

BUNDESMINISTERIUM FÜR FINANZEN
ABTEILUNG IV/14

GZ. 14 0106/3-IV/14/97(25)

An den
Präsidenten des Nationalrates
Parlament

- 25 fach -

Gesetzentwurf		
Zl.	2	-GE/19 P8
Datum	7. 1. 1998	
Verteilt	8. 1. 98	

*Dr. Klausgraber*DVR: 0000078
Himmelpfortgasse 4-8
Postfach 2
A-1015 Wien
Telefax: 5139861Sachbearbeiterin:
Dr. Christa Lattner
Telefon:
51433 / 2461 DW

Das Bundesministerium für Finanzen beehrt sich, den Entwurf eines steuerlichen Euro-Begleitgesetzes samt Erläuterungen zur gefälligen Kenntnisnahme mit dem Bemerken zu übersenden, daß der Entwurf den gesetzlichen Interessensvertretungen zur gutachtlichen Äußerung bis 6. Februar 1998 übermittelt wurde.

Gleichzeitig wurden die gesetzlichen Interessensvertretungen gebeten, je 22 Abzüge ihrer Stellungnahme dem Präsidenten des Nationalrates zuzuleiten.

Zum vorliegenden Begutachtungsentwurf ist anzumerken, daß die gleichfalls vorzunehmende Änderung des § 20 Abs. 6 UStG 1994 in der Form, daß Fremdwährungen ab 1.1.1999 wahlweise in Schilling oder Euro umgerechnet werden können, erst dann möglich ist, wenn geklärt ist, wer die Briefkurse von Nicht-Euro-Währungen im Verhältnis zum Euro bzw. seinen einzelnen Denominationen festsetzt. Es ist daher beabsichtigt, die Regierungsvorlage um die entsprechenden Anpassungen zu ergänzen.

2. Dezember 1997

Für den Bundesminister:

Dr. Nolz

Für die Richtigkeit
der Ausfertigung:*[Handwritten signature]*

Bundesgesetz vom, mit dem ein Bundesgesetz, mit dem im Steuerrecht begleitende Maßnahmen für die Einführung des Euro getroffen werden, eingeführt wird, und mit dem das Einkommensteuergesetz 1988 und das Zollrechts-Durchführungsgesetz geändert werden (steuerliches Euro-Begleitgesetz)

Der Nationalrat hat beschlossen:

Artikel I

Bundesgesetz, mit dem im Steuerrecht begleitende Maßnahmen für die Einführung des Euro getroffen werden

Umwandlung von Fremdwährungen

§ 1. (1) Ausleihungen, Forderungen und Verbindlichkeiten im Sinne von § 6 des Bundesgesetzes, mit dem im Zivilrecht begleitende Maßnahmen für die Einführung des Euro getroffen werden, BGBl. I Nr. xxx/1998, die auf Währungseinheiten der an der Wirtschafts- und Währungsunion teilnehmenden anderen Mitgliedstaaten lauten, sind zum Schluß des Wirtschaftsjahres, das nach dem 30. Dezember 1998 endet, mit dem vom Rat der Europäischen Union gemäß Artikel 109I Abs. 4 erster Satz des EG-Vertrages unwiderruflich festgelegten Kurs umzurechnen und anzusetzen.

(2) Für Gewinne, die sich aus dem jeweiligen Ansatz für das einzelne Wirtschaftsgut ergeben, kann eine steuerfreie Rücklage gebildet werden. Die steuerfreie Rücklage ist insoweit gewinnerhöhend aufzulösen, als das Wirtschaftsgut, für dessen Ansatz sie gebildet wurde, aus dem Betriebsvermögen ausscheidet. Die steuerfreie Rücklage ist in der Bilanz gesondert auszuweisen.

Verbot der Bildung von Rückstellungen

§ 2. Rückstellungen im Zusammenhang mit Aufwendungen für die Währungsumstellung auf den Euro dürfen nicht gebildet werden.

Artikel II

Einkommensteuergesetz 1988

Das Einkommensteuergesetz, BGBl. Nr. 440/1988, zuletzt geändert durch das Bundesgesetz BGBl. I xxx/1997, wird wie folgt geändert:

1. In § 76 tritt im fünften Satz an die Stelle der Wortfolge "in Schilling" die Wortfolge "in inländischer Währung".

2. In § 93 Abs. 3 Z 1 und 2 tritt jeweils an die Stelle der Wortfolge "in Schillingwährung" die Wortfolge "in inländischer Währung".

3. In § 101 Abs. 2 tritt im ersten Satz an die Stelle der Wortfolge "in Schilling" die Wortfolge "in inländischer Währung".

4. In § 124 b wird als Z. 3x angefügt:

"3x. § 76, § 93 Abs. 3 Z 1 und 2 und § 101 Abs. 2 jeweils in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. xxx/1998 treten mit 1. Jänner 1999 in Kraft.

Artikel III

Zollrechts-Durchführungsgesetz

Das Zollrechts-Durchführungsgesetz, BGBl. Nr. 659/1994, zuletzt geändert durch das Bundesgesetz BGBl. I Nr. XXX/1997, wird wie folgt geändert:

1. § 43 lautet:

"§ 43. Soweit das Zollrecht eine Rundung bei der Umrechnung eines in Euro ausgedrückten Betrages in Schilling zulässt, kann der Bundesminister für Finanzen mit Verordnung die gerundeten Gegenwerte festsetzen."

2. Im § 120 wird nach dem Abs. 1c folgender Abs. 1d eingefügt:

"(1d) Der § 43 in der Fassung des BGBl. I Nr. XXX/1998 tritt mit 1. Jänner 1999 in Kraft."

Erläuterungen

Allgemeiner Teil

Die Einführung des Euro zum 1. Jänner 1999 erfordert legistische Vorkehrungen, die

- aus der unwiderruflichen Festlegung der Umrechnungskurse,
 - aus der Tatsache, daß der Schilling ab 1. Jänner 1999 nur eine Denomination des Euro ist,
 - aus der Notwendigkeit der Umstellung des Rechnungswesens auf den Euro und
 - aus dem Ersatz des Ecu durch den Euro
- resultieren.

Diese Begleitmaßnahmen umfassen zum einen Sonderregelungen, die im wesentlichen den Zeitraum vor und während der Übergangsphase (derzeit voraussichtlich 1.1.1999 bis 31.12.2001) betreffen und daher sinnvollerweise außerhalb der Stammvorschriften (Einkommensteuergesetz und Körperschaftsteuergesetz) getroffen werden (Realisierung und ergebnismäßige Auswirkung von Kursdifferenzen, Verbot der Bildung von Rückstellungen für Aufwendungen im Zusammenhang mit der Umstellung auf den Euro), zum anderen Anpassungen im Einkommensteuergesetz und Zollrechts-Durchführungsgesetz.

Besonderer Teil

Zu Artikel I (Bundesgesetz, mit dem im Steuerrecht begleitende Maßnahmen für die Einführung des Euro vorgesehen werden)

Zu § 1:

Nach der geltenden Rechtslage 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. Bezahlung einer Forderung oder einer Verbindlichkeit).

Durch die vom Rat der Europäischen Union gemäß Art. 109I Abs. 4 EGV per 1. Jänner 1999 wirksam werdende unwiderrufliche Festlegung der Paritäten der nationalen Währungen der an der Europäischen Währungsunion teilnehmenden Staaten gegenüber dem Euro werden spätere Wechselkursschwankungen bei Wirtschaftsgütern in anderen Euro-Denominationen als Schilling gänzlich ausgeschlossen. Kursgewinne können 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.) die Auffassung, daß die Verwendung der festen Umrechnungskurse bei der Erstellung von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen für das am 31. Dezember 1998 ablaufende Geschäftsjahr die zu diesem Zeitpunkt bestehende wirtschaftliche Realität am besten widerspiegelt. Nach § 6 des geplanten Bundesgesetzes, mit dem im Zivilrecht begleitende Maßnahmen für die Einführung des Euro getroffen werden (derzeit ebenfalls in Begutachtung), ist als Realisierungszeitpunkt der nächste auf den 30.12.1998 folgende Stichtag heranzuziehen.

Um dem Erfordernis der periodengerechten Zuordnung von Kursdifferenzen Rechnung zu tragen, hat 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 auf den 30. Dezember 1998 folgende Stichtag herangezogen.

Abgabepflichtige, bei denen sich Kalenderjahr und Wirtschaftsjahr decken, haben daher die Realisierung zum Bilanzstichtag 31. Dezember 1998 vorzunehmen, Abgabepflichtige, die nach einem abweichenden Wirtschaftsjahr bilanzieren, zu dem im Jahr 1999 liegenden Bilanzstichtag. Eine Realisierung positiver Kursdifferenzen vor dem 31. Dezember 1998 ist jedenfalls ausgeschlossen.

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.

Nach § 6 des geplanten Bundesgesetzes, mit dem im Zivilrecht begleitende Maßnahmen für die Einführung des Euro getroffen werden, sind die unwiderruflich festgelegten Umrechnungskurse zum Realisierungszeitpunkt anzuwenden, positive Wechselkursdifferenzen 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.

Diesen handelsrechtlichen Vorgaben folgend räumt auch das steuerliche Euro-Begleitgesetz ein Wahlrecht auf Sofortversteuerung oder Bildung einer steuerfreien Rücklage ein. 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.

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

Hinsichtlich des Umfangs der von der Realisierung positiver und negativer Kursdifferenzen betroffenen Wirtschaftsgüter folgt das steuerliche Euro-Begleitgesetz ebenfalls dem geplanten § 6 des Bundesgesetzes, mit dem im Zivilrecht begleitende Maßnahmen für die Einführung des Euro getroffen werden.

Zu § 2:

Das Verbot der Bildung von Rückstellungen im Zusammenhang mit Aufwendungen für die Währungsumstellung auf den Euro dient aus folgenden Gründen der Klarstellung:

1. 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.

2. 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 (bspw. Softwareänderungen hinsichtlich der Behandlung von Euro oder Schilling als "Fremdwährung", Erstellung von Rechnungen auch in Euro, Schulungsmaßnahmen, freiwillige doppelte Preisauszeichnung, erhöhter Beratungsaufwand),
- 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 und somit eine konkrete Zuordenbarkeit der zu erwartenden Belastungen ist in diesen Fällen nicht durchführbar.

3. 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 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.

Zu Artikel II (Einkommensteuergesetz)

Mit den Änderungen in § 76, § 93 Abs. 3 Z 1 und 2 und § 101 Abs. 2 EStG 1988 wird den Umständen Rechnung getragen, daß ab 1. Jänner 1999 der Schilling nur mehr eine Denomination des Euro ist und daß den Abgabepflichtigen ab diesem Zeitpunkt eine weitestgehende Wahlmöglichkeit zwischen den beiden inländischen Währungseinheiten Euro und Schilling eingeräumt werden soll. Diese zuletzt genannte grundsätzliche Tendenz ist vor allem in der geplanten (und ebenfalls derzeit in Begutachtung befindliche) Änderung des § 7 des Schillinggesetzes manifestiert, wonach Bücher, Rechnungen und sonstige Aufschreibungen vor allem jener Personen, die durch das HGB zur Führung von Handelsbüchern verpflichtet sind, in der Übergangsphase (derzeit voraussichtlich 1.1.1999 bis 31.12.2001) sowohl in Schilling als auch in Euro geführt werden können.

Zu Artikel III (Zollrechts-Durchführungsgesetz)

Der bisherige § 43 Abs. 1 über den jeweiligen ECU - Kurs ist mit Einführung der einheitlichen Währung gegenstandslos. Die Rundungsbestimmung des bisherigen § 43 Abs. 2 ist auf die Rundung bei der Umrechnung eines in Euro ausgedrückten Betrages in Schilling umzustellen, soweit das Zollrecht dies zuläßt. Die Europäische Kommission hat mit der Mitteilung vom (ABIEG Nr.) [derzeit nur internes Dok. der EK Nr. II/557/97-EN] die Rundungsbestimmungen etwa des Art.18 Abs.3 Zollkodex in die Richtung ausgelegt, daß die an der Währungsunion teilnehmenden Mitgliedstaaten in der Übergangsphase (1.1.1999 bis 31.12.2001) bei der Umrechnung der von der Bestimmung erfaßten Euro-Beträge in die nationale Währungseinheit die Rundungsmöglichkeit der Bestimmung beibehalten können.