beginn der Aufbewahrungsfrist weder dem Schillinggesetz noch dem HGB, wenn die ursprünglichen Schilling-Buchungen nicht gespeichert blieben.

3.9 Praxisfragen

3.9.1 Günstigster Zeitpunkt der Umstellung

Eine allgemein gültige Aussage zum günstigsten Zeitpunkt der Euro-Umstellung läßt sich nicht treffen, weil die Voraussetzungen für die Unternehmer zu unterschiedlich sind. Den für ein konkretes Unternehmen günstigsten Zeit beeinflussen folgende Faktoren:

- Größe des Unternehmens,
- EDV- oder händische Buchführung,
- enge nationale und/oder internationale wirtschaftliche Verflechtung,
- Umstellungstermin eines maßgeblichen Geschäftspartners (sowohl Kunde als auch Lieferant),
- Verhältnis des Umfangs der Bargeschäfte zu den unbaren Geschäften,
- Erfahrungen mit Fremdwährungsgeschäften,
- Geschäftsjahr - Kalenderjahr oder abweichendes Wirtschaftsjahr.

3.9.2 Teilumstellung/Vollumstellung

Der ideale Umstellungsvorgang würde darin bestehen, daß alle Teile des Rechnungswesens ab Beginn eines neuen Geschäftsjahres in Euro geführt werden. Das ist aber aus verschiedenen Gründen nicht möglich und kann daher auch nicht verlangt werden. Derartige Gründe sind:

- organisatorische und EDV-organisatorische der Betriebe,
- Ablauf der Währungsumstellung (Ausgabe von Banknoten erst mit 1.1.2002)
- Auswirkungen der Umstellung von Geschäftspartnern und öffentlicher Verwaltungen (z.B. Abgabe der Lohnzettel in Schilling für Zeiträume einschließlich 2001).

Es muß daher zulässig sein, die verschiedenen Teile des Rechnungswesens zu unterschiedlichen Zeitpunkten umzustellen. Diese Teile sind:

- Grundbuch und Hauptbuch
- Anlagenbuchführung (Anlagenverzeichnis)
- Lagerbuchführung
- Debitoren- und Kreditorenbuchführung
- Lohnverrechnung
- Kassabuch

Der Umstellungszeitpunkt für Grundbuch (Journal), Hauptbuch, Anlagenbuchführung und Lagerbuchführung wird sich in der Regel nach innerbetrieblichen Kriterien richten.

Die Umstellung von Debitoren- bzw. Kreditorenbuchführung wird weitgehend vom Verhalten der wichtigsten Kunden und Lieferanten abhängen.

Die Lohnverrechnung wird vielfach erst mit 1.1.2002 umgestellt werden, weil die Lohnauszahlung bis zu diesem Zeitpunkt in Schilling erfolgen wird und die Lohnzettel für die Zeiträume bis 1.1.2002 ebenfalls in Schilling einzureichen sein werden.

Das Kassabuch als Nebenbuch kann bis zum 1.1.2002 nur in Schilling geführt werden, weil der Euro bis zu diesem Zeitpunkt als Bargeld nicht zur Verfügung steht.

3.9.3 EURO-Geschäftsfälle von noch nicht umgestellten Unternehmen

Wenn das eintritt, was vielfach angekündigt wird (Umfrage bei den 150 größten österreichischen Unternehmen), nämlich, daß große Betriebe frühzeitig umstellen werden, so kann man davon ausgehen, daß zunehmend ab Beginn des Jahres 1999 mehr und mehr Betriebe - und eben auch solche, die noch nicht umgestellt haben - mit dem EURO konfrontiert werden. Wie sind beispielsweise Eingangsrechnungen, die auf EURO lauten, zu behandeln ?

Eine EURO-Rechnung wird in diesem Fall buchhalterisch wie eine Rechnung in fremder Währung zu behandeln sein. Das bedeutet, daß beim Rechnungseingang in Schilling umgerechnet und in Schilling verbucht wird. Wechselkursdifferenzen können nicht mehr entstehen. Die Bezahlung der Rechnung kann ebenfalls je nach Vereinbarung und Anweisung an die Bank in EURO oder in Schilling vorgenommen werden. Allenfalls ergeben sich Rundungsdifferenzen.

