

Ein **Disagio (Damnum)** kann unter den Posten der aktiven Rechnungsabgrenzung ausgewiesen werden, muss bei Kapitalgesellschaften aber auch als eigene Position in der Bilanz aufgeführt oder im Anhang angegeben werden.³²⁴

6.7 Die buchtechnische Behandlung der Bildung und Auflösung von Rückstellungen

6.7.1 Arten und Aufgaben der Rückstellungen

Rückstellungen sind Passivposten, die die Aufgabe haben, Aufwendungen, die erst in einer späteren Periode zu einer in ihrer Höhe und/oder ihrem genauen Fälligkeitstermin am Bilanzstichtag noch nicht feststehenden Auszahlung (z.B. Steuerrückstellungen) oder Mindereinzahlung (z.B. Kulanzzrückstellungen) führen, **der Periode ihrer Verursachung zuzurechnen**. Eine rechtsverbindliche Verpflichtung gegenüber einem Dritten muss nach betriebswirtschaftlicher Auffassung nicht bestehen, um eine Rückstellung bilden zu können. Es muss lediglich die Wahrscheinlichkeit für eine spätere Inanspruchnahme und somit für eine spätere Auszahlung gegeben sein, deren wirtschaftliche Begründung bereits aus der laufenden Abrechnungsperiode herrührt.

Nach § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB besteht eine **Passivierungspflicht** für Rückstellungen für „**ungewisse Verbindlichkeiten und für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften**“. Rückstellungen, die die Periodisierung von stoßweise anfallenden Ausgaben zum Ziel haben, sind grundsätzlich nicht zulässig (z.B. sog. Selbstversicherungen, kalkulatorische Wagnisse).

§ 249 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 HGB schreibt außerdem eine Passivierungspflicht für Rückstellungen für Gewährleistungen vor, die ohne rechtliche Verpflichtung erbracht werden (**Kulanzzrückstellungen**). Passivierungspflichtig sind ferner Rückstellungen für im Geschäftsjahr unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung, die in den ersten drei Monaten des folgenden Geschäftsjahrs nachgeholt werden, sowie für unterlassene Aufwendungen für Abraumbeseitigung, die im folgenden Geschäftsjahr nachgeholt werden.

Dieser Rückstellungskatalog ist erschöpfend. § 249 Abs. 2 HGB bestimmt, dass für andere Zwecke keine Rückstellungen gebildet werden dürfen. Diese Vorschrift ist allerdings auslegungsbedürftig, weil der Begriff „Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten“ Abgrenzungsprobleme aufwerfen kann. Sie soll jedoch verhindern, dass unter Berufung auf das Prinzip kaufmännischer Vorsicht weitere Rückstellungen gebildet werden können.

Das **Mindestgliederungsschema** für die Bilanz der Kapitalgesellschaften schreibt den gesonderten Ausweis folgender Rückstellungsarten vor:³²⁵

- Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen;
- Steuerrückstellungen;
- sonstige Rückstellungen.

³²⁴ Vgl. § 268 Abs. 6 HGB.

³²⁵ Vgl. § 266 Abs. 3 HGB.

Die folgende Übersicht gibt einen Überblick über die Regelung der Rückstellungen durch das HGB.³²⁶

