

§ 6d

Euroumrechnungsrücklage

idF des Euro-Einführungsgesetzes v. 9. 6. 1998 (BGBl. I, 1242; BStBl. I, 860)

(1) ¹Ausleihungen, Forderungen und Verbindlichkeiten im Sinne des Artikels 43 des Einführungsgesetzes zum Handelsgesetzbuch, die auf Währungseinheiten der an der europäischen Währungsunion teilnehmenden anderen Mitgliedstaaten oder auf die ECU im Sinne des Artikels 2 der Verordnung (EG) Nr. 1103/97 des Rates vom 17. Juni 1997 (ABl. EG Nr. L 162 S. 1) lauten, sind am Schluß des ersten nach dem 31. Dezember 1998 endenden Wirtschaftsjahres mit dem vom Rat der Europäischen Union gemäß Artikel 1091 Abs. 4 Satz 1 des EG-Vertrages unwiderruflich festgelegten Umrechnungskurs umzurechnen und mit dem sich danach ergebenden Wert anzusetzen. ²Der Gewinn, der sich aus diesem jeweiligen Ansatz für das einzelne Wirtschaftsgut ergibt, kann in eine den steuerlichen Gewinn mindernde Rücklage eingestellt werden. ³Die Rücklage ist gewinnerhöhend aufzulösen, soweit das Wirtschaftsgut, aus dessen Bewertung sich der in die Rücklage eingestellte Gewinn ergeben hat, aus dem Betriebsvermögen ausscheidet. ⁴Die Rücklage ist spätestens am Schluß des fünften nach dem 31. Dezember 1998 endenden Wirtschaftsjahres gewinnerhöhend aufzulösen.

(2) ¹In die Euroumrechnungsrücklage gemäß Absatz 1 Satz 2 können auch Erträge eingestellt werden, die sich aus der Aktivierung von Wirtschaftsgütern aufgrund der unwiderruflichen Festlegung der Umrechnungskurse ergeben. ²Absatz 1 Satz 3 gilt entsprechend.

(3) Die Bildung und Auflösung der jeweiligen Rücklage müssen in der Buchführung verfolgt werden können.

Autor: Dr. Bernd **Stibi**, Dipl.-Kfm., Wirtschaftsprüfer/Steuerberater,
KPMG Deutsche Treuhand-Gesellschaft Düsseldorf, Geldern

Mitherausgeber: Prof. Dr. Hans-Joachim **Kanzler**, Richter am BFH, München

Inhaltsübersicht

Allgemeine Erläuterungen zu § 6d

	Anm.		Anm.
I. Überblick zu § 6d	1	III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 6d	
II. Rechtsentwicklung und zeitlicher Geltungsbereich der Vorschrift		1. Bedeutung des § 6d	4
1. Sanierungsrücklage in der Zeit vom 30. 9. 1982 bis		2. Verfassungsmäßigkeit des § 6d	5
1. 1. 1987	2	IV. Persönlicher und sachlicher Geltungsbereich des § 6d	6
2. Rechtslage ab VZ 1999 (Euroumrechnungsrücklage)	3		

	Anm.		Anm.
V. Verhältnis zu anderen Vorschriften		2. Verhältnis zu Vorschriften anderer Gesetze	11
1. Verhältnis zu anderen Vorschriften des EStG	10	VI. Verfahrensfragen	13

**Erläuterungen zu Abs. 1:
Umrechnung von Fremdwährungsposten,
Neutralisierung durch gewinnmindernde Rücklage
und Auflösung der Rücklage**

	Anm.		Anm.
I. Umrechnung und Ansatz der Fremdwährungsposten (Abs. 1 Satz 1)		1. Vorbemerkung zu Abs. 1 Satz 2	27
1. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge des Satz 1 (Umrechnungspflicht)	20	2. Rücklagefähige Bilanzposten	28
2. Umrechnung nach dem festgelegten Umrechnungskurs und Zeitpunkt der Umrechnung	21	3. Wahlrecht auf Bildung einer Rücklage	29
3. Reichweite der zu realisierenden Umrechnungsergebnisse	24	4. Umfang der Rücklage	30
II. Neutralisierung von Umrechnungsgewinnen durch gewinnmindernde Rücklage (Abs. 1 Satz 2)		III. Auflösung der Rücklage bei Ausscheiden des Wirtschaftsguts (Abs. 1 Satz 3)	35
		IV. Zeitliche Begrenzung der Rücklage (Abs. 1 Satz 4)	36

**Erläuterungen zu Abs. 2:
Euroumrechnungsrücklage für Gewinne aus der
Aktivierung bestimmter Wirtschaftsgüter**

	Anm.		Anm.
I. Erträge aus der Aktivierung von Wirtschaftsgütern aufgrund der Umrechnung (Abs. 2 Satz 1)		3. Rechtsfolge des Abs. 2 Satz 1: Wahlrecht auf Bildung einer gewinnmindernden Rücklage bei Aktivierung von Wirtschaftsgütern	42
1. Umfassende Verweisung auf Abs. 1	40	II. Auflösung der Rücklage aus der Aktivierung von Wirtschaftsgütern (Abs. 2 Satz 2)	43
2. Sachlicher Anwendungsbereich und Umfang der Gewinnrealisierung	41		

**Erläuterungen zu Abs. 3:
Verfolgbarkeit der Rücklage in der
Buchführung 46**

Allgemeine Erläuterungen zu § 6d

Schrifttum: BAETGE, Bilanzen, 4. Aufl., Düss. 1996; BIENER, Überlegungen zur Umstellung der Jahres- und Konzernabschlüsse auf den Euro, in: Handelsbilanzen und Steuerbilanzen, Festschrift für Beisse, 1997, 63; ELLERBUSCH, Bilanzsteuerrechtliche Auswirkungen der Europäischen Währungsunion, DB 1997, 2085; Europäische Kommission, Einführung des EURO in der Rechnungslegung, WPg. 1997, 450; FÖRSCHLE, Umstellung der Rechnungslegung auf den Euro, in: IDW (Hrsg.), Die Vorbereitung auf den Euro, Düsseldorf 1997, 93; HEUSINGER, Der Referentenentwurf vom 28. 5. 1997: Ein wesentlicher Schritt hinsichtlich der Klärung bilanzrechtlicher Fragen bei der Einführung des Euro, DStR 1997, 1260; PEEMÖLLER, Vorbereitung auf den EURO – Steuerberater und Mandant, StB-Verband Niedersachsen – Sachsen-Anhalt (36), 1997, Bad Harzburg. Harzburger Steuerprotokoll 1997, 41; PLEWKA/SCHLÖSSER, Ausgewählte handelsbilanzielle Probleme bei der Einführung des EURO, DB 1997, 337; Schmalenbach-Gesellschaft – Arbeitskreis „Externe Unternehmensrechnung“, Die dritte Stufe der Europäischen Währungsunion – Auswirkungen auf die externe Rechnungslegung, DB 1997, 237; dies., Bilanzierung von Finanzinstrumenten im Währungs- und Zinsbereich auf der Grundlage des HGB, DB 1997, 637; SCHMITZ, Auswirkungen der Europäischen Währungsunion auf die Bilanzierung, DB 1997, 1480; WILMS/JOCHUM, Die Einführung des EURO, Bonn 1997; BETSCHE/BETSCHKE, Bilanz- und steuerrechtliche Konsequenzen der Einführung des Euro, DStR 1998, 1805; DÖRNER/PFITZER, Auswirkungen der Europäischen Währungsunion auf das Rechnungswesen und die betrieblichen Prozesse, Düsseldorf 1998; ERNST, Bilanzrechtliche Regelungen anlässlich der Einführung des Euro, ZGR 1998, 20; GROTHERR, Handels- und steuerrechtliche Rechnungslegungsfragen im Zusammenhang mit der Einführung des EURO, IWB 1998/1 F. 11, Gr. 3, 199; HERZIG, Auswirkungen der EURO-Einführung auf die externe Rechnungslegung, in: OTTERSACH (Hrsg.), Der EURO auf der Zielgeraden, Bielefeld 1998, 79; HERZIG/LUTTERBACH, Auswirkungen der Euroumstellung auf die Handels- und Steuerbilanz, Stbg. 1998, 393; KÜTING, Einfluß der EURO-Umstellung auf die Bilanzierung, in: OTTERSACH (Hrsg.), Der EURO auf der Zielgeraden, Bielefeld 1998, 103; KÜTING/DAWO, Der Euro: Bilanzielle Behandlung der neuen Währung, BBK (1998) F. 12, 6163 (Teil A), 6179 (Teil B); LEY, Bilanz- und Steuerfragen bei der Einführung des EURO, KÖSDI 1998, 11610; OTTE/HEINRICH, Der Euro im Rechnungswesen, Freiburg/Berlin/München 1998; OTTERSACH, Implikationen der Euro-Einführung für Bilanzierung und Besteuerung, FR 1998, 1065; PFITZER, Realisation und Neutralisation von Euro-Umstellungsgewinnen, WPg. 1998, 399; PLEWKA, Umstellung auf den Euro, Herne/Berlin 1998; PLEWKA/SCHMIDT, Auswirkungen des Euro im Steuerrecht, NJW 1998, 3171; POOTEN, Bilanzrechtliche Auswirkungen des Entwurfs eines Gesetzes zur Einführung des Euro, DStR 1998, 51; LATTNER, Steuerliche Auswirkungen der Euro-Einführung, ÖStZ 1998, 638; OTTERSACH, Implikationen der Euro-Einführung für Bilanzierung und Besteuerung, FR 1998, 1065; SCHEFFLER, Auswirkungen des Euro im Bilanzrecht, NJW 1998, 3174; EBERHARTINGER, Rechnungslegung und Einführung des Euro, Wien 1999 (betr. Österreich); ERNST, Überblick über die Änderungen des Handelsgesetzbuchs zu Rechnungslegung und Abschlußprüfung, in: Reform des Aktienrechts, der Rechnungslegung und Prüfung 1999, 321; HOFFMANN, Ausgewählte Fragen bei der Umstellung des externen Rechnungswesens auf den EURO – Zugleich Kritik am Euro-Einführungsschreiben des BMF vom 15. 12. 1998 und der Verfügung der OFD Düsseldorf vom 11. 12. 1998, DStR 1999, 431; KANZLER, Konkurrenz von Doppelbegünstigungen in Bezug auf Fördermittel und Investitionszulage dh. Buchwertminderung unter 800 DM durch Rücklageübertragung nicht investitionszulageschädlich, FR 1999, 1392; OTTE, Währungsumrechnung nach Festlegung der Euro-Umrechnungskurse in Handels- und Steuerbilanz – Darstellung unter Einbeziehung von Art. 43 EGHGB und § 6d EStG, Inf. 1999, 193; PASEWALD, Steuerliche Fragen im Zusammenhang mit der Einführung des Euro – Anmerkungen zum Euro-Einführungsschreiben – NWB F. 17, 1603 (3/1999); PAUS, Die Euroumrechnungsrücklage, StBp. 1999, 275; PHILIPOWSKI, Die Einführung des EURO – Letzte Vorbereitungen beim Steuerberater und Mandanten, Harzburger Steuerprotokoll 1998, Köln 1999, 345; DERS., Die Euroumrechnungsrücklage, GStB 1999, Nr. 2, 48; STIBI/STIBI, Zeitpunkt und Technik der Umstellung des Rechnungswesens auf den Euro, BBK (1999) F. 4, 1745; DIES., Euro-Umstellung: Realisierung und Neutralisierung von Umstellungserfolgen in

Handels- und Steuerbilanz, StB 1999, 130; WARNKE, Steuerrechtliche Frage im Zusammenhang mit der Einführung des EURO – Überblick unter Berücksichtigung des EURO-Einführungsschreibens, BuW 1999, 249; DERS., Auswirkungen der Einführung des EURO im Steuerrecht, GStB 1999, Nr. 2, 41; ZWANK, Wirtschaft und Steuerverwaltung im Zeichen des EURO, BB 1999, 1032 LEMNITZER/STEIN (Hrsg.), Euro in der Unternehmenspraxis, 2. Aufl. Stuttgart 2000.

Verwaltungsanweisungen: Euro-Einführungsschreiben des BMF v. 15. 12. 1998, BStBl. I, 1625; OFD Düsseldorf vom 11. 12. 1998, StEK EG-VO 974/98 (Euro) Nr. 4.

1

I. Überblick zu § 6d

Abs. 1 regelt die *Umrechnung bestimmter Bilanzposten*, die auf Währungseinheiten der an der europäischen Währungsunion teilnehmenden Mitgliedstaaten oder die ECU lauten, mit den im Rahmen der Währungsunion endgültig festgelegten Währungsparitäten (Satz 1). Soweit nach der Umrechnung ein Gewinn entsteht, darf dieser durch die Einstellung in eine den Gewinn mindernde Rücklage neutralisiert werden (Satz 2). Die Rücklage ist bei Ausscheiden der jeweiligen Wirtschaftsgüter aus dem Betriebsvermögen gewinnerhöhend aufzulösen (Satz 3). Spätestens ist die Rücklage am Schluß des fünften nach dem 31. 12. 1998 endenden Wj. gewinnerhöhend aufzulösen (Satz 4).

Abs. 2 läßt die Einstellung solcher Gewinne in die Rücklage nach Abs. 1 Satz 2 zu, die sich aus der *Aktivierung von Wirtschaftsgütern* aufgrund der endgültigen Festlegung der Umrechnungskurse ergeben (Satz 1). Für die Auflösung gilt Abs. 1 Satz 3 entsprechend (Satz 2).

Abs. 3 verlangt, daß die Bildung und Auflösung der jeweiligen Rücklage in der Buchführung verfolgt werden können.

II. Rechtsentwicklung und zeitlicher Geltungsbereich der Vorschrift

2 1. Sanierungsrücklage in der Zeit vom 30. 9. 1982 bis 1. 1. 1987

Haushaltsbegleitgesetz 1983 v. 20. 12. 1982 (BGBl. I, 1857; BStBl. I, 972): Die Vorschrift wurde dadurch erstmals in das EStG aufgenommen und enthielt Regelungen zur Bildung der Rücklage bei Erwerb von Betrieben, deren Fortbestand gefährdet ist. Da die Rücklage letztmals im Wj. 1986 bzw. im abweichenden Wj. 1986/87 gebildet werden konnte, ist § 6d aF inzwischen überholt.

Die Vorschrift des 6d aF (Sanierungsrücklage) beruhte auf Ausführungen im sog. Lambsdorff-Papier, einem vom damaligen Bundeswirtschaftsminister Graf Lambsdorff vorgelegten „Konzept für eine Politik zur Überwindung der Wachstumsschwäche und zur Bekämpfung der Arbeitslosigkeit“ v. 9. 9. 1982 (vollständig abgedruckt in Handelsblatt v. 14. 9. 1982; entspr. Passage im Wortlaut bei SEEGER/KANZLER, DB 1983, 517 Fn. 3).

Umfassend zur Sanierungsrücklage nach § 6d aF: SEEGER/KANZLER, Die Sanierungsrücklage nach § 6d EStG 1983, DB 1983, 517 und 581; s. auch KANZLER, Zur Rücklage nach § 6d EStG (Sanierungsrücklage), StuSt. 1983, 137. Die Regelung hatte folgenden Wortlaut:

§ 6d Befristete Rücklage bei Erwerb von Betrieben, deren Fortbestand gefährdet ist.

(1) ¹ Steuerpflichtige, die auf Grund eines nach dem 30. September 1982 rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrags oder gleichstehenden Rechtsakts vor dem 1. Januar 1987 Kapitalanlagen im Sinne des Absatzes 2 vornehmen, können im Wirtschaftsjahr der Kapitalanlage eine den Gewinn mindernde Rücklage bilden. ² Die Rücklage darf 30 vom Hundert der Anschaffungskosten der Kapitalanlage nicht übersteigen. ³ Wird nach Absatz 3 Nr. 1 Buchstabe e bescheinigt, daß die Umsatzer-

löse oder die an deren Stelle tretende Bezugsgröße des Unternehmens weniger als 50 Millionen Deutsche Mark betragen haben, darf die Rücklage bis zur Höhe von 40 vom Hundert der Anschaffungskosten der Kapitalanlage gebildet werden.

(2) Kapitalanlagen im Sinne des Absatzes 1 sind

1. der Erwerb eines im Inland belegen Betriebs oder Teilbetriebs oder einer im Inland belegen Betriebsstätte,
2. der Erwerb eines Mitunternehmeranteils (§ 15 Abs. 1 Nr. 2) an einem Betrieb im Sinne der Nummer 1 mit Ausnahme von Mitunternehmeranteilen, die gegen Einlagen erworben werden,
3. der Erwerb von zum Anlagevermögen gebörenden Anteilen an einer Kapitalgesellschaft mit Sitz und Geschäftsleitung im Inland mit Ausnahme von Anteilen, die durch Erhöhung des Kapitals der Gesellschaft gegen Einlagen erworben werden.

(3) Die Rücklage darf nur gebildet werden, wenn die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

1. ¹Der Steuerpflichtige weist durch eine Bescheinigung nach, daß
 - a) im Wirtschaftsjahr des Erwerbs der Kapitalanlage der Betrieb, Teilbetrieb oder die Betriebsstätte stillgelegt oder von der Stilllegung bedroht war,
 - b) die Kapitalanlage geeignet war, den Fortbestand des Betriebs, Teilbetriebs oder der Betriebsstätte zu sichern,
 - c) die Kapitalanlage geeignet war, bestehende Dauerarbeitsplätze, die für die Wirtschaftsregion und für den jeweiligen Arbeitsmarkt von besonderem Gewicht sind, nachhaltig zu sichern,
 - d) die Kapitalanlage für die Wettbewerbsverhältnisse unbedenklich ist und
 - e) ¹die Umsatzerlöse in seinem Unternehmen in dem Wirtschaftsjahr, das vor dem Erwerb der Kapitalanlage endete, weniger als 200 Millionen Deutsche Mark betragen haben. ²Ist das Unternehmen ein abhängiges oder herrschendes Unternehmen im Sinne des § 17 des Aktiengesetzes oder ein Konzernunternehmen im Sinne des § 18 des Aktiengesetzes, so sind die Umsatzerlöse aller herrschenden und abhängigen Unternehmen oder die Umsatzerlöse aller Konzernunternehmen zusammenzurechnen; Umsatzerlöse aus Lieferungen und Leistungen zwischen diesen Unternehmen (Innenumsatzzerlöse) dürfen abgezogen werden. ³An die Stelle der Umsatzerlöse treten bei Kreditinstituten und Bausparkassen die Bilanzsumme, bei Versicherungsunternehmen die Prämieinnahmen; die Bilanzsumme darf um diejenigen Ansätze gemindert werden, die für Beteiligungen an im Sinne des Satzes 2 verbundenen Unternehmen ausgewiesen sind.

²Bescheinigung wird von der obersten Wirtschaftsbehörde im Einvernehmen mit der obersten Finanzbehörde des Landes erteilt, das für die Besteuerung des Erwerbers nach dem Einkommen und Ertrag zuständig ist.

2. Der Steuerpflichtige ermittelt den Gewinn nach § 4 Abs. 1 oder § 5.

3. In der handelsrechtlichen Jahresbilanz ist ein Passivposten in mindestens gleicher Höhe ausgewiesen.

4. Die Bildung der Rücklage und ihre Auflösung nach Absatz 4 müssen in der Buchführung verfolgt werden können.

(4) ¹Die Rücklage ist spätestens vom sechsten auf ihre Bildung folgenden Wirtschaftsjahr an mit jährlich mindestens einem Fünftel gewinnerhöhend aufzulösen. ²Die Rücklage ist vorzeitig aufzulösen, wenn

1. der Betrieb, Teilbetrieb oder die Betriebsstätte stillgelegt oder die Kapitalanlage veräußert oder entnommen wird; wird die Kapitalanlage zum Teil veräußert oder entnommen, ist die Rücklage im Verhältnis des Anteils der veräußerten oder entnommenen Kapitalanlage zur gesamten Kapitalanlage vorzeitig gewinnerhöhend aufzulösen,
2. bei Kapitalanlagen im Sinne des Absatzes 2 Nr. 3 die Beteiligung mit dem niedrigeren Teilwert angesetzt wird; in diesen Fällen ist die Rücklage in Höhe des Anteils vorzeitig gewinnerhöhend aufzulösen, der dem Unterschied zwischen dem Wert, mit dem die Kapitalanlage bisher angesetzt war, und dem niedrigeren Teilwert entspricht.

Gesetz zur Einführung des Euro (Euro-Einführungsgesetz – EuroEG) v. 9. 6. 1998: Streichung der Regelung zur Sanierungsrücklage zugunsten einer Neuregelung der Euroumrechnungsrücklage (s. Anm. 3).

3 2. Rechtslage ab VZ 1999 (Euromrechnungsrücklage)

Gesetz zur Einführung des Euro (Euro-Einführungsgesetz – EuroEG) v. 9. 6. 1998 (BGBl. I, 1242; BStBl. I, 860): § 6 d tritt an die Stelle des durch Zeitablauf überholten § 6 d aF (sog. Sanierungsrücklage).

Erstmalige Anwendung: § 6 d ist gem. § 52 Abs. 20 erstmals für das Wj. anzuwenden, das nach dem 31. 12. 1998 endet. Die Vorschrift des § 52 Abs. 20 ist überflüssig, da § 6 d selbst eindeutige Regelungen zur zeitlichen Anwendung der Vorschrift enthält (s. Anm. 29).

Letzmalige Anwendung: Soweit im Wj., welches im Jahr 2003 endet, noch eine Euromrechnungsrücklage vorhanden ist, ist sie in diesem Wj. zwingend aufzulösen (s. Anm. 36). Eine darüber hinausgehende Anwendung der Vorschrift ist nicht möglich.

III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 6 d

4 1. Bedeutung des § 6 d

Als Teil des Gesetzes zur Einführung des Euro (s. Anm. 3) hat § 6 d neben der stlichen und steuerbilanzrechtlichen Bedeutung auch einen handelsrechtlichen und währungspolitischen Bezug.

Währungspolitischer Bezug: Zum 1. 1. 1999 wurde der EURO als einheitliche und verbindliche Währung für alle an der Währungsunion teilnehmenden Staaten eingeführt. Für sämtliche Teilnehmerwährungen wurde der Wechselkurs zum EURO endgültig festgelegt (s. Anm. 21). Diese Währungen sind damit sog. Denominationen des EURO geworden. Damit können sämtliche zu diesem Zeitpunkt bestehenden Fremdwährungsposten, die auf eine Teilnehmerwährung der Währungsunion lauten, nur noch zu den festgelegten Kursen abgerechnet werden. Der DM-Wert solcher Posten ist damit zum 1. 1. 1999 endgültig fixiert, Wertänderungen (positive wie negative) aufgrund von Währungsschwankungen sind nicht mehr möglich. Gleiches gilt bezüglich des EURO, zB wenn der Jahresabschluß nach dem 1. 1. 1999 auf den EURO umgestellt wird. Dies gilt sowohl für handelsrechtliche als auch für strechtliche Zwecke.

Bilanz- und steuerbilanzrechtliche Bedeutung: Sämtliche auf eine Fremdwährung lautenden Wirtschaftsgüter sind in die Währung des Jahresabschlusses umzurechnen. Gem. § 244 HGB ist die Währung des Jahresabschlusses nunmehr ausschließlich der EURO. Aufgrund Art. 42 Abs. 1 EGHGB ist für eine Übergangszeit (letztmals für das im Jahr 2001 endende Geschäftsjahr) alternativ die Aufstellung in DM zulässig (vgl. zur handelsrechtlichen und strechtlichen Umstellung der Rechnungslegung auf den EURO ausführlich BMF v. 15. 12. 1998, BStBl. I, 1625 sowie STIBI/STIBI, BBK, F. 4, 1745). § 6 d bestimmt, welche Posten in einer Teilnehmerwährung konkret und zu welchem Zeitpunkt mit den festgelegten Kursen umzurechnen und anzusetzen sind. Aufgrund des Realisationsprinzips (vgl. § 5 Anm. 49s) ist es grundsätzlich nicht zulässig, Währungsgewinne aus Wechselkursänderungen vor Abwicklung der zugrundeliegenden Geschäftsvorfälle zu vereinnahmen (vgl. BAETGE, Bilanzen, 4. Aufl. 1996, 284, 342). Währungsgewinne aus der Fixierung der Paritäten zwischen den Teilnehmerländern bzw. dem EURO sind indes erfolgswirksam zu erfassen. Durch den Rechtsausschuß wurde kurz vor Abschluß des Gesetzgebungsverfahrens zum EuroEG (vgl. BTDrucks. 13/10334, 24, 49 ff.) sichergestellt, daß die Vorschrift auch auf Gewinne aus der Aktivierung von Wirtschaftsgütern aus bisher

schwebenden Verträgen, denen Ansprüche oder Verpflichtungen in einer Teilnehmerwährung zugrunde liegen (also insbesondere Devisenterminkontrakte uä.), angewendet werden kann (so bereits die Stellungnahme des BRats, BTDrucks. 13/9347, 60). Neben der Realisierung von Umrechnungserfolgen schafft die Vorschrift aber auch die Möglichkeit, Umrechnungsgewinne in Form einer Rücklage zu neutralisieren. Steuersystematisch ist die Vorschrift daher als Einkommens- bzw. Gewinnermittlungsvorschrift einzuordnen. Art. 43 EGHGB enthält eine nahezu identische Regelung für die Handelsbilanz (vgl. ausführlich dazu zB STIBI/STIBI, StuB 1999, 130).

Lenkungsnorm oder Fiskalzwecknorm?: Die Vorschrift ist als Lenkungsnorm anzusehen. Je nach Volumen der Fremdwährungspositionen und den zu erfassenden Kursdifferenzen kann es zu erheblichen Währungsgewinnen kommen. Ohne Sonderregelung würden dadurch entsprechende Steuerbelastungen und Liquiditätsabflüsse verursacht (vgl. auch POOTEN, DStR 1998, 51 [53]). Zur Erleichterung des Übergangs auf den EURO (vgl. BTDrucks. 13/9347, 44 f., 47) ist daher in § 6d eine entsprechende Möglichkeit zur Neutralisierung solcher Gewinne in Form einer Euroumrechnungsrücklage auf der Passivseite geschaffen worden, nachdem bereits die Europäische Kommission auf diese Problematik hingewiesen hatte (WPg. 1997, 450 Tz. 70). Die Vorschrift schafft daher aus wirtschaftspolitischen Gründen eine begrenzte Ausnahme von den übrigen Gewinnermittlungsvorschriften, so daß eine Klassifizierung als Fiskalzwecknorm wohl ausscheidet. Der Lenkungszweck resultiert aus dem Liquiditätseffekt, da die (zunächst) nicht in Form von Steuerzahlungen abfließenden Geldmittel für andere Zwecke, zB Investitionen etc., verwendet werden können. Die Neutralisierung kann indes nur für einen bestimmten Zeitraum beansprucht werden, da die Vorschrift auch Regelungen zur Auflösung der Rücklage enthält. Zur Bedeutung von § 6d hinsichtlich des Volumens der neutralisierungsfähigen Gewinne aus der EURO-Umrechnung lassen sich (momentan) keine konkreten Angaben machen. In jedem Fall wird die Euroumrechnungsrücklage aufgrund ihrer zeitlichen Beschränkung eine vorübergehende Erscheinung bleiben.

2. Verfassungsmäßigkeit des § 6d

5

Die Vorschrift ist verfassungskonform. Bei allen Stpfl., deren Einkommen nicht durch Vermögensvergleich ermittelt wird, werden Währungsgewinne aus der Fixierung der Wechselkurse erst im Zeitpunkt der Zahlung erfolgswirksam. Aufgrund der fehlenden Bewertung noch nicht abgewickelter monetärer Posten treten bei diesen Stpfl. allein aus der Fixierung der Kurse insofern auch keine steuerinduzierten Liquiditätsabflüsse auf. Eine Neutralisierung ist bei diesen Stpfl. daher nicht notwendig. Eine gegen die Gleichmäßigkeit der Besteuerung verstoßende unterschiedliche Behandlung der Stpfl. mit Vermögensvergleich und der übrigen Stpfl. ist insofern nicht erkennbar (vgl. auch § 32c Anm. 7 zu den allgemeinen Anforderungen an die Zulässigkeit von Lenkungsnormen). Bei allen Stpfl. führt die EURO-Einführung daher (spätestens) im Zahlungszeitpunkt zur den entsprechenden Einkommenswirkungen (s. auch Anm. 6, 30).

6 IV. Persönlicher und sachlicher Geltungsbereich des § 6d

Persönlicher Geltungsbereich: § 6d gilt für alle unbeschr. stpfl. und beschr. stpfl. Land- und Forstwirte, Gewerbetreibenden und selbständig Tätigen. Gem. § 8 Abs. 1 KStG gilt die Vorschrift auch für alle kstpfl. juristischen Personen.

Sachlicher Geltungsbereich: Die Vorschrift gilt nur für Wirtschaftsgüter des *Betriebsvermögens*. Die Vorschrift findet also nur Anwendung bei den sog. Gewinneinkunftsarten gem. § 2 Abs. 1 Nr. 1–3, Abs. 2 Nr. 1. Ferner gilt die Vorschrift grundsätzlich nur bei der Gewinnermittlung durch *Vermögensvergleich* (§ 4 Abs. 1, § 5). Eine Anwendung auf die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 oder die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen scheidet idR schon aus sachlichen Gründen aus, da in diesen Fällen im allgemeinen keine Erfolgswirkungen aus der Umrechnung mit den endgültig festgelegten Kursen entstehen. Erfolgswirkungen treten hier regelmäßig erst bei den entsprechenden Zahlungsvorgängen ein. Soweit Darlehensgeschäfte in einer Teilnehmerwährung im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 analog zum Vermögensvergleich behandelt werden (vgl. dazu SCHMIDT/HEINICKE XX. § 4 Rn. 383 f.), kann indes auch hier eine Anwendung der Vorschrift angenommen werden (zum Wechsel der Gewinnermittlungsart s. Anm. 30, 36).

Anwendung des § 6d auf Mitunternehmer: Bei Mitunternehmerschaften kann die Vorschrift nur einheitlich angewendet werden. § 6d bezeichnet im Wortlaut allerdings nicht den Begünstigten der Euroumrechnungsrücklage. Die Vorschrift regelt aber zunächst allgemein die Umrechnung bestimmter Bilanzpositionen. Sie ist damit als allgemeine Bilanzierungsvorschrift gestaltet, die die PersGes. als Gewinnermittlungssubjekt betrifft. Im Gegensatz zu § 6b und auch § 6d aF, die explizit auf den Stpfl. als Begünstigten abstellen, ist die Norm daher betriebsbezogen. Dies wird auch im Wortlaut von Satz 2 deutlich, der ausdrücklich auf den aus der Umrechnung nach Satz 1 resultierenden Gewinn verweist. Aus dem Bedeutungszusammenhang von Satz 1 und Satz 2 ist zu schließen, daß mit „Gewinn“ nur der Gesamtgewinn gemeint sein kann. Eine Anwendung auf einzelne Mitunternehmer kommt lediglich dann in Betracht, wenn diese entsprechende Fremdwährungsposten im Sonderbetriebsvermögen ausweisen.

Anwendung auf Auslandsbeziehungen: § 6d ist grundsätzlich auch auf ausländische Betriebsstätten inländischer Unternehmen anzuwenden. Die Bildung der Rücklage ist aber im Einzelfall davon abhängig, welchem Staat ein eventuelles DBA die Besteuerung der Betriebsstattenergebnisse zuweist (vgl. LEX, KÖSDI 7/1998, 11610, [11622]). Gleichfalls ist § 6d auf beschr. Stpfl. anzuwenden, die eine inländische Betriebsstätte unterhalten.

7–9 Einstweilen frei.

V. Verhältnis zu anderen Vorschriften

10 1. Verhältnis zu anderen Vorschriften des EStG

Verhältnis zu §§ 4 Abs. 3, 5 a und 13 a: § 6d ist weder bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 (Einnahmenüberschußrechnung; vgl. auch Anm. 6), noch bei der Gewinnermittlung nach § 5 a (Tonnagebesteuerung) oder bei der Gewinnermittlung nach § 13 a (Durchschnittssätze bei Land- und Forstwirten) anwendbar. Wegen der Behandlung der Rücklage beim Wechsel der Gewinnermittlungsart s. Anm. 30, 36. Bei Vollschätzung des Gewinns ist § 6d ebenfalls nicht

anzuwenden (BFH v. 24. 1. 1990 I R 152–153/85, BStBl. II, 426 betr. Rücklage nach § 6b; s. auch Anm. 30 ff.)

Verhältnis zu § 52 Abs. 16 Satz 3 (Wertaufholungsrücklage): Euroumrechnungsrücklage und Wertaufholungsrücklage schließen einander aus. Da § 6d als *lex specialis* anzusehen ist (s. Anm. 30; ähnlich BLÜMICH/EBLING, § 6d Rn. 19), ist eine Konkurrenz von Euroumrechnungsrücklage und Wertaufholungsrücklage ausgeschlossen. Die Wertaufholung nach währungsbedingter Teilwertabschreibung erfolgt zwingend nach dieser Vorschrift. Insofern kann ein eventueller Umrechnungsgewinn auch nur nach dieser Vorschrift neutralisiert werden. Die Bildung einer (auch anteiligen) Rücklage nach § 52 Abs. 16 Satz 3 kommt also für Umrechnungsgewinne aus der EURO-Einführung nicht in Betracht (aA KANZLER, FR 1999, 1392). Die gleichzeitige Bildung beider Rücklagen kommt ohnehin nicht in Betracht, da der Umrechnungsgewinn nicht zweimal in Form einer Rücklage neutralisiert werden kann. Auch die Auflösung der Rücklage hat ausschließlich nach den in § 6d festgelegten Modalitäten (s. Anm. 35 f.) zu erfolgen.

Verhältnis zu §§ 16, 34 (Betriebsveräußerung): Bei *Veräußerung* des Betriebs (§ 16 Abs. 1) ist eine noch bestehende Rücklage nach § 6d in analoger Anwendung von Abs. 1 Satz 3 (s. Anm. 35, 43) zwingend aufzulösen. Der dabei entstehende Gewinn erhöht den tarifbegünstigten Gewinn nach § 34. Durch den mit der Veräußerung verbundenen Liquiditätszufluß besteht kein Grund mehr, die Besteuerung aufzuschieben (s. auch Anm. 4). In Fällen der *Betriebsaufgabe* (§ 16 Abs. 3) dürfte es zulässig sein, die Rücklage bis zur endgültigen Abwicklung der Fremdwährungsposten (s. Anm. 35, 43) bzw. bis zum Zeitpunkt nach Abs. 1 Satz 4 (s. Anm. 36, 43) fortzuführen, da die entsprechenden Fremdwährungsposten auch nach der Aufgabe idR noch (Rest-) Betriebsvermögen bleiben (s. auch § 16 Anm. 426, 439) und hier noch kein Zufluß erfolgt ist (vgl. auch SCHMIDT/WACKER XX, § 16 Rn. 360 ff.). In diesen Fällen zählt die spätere Auflösung der Rücklage dann aber zu den nachträglichen (nicht tarifbegünstigten) Einkünften gem. § 24 Nr. 2.

2. Verhältnis zu Vorschriften anderer Gesetze

11

Verhältnis zum Gewerbesteuerrecht: Der unter Anwendung von § 6d ermittelte Gewinn (mit oder ohne Passivierung der Euroumrechnungsrücklage) ist der Ermittlung des Gewerbeertrags zugrunde zu legen (§ 7 GewStG).

Verhältnis zum Handelsrecht: Das Handelsrecht enthält in Art. 43 EGHGB eine zu § 6d fast identische Regelung (zum Wortlaut von Art. 43 EGHGB vgl. Anm. 20). Das Wahlrecht zur Passivierung der Euroumrechnungsrücklage ist in Handels- und Steuerbilanz einheitlich auszuüben (vgl. ausführlich Anm. 29).

Einstweilen frei.

12

VI. Verfahrensfragen

13

Ein Antrag des Stpfl. zur Neutralisierung eventueller Umrechnungsgewinne durch die Euroumrechnungsrücklage ist nicht erforderlich. Die Anwendung der Regelung erfolgt durch Buchung und Bilanzierung, soweit die übrigen Voraussetzungen erfüllt sind (s. Anm. 27 ff.). Zur Behandlung der Rücklage in der Buchführung s. Anm. 46.

Einstweilen frei.

14–19

Erläuterungen zu Abs. 1: Umrechnung von Fremdwährungsposten, Neutralisierung durch gewinnmindernde Rücklage und Auflösung der Rücklage

I. Umrechnung und Ansatz der Fremdwährungsposten (Abs. 1 Satz 1)

20 1. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge des Satz 1 (Umrechnungspflicht)

Die Vorschrift erfaßt ausdrücklich *Ausleihungen*, *Forderungen* und *Verbindlichkeiten* iSv. Art. 43 EGHGB, die auf eine an der Währungsunion teilnehmende Währung oder die ECU lauten. Da die Vorschrift auf den (vom Wortlaut nahezu identischen) Art. 43 Abs. 1 Satz 1 EGHGB verweist, ist der Umfang der von der Umrechnungspflicht betroffenen Posten strechtlich und handelsrechtlich identisch (glA ERNST, ZGR 1998, 20 [31]).

Art. 43 EGHGB lautet wie folgt:

„(1) ¹Ausleihungen, Forderungen und Verbindlichkeiten, die auf Währungseinheiten der an der Wirtschafts- und Währungsunion teilnehmenden anderen Mitgliedstaaten oder auf die ECU im Sinne des Artikels 2 der Verordnung (EG) Nr. 1103/97 des Rates vom 17. Juni 1997 (ABl. EG Nr. L 162 S. 1) lauten, sind zum nächsten auf den 31. Dezember 1998 folgenden Stichtag im Jahresabschluß und im Konzernabschluß mit dem vom Rat der Europäischen Union gemäß Artikel 1091 Abs. 4 Satz 1 des EG-Vertrages unwiderruflich festgelegten Umrechnungskurs umzurechnen und anzusetzen. ²Erträge, die sich aus der Umrechnung und dem entsprechenden Bilanzansatz ergeben, dürfen auf der Passivseite in einen gesonderten Posten unter der Bezeichnung ‚Sonderposten aus der Währungsumstellung auf den Euro‘ nach dem Eigenkapital eingestellt werden. ³Der Posten ist insoweit aufzulösen, als die Ausleihungen, Forderungen und Verbindlichkeiten, für die er gebildet worden ist, aus dem Vermögen des Unternehmens auscheiden, spätestens jedoch am Schluß des fünften nach dem 31. Dezember 1998 endenden Geschäftsjahres.

(2) ¹In den Sonderposten gemäß Absatz 1 Satz 2 dürfen auch Erträge eingestellt werden, die sich aus der Aktivierung von Vermögensgegenständen aufgrund der unwiderruflichen Festlegung der Wechselkurse ergeben. ²Absatz 1 Satz 3 gilt entsprechend.“

An der Währungsunion teilnehmende Mitgliedsstaaten sind außer Deutschland Belgien, Spanien, Frankreich, Irland, Italien, Luxemburg, Niederlande, Österreich, Portugal und Finnland (zu den Umrechnungskursen s. Anm. 21).

Ausleihungen iSd. des Art. 43 EGHGB sind langfristige Finanzforderungen, die dazu bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen (vgl. BAETGE, Bilanzen, 4. Aufl. 1996, 305). Dazu gehören alle Finanz- und Kapitalforderungen unabhängig von ihrer Laufzeit und dem jeweiligen Schuldner, die gem. § 266 Abs. 2 A. III. 2., 4., 6. HGB unter den Finanzanlagen auszuweisen sind; ebenso Forderungen aus Lieferungen und Leistungen, die durch Novation in eine Kapitalforderung umgewandelt werden. Ebenfalls zu den Ausleihungen zählen partiarische Darlehen, typische stille Beteiligungen und Genußrechte (vgl. auch ADS, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6. Aufl., § 266 HGB, Tz. 76 ff., 82 f., 89 ff.; HOYOS/GUTIKE, in Beck'scher Bilanzkommentar, 4. Aufl. 1999, § 266 HGB, Tz. 77, 79, 82).

Forderungen iSd. Art. 43 EGHGB umfassen unabhängig von der Person des Schuldners alle Ansprüche aus gegenseitigen Verträgen, die vom Stpfl. bereits erfüllt sind, deren Erfüllung durch den Schuldner aber noch aussteht. Neben

den Forderungen aus Lieferungen und Leistungen (§ 266 Abs. 2 B. II. 1. HGB) zählen hierzu auch alle übrigen Ansprüche, die nicht in engem Zusammenhang mit dem Gegenstand des Unternehmens stehen, und die daher unter den sonstigen Vermögensgegenständen (§ 266 Abs. 2 B. II. 4. HGB) auszuweisen sind (zB Forderungen aus dem Verkauf von Gegenständen des Anlagevermögens; vgl. ausführlich auch ADS aaO Tz. 120 ff.). Geleistete Anzahlungen fallen nicht unter die Forderungen iSd. Art. 43 EGHGB, da die Gegenleistung nicht in Form von Geldmitteln zu erbringen ist.

Verbindlichkeiten iSd. des Art. 43 EGHGB sind alle gem. § 266 Abs. 3 C. HGB unter diesem Begriff auszuweisenden Verpflichtungen, also insbesondere Anleihen, Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten, Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen, Wechselverbindlichkeiten sowie alle sonstigen Verbindlichkeiten unabhängig von der Person des Gläubigers (vgl. ausführlich ADS aaO Tz. 212 ff.). Erhaltene Anzahlungen fallen nicht unter die Verbindlichkeiten iSd. Art. 43 EGHGB, da die Gegenleistung nicht in Form von Geldmitteln zu erbringen ist.

Keine abschließende Aufzählung: Die Vorschrift hat hinsichtlich der Aufzählung der erfaßten Bilanzposten lediglich deklaratorischen Charakter.

GLA DÖRNER/PFITZER, Auswirkungen der europäischen Währungsunion auf das Rechnungswesen und die betrieblichen Prozesse, 1998, 47; STIBI/STIBI, StuB 1999, 130 [132]; WP-Handbuch 1998, Bd. II, Abschn. N Tz. 57; aA PLEWKA, Umstellung auf den Euro, 1998, 100.

Die umfassende Umrechnungspflicht aller monetären Posten ergibt sich bereits aus der Anwendung der allgemeinen Bewertungsgrundsätze (s. u.).

Weitere betroffene monetäre Posten: Über den Wortlaut der Vorschrift hinaus sind von der Umrechnungspflicht daher auch sämtliche anderen, in Abs. 1 Satz 1 nicht genannten, monetären Posten, die auf eine Teilnehmerwährung lauten, betroffen. Dazu zählen insbesondere folgende Posten (zu den bilanzunwirksamen monetären Posten s. Anm. 41):

- ▷ Schecks und Kassenbestand (hinsichtlich des Kassenbestands möglicherweise aA KÜTING/DAWO, BBK F. 12, 6163 [6174]),
- ▷ Bundesbank- und Postgiro Guthaben,
- ▷ Guthaben bei Kreditinstituten,
- ▷ Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten, denen eine auf eine Teilnehmerwährung lautende finanzielle Verpflichtung zugrunde liegt (aA BTDrucks. 13/9347, 46 f.; OTTE/HEINRICH, Der Euro im Rechnungswesen, 1998, 160).

Umrechnungspflicht als Rechtsfolge des Satz 1: Ausleihungen, Forderungen und Verbindlichkeiten sowie die im übrigen einzubeziehenden Bilanzpositionen (s. o.), die auf eine der Währungen der an der Währungsunion teilnehmenden Länder lauten, sind zwingend mit den festgelegten Umrechnungskursen (s. Anm. 21) umzurechnen und mit den sich danach ergebenden Werten ungeachtet des bisherigen Buchwerts anzusetzen.

Die allgemeine Umrechnungspflicht resultiert aus den allgemeinen handelsrechtlichen Grundsätzen, insbesondere dem Realisationsprinzip gem. § 252 Abs. 1 Nr. 4 Halbs. 2 HGB. Durch die endgültige Fixierung der Wechselkurse fällt das Wechselkursrisiko als für die Bewertung aktiver und passiver monetärer Posten zentraler Faktor weg (vgl. auch Europäische Kommission, WPg. 1997, 450 Tz. 51). Die (bisherigen) Fremdwährungsposten können nur noch zu dem

festgelegten Kurs abgerechnet werden, so daß eine Realisierung zwingend geboten ist.

Vgl. STIBI/STIBI aaO, 131 f.; so auch KÜTING in OTTERSBAACH (Hrsg.), *Der Euro auf der Zielgeraden*, 1998, 126; KÜTING/DAWO, *BBK F. 12*, 6163 [6176]. Vgl. auch PLEWKA/SCHLÖSSER, *DB 1997*, 337 [340].

Einer eigenständigen gesetzlichen Regelung bedarf es dazu nicht. Dies gilt auch für das Steuerrecht (§ 5 Abs. 1 Satz 1; s. auch § 5 Anm. 15). Insofern kann auch der in der Gesetzesbegründung formulierten Ausnahme von der Realisierungspflicht hinsichtlich der Rückstellungen (dazu auch Anm. 28) keine Bedeutung zukommen, da sich die Realisierungspflicht ohnehin aus den allgemeinen Grundsätzen ergibt. Ein Verstoß gegen das Anschaffungskostenprinzip ist in der Realisierungspflicht ebenfalls nicht zu sehen (so aber Schmalenbach-Gesellschaft, *DB 1997*, 237 [239]; SCHMITZ, *DB 1997*, 1480 [1482]; ELLERBUSCH, *DB 1997*, 2085 [2087]). Da sowohl die DM als auch die übrigen Währungen der Teilnehmerländer an der Währungsunion zu Untereinheiten (Denominationen) des EURO geworden sind, können die allgemeinen Grundsätze der Umrechnung um monetäre Posten in einer Teilnehmerwährung ab dem 1. 1. 1999 nicht mehr angewendet werden.

So bereits BIENER, *Überlegungen zur Umstellung der Jahres- und Konzernabschlüsse auf den Euro*, in: *FS Beisse*, 1997, 63 (76); vgl. auch *WP-Handbuch 1998*, Bd. II, Abschn. N Tz. 54. Die Anschaffungskosten in EURO sind nicht aus der Buchwährung DM, sondern aus der Währung des Teilnehmerlandes, auf die die entsprechenden Posten lauten, abzuleiten (vgl. DÖRNER/PFITZER, *Auswirkungen der europäischen Währungsunion auf das Rechnungswesen und die betrieblichen Prozesse*, 1998, 44; SCHEFFLER, *NJW 1998*, 3174 [3177]; ähnlich auch ERNST, *ZGR 1998*, 20 [28]; HEUSINGER, *DStR 1997*, 1260 [1262]).

Auch die Europäische Kommission geht von einer umfassenden Realisierungspflicht bei allen monetären Posten in Teilnehmerwährung aus (*WPg. 1997*, 450 Tz. 51 ff.). Dies entspricht grundsätzlich auch der Auffassung des Gesetzgebers (vgl. *BTDruks. 13/9347*, 44 zu Art. 43 EGHGB; in der Begründung zu § 6d wird ausdrücklich auf die Begründung zu Art. 43 EGHGB verwiesen; vgl. *BTDruks. 13/9347*, 47; vgl. auch ERNST aaO, 28). Die vorstehenden Überlegungen lassen sich analog auf monetäre Posten, die auf die ECU lauten, übertragen (vgl. DÖRNER/PFITZER aaO, 45). Da die ECU im Verhältnis 1 : 1 durch den EURO ersetzt wird, sind auch sämtliche Kursdifferenzen zwischen der ECU und den Teilnehmerwährungen realisiert (vgl. *BTDruks. 13/9347*, 44). Die dargestellten Rechtsfolgen gelten unabhängig davon, ob das Unternehmen den Jahresabschluß sofort auf den EURO umstellt, oder im Rahmen der Übergangsfrist noch in DM bilanziert (so auch BLÜMICH/EBLING, § 6d Rn. 25; vgl. zur Umstellung der Rechnungslegung auf den EURO ausführlich STIBI/STIBI, *BBK F. 4*, 1745; *BMF v. 15. 12. 1998*, *BStBl. I*, 1625; s. auch Anm. 4).

Keine Umrechnungspflicht für nicht-monetäre Posten: Die Umrechnungspflicht nach § 6d bezieht sich nach Wortlaut und Gesetzesbegründung ausdrücklich nur auf die monetären Posten. Die nicht-monetären Posten sind daher nach allgemeinen Grundsätzen zu beurteilen. Nicht-monetäre Posten sind solche, die nicht in Geldbeträgen ausstehen oder zu entrichten sind (vgl. zur Abgrenzung Europäische Kommission, *WPg. 1997*, 450 Tz. 30; dazu zählen neben den Sachwerten zB auch Aktien und Beteiligungen, vgl. *BTDruks. 13/9347*, 44).

Danach kommt ein Ansatz nach Umrechnung mit den fixierten Wechselkursen grundsätzlich nicht in Betracht, da bei nicht-monetären Posten, die in Fremdwährung erworben worden sind, nicht nur der Wechselkurs, sondern vor allem

auch der jeweilige Börsen- oder Marktpreis bzw. der beizulegende Wert oder Teilwert aus dem Verkauf oder der Nutzung solcher Wirtschaftsgüter wertbildend sind (vgl. PLEWKA/SCHLÖSSER, DB 1997, 337 [341]; im einzelnen s. auch Anm. 24).

2. Umrechnung nach dem festgelegten Umrechnungskurs und Zeitpunkt der Umrechnung

21

Die Pflicht zur Umrechnung als Rechtsfolge des Satz 1 bezieht sich auf einen unwiderruflich festgesetzten Umrechnungskurs und ist zwingend zu einem bestimmten Zeitpunkt vorzunehmen.

Unwiderruflich festgesetzter Umrechnungskurs: Gem. Art. 1091 Abs. 4 Satz 1 des EG-Vertrags hat der Rat der Europäischen Union folgende Umrechnungskurse der nationalen Währungen für einen EURO zum 1. 1. 1999 festgelegt:

Belgische Franc (bfr)	40,3399
Deutsche Mark (DM)	1,95583
Spanische Peseta (Pta)	166,386
Französische Franc (FF)	6,55957
Irishes Pfund (IrL)	0,787564
Italienische Lira (Lit)	1936,27
Luxemburgische Franc (lfr)	40,3399
Niederländische Gulden (hfl)	2,20371
Österreichische Schilling (öS)	13,7603
Portugiesische Escudo	200,482
Finnmark (Fmk)	5,94573

Mit der Fixierung dieser Kurse lassen sich alle monetären Posten, die auf eine der Teilnehmerwährungen lauten, über den EURO eindeutig in DM umrechnen (vgl. das Beispiel bei STIBI/STIBI, StuB 1999, 130 [131]; zu den Umrechnungskursen und Umrechnungsregeln vgl. auch OFD Düsseldorf v. 11. 1. 1999, StuB 1999, 155).

Zeitpunkt der Umrechnung: Die Umrechnung der von der Fixierung der Wechselkurse betroffenen Posten (s. Anm. 20) mit den vom Rat der EU bestimmten Kursen hat gem. Abs. 1 Satz 1 zwingend am Schluß des ersten nach dem 31. 12. 1998 endenden Wj. zu erfolgen. Bei einem dem Kj. entsprechenden Wj. also zum 31. 12. 1999.

Eine frühere Umrechnung und Erfassung von Umrechnungsdifferenzen ist nicht zulässig. Da die verbindlichen Währungsparitäten zum 1. 1. 1999 festgelegt worden sind, kann eine Realisierung auch erst zu diesem Zeitpunkt in Frage kommen. Die Europäische Kommission geht dagegen davon aus, daß eine Umrechnung mit den fixierten Kursen bereits zum 31. 12. 1998 möglich und auch sinnvoll ist (WPg. 1997, 450 Tz. 48 ff.). Dem ist der Gesetzgeber durch die eindeutige Regelung in Abs. 1 Satz 1 nicht gefolgt. Die Diskussion über den Realisationszeitpunkt ist damit als abgeschlossen anzusehen (vgl. dazu zB DÖRNER/PFITZER, Auswirkungen der europäischen Währungsunion auf das Rechnungswesen und die betrieblichen Prozesse, 1998, 45; HERZIG in OTTERSACH (Hrsg.), Der Euro auf der Zielgeraden, 1998, 86; SCHEFFLER, NJW 1998, 3174 [3177], alle mwN).

Einstweilen frei.

22–23

24 3. Reichweite der zu realisierenden Umrechnungsergebnisse

Der Umfang der Gewinnrealisierung beim Übergang auf den Euro richtet sich danach, ob es sich um Bilanzposten handelt, die von § 6 d erfaßt sind (sog. monetäre Posten) oder ob die von der Umrechnungspflicht ausgenommenen sog nicht-monetären Posten betroffen sind (s. Anm. 20).

Monetäre Posten: Die Realisierungspflicht umfaßt sämtliche Differenzen, die sich aus den nach der Umrechnung ergebenden Ansätzen im Vergleich zu den bisherigen Buchwerten der Posten ergeben. Damit sind (vorbehaltlich der nach Abs. 1 Satz 2 möglichen Neutralisierung der Umstellungsgewinne durch die Euroumrechnungsrücklage, s. Anm. 27 ff.) sowohl alle Währungsgewinne als auch alle Währungsverluste aus der Währungsumstellung erfolgswirksam zu vereinnahmen (vgl. BTDrucks. 13/9347, 44 und 45). Damit werden insbesondere sämtliche in den monetären Posten ruhenden währungsbedingten stillen Reserven erfolgswirksam aufgedeckt. Die Realisierung umfaßt damit zum einen die stillen Reserven aus der Beibehaltung von in Vorjahren vorgenommenen Abschreibungen aufgrund von Währungsschwankungen nach § 6 Abs. 1 Nr. 1, 2 (s. dazu § 6 Anm. 23), zum anderen erstreckt sich die Realisierung aber auch auf solche stillen Reserven, die aus dem Überschreiten der ursprünglichen Anschaffungskosten auf DM-Basis beruhen (vgl. STIBI/STIBI, StuB 1999, 130 [132]; vgl. auch PLEWKA, Umstellung auf den Euro, 1998, 101; aA BLÜMICH/EBLING, § 6 d Rn. 34). Das dargestellte Ergebnis gilt analog für die Bewertung negativer Wirtschaftsgüter, die auf eine Teilnehmerwährung lauten (bisher erfolgte die Bewertung solcher Posten insbesondere nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 iVm. Nr. 2; s. § 6 Anm. 28). Da § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4, Nr. 2 Satz 3 für nach dem 31. 12. 1998 endende Wj. nunmehr ein Wertaufholungsgebot vorsieht (dazu § 6 Anm. R 47), bestehen für die Realisierung von Währungsgewinnen nach vorangegangener Teilwertabschreibung zwei parallele Regelungen, die indes zum gleichen Ergebnis führen (vgl. dazu unten und insbes. auch Anm. 30).

Nicht-monetäre Posten: Bei den in Fremdwährung erworbenen nicht-monetären Posten des Anlage- und Umlaufvermögens ist ein Überschreiten der historischen Anschaffungskosten nicht zulässig (vgl. PLEWKA aaO, 103; STIBI/STIBI aaO, 134). Währungsverluste an diesen Wirtschaftsgütern aus der Fixierung der Umrechnungskurse sind nach den allgemeinen Grundsätzen unter Umständen als Teilwertabschreibung zu berücksichtigen (vgl. LEMNITZER/STEIN, Euro in der Unternehmenspraxis, 2. Aufl. 2000, 103; vgl. dazu auch § 6 Anm. 13 a und LANGENBUCHER in KÜTING/WEBER (Hrsg.), Handbuch der Rechnungslegung, 4. Aufl. 1995, Kap. I Rn. 706 ff.). Da die Umrechnungskurse endgültig fixiert worden sind, sind Wertminderungen als dauerhaft anzusehen, so daß insbes. auch die Voraussetzungen des § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 erfüllt sind (vgl. auch § 6 Anm. R 41 ff.) Da bei den nicht-monetären Posten auch andere Faktoren wertbildend sind (s. Anm. 20), stellen aus der Fixierung der Umrechnungskurse resultierende Werterhöhungen lediglich unsichere Werterhöhungen des ruhenden Vermögens dar, die über die Anschaffungskosten hinaus nicht berücksichtigt werden dürfen (vgl. PLEWKA/SCHLÖSSER, DB 1997, 337 [342] mit Beispiel). Soweit bisher währungsbedingte Teilwertabschreibungen erfolgt sind, kann nunmehr eine verpflichtende Zuschreibung bis zu den (fortgeführten) historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4, Nr. 2 Satz 3 in Frage kommen (vgl. auch § 6 Anm. R 47 sowie auch STIBI/STIBI aaO, 134 zur alten Rechtslage).

25–26 Einstweilen frei.

II. Neutralisierung von Umrechnungsgewinnen durch gewinnmindernde Rücklage (Abs. 1 Satz 2)

1. Vorbemerkung zu Abs. 1 Satz 2

27

Nach Abs. 1 Satz 2 kann der Gewinn, der sich aus dem jeweiligen Ansatz für das einzelne WG ergibt, in eine den stl. Gewinn mindernde Rücklage eingestellt werden. Wenn und soweit ein Gewinn aus der Umrechnungspflicht des Abs. 1 Satz 1 realisiert wird (s. Anm. 20 ff.), eröffnet Satz 2 damit ein Wahlrecht auf Bildung einer Rücklage (s. Anm. 28 ff.).

2. Rücklagefähige Bilanzposten

28

Ausleihungen, Forderungen und Verbindlichkeiten: Gewinne, die sich aus dem nach Satz 1 erforderlichen Ansatz dieser Posten ergeben (s. Anm. 20 ff.), dürfen nach Abs. 1 Satz 2 in eine den stlichen Gewinn mindernde Rücklage eingestellt und damit im Ergebnis neutralisiert werden (zu den Gründen des Wahlrechts s. Anm. 4).

Weitere betroffene monetäre Posten: Über den Wortlaut der Vorschrift hinaus besteht ausweislich der Gesetzesbegründung auch für Schecks, Bundesbank- und Postgiroguthaben sowie Guthaben bei Kreditinstituten die Möglichkeit zur Neutralisierung (vgl. BTDrucks. 13/9347, 45 und 46). Entgegen der Gesetzesbegründung (vgl. BTDrucks. 13/9347, 45 und 46 f.) ist uE eine Neutralisierung auch für Umrechnungsgewinne aus der Umrechnung des Kassenbestands und der Verbindlichkeitsrückstellungen zulässig (vgl. STIBI/STIBI, StuB 1999, 130 [136 f.]). Soweit die Realisierungspflicht über den Wortlaut hinaus (s. Anm. 20) sämtliche monetären Wirtschaftsgüter umfaßt, muß dies auch für die Möglichkeit der Neutralisierung gelten. Ausnahmen entsprechen weder der Systematik der Regelung, noch sind sie sachlich gerechtfertigt (vgl. auch ELLERBUSCH, DB 1997, 2085 [2089]). Die Ausnahme für den Kassenbestand wird im Schrifttum damit begründet, daß Währungsgewinne bei liquiden Mitteln auch nach bisheriger Praxis realisiert würden (vgl. KÜTING in OTTERSACH [Hrsg.], Der Euro auf der Zielgeraden, 1998, 127). Dies gilt allerdings nur für unwesentliche Bestände (vgl. LANGENBUCHER in KÜTING/WEBER [Hrsg.], Handbuch der Rechnungslegung, 4. Aufl. 1995, Kap. I Rn. 719). Soweit aus der Umrechnung des Kassenbestands wesentliche Umrechnungsgewinne resultieren, ist daher nur die Möglichkeit einer Neutralisierung durch die Passivierung der Euroumrechnungsrücklage sachgerecht. Die Ausnahme hinsichtlich der Rückstellungen findet sich entgegen der Ausnahme hinsichtlich des Kassenbestands in der Gesetzesbegründung zu § 6d und nicht zu Art. 43 EGHGB. Da zwar in der Begründung zu § 6d auf Art. 43 EGHGB verwiesen wird, nicht aber umgekehrt, könnte dies auf eine für Steuerrecht und Handelsrecht unterschiedliche Reichweite der Neutralisierung (zur Realisierung s. Anm. 20) hindeuten. Dies widerspricht allerdings dem eindeutigen Verweis auf Art. 43 EGHGB in Abs. 1 Satz 1, dessen Umfang hinsichtlich der betroffenen Posten mit Abs. 1 Satz 2 identisch ist. Die Begründung führt als Argument lediglich an, daß Rückstellungen zu jedem Bilanzstichtag neu zu bewerten seien. Dies kann nicht überzeugen, da auch alle übrigen Bilanzposten zu jedem Stichtag neu zu bewerten sind. Im übrigen widerspricht dies auch der allgemeinen stlichen Auffassung (vgl. zB SCHMIDT/WEBER-GRELLET XX. § 5 Rn. 311, 361), daß auch Schuldrückstellungen der Sache nach Verbindlichkeiten darstellen (vgl. KÜTING/DAWO, BBK F. 12, 6163 [6178]). Insofern ist nicht zu rechtfertigen, daß Verbindlichkeiten in Fremdwährung vom Geltungs-

bereich der Neutralisierung erfaßt werden, nicht aber Verbindlichkeitsrückstellungen, die unter Umständen sogar den gleichen Sachverhalt betreffen können (vgl. STIBI/STIBI aaO, 137). Falls tatsächlich aus sachlichen Gründen eine Ausnahme für Rückstellungen gerechtfertigt wäre, hätte diese im Rahmen von Art. 43 EGHGB geregelt werden müssen, da insoweit weder unterschiedliche Bilanzierungsgrundsätze im allgemeinen noch unterschiedliche Regelungszwecke von Art. 43 EGHGB und § 6d im besonderen bestehen. Zur Neutralisierung bei den bilanzunwirksamen Posten s. Anm. 42.

Nicht-monetäre Posten: Die nicht-monetären Posten werden von der Vorschrift nicht erfaßt. Soweit aufgrund des Wertaufholungsgebots (vgl. Anm. 24) Erfolgswirkungen entstehen, ist die Bildung der Euroumrechnungsrücklage nicht möglich. Hier kann aber die Wertaufholungsrücklage gem. § 52 Abs. 16 Satz 2 gebildet werden.

29 3. Wahlrecht auf Bildung einer Rücklage

Nach Abs. 1 Satz 2 *kann* der Umrechnungsgewinn in eine den stl. Gewinn mindernde Rücklage als Alternative zur Sofortversteuerung eingestellt werden. Der Umfang dieses Wahlrechts ist unklar. Nach dem Gesetzeswortlaut bezieht es sich unzweifelhaft nur auf die Frage des Ansatzes oder Nichtansatzes einer Rücklage (dazu Anm. 30). Zum Erfordernis der Rücklagenbildung in der Handelsbilanz s. u. und zur Rücklagebildung bei Mitunternehmenschaften s. Anm. 6; zum Wahlrecht auf vorzeitige Auflösung der Rücklage s. Anm. 36.

Zeitpunkt der Ausübung des Wahlrechts: Wird von dem Wahlrecht der Neutralisierung Gebrauch gemacht, ist die Euroumrechnungsrücklage in dem Wj. zu passivieren, in dem auch die entsprechenden umzurechnenden Posten angesetzt werden (s. Anm. 20f.). Demnach kann die Rücklage lediglich am Schluß des ersten nach dem 31. 12. 1998 endenden Wj. passiviert werden, also entweder in der Bilanz zum 31. 12. 1999 bei einem mit dem Kj. übereinstimmenden Wj. oder in der Schlußbilanz zu einem Bilanzstichtag nach dem 31. 12. 1998 bei vom Kj. abweichendem Wj. UE gilt dies auch, wenn Geschäfts- und Wj. auseinanderfallen (s. § 4a Anm. 12). Eine Nachholung der Passivierung in späteren Wj. ist nicht zulässig (vgl. STIBI/STIBI, StuB 1999, 130 [135]). Abs. 1 Satz 2 der Vorschrift enthält zwar keine konkreten Angaben zum Zeitpunkt der Neutralisierung, aus dem Sinn und Zweck der Vorschrift (s. Anm. 4) kann sich jedoch nichts anderes ergeben.

Voraussetzung der Rücklagenbildung: Die Euroumrechnungsrücklage darf nur dann in der Steuerbilanz angesetzt werden, wenn gleichzeitig auch ein Ansatz in der Handelsbilanz gem. Art. 43 EGHGB erfolgt (vgl. KÜTING/DAWO, BBK F. 12, 6163 [6175]; PLEWKA/SCHMIDT, NJW 1998, 3171 [3173]; aA BETSCHE/BETSCHKE, DStR 1998, 1805 [1809]). Das Wahlrecht muß also in beiden Bilanzen übereinstimmend ausgeübt werden (§ 5 Abs. 1 Satz 2; vgl. auch SCHMIDT/WEBER-GRELLET XX. § 5 Rn. 40 ff.); nach aA ergibt sich die Bilanzierungsidentität aus § 6d Abs. 3 (so BLÜMICH/EBLING, § 6d Rn. 35); uE unzutreffend, da Abs. 3 eine reine Dokumentationsvorschrift darstellt (s. Anm. 46), aus der die materielle Verknüpfung von Handels- und Steuerbilanz nicht abgeleitet werden kann (vgl. STIBI/STIBI, StuB 1999, 130 [136]; aA auch ELLERBUSCH, DB 1997, 2085 [2087]). Die Maßgeblichkeit gilt sowohl für den Ansatz dem Grunde nach als auch für den Ansatz der Höhe nach (s. Anm. 30).

4. Umfang der Rücklage

Vollständiger Umrechnungsgewinn: Die Möglichkeit der Neutralisierung durch Passivierung der gewinnmindernden Rücklage umfaßt den vollständigen Umrechnungsgewinn aus dem Ansatz der nach Abs. 1 Satz 1 maßgeblichen Werte (s. Anm. 20 ff.). Eine Passivierung lediglich des Betrags, der die ursprünglichen Anschaffungskosten übersteigt, kann weder aus dem Wortlaut noch aus dem Sinn und Zweck der Vorschrift (s. Anm. 4) abgeleitet werden (vgl. STIBI/STIBI, StuB 1999, 130 [137]; so im Ergebnis auch DÖRNER/PFITZER, Auswirkungen der europäischen Währungsunion auf das Rechnungswesen und die betrieblichen Prozesse, 1998, 51). Nach Auffassung der BReg. (vgl. BTDrucks. 13/9347, 65) ist es ausdrückliches Ziel der Regelung, die Unternehmen nicht schlechter zu stellen, als sie es ohne Einführung des EURO gewesen wären. Bisher hatten die Stpfl. aber ein Beibehaltungswahlrecht nach Wegfall der Gründe für eine Teilwertabschreibung. Daher ist es gerechtfertigt, die Regelung auch auf solche Gewinne anzuwenden, die in den vergangenen Wj. vorgenommene währungsbedingte Teilwertabschreibungen nunmehr zwingend korrigieren. Das dargestellte Ergebnis gilt nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 analog für die Bewertung negativer Wirtschaftsgüter.

Vollständiger Umrechnungsgewinn auch nach Einführung der zwingenden Wertaufholung?: Der Umrechnungsgewinn darf auch nach Einführung des zwingenden Wertaufholungsgebots in § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4, Nr. 2 Satz 3 in voller Höhe neutralisiert werden. Zwar ließe sich einwenden, daß sich der Stpfl. nicht mehr auf das Wertaufholungswahlrecht berufen könne und insoweit eine Neutralisierung nur für den die fortgeführten Anschaffungskosten übersteigenden Betrag in Frage kommt. Allerdings ist § 6d als *lex specialis* zu den allgemeinen Regelungen anzusehen, die ausweislich der Gesetzesbegründung die Auswirkungen der EURO-Einführung neutralisieren soll. Dies läßt sich aber ohne weiteres auch auf die zwingende Wertaufholung nach § 6 übertragen, die letztlich ebenfalls auf der Fixierung der Wechselkurse beruhen würde. Für die zwingende Wertaufholung ist im übrigen ebenfalls eine Neutralisierungsmöglichkeit geschaffen worden (§ 52 Abs. 16 Satz 3), so daß die praktischen Auswirkungen trotz unterschiedlicher Auflösungsmöglichkeiten eher in Grenzen bleiben (zur Konkurrenz beider Rücklagen s. Anm. 10). Im Ergebnis spricht also viel dafür, § 6 auf die Auswirkungen des EURO nicht anzuwenden.

Saldierung mit Umrechnungsverlusten: Die Neutralisierung knüpft lediglich an die Gewinne an, die sich aus den Ansätzen nach der Umrechnung entsprechend Abs. 1 Satz 1 ergeben. Eine Saldierung mit ebenfalls zu realisierenden Umrechnungsverlusten (s. Anm. 24) und Passivierung der Rücklage lediglich in Höhe des Betrags, mit dem die Gewinne die Verluste übersteigen, ist nicht notwendig (zur freiwilligen anteiligen Neutralisierung s.u.). Aufgrund des Saldierungsverbots (vgl. SCHMIDT/WEBER-GRELLET XX, § 5 Rn. 68) und des Einzelbewertungsgrundsatzes (s. § 6 Anm. 89) sind die Umrechnungsgewinne bzw. -verluste grundsätzlich für jedes Wirtschaftsgut separat zu ermitteln. Der Wortlaut des Abs. 1 Satz 2 läßt es also ausdrücklich zu, die Umrechnungsgewinne in die Rücklage einzustellen, während die Umrechnungsverluste in voller Höhe gewinnmindernd erfaßt werden (vgl. DÖRNER/PFITZER aaO, 48). Zum nicht umgesetzten Vorschlag des BRats, eine Saldierung mit eventuellen Umrechnungsverlusten zur Vermeidung von Steuerausfällen bei Bemessung der Euroumrechnungsrücklage zwingend vorzuschreiben, vgl. STIBI/STIBI aaO, 138 mwN.

Anteilige Neutralisierung: Nicht erforderlich ist, daß die Umrechnungsgewinne in voller Höhe durch Passivierung der Rücklage neutralisiert werden. Das Wahlrecht kann daher auch nur für einen Teil der aus der Umrechnung der entsprechenden Posten entstehenden Gewinne ausgeübt werden, während die übrigen Umrechnungsgewinne sofort versteuert werden (vgl. STIBI/STIBI aaO, 138). Der Wortlaut des Abs. 1 Satz 2 steht einer solchen Vorgehensweise jedenfalls nicht entgegen. Daher ist sowohl eine auf einen Teil der Wirtschaftsgüter beschränkte Neutralisierung als auch eine quotale Neutralisierung zulässig. Da § 6d eine reine Vergünstigungsvorschrift (s. auch Anm. 4) außerhalb der Fiskal- bzw. Bilanzierungszwecke darstellt, kann den Stpfl. eine nur teilweise Inanspruchnahme nicht verwehrt werden. Dies entspricht auch der Vorgehensweise zu § 6b (s. § 6b Anm. 142; HEGER in K/S, § 6b Rn. B 106). Aufgrund der Regelungen zur Auflösung der Rücklage sind in diesem Fall jedoch weitergehende Anforderungen an die Dokumentation zu stellen (s. im einzelnen Anm. 46).

Neutralisierung bei Bewertungseinheiten mit Sicherungsgeschäften: Soweit ein umzurechnender monetärer Bilanzposten durch einen Devisenkontrakt gesichert ist und demzufolge von einer Bewertungseinheit (dazu § 6 Anm. 90 mwN; s. auch SCHMIDT/WEBER-GRELLET XX, § 5 Rn. 70 mwN) auszugehen ist, darf in die gewinnmindernde Rücklage nur der Saldo aus dem Umrechnungsgewinn des Bilanzpostens und dem Umrechnungsverlust des Sicherungsgeschäfts eingestellt werden (vgl. ausführlich auch Anm. 42).

Sonderfall des Wechsels von der Überschubrechnung oder einer Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen zum Vermögensvergleich: Das Wahlrecht auf Bildung der Euroumrechnungsrücklage steht auch dem Stpfl. zu, der zum maßgebenden Bilanzstichtag von der Einnahmenüberschubrechnung nach § 4 Abs. 3 oder der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen nach § 13a zum Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 oder 5 übergeht. In der Übergangsbilanz sind die Fremdwährungsposten mit den sich nach der Umrechnung mit den festgelegten Wechselkursen ergebenden Werten (s. Anm. 20 ff.) anzusetzen. Abrechnungen und Hinzurechnungen sind sodann nach den allgemeinen Grundsätzen vorzunehmen (s. dazu Vor §§ 4–7 Anm. 64 ff.). Erfolgt der Wechsel nach dem maßgebenden Bilanzstichtag, dürfte es zulässig sein, für Differenzen zwischen den Ansätzen in der Eröffnungsbilanz und den (fiktiven) Zugangswerten vor dem 31. 12. 1998 zugegangener Fremdwährungsposten eine den Übergangsgewinn mindernde Rücklage zu bilden. Dadurch wird eine Gleichbehandlung mit solchen Stpfl. erreicht, die schon immer den Vermögensvergleich angewendet haben, da der Umrechnungserfolg (vorbehaltlich der Auflösung spätestens in dem im Jahr 2003 endenden Wj.; s. Anm. 36) erst im Zeitpunkt des Ausgleichs der Fremdwährungsposten erfolgserhöhend erfaßt wird.

31–34 Einstweilen frei.

35

III. Auflösung der Rücklage bei Ausscheiden des Wirtschaftsguts (Abs. 1 Satz 3)

Nach Abs. 1 Satz 3 ist die Euroumrechnungsrücklage aufzulösen, wenn die jeweiligen Wirtschaftsgüter (WG), aus deren Bewertung der neutralisierte Gewinn entstanden ist, aus dem Betriebsvermögen ausscheiden.

Auflösungspflicht: Das Gesetz ordnet eine Verpflichtung zur Auflösung der Rücklage an. Da die Rücklage lediglich für monetäre Posten gebildet werden darf (s. Anm. 20), scheiden die entsprechenden Bilanzposten im allgemeinen

durch den Vollzug der entsprechenden Zahlungsvorgänge aus dem Betriebsvermögen aus. Bei Forderungen bzw. Verbindlichkeiten und Verbindlichkeitsrückstellungen ist dies also idR der Zeitpunkt, zu dem die Forderungen eingehen bzw. die Schulden beglichen werden. Soweit solche Forderungen ganz oder teilweise wertberichtigt werden (s. § 6 Anm. 910 ff.), ist eine vollständige oder anteilige Auflösung der entsprechenden Rücklage erforderlich (vgl. BMF v. 15. 12. 1998, BStBl. I, 1625 Tz. 9.2). Soweit solche Verbindlichkeitsrückstellungen ganz oder teilweise wegen Wegfall des Grundes aufgelöst werden (vgl. dazu SCHMIDT/WEBER-GRELLET XX. § 5 Rn. 423), ist ebenfalls eine vollständige oder teilweise Auflösung der entsprechenden Rücklage geboten. Barmittel, Schecks, Guthaben bei Kreditinstituten oder ähnliches scheiden im allgemeinen durch Verwendung dieser Mittel im Rahmen des Zahlungsverkehrs aus dem Betriebsvermögen aus. Bei Barbeständen und Konten mit diversen Ein- und Auszahlungsvorgängen ist eine Erfassung der Abgänge der zum 31. 12. 1998 vorhandenen Bestände nicht möglich. Vereinfachend kann hier davon ausgegangen werden, daß die zuletzt eingegangenen Zahlungen zuerst für die entsprechenden Auszahlungen verwendet wurden. Dadurch wird die Auflösung der Rücklage aus solchen WG soweit als möglich hinaus geschoben (zur zeitlichen Begrenzung der Rücklage s. Anm. 36).

Besondere Aufzeichnungspflichten: Die Regelungen zur Auflösung des Sonderpostens machen eine Zuordnung der in die Rücklage eingestellten Gewinne zu den jeweiligen WG in einer Nebenbuchhaltung erforderlich (vgl. STIBI/STIBI, StuB 1999, 130 [138]; s. auch Anm. 46). Dies gilt insbesondere auch für jene Fälle, in denen nur ein Teil der Umrechnungsgewinne in die Rücklage eingestellt wird (s. Anm. 30). Im Schrifttum wird vorgeschlagen, den Verwaltungsaufwand aus der Einzelbewertung durch eine pauschale oder ratierliche Auflösung der Rücklage zu vermeiden (so FÖRSCHLE in IDW [Hrsg.], Die Vorbereitung auf den Euro, 1997, 115; HERZIG in OTTERSACH [Hrsg.], Der Euro auf der Zielgeraden, 1998, 87). UE ist dies aufgrund des eindeutigen Wortlauts der Vorschrift nicht zulässig (glA DÖRNER/PFITZER, Auswirkungen der europäischen Währungsunion auf das Rechnungswesen und die betrieblichen Prozesse, 1998, 52; aA PLEWKA, Umstellung auf den Euro, 1998, 104).

Eine freiwillige vorzeitige Auflösung der Rücklage ist jederzeit und stets zulässig (s. Anm. 36). Zur Zwangsauflösung bei Ablauf der 5-Jahresfrist und bei Wechsel der Gewinnermittlungsart s. Anm. 36.

IV. Zeitliche Begrenzung der Rücklage (Abs. 1 Satz 4)

36

Zwangsauflösung nach 5 Jahren: Die Rücklage ist spätestens am Schluß des fünften nach dem 31. 12. 1998 endenden Wj. gewinnerhöhend aufzulösen. Soweit also die passivierten Beträge bis zum Ende des Wj., welches im Jahre 2003 endet, noch nicht nach Abs. 1 Satz 3 oder freiwillig (s.u.) aufgelöst worden sind, ist spätestens zu diesem Zeitpunkt eine Auflösung und Versteuerung der in die Rücklage eingestellten Gewinne erforderlich. Eine pauschale Verteilung des Auflösungsbetrags ist anders als etwa im Falle der Wertaufholungsrücklage nach § 52 Abs. 16 Satz 3 nicht vorgesehen.

Eine freiwillige Auflösung der Rücklage vor Ablauf der Frist des Satz 4 oder dem jeweiligen Transaktionszeitpunkt iSd. Satzes 3 ist jederzeit zulässig (vgl. PFITZER, WPg 1998, 399, [403]; BLÜMICH/EBLING, § 6d Rn. 74). Die gesetzliche Regelung definiert lediglich die Mindestauflösung der begünstigenden Rücklage

(s. auch Anm. 35). Den Stpfl. kann nicht verwehrt werden, darüber hinausgehende Auflösungen vorzunehmen und entsprechend zu versteuern (vgl. STIBI/STIBI aaO, 139). Dies entspricht auch der Vorgehensweise zu § 6b (s. § 6b Anm. 253; SCHMIDT/GLANEGGER XX. § 6b Rn. 97). In diesen Fällen ist aber aufgrund von Abs. 1 Satz 3 eine Zuordnung der vorzeitigen Auflösungen zu den jeweiligen WG erforderlich. Die vorzeitige Auflösung der Rücklage muß zum Bilanzstichtag erfolgen (BFH v. 26. 10. 1989 IV R 83/88, BStBl. II 1990, 290 betr. Reinvestitionsrücklage).

Zwangsauflösung der Rücklage nach anderen Tatbeständen: Da die Rücklage nur bei Betriebsvermögensvergleich zulässig ist, führt auch der Übergang zu einer anderen Gewinnermittlungsart zur Zwangsauflösung. Dies ist in § 5a Abs. 5 Satz 3 (Tonnagesteuer) ausdrücklich geregelt (s. § 5a Anm. R 4), gilt uE aber auch für den Übergang zur Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen iSd. § 13a und vor allem für den Übergang zur Einnahmenüberschußrechnung nach § 4 Abs. 3. Eine bestehende Euroumrechnungsrücklage ist in all diesen Fällen beim Übergang gewinnerhöhend (s. dazu Vor §§ 4–7 Anm. 74) als Hinzu-rechnung zu erfassen.

37–39 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 2: Euroumrechnungsrücklage für Gewinne aus der Aktivierung bestimmter Wirtschaftsgüter

I. Erträge aus der Aktivierung von Wirtschaftsgütern aufgrund der Umrechnung (Abs. 2 Satz 1)

40 1. Umfassende Verweisung auf Abs. 1

Nach Abs. 2 Satz 1 können dort bezeichneten Gewinne „in die Euroumrechnungsrücklage eingestellt werden“. Die Formulierung ist mißverständlich. Abs. 2 bezieht sich zwar mehrfach auf den Tatbestand des Abs. 1 (s. auch Anm. 42). UE setzt die Regelung aber nicht die Bildung einer Euroumrechnungsrücklage nach Abs. 1 voraus. Das würde das Wahlrecht in Abs. 1 Satz 2 einschränken. Abs. 2 ist ein eigenständiger Tatbestand, der auch anzuwenden ist, wenn in der Bilanz eine Rücklage nach Abs. 1 nicht gebildet wurde.

41 2. Sachlicher Anwendungsbereich und Umfang der Gewinnrealisierung

Anwendung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung: Die Aktivierung (und Passivierung) von monetären Wirtschaftsgütern (WG) aus bisher schwebenden (bilanzunwirksamen) Geschäften muß anhand der GoB entschieden werden. Eine ausdrückliche (explizite) gesetzliche Regelung zur Realisierung von Gewinnen und Verlusten aus solchen Sachverhalten analog Abs. 1 Satz 1 besteht nicht. Gleichwohl geht auch der Gesetzgeber davon aus, daß auch bei solchen Sachverhalten eine Realisierung möglich ist (vgl. BTDrucks. 13/9347, 44; zu zwischenzeitlich aA des BMF vgl. ELLERBUSCH, DB 1997, 2085 [2088]). Dies entspricht im Grundsatz auch der Auffassung der Europäischen Kommission (vgl. WPg. 1997, 450 Tz. 72 f.). Analog zu den nach Abs. 1 zu behandelnden monetären Posten ist auch bei diesen Posten eine Gewinnrealisierung nach den allgemeinen Grundsätzen geboten (vgl. ausführlich Anm. 20).

Betroffene Sachverhalte: Die Regelung des Abs. 2 erfaßt sämtliche derivativen Devisengeschäfte, die sich auf eine Teilnehmerwährung der Währungsunion oder die ECU beziehen, und deren Laufzeit über den 1. 1. 1999 hinausreicht. Zusätzlich ist erforderlich, daß die Laufzeit auch über den folgenden Bilanzstichtag hinausreicht, da andernfalls ohnehin eine Realisation durch Transaktion erfolgt (vgl. DÖRNER/PFITZER, Auswirkungen der europäischen Währungsunion auf das Rechnungswesen und die betrieblichen Prozesse, 1998, 52). Die Regelung gilt damit in erster Linie für Devisenterminkontrakte, Devisenoptionsgeschäfte, Währungsswaps etc. mit einer entsprechend langen Laufzeit. Aufgrund der endgültigen Festlegung der Umrechnungskurse fällt auch für solche Sachverhalte das für die Bewertung hauptsächlich maßgebliche Währungsrisiko weg (vgl. WILMS/JOCHUM, Die Einführung des EURO, 1997, 38; s. auch Anm. 20). Insoweit sind die bisher bilanzunwirksamen Positionen mit den festgelegten Kursen (s. Anm. 21) umzurechnen (vgl. ELLERBUSCH aaO, 2088). Danach kann in Abhängigkeit vom Zweck des jeweiligen Kontrakts sowohl eine Realisierung von Gewinnen (Aktivierung eines sonstigen Vermögensgegenstands) als auch eine Realisierung von Verlusten (Passivierung einer Schuld) in Frage kommen (vgl. auch OTTERSACH, FR 1998, 1065 [1070]). Das allgemeine Verbot der Passivierung von Drohverlustrückstellungen gem. § 5 Abs. 4a greift hier nicht, da der Verlust dem Grunde und der Höhe nach sicher ist und insofern keine Rückstellung vorliegt.

Einzelfälle zum Anwendungsbereich des Abs. 2 Satz 1:

► *Absicherung von Bilanzposten:* Der abgesicherte aktive oder passive Bilanzposten ist mit dem festgelegten Kurs umzurechnen (s. Anm. 21). Für das Sicherungsgeschäft ist ein positives oder negatives WG anzusetzen. Soweit für das Grund- und Sicherungsgeschäft bisher eine Bewertungseinheit gebildet worden ist (vgl. dazu zB Schmalenbach-Gesellschaft, DB 1997, 637), ist diese auch nach der Fixierung der Wechselkurse beizubehalten (vgl. DÖRNER/PFITZER aaO, 52f.). Der eventuelle Saldo der Erfolgsbeiträge aus der Umrechnung des Grundgeschäfts (monetäres WG) und des Sicherungsgeschäfts (zB Devisentermingeschäft) mit den festgelegten Kursen ist erfolgswirksam zu erfassen (vgl. Europäische Kommission aaO, 450 Tz. 73). Würde die Bewertungseinheit aufgegeben, könnten beispielsweise Gewinne aus der Umrechnung des Grundgeschäfts (monetärer Bilanzposten) durch die Euroumrechnungsrücklage gem. Abs. 1 Satz 2 neutralisiert werden (s. Anm. 30), während die Verluste aus dem Sicherungsgeschäft in voller Höhe ergebniswirksam werden (vgl. DÖRNER/PFITZER aaO, 53; zur Neutralisierung s. auch Anm. 42). Dies widerspricht allerdings der Zielsetzung (vgl. BTDrucks. 13/9347, 65), die Unternehmen so zu stellen, wie es ohne Währungsunion der Fall wäre, da ohne die Einführung des EURO die Bewertungseinheit fortzuführen wäre und dabei nur überschießende negative Erfolgsbeiträge zu erfassen wären. Durch die europäische Währungsunion wird zwar die Absicherung gegen künftige Währungsrisiken überflüssig, daraus kann aber nicht geschlossen werden, daß die einmal eingegangene Bindung zwischen einem Bilanzposten und einem gegenläufigen Devisenkontrakt aufgegeben wird (so wohl auch der Bericht des Rechtsausschusses, BTDrucks. 13/10334, 50). Soweit bisher keine Bewertungseinheit gebildet werden konnte, sind die Sicherungsgeschäfte wie (separate) Spekulationskontrakte zu behandeln.

► *Absicherung von schwebenden Geschäften:* Soweit sich die Absicherung nicht auf bestehende Bilanzposten, sondern auf bereits fest kontrahierte künftige Zahlungsströme bezieht, gelten die Ausführungen zu den Sicherungsgeschäften für Bilanzposten analog. In diesem Fall werden im Gegensatz zur Absicherung von

Bilanzposten die sich in gleicher Höhe gegenüberstehenden Ansprüche und Verpflichtungen nicht in der Bilanz ausgewiesen (vgl. KÜTING/DAWO, BBK F. 12, 6179 [6181 f.]).

► *Antizipatorische Sicherungsgeschäfte*: Bei solchen Kontrakten ist ebenfalls eine unmittelbare erfolgswirksame Erfassung positiver oder negativer Kursdifferenzen durch Aktivierung oder Passivierung entsprechender positiver oder negativer WG notwendig (vgl. DÖRNER/PFITZER aaO, 53). Bei antizipatorischen Sicherungsgeschäften wird der Kontrakt zur Verminderung des Währungsrisikos aus künftigen Geschäften oder Verpflichtungen eingesetzt (vgl. Europäische Kommission aaO, 450 Tz. 73). Da das Eintreten des Grundgeschäfts vertraglich nicht gesichert ist, wird nach hM eine Bewertungseinheit abgelehnt (vgl. ELLERBUSCH aaO, 2089; KÜTING/DAWO aaO, 6181; Schmalenbach-Gesellschaft aaO, 637 [641]; SCHMITZ, DB 1997, 1484; aA teilweise Europäische Kommission, WPg. 1997, 450 Tz. 73).

► *Spekulationskontrakte*: Bei solchen Kontrakten auftretende positive oder negative Kursdifferenzen sind unmittelbar erfolgswirksam über Aktivierung oder Passivierung eines positiven oder negativen WG zu erfassen (vgl. Europäische Kommission, WPg. 1997, 450 Tz. 73; SCHMITZ aaO, 1480 [1483]). Da die erzielte Kursdifferenz nicht in einer Beziehung zu künftig auszugleichenden Gewinnen oder Verlusten steht, ist nur diese Behandlung sachgerecht. Der Marktwert solcher Positionen ist durch die endgültige Fixierung der Umrechnungskurse realisiert (vgl. KÜTING/DAWO aaO, 6179 [6181]).

Analoge Anwendung der Ausführungen zu Abs. 1 Satz 1: Hinsichtlich der übrigen maßgebenden Gesichtspunkte der Aktivierung von WG aus der Umrechnung (insbesondere hinsichtlich des Zeitpunkts der Umrechnung und der relevanten Kurse) gelten die Ausführungen zu Abs. 1 Satz 1 analog (s. Anm. 21 f.).

42 3. Rechtsfolge des Abs. 2 Satz 1: Wahlrecht auf Bildung einer gewinnmindernden Rücklage bei Aktivierung von Wirtschaftsgütern

Wahlrecht zur Neutralisierung: In die gewinnmindernde Rücklage nach Abs. 1 Satz 2 dürfen grundsätzlich sämtliche Gewinne eingestellt werden, die aus der Aktivierung von Wirtschaftsgütern (WG) aus bisher bilanzunwirksamen Positionen aufgrund der endgültigen Fixierung der Wechselkurse resultieren.

Einzelfälle:

► *Absicherung von Bilanzposten*: Soweit bisher eine Bewertungseinheit gebildet worden ist, ist diese beizubehalten (s. ausführlich Anm. 41). In die Rücklage darf daher nur der Saldo aus einem Umrechnungsgewinn und einem Umrechnungsverlust eingestellt werden. Soweit die Umrechnung des Sicherungsgeschäfts zur Aktivierung eines WG führt, ist es daher nicht zulässig, diesen Gewinn in die Rücklage einzustellen, während der Umrechnungsverlust des gesicherten Bilanzpostens in voller Höhe gewinnmindernd erfaßt wird (vgl. auch DÖRNER/PFITZER, Auswirkungen der europäischen Währungsunion auf das Rechnungswesen und die betrieblichen Prozesse, 1998, 53; zum umgekehrten Fall s. auch Anm. 30, 41). Soweit bisher keine Bewertungseinheit gebildet werden konnte, sind die Sicherungsgeschäfte wie (separate) Spekulationskontrakte zu behandeln.

► *Absicherung von schwebenden Geschäften*: Die Ausführungen zur Absicherung von Bilanzposten gelten analog.

► *Antizipatorische Sicherungsgeschäfte*: Gewinne aus der Aktivierung von WG aus solchen Kontrakten (s. Anm. 41) sind wie Gewinne aus Spekulationskontrakten zu behandeln.

► *Spekulationskontrakte*: Soweit ein Spekulationskontrakt zu einem ansatzpflichtigen WG führt (s. Anm. 41), darf der zu realisierende Gewinn durch die Einstellung in die Euroumrechnungsrücklage neutralisiert werden.

Entsprechende Geltung der Grundsätze zur Rücklagenbildung nach

Abs. 1: Aus der Formulierung „in die Euroumrechnungsrücklage gemäß Abs. 1 Satz 2 können auch ... einbezogen werden“ ergibt sich, daß alle anderen dort erörterten Tatbestandsvoraussetzungen auf die Rücklage nach Abs. 2 anzuwenden sind. UE handelt es sich um eine Rechtsgrundverweisung, die zur analogen Anwendung etwa der Regelungen hinsichtlich des Zeitpunkts der Neutralisierung, der Voraussetzungen der Rücklagenbildung und des Umfangs der Neutralisierung führt (s. Anm. 27 ff.).

**II. Auflösung der Rücklage aus der Aktivierung
von Wirtschaftsgütern (Abs. 2 Satz 2)**

43

Soweit Gewinne aus der Aktivierung von WG (s. Anm. 41) in die gewinnmindernde Rücklage eingestellt werden (s. Anm. 42), ist die Rücklage entsprechend der Auflösungsvorschrift in Abs. 1 Satz 3 aufzulösen. Abs. 2 Satz 2 verweist ausdrücklich auf Abs. 1 Satz 3. Die Rücklage ist daher entsprechend aufzulösen, sobald die Transaktionen, denen der Devisenkontrakt zugrunde liegt, vollzogen werden und die aktivierten WG aufgrund der entsprechenden Zahlungsvorgänge aus dem Betriebsvermögen ausscheiden. Im übrigen gelten die Ausführungen zu Anm. 35 entsprechend. Die Rücklage ist spätestens am Schluß des fünften nach dem 31. 12. 1998 endenden Wj. gewinnerhöhend aufzulösen. Zwar enthält Abs. 2 keine Verweisung auf die Auflösungsvorschrift des Abs. 1 Satz 4. Nach der hier vertretenen Auffassung ergibt sich aus der Formulierung in Abs. 2 Satz 1: „in die Euroumrechnungsrücklage können eingestellt werden“ jedoch eine umfassende Verweisung auf die Regelung des Abs. 1 (s. Anm. 41). Die Zwangsauflösung gilt daher auch dann, wenn sich die Euroumrechnungsrücklage nur auf Umrechnungsgewinne nach Abs. 2 Satz 1 bezieht.

Einstweilen frei.

44–45

**Erläuterungen zu Abs. 3:
Verfolgbarkeit der Rücklage in der Buchführung**

46

Zweck der Regelung: Die Bildung und Auflösung der jeweiligen Rücklage müssen in der Buchführung verfolgt werden können. Analog § 6b Abs. 4 Satz 1 Nr. 5 ist Zweck der Regelung, daß nicht nur der Vollzug dieser Vorgänge, sondern auch deren Gesetzmäßigkeit bzw. Berechtigung geprüft werden kann (vgl. § 6b Anm. 292). Die Vorschrift ist eine reine Dokumentationsvorschrift; eine materielle Verknüpfung von Handels- und Steuerbilanz kann daraus nicht abgeleitet werden (s. Anm. 29).

Bei Bildung der Rücklage muß der gesamte in die Rücklage eingestellte Umrechnungsgewinn buchtechnisch nachvollzogen werden können. Dies bedeutet insbesondere, daß der Buchwert jeder einzelnen Fremdwährungsposition in

Teilnehmerwährung vor Umrechnung sowie der sich nach der Umrechnung mit dem jeweiligen Umrechnungskurs ergebende Ansatz (bis zu den Belegen, § 6b Anm. 292) nachvollziehbar sein muß. Jedem einzelnen Umrechnungsgewinn ist ein Teilbetrag der Rücklage zuzuordnen (dies ergibt sich aus dem Wortlaut der Regelung in Abs. 3: „... der jeweiligen Rücklage ...“). Soweit nicht alle Gewinne aus der Umrechnung durch die Rücklage neutralisiert werden (s. Anm. 30), müssen die mit der Rücklage korrespondierenden Bilanzposten in der Buchführung dokumentiert werden. Soweit die in die Rücklage eingestellten Gewinne aus der Aktivierung von WG aus derivativen Devisengeschäften resultieren, ist ferner eine vollständige Dokumentation der jeweiligen Konditionen der einzelnen Kontrakte erforderlich. Bei Bewertungseinheiten ist zusätzlich ein Nachweis des konkreten Sicherungszusammenhangs erforderlich.

Bei Auflösung der Rücklage aufgrund des Ausscheidens der jeweiligen WG muß der auf die ausscheidenden WG entfallende Rücklagenbetrag nachgewiesen werden. Dazu ist insbesondere eine Dokumentation der entsprechenden Zahlungsvorgänge als Voraussetzung des Abgangs der jeweiligen WG (bis hin zu den Belegen) notwendig. Analog muß buchmäßig nachgewiesen werden, wenn umgerechnete Forderungen abgeschrieben oder ausgebucht werden, oder wenn Verbindlichkeitsrückstellungen, denen eine Leistungspflicht in Teilnehmerwährung zugrunde liegt, mangels Inanspruchnahme aufgelöst werden.

Gewinnsschätzung nach Bildung und vor Auflösung der Rücklage: Nach dem Wortlaut des Abs. 3 ist eine Schätzung unschädlich, wenn nur die Bildung und Auflösung in den entsprechenden Wj. in der Buchführung verfolgbar ist. UE muß der Gewinn jedoch über den gesamten Zeitraum des Bestehens der Rücklage den GoB entsprechen. Dies gilt für § 6d in noch stärkerem Maße als für § 6b (dazu BFH v. 24. 1. 1990 I R 152–153/85, BStBl. II, 426). Bei der Rücklage nach § 6d ist wegen Abs. 1 Satz 3 immer eine vorzeitige Auflösung möglich (s. Anm. 36).

GoB gewährleisteten Verfolgbarkeit in der Buchführung: Die Anforderungen von Abs. 3 an den buchtechnischen Nachweis der Bildung und Auflösung der Euroumrechnungsrücklage werden grundsätzlich auch von den handelsrechtlichen Anforderungen an die Buchführung (vgl. BAETGE, Bilanzen, 4. Aufl. 1996, 125 ff.) erfüllt (vgl. STIBI/STIBI, StuB 1999, 130 [136]). Soweit also diese Anforderungen aufgrund gesetzlicher Verpflichtung (§§ 238 ff. HGB, §§ 140 ff. AO) ohnehin erfüllt werden, sind für Zwecke der Euroumrechnungsrücklage grundsätzlich keine zusätzlichen buchmäßigen Nachweise notwendig. Dies gilt auch für die Stpfl., die keine Handelsbilanz aufstellen. Nach hM finden die GoB auch auf Land- und Forstwirte oder selbständig Tätige Anwendung, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 1 ermitteln (s. Vor §§ 4–7 Anm. 5 ff.).

Rechtsfolgen bei Verstoß gegen Abs. 3: Die Bildung der Rücklage ist rückwirkend zu versagen. Dies gilt auch dann, wenn zwar die Bildung buchtechnisch nachgewiesen wird, nicht aber die spätere Auflösung, da beide Merkmale kumulativ erfüllt sein müssen. Vgl. dazu ausführlich § 6b Anm. 292 zu § 6b Abs. 4 Satz 1 Nr. 5, der eine vergleichbare Regelung enthält.