3.9.4 Schilling-Geschäftsfälle von umgestellten Unternehmen

Auch Betriebe, die bereits umgestellt haben, werden weiterhin mit Schillinggeschäftsfällen konfrontiert sein - das betrifft vor allem Eingangsrechnung in Schillingwährung und Bargeschäfte. Für Eingangsrechnungen wird dasselbe gelten wie im umgekehrten Fall des noch nicht umgestellten Betriebes. Das Kassabuch - wie immer es geführt wird - händisch oder über EDV - wird vorerst in Schilling geführt werden. Bei der Übernahme in das Hauptbuch muß in EURO umgerechnet werden. Keine Bedenken bestehen, daß insbesondere auf der Einnahmenseite nicht die Einzelbeträge umgerechnet werden, sondern die sogenannte Tageslosung in einem. Auch dabei können sich Rundungs- bzw. Umrechnungsdifferenzen ergeben.

3.9.5 EURO-Rechnungen von nicht umgestellten Betrieben; Schilling-Rechnungen von umgestellten Betrieben

Der Grundsatz der Unumkehrbarkeit bedeutet nicht, daß ein umgestelltes Unternehmen nur mehr EURO-Rechnungen ausstellen dürfte. Das entspricht auch der bisherigen Rechtslage, daß Rechnungen je nach Vereinbarung zwischen den Geschäftspartnern in jeder beliebigen Währung ausgestellt werden können. Das bedeutet, daß auch nicht umgestellte Betriebe - vor allem wenn das der unbedingte Wunsch des Kunden ist - Rechnungen in EURO legen werden.

3.9.6 EURO- und Schillingrechnungen gem § 11 UStG ?

Die Frage der Ordnungsmäßigkeit einer Rechnung im Sinne des § 11 UStG ist nicht davon abhängig, ob sie auf EURO oder auf Schilling lautet.

3.9.7 Einzelumrechnung oder Sammelumrechnung

Zur Tageslosung s oben; verbleibt ganz allgemein die Frage, ob auch Sammelbuchungen als solche in einem umgerechnet werden können oder ob jeder einzelne Geschäftsfall für sich umgerechnet werden muß. UE ist eine Sammelumrechnung wohl zulässig; die Nachvollziehbarkeit der Umrechnung, insbesondere die des Umrechnungsmodus, muß für jeden einzelnen Geschäftsfall gewährleistet sein.

Umrechnungsdifferenzen:

Rundungs- und Umrechnungsdifferenzen können bei verschiedensten buchhalterischen Vorgängen entstehen. Alle Arten von Umrechnungsdifferenzen können aus steuerlicher Sicht - unabhängig von der Richtung ihrer Auswirkung - auf einem Sammelkonto erfolgswirksam verbucht werden. Der Saldo dieses "Euro-Umrechnungskontos" ist gegen das G+V-Konto abzuschließen. Zu den umsatzsteuerlichen Aspekten der Umrechnungsdifferenzen wird noch eine erlaßmäßige Aussage des BMF ergehen.

4. Auswirkungen auf das Ertragsteuerrecht

4.1 Realisierung von Kursgewinnen und Kursverlusten

4.1.1 Realisierungszeitpunkt

Nach dem **imparitätischen Realisationsprinzip** sind Verluste aus Währungsumrechnungen (Kursverluste) bereits dann auszuweisen, wenn sich der Umrechnungskurs geändert hat. Dabei sind nach dem **Werterhellungsprinzip** auch Kursänderungen, die zwar vor dem Bilanzstichtag begründet, aber erst zwischen dem Bilanzstichtag und dem Bilanzerstellungstag bekannt wurden, zu berücksichtigen.

Gewinne aus Währungsumrechnungen (Kursgewinne) dürfen hingegen erst dann erfaßt werden, wenn sie aufgrund eines Umsatzgeschäftes "realisiert" werden (zB. bei Bezahlung einer Forderung oder einer Verbindlichkeit).