Rückstellungen in der Handelsbilanz (§ 249 HGB)	
Rückstellungskatalog, § 249 HGB	Keine gesetzliche Definition des Rückstellungsbegriffs, sondern erschöpfende Aufzählung der zulässigen Rückstellungsarten.
Gesonderter Ausweis in der Bilanz, § 266 Abs. 3 HGB	(1) Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen; (2) Steuerrückstellungen; (3) sonstige Rückstellungen.
Berichterstattung im Anhang, § 285 Nr. 12 HGB	Rückstellungen, die in der Bilanz unter dem Posten „sonstige Rückstellungen“ nicht gesondert ausgewiesen werden, sind zu erläutern, wenn sie einen nicht unerheblichen Umfang haben.
Passivierungspflicht, § 249 Abs. 1 HGB (steuerrechtlich ebenfalls passivierungspflichtig mit Ausnahme der Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften, welche steuerrechtlich untersagt sind)	(1) Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten; (2) Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften; (3) Rückstellungen für Gewährleistungen ohne rechtliche Verpflichtung (Kulanzrückstellungen); (4) Rückstellungen für unterlassene Abraum-beseitigung, wenn diese im folgenden Geschäftsjahr nachgeholt wird; (5) Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung, wenn diese in den ersten 3 Monaten des folgenden Geschäftsjahrs nachgeholt wird.
Passivierungsverbot, § 249 Abs. 2 Satz 1 HGB	Für andere Zwecke als die in § 249 Abs. 1 HGB genannten dürfen keine Rückstellungen gebildet werden.
Bewertung, § 253 Abs. 1 Satz 2, § 253 Abs. 2, § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB	– In Höhe des Erfüllungsbetrages, der nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendig ist, d.h., die Höhe der Rückstellung hat sich an der Preis- und Kostensituation im Erfüllungszeitpunkt zu orientieren; ³²⁷ – Abzinsung mit durchschnittlichem Marktzinssatz der vergangenen sieben Geschäftsjahre, falls die Restlaufzeit mehr als ein Jahr beträgt; – Beachtung des Vorsichtsprinzips: Alle vorhersehbaren Risiken und Verluste, die bis zum Abschlussstichtag entstanden sind, sind zu berücksichtigen.
Auflösung, § 249 Abs. 2 Satz 2 HGB	Auflösung nur zulässig, soweit der Grund der Rückstellungsbildung entfallen ist.

³²⁶ Vgl. grundlegend *Wöhe, G.*, Bilanzierung und Bilanzpolitik, a.a.O., S. 526.

³²⁷ Vgl. *Bieg, H., Kußmaul, H., Petersen, K., Waschbusch, G., Zwirner, C.*, Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – Bilanzierung, Berichterstattung und Prüfung nach dem BilMoG, a.a.O., S. 79 f.; *Petersen, K., Zwirner, C., Künkele, K.*, Rückstellungen nach BilMoG – Grundlagen, offene Fragen und bilanzpolitische Aspekte, StuB 2008, S. 696.

Da Rückstellungen den steuerpflichtigen Gewinn mindern, werden in der **Steuerbilanz** seit jeher strenge Maßstäbe bei ihrer Bildung angelegt, um willkürliche Gewinnverlagerungen zu verhindern.

Aufgrund des derzeitigen Standes der Rechtsprechung müssen Rückstellungen in der Steuerbilanz gebildet werden, wenn

- eine ihrer Höhe nach ungewisse Schuld gegenüber einem Dritten entweder rechtswirksam besteht oder in der Abrechnungsperiode wirtschaftlich bereits begründet ist;
- eine sittliche Verpflichtung zu einer Leistung gegenüber einem Dritten in ungewisser Höhe besteht, die wirtschaftlich in der Abrechnungsperiode begründet ist (Gewährleistungen ohne rechtliche Verpflichtung);
- in bestimmten Fällen ein drohender Verlust zu einer Vermögensminderung führt (z.B. Rückstellung für aufgeschobene Reparaturen, die in den ersten drei Monaten des folgenden Wirtschaftsjahrs durchgeführt werden; die allgemeine Drohverlustrückstellung ist steuerlich nicht mehr erlaubt);
- eine selbstständig bewertungsfähige Betriebslast vorliegt (z.B. Rückstellungen für unterlassene Abraumbeseitigung, die im folgenden Geschäftsjahr nachgeholt wird).

Rückstellungen, die lediglich der Abgrenzung des Periodengewinns dienen sollen, ohne dass einer der vier genannten Gründe vorliegt, sind in der Steuerbilanz unzulässig.

Gesetzlich werden explizit bestimmte Rückstellungsbildungen in § 5 EStG eingeschränkt oder ausgeschlossen; so untersagen § 5 Abs. 4a EStG die Bildung von Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften und § 5 Abs. 4b EStG die Rückstellungen für Aufwendungen, die Anschaffungs- oder Herstellungskosten für ein Wirtschaftsgut darstellen (insbesondere bei der Aufbereitung von Kernbrennelementen anfallende Aufwendungen). Bei der Bewertung sind steuerrechtlich durch die seit 1999 gültige Regelung des § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG einige Besonderheiten (z.B. generelles Abzinsungsgebot³²⁸) zu beachten, die zu einer Begrenzung der Rückstellungshöhe führen. Weiterhin sind zur Bemessung der Rückstellungshöhe die Wertverhältnisse am Bilanzstichtag maßgebend, so dass die Berücksichtigung von künftigen Preis- und Kostensteigerungen explizit durch § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. f EStG ausgeschlossen ist.