Gemäß Artikel 109I Abs. 4 EG-Vertrag werden die Wechselkurse der nationalen Währungen aller an der WWU teilnehmenden MS gegenüber dem Euro mit 1.1.1999 unwiderruflich festgelegt.

Spätere Wechselkursschwankungen werden bei Wirtschaftsgütern - z.B. Forderungen -, die auf anderen Euro-Denominationen als Schilling lauten, absolut ausgeschlossen. Damit können auch Kursgewinne nicht mehr "verhindert" werden. Sie nehmen dauerhaft wertbestimmenden Charakter an.

Hinsichtlich des Realisierungszeitpunktes vertritt die Europäische Kommission im Dokument zur "Einführung des Euro in der Rechnungslegung" (Doc. XV/7002/97-EN.) - wir sprechen verkürzt vom "Kommissionspapier" - die Auffassung, daß die Verwendung der festen Um-

rechnungskurse bei der Erstellung von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen für das Geschäftsjahr, welches am 31. Dezember 1998 abläuft, die zu diesem Zeitpunkt bestehende wirtschaftliche Realität am besten widerspiegelt.

In § 6 des 1. Euro-Justiz-Begleitgesetzes befindet sich demgemäß die Regelung, daß als Realisierungszeitpunkt der nächste Stichtag heranzuziehen, der auf den **30. Dezember** 1998 folgt.

Um dem Erfordernis der periodengerechten Zuordnung von Kursdifferenzen Rechnung zu tragen, hat nach Art. 3 des 1. Euro-Finanz-Begleitgesetzes auch ertragsteuerlich die Realisierung zum Stichtag **31. Dezember** 1998 zu erfolgen. Eine Realisierung zu einem späteren Stichtag (1. Jänner 1999) würde dazu führen, daß sie in einem Jahr eintreten würde, in dem sich von Anbeginn an nichts mehr an der Höhe der Wechselkursdifferenzen geändert hat. Daher wird im Gleichklang mit der handelsrechtlichen Bestimmung der Stichtag herangezogen, der auf den **30. Dezember** 1998 folgt.

Dies führt zu einer Kursgewinnrealisierung zu folgenden Zeitpunkten:

Geschäftsjahr = Kalenderjahr	31.12.1998
abweichendes Wirtschaftsjahr	Bilanzstichtag im Jahr 1999

Kursgewinne - aber auch Kursverluste - , die als Folge der unwiderruflichen Festlegung der Euro-Paritäten entstehen, werden - **unabhängig von der Währung, in welcher der Jahresabschluß erstellt wird** - jedenfalls zu diesen Zeitpunkten realisiert.

4.1.2 Trennung Realisierung - Ergebniswirksamkeit

Die Europäische Kommission eröffnet im oben erwähnten Kommissionspapier die Möglichkeit, zwischen der Realisierung als dem wirtschaftlichen Ereignis, durch das die Wechselkursdifferenzen unumkehrbar werden, und der ergebnismäßigen Auswirkung (Erfassung der Kursdifferenzen im Abschluß) zu unterscheiden.

4.1.2.1 Handelsrecht

Nach § 6 des **1. Euro-Justiz-Begleitgesetzes** sind die unwiderruflich festgelegten Umrechnungskurse zum Realisierungszeitpunkt anzuwenden.

Positive Wechselkursdifferenzen aus Forderungen und Verbindlichkeiten können jedoch auf der Passivseite in einen gesonderten Posten nach dem Eigenkapital eingestellt werden. Dieser Posten ist insoweit aufzulösen, als die Vermögensgegenstände, für die er gebildet worden ist, erlöschen. Ein vorzeitiges Auflösen soll zulässig sein.

4.1.2.2 Steuerrecht

Nach Art. 3 des **1. Euro-Finanz-Begleitgesetzes** wird diesen handelsrechtlichen Vorgaben folgend bei Forderungen und Verbindlichkeiten auch steuerlich ein Wahlrecht auf Sofortversteuerung oder Bildung einer **steuerfreien Rücklage** eingeräumt werden.

Dieses Wahlrecht kann **pro Wirtschaftsgut** ausgeübt werden. Der Abgabepflichtige hat daher die Möglichkeit, die erfolgswirksame Gewinnvereinnahmung zu jenem Zeitpunkt eintreten zu lassen, zu dem sie auch ohne Einführung des Euro eingetreten wäre.

4.1.2.3 Wertberichtigungen

Soweit die Bewertung der Wirtschaftsgüter, die von der Kursgewinnrealisierung betroffenen sind, nicht nur vom endgültig fixierten Euro-Umrechnungskurs abhängt, sondern auch noch andere wertbestimmende Faktoren zu beachten sind (zB. Schuldnerbonität bei Forderungen), sind diese Wertminderungen (Teilwertabschreibungen, Einzelwertberichtigungen) vom **umgerechneten Wert** vorzunehmen, und zwar gleichgültig, ob eine steuerfreie Rücklage dotiert wurde oder nicht.

4.1.2.4 Betroffene Wirtschaftsgüter

Jene Wirtschaftsgüter, die von der **Realisierung** positiver und negativer Kursdifferenzen betroffenen sein können (sog "monetäre Größen"), werden im 1. Euro-Justiz-Begleitgesetz in Übereinstimmung mit dem 1. Euro-Finanz-Begleitgesetz dahingehend umschrieben, daß darunter Bargeld, Forderungen, Verbindlichkeiten und Rückstellungen fallen.

Das Wahlrecht auf die Bildung einer (**steuerfreien**) **Rücklage** kann ausschließlich für positive Kursdifferenzen bei Forderungen und Verbindlichkeiten in Anspruch genommen werden.

Forderungen und Verbindlichkeiten sind dabei nicht im Sinne der Bilanzgliederung zu verstehen, sondern umfassen alle monetären Bilanzposten mit Forderungs- und Verbindlichkeitscharakter im weitesten Sinn. Es gehören dazu beispielsweise auch Wechsel und Schecks, sowie Forderungen gegenüber Kreditinstituten sowie Forderungswertpapiere (vor allem Anleihen, nicht jedoch Aktien oder Beteiligungen).

4.2 Behandlung der Kosten der Umstellung von Schilling auf Euro

4.2.1 Kostenarten

Im Bereich der Umstellungsaufwendungen sind steuerrechtlich keine von der geltenden Rechtslage abweichenden Regelungen geplant. Dies bedeutet:

- **Aktivierungsgebot**, soweit Wirtschaftsgüter angeschafft oder hergestellt werden, und Abschreibung auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer.
- **Aktivierungsverbot** für selbst hergestellte unkörperliche Wirtschaftsgüter (vor allem Euro-Software).
- **Umstellungsaufwendungen**, die weder unter das Aktivierungsgebot noch unter das spezielle Aktivierungsverbot fallen. Das sind beispielsweise
 - administrative Planungsarbeiten,
 - erhöhter Buchhaltungsaufwand,
 - Änderung der EDV-Programme,
 - Schulung von Mitarbeitern,
 - erhöhte Personalkosten im Zusammenhang mit der Euro-Umstellung,
 - höherer Zeitaufwand bei doppelter Preisauszeichnung,
 - Kundenberatung,
 - Anpassung von Verkaufsapparaten,
 - erhöhter Beratungsaufwand durch Wirtschaftstreuhänder, Rechtsanwalt, Notar.

sind als **Betriebsausgaben** abzuziehen.

Handelsrechtlich ist geplant (eine dem deutschen Entwurf ähnliche) Ausnahmeregelung vorzusehen, die von der geltenden handels- und steuerrechtlichen Rechtslage abweicht. Danach dürfen Aufwendungen für die Währungsumstellung als **Bilanzierungshilfe** aktiviert werden,

soweit es sich um selbstgeschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens handelt. Dieser Posten soll in der Bilanz **gesondert vor dem Anlagevermögen** ausgewiesen und für jedes Geschäftsjahr zu mindestens **einem Fünftel** abgeschrieben werden. Die solcherart in der Bilanz von Kapitalgesellschaften ausgewiesenen Aufwendungen bewirken eine **Ausschüttungssperre**.

Ertragsteuerrechtlich wird dieser vorübergehenden "Aufhebung" des Aktivierungsverbotes aus verwaltungsökonomischen Gründen nicht gefolgt werden. Die Gründe dafür liegen in den Schwierigkeiten, die unterschiedlich anfallenden Aufwendungen vor allem im Zusammenhang mit der Erstellung von Software (Euro-Einführung, Umstellung des Rechnungswesens, Jahrtausendwendesprung, sonstige Abänderungen) von einander abzugrenzen.

4.2.2 Rückstellung für Euro Umstellung

Die Bildung von **Rückstellungen** im Zusammenhang mit Aufwendungen für die Währungs-umstellung auf den Euro wird mit dem "Steuerlichen Euro-Begleitgesetz" ausgeschlossen werden. Dieses Verbot dient aus folgenden Gründen der Klarstellung:

- Nach Ansicht der Europäischen Kommission reicht allein die Tatsache, "daß der Rat über die Einführung des Euro entscheidet bzw. das Unternehmen die Gründe für die erwarteten künftigen Kosten bestimmen kann", nicht für eine Rückstellungsbildung aus. Dies gilt sowohl für Rückstellungen nach Art. 20 Abs. 1 (Rückstellungen für **ungewisse Verbindlichkeiten** und für **zu erwartende Verluste aus schwebenden Geschäften**) als auch nach Art. 20 Abs. 2 (**Aufwandsrückstellungen**) der Vierten Richtlinie.
- Eine wesentliche Voraussetzung für die Bildung von Rückstellungen dem Grunde nach ist die konkrete Zuordenbarkeit der zu erwartenden Belastungen. Nun fallen in den kommenden Jahren Umstellungsaufwendungen an (bzw. sind bereits angefallen)
 - auf Grund der **unwiderruflichen Festlegung** der Euro-Paritäten per 1.1.1999, wie beispielsweise
 - o Softwareänderungen hinsichtlich der Behandlung von Euro oder Schilling als "Fremdwährung",
 - o Erstellung von Rechnungen auch in Euro,
 - o Schulungsmaßnahmen,
 - o freiwillige doppelte Preisauszeichnung,
 - o erhöhter Beratungsaufwand oder

- im Hinblick auf bzw. anlässlich der Umstellung des Rechnungswesens auf Euro (vor allem Änderung der EDV-Programme),
- auf Grund der Einführung des Euro-Bargeldes per 1.1.2002 (zB. Änderung bzw. Anschaffung von Registrierkassen und Bargeldautomaten),
- im Hinblick auf den Jahrtausendwendesprung und
- durch Reorganisationsmaßnahmen grundsätzlicher Art, die - bedingt durch die zahlreichen Umstellungsmaßnahmen - "mitgenommen" werden.

Diese Aufzählung beinhaltet zum einen Aufwendungen, die **aktivierungspflichtig** sind und daher für eine Rückstellungsbildung ohnehin nicht in Betracht kommen. Zum anderen handelt es sich auch um Aufwendungen, die **nicht direkt einem bestimmten Anlaß zugeordnet werden können**, sondern gleich mehrfach veranlaßt sind (zB. Anpassung von Software wegen Euro-Einführung und Jahrtausendwendesprung).

Eine auch nur ungefähre Abgrenzung solcher Aufwendungen aus Gründen der Euro-Umstellung von anderen Umstellungsaufwendungen ist in diesen Fällen nicht durchführbar. Damit ist auch eine konkrete Zuordenbarkeit der zu erwartenden Belastungen nicht möglich.

- Aber auch in jenen Fällen, in denen eine solche Zuordnung vorgenommen werden kann, ist die Bildung von Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten nach § 9 EStG 1988 ausgeschlossen, obwohl davon ausgegangen werden kann, daß hinsichtlich der Euro-Umstellung dem Grunde nach eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung vorliegt.

Weder der Zeitpunkt der Beschlußfassung über die Ratsverordnung nach Art. 109I Abs 4 Satz 3 EG-Vertrag noch deren Wirksamkeit reicht für die Annahme einer Verbindlichkeitsrückstellung im jeweiligen Wirtschaftsjahr aus.

Voraussetzung für die Zulässigkeit der Rückstellungsbildung ist vielmehr die wirtschaftliche Begründung in einem betreffenden Zeitraum. Eine wirtschaftliche Verursachung der Umstellungsaufwendungen in den Perioden vor der tatsächlichen Durchführung der Umstellungsmaßnahmen liegt jedoch nicht vor.

Zur Klarstellung (Vermeidung von Zweifeln) wird daher ein **dezidiertes Verbot einer Rückstellungsbildung** im Zusammenhang mit Aufwendungen für die Währungsumstellung auf den Euro normiert.

4.3 Mittelbare Auswirkungen auf die Gewinnermittlung

4.3.1 Nutzungsdauer

Ab dem Wirtschaftsjahr 1998 ist die Nutzungsdauer von Wirtschaftsgütern unter Einbeziehung der Euro-Umstellung auszumessen. Bei Wirtschaftsgütern, deren Nutzungsdauer sich Euro-bedingt verkürzt, kann eine neue (kürzere) Nutzungsdauer festgelegt werden.

4.3.2 Investitionsfreibetrag

Die unter Pkt. 4.3.1 getroffene Aussage hat auch Bedeutung für den Investitionsfreibetrag. Die für die Geltendmachung des Investitionsfreibetrages erforderliche Nutzungsdauer von vier Jahren (§ 10 Abs. 2 EStG 1988) ist ab 1998 unter Einbeziehung der durch die Euro-Umstellung geschaffenen Verhältnisse zu ermitteln. Sollte die Nutzungsdauer Euro-bedingt kürzer sein als vier Jahre, so steht der Investitionsfreibetrag nicht zu.

Wird ein Wirtschaftsgut vor Ablauf der vierjährigen Behaltefrist (§ 10 Abs. 9 EStG 1988) Euro-bedingt aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden, so unterbleibt eine Nachversteuerung. Dies deshalb, weil die Euro-Einführung als "behördlicher Eingriff" gewertet wird.

4.3.3 Übertragung stiller Reserven

Sollte ein Wirtschaftsgut Euro-bedingt vor Ablauf der für die Übertragung stiller Reserven erforderlichen Behaltefrist (idR sieben Jahre, § 12 Abs. 2 EStG 1988) veräußert werden, können die dabei aufgedeckten stillen Reserven ungeachtet dessen nach Maßgabe des § 12 EStG 1988 übertragen werden. Auch in diesem Bereich ist von einem in der Euro-Einführung gelegenen behördlichen Eingriff auszugehen.

5. Steuererklärungen und Bescheide

5.1 Steuererklärungen

Grundsatz: Abgabenerklärungen für Erhebungszeiträume/-zeitpunkte ab 1. Jänner 1999 sind sowohl in Schilling als auch in Euro entgegenzunehmen (ausgenommen Lohnzettel).

5.2 Bescheide

Die Steuerberechnung wird bis 31.12.2001 in Schilling durchgeführt. Der Endbetrag wird jedoch in einer Nachrichtenzeile auch in Euro ausgewiesen.

5.3 Formulare

Auf der ersten Seite jedes Formulars wird an dominanter Stelle vom Steuerpflichtigen zu erklären (ankreuzen) sein, ob sämtliche folgenden Beträge auf Euro lauten; andernfalls handelt es sich um eine Schilling-Erklärung.

6. Zahlungsverkehr mit der Finanzverwaltung

Rechnungseinheit intern	Schilling
Entrichtung einer Abgabenschuld	Wahlrecht zwischen Euro und Schilling bei unbarer Entrichtung
Stempelmarken	Schilling
Zahlungen der öffentlichen Hand (z.B. Rückzahlungen, Transferzahlungen)	Schilling