³²⁸ Vgl. dazu BMF-Schreiben vom 26.05.2005, BStBl 2005 I, S. 699.

6.7.2 Tabellarische Übersicht über die Rückstellungen

Die Übersicht³²⁹ zeigt die Anlässe der Rückstellungsbildung und die Zulässigkeit der wichtigsten Rückstellungsarten in der Handels- und Steuerbilanz.

Rückstellungen				
Rückstellungsvoraussetzung	Beispiele	Zulässigkeit		Zahlungs- bzw. Leistungsvorgang
		Handelsbilanz	Steuerbilanz	
Es besteht eine rechtswirksame Verpflichtung gegenüber einem Dritten; die Höhe der späteren Zahlung ist ungewiss.	Pensionsrückstellungen, Steuerrückstellungen	Passivierungspflicht	Passivierungspflicht	Aufwand jetzt, Auszahlung später
Eine Verpflichtung gegenüber einem Dritten ist wirtschaftlich verursacht, aber noch nicht rechtswirksam.	Rückstellung für bereits erkennbare Bergschäden	Passivierungspflicht	Passivierungspflicht	Aufwand jetzt, Auszahlung später
Eine Verpflichtung gegenüber einem Dritten ist mit hoher Wahrscheinlichkeit wirtschaftlich verursacht, aber noch nicht erkennbar.	Rückstellung für aufgrund von Abbaubehandlungen erwartete Bergschäden, für erwartete Garantieleistungen	Passivierungspflicht	Passivierungspflicht	Aufwand jetzt, Auszahlung später
Es ist offen, ob eine Verpflichtung gegenüber einem Dritten verursacht ist oder nicht, ihre Höhe lässt sich jedoch schätzen.	Rückstellung für schwebende Prozesse	Passivierungspflicht	Passivierungspflicht	Aufwand jetzt, Auszahlung später
Es kann zwar keine rechtliche, aber eine sittliche Verpflichtung gegenüber einem Dritten entstehen, die wirtschaftlich bereits begründet ist.	„Kulanzrückstellung“	Passivierungspflicht	Passivierungspflicht	Aufwand jetzt, Auszahlung später
Es droht ein Verlust aus einem abgeschlossenen Vertrag, der von beiden Seiten erst in der nächsten Periode erfüllt werden muss.	Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften	Passivierungspflicht	Passivierungsverbot	Aufwand jetzt, Auszahlung später

³²⁹ Modifiziert entnommen aus *Wöhe, G.*, Bilanzierung und Bilanzpolitik, a. a. O., S. 532 ff.

Rückstellungen (Forts.)				
Rückstellungsvoraussetzung	Beispiele	Zulässigkeit		Zahlungs- bzw. Leistungsvorgang
		Handelsbilanz	Steuerbilanz	
Ein Aufwand der Periode führt in einer späteren Periode zu einer Auszahlung, ohne dass eine Verpflichtung gegenüber einem Dritten besteht.	Rückstellung für unterlassene Reparaturen	Passivierungspflicht, falls die Maßnahme in den ersten 3 Monaten des folgenden Geschäftsjahrs erfolgt		Aufwand jetzt, Auszahlung später
	Rückstellung für spätere Großreparaturen	Passivierungsverbot	Passivierungsverbot	
Es drohen aperiodisch auftretende Verluste. Eine Inanspruchnahme durch einen Dritten ist nicht möglich, die Verluste werden jedoch periodisch mit Durchschnittswerten in der Kostenrechnung erfasst (kalkulatorische Wagnisse).	Rückstellung für Verluste aus Einzelwagnissen	Passivierungsverbot	Passivierungsverbot	Durchschnittlicher Aufwand jetzt, tatsächlicher Aufwand und Auszahlung unregelmäßig

6.7.3 Die Verbuchung der Rückstellungsbildung

Die Verbuchung der Rückstellungen erfolgt stets nach dem gleichen Muster: im Soll wird das betroffene Aufwandskonto angesprochen, im Haben das jeweilige Rückstellungskonto. Das Aufwandskonto wird im Gewinn- und Verlustkonto, das Rückstellungskonto im Schlussbilanzkonto abgeschlossen.

Beispiel:

Bei der Vorbereitung des Jahresabschlusses 01 wird festgestellt, dass im Jahre 01 ein Prozess gegen das Unternehmen angestrengt wurde, der mit hoher Wahrscheinlichkeit verloren gehen wird. Das Unternehmen rechnet für diesen Fall mit einer Auszahlung in Höhe von 8.000 € (Umsatzsteuer braucht nicht berücksichtigt zu werden).

Buchungssatz:

Prozessaufwand	an	Prozessrückstellungen	8.000,—
----------------	----	-----------------------	---------

Anhand der **Gewerbesteuerrückstellung** lässt sich der Zusammenhang zwischen der Rückstellungsbildung und den bereits getätigten Zahlungen (Vorauszahlungen) zeigen. Das Unternehmen leistet für das Jahr, in dem die Gewerbesteuerschuld verursacht wurde (weil ein Gewerbeertrag erzielt wurde), Vorauszahlungen auf den erst im nächsten oder übernächsten Jahr zugehenden Gewerbesteuerbescheid und die daraus ersichtliche endgültige Gewerbesteuerschuld. Die Höhe der geleisteten Vorauszahlungen wird an sich von dem erwarteten Gewerbeertrag bestimmt; in der Praxis orientiert sie sich jedoch in erster Linie an den Gewerbesteuerzahlungen der Vorjahre.

Für die **buchtechnische Erfassung** derartiger Vorgänge gibt es grundsätzlich **zwei Methoden**, die anhand des Beispiels auf Seite 299 f. und auf Seite 301 dargestellt werden.

Beide Methoden führen in diesem Fall zum gleichen Erfolgsausweis und **zum gleichen Nettovermögensausweis**. Unterschiede können sich jedoch dann ergeben, wenn die erwartete und geschätzte Gewerbesteuerzahlung geringer ist als die geleisteten Vorauszahlungen. Würde die Nettomethode so ausgelegt, dass bei einer im Vergleich zur Vorauszahlung geringer geschätzten Gewerbesteuerschuld keine Korrektur des – zu hoch – verbuchten Aufwands erfolgt, dann ergäbe sich im Vergleich zur Bruttomethode eine unterschiedliche Zurechnung des Periodenerfolges. Für diese Auslegung spricht, dass an sich am Ende des Jahres noch keine Forderung gegen die Gemeinde in Höhe des nach der Schätzung zu hoch ausgewiesenen Betrages besteht. Allenfalls existiert eine in ihrer Höhe und ihrem Fälligkeitstermin ungewisse Forderung, d. h., es liegt ein Parallelfall zur Rückstellung auf der Aktivseite vor.

Beispiel:

1. Fall: Die Gewerbesteuerschuld ist höher als die Vorauszahlung.

Das Unternehmen leistet für das Jahr 01 am 01.07.01 eine Gewerbesteuervorauszahlung an die Gemeinde in Höhe von 10.000 € über das Bankkonto. Bei der Jahresabschlussvorbereitung für das Jahr 01 wird die endgültige Gewerbesteuerschuld auf 12.000 € geschätzt.

(1) Bruttomethode:

Am 01.07.01:

(1) Gemeinde für Gewerbesteuer
(Gem. f. Gew.steuer) an Bank 10.000,—

(Das Konto „Gemeinde für Gewerbesteuer“ stellt ein Verrechnungskonto gegenüber der Gemeinde dar, das bei einer Sollbuchung eine Forderung und bei einer Habenbuchung eine Verbindlichkeit gegenüber der Gemeinde ausdrückt; demzufolge wird es auch im Schlussbilanzkonto abgeschlossen.)

Am 31.12.01:

(2) Gewerbesteueraufwand an Gewerbesteuer-
rückstellung 12.000,—

Für das Gewinn- und Verlustkonto und für das Schlussbilanzkonto ergibt sich folgende Konstellation (Anfangsbestand des Bankkontos 10.000 €):

Soll		GuV-Konto		Haben		Soll		Schlussbilanzkonto		Haben	
Gewerbe-					•	Gem. f.		Gewerbe-			
steuer-					•	Gew.-		steuerrück-			
aufwand	12.000,—				•	steuer	10.000,—	stellung	12.000,—		

(2) Nettomethode:

Am 01.07.01:

(1) Gewerbesteueraufwand an Bank 10.000,—

Am 31.12.01:

(2) Gewerbesteueraufwand an Gewerbesteuer-
rückstellung 2.000,—

Für das Gewinn- und Verlustkonto und für das Schlussbilanzkonto ergibt sich folgende Konstellation:

Soll		GuV-Konto		Haben		Soll		Schlussbilanzkonto		Haben	
Gewerbe-					•			Gewerbe-			
steuer-					•			steuerrück-			
aufwand	12.000,—				•			stellung	2.000,—		

Orientiert man sich bei der Anwendung der Nettomethode aber an dem Gedanken der periodenrichtigen Gewinnermittlung, dann muss der Gewerbesteueraufwand in Höhe des nach der Schätzung zu hoch ausgewiesenen Betrages mit Hilfe des Buchungssatzes „Sonstige Forderungen (Gewerbesteuerforderung) an Gewerbesteueraufwand“ korrigiert werden. Dann treten keine Unterschiede in der Höhe des jährlichen Erfolgsausweises auf.

Beispiel:

2. Fall: Die Gewerbesteuerschuld ist niedriger als die Vorauszahlung. Ausgehend von den oben zugrunde gelegten Daten wird die Gewerbesteuerschuld am Jahresende auf 7.000 € geschätzt.

(1) Bruttomethode:

Am 01.07.01:

(1) Gemeinde für Gewerbesteuer an Bank 10.000,—

Am 31.12.01:

(2) Gewerbesteueraufwand an Gewerbesteuer-
rückstellung 7.000,—

Für das Gewinn- und Verlustkonto und für das Schlussbilanzkonto ergibt sich folgende Konstellation:

GuV-Konto			Schlussbilanzkonto			
Soll		Haben	Soll		Haben	
Gewerbest.- aufwand	7.000,—	• • •	Gem. f. Gew.- steuer	10.000,—	Gewerbe- steuerrück- stellung	7.000,—

(2) Nettomethode:

Am 01.07.01:

(1) Gewerbesteueraufwand an Bank 10.000,—

Am 31.12.01:

(2) Gewerbesteuerforderung an Gewerbesteuer-
aufwand 3.000,—

Für das Gewinn- und Verlustkonto und für das Schlussbilanzkonto ergibt sich folgende Konstellation:

GuV-Konto			Schlussbilanzkonto		
Soll		Haben	Soll		Haben
Gewerbest.- aufwand	7.000,—	• •	Gewerbest.- forderung	3.000,—	• •

6.7.4 Die Verbuchung der Rückstellungsauflösung

Rückstellungen werden grundsätzlich durch einen entsprechenden Zahlungsvorgang aufgelöst. Bei der buchtechnischen Behandlung sind dabei **drei Fälle** zu unterscheiden:

1. Die tatsächliche Inanspruchnahme (Auszahlung) entspricht der gebildeten Rückstellung:

Buchungssatztyp: Rückstellungen an Bank

2. Die tatsächliche Inanspruchnahme (Auszahlung) ist größer als die gebildete Rückstellung:

Buchungssatztyp: Rückstellungen an Bank
Sonstige betriebliche Aufwendungen

3. Die tatsächliche Inanspruchnahme (Auszahlung) ist geringer als die gebildete Rückstellung:

Buchungssatztyp: Rückstellungen an Bank
Sonstige betriebliche Erträge

Anhand der oben erwähnten Prozessrückstellung (Seite 299) lassen sich die drei Fälle folgendermaßen darstellen (Behandlung im Jahr 02):

Beispiel:				
1. Fall: Tatsächliche Inanspruchnahme = Rückstellungsbildung				
(Es fällt also tatsächlich eine Auszahlung in Höhe von 8.000 € vom Bankkonto an.)				
Buchungssatz:				
Prozessrückstellungen		an	Bank	8.000,—
2. Fall: Tatsächliche Inanspruchnahme > Rückstellungsbildung				
(Es fällt eine Auszahlung in Höhe von 10.000 € vom Bankkonto an.)				
Buchungssatz:				
Prozessrückstellungen	8.000,—	an	Bank	10.000,—
Sonstige betriebliche Aufwendungen	2.000,—			
3. Fall: Tatsächliche Inanspruchnahme < Rückstellungsbildung				
(Es fällt eine Auszahlung in Höhe von 7.000 € vom Bankkonto an.)				
Buchungssatz:				
Prozessrückstellungen	8.000,—	an	Bank	7.000,—
			Sonstige betriebliche Erträge	1.000,—

Anhand der oben behandelten Gewerbesteuerrückstellung (Seiten 299 f. und 301) lassen sich die drei Fälle bei den beiden Methoden wie folgt darstellen (die Nummerierung erfolgt ausgehend vom obigen Beispiel durchgehend):

Beispiel:

1. Fall: Die Gewerbesteuerschuld ist höher als die Vorauszahlung.

Fall a: Tatsächliche Inanspruchnahme = Rückstellungsbildung (bzw. Aufwandsverrechnung)

(Der Gewerbesteuerbescheid für das Jahr 01 geht am 01.10.02 zu; er lautet auf 12.000 €; die Bezahlung erfolgt am 15.10.02 vom Bankkonto.)

(1) **Bruttomethode:**

Am 01.10.02:

(3)	Gewerbesteuerrückstellung	an	Gemeinde für Gewerbesteuer (Gem. f. Gew.steuer)	12.000,—
-----	---------------------------	----	--	----------

(Damit wird eine Verbindlichkeit gegenüber der Gemeinde in Höhe von 12.000 € dokumentiert, die die bisherige Rückstellung ablöst.)

Am 15.10.02:

(4)	Gemeinde für Gewerbesteuer	an	Bank	2.000,—
-----	----------------------------	----	------	---------

(2) **Nettomethode:**

Am 01.10.02:

(3)	Gewerbesteuerrückstellung	an	Gewerbesteuer- verbindlichkeit	2.000,—
-----	---------------------------	----	-----------------------------------	---------

Am 15.10.02:

(4)	Gewerbesteuerverbindlichkeit	an	Bank	2.000,—
-----	------------------------------	----	------	---------

Fall b: Tatsächliche Inanspruchnahme > Rückstellungsbildung (bzw. Aufwandsverrechnung)

(Der Gewerbesteuerbescheid für das Jahr 01 geht am 01.10.02 zu; er lautet auf 15.000 €; die Bezahlung erfolgt am 15.10.02 vom Bankkonto.)

(1) Bruttomethode:				
Am 01.10.02:				
(3)	Gewerbesteuer- rückstellung	12.000,—	an	Gem. f.
	Sonstige betriebliche Aufwendungen	3.000,—		Gew.steuer 15.000,—
Am 15.10.02:				
(4)	Gem. f. Gew.steuer		an	Bank 5.000,—
(2) Nettomethode:				
Am 01.10.02:				
(3)	Gewerbesteuer- rückstellung	2.000,—	an	Gewerbesteuer- verbindlichkeit 5.000,—
	Sonstige betriebliche Aufwendungen	3.000,—		
Am 15.10.02:				
(4)	Gewerbesteuerverbindlichkeit		an	Bank 5.000,—
Fall c: Tatsächliche Inanspruchnahme < Rückstellungsbildung (bzw. Aufwandsver- rechnung)				
(Der Gewerbesteuerbescheid für das Jahr 01 geht am 01.10.02 zu; er lautet auf 6.000 €; die Erstattung erfolgt am 15.10.02 auf das Bankkonto.)				
(1) Bruttomethode:				
Am 01.10.02:				
(3)	Gewerbesteuerrück- stellung	12.000,—	an	Gem. f.
				Gew.steuer 6.000,—
				Sonstige betriebliche Erträge 6.000,—
Am 15.10.02:				
(4)	Bank		an	Gem. f.
				Gew.steuer 4.000,—

(2) Nettomethode:

Am 01.10.02:

(3) Gewerbesteuerrück- stellung	2.000,—	an	Sonstige betrieb- liche Erträge	6.000,—
Gewerbesteuer- forderung	4.000,—			

Am 15.10.02:

(4) Bank		an	Gewerbesteuer- forderung	4.000,—
----------	--	----	-----------------------------	---------

2. Fall: Die Gewerbesteuerschuld ist niedriger als die Vorauszahlung.**Fall a:** Tatsächliche Inanspruchnahme = Rückstellungsbildung (bzw. Aufwandsverrechnung)

(Der Gewerbesteuerbescheid für das Jahr 01 geht am 01.10.02 zu; er lautet auf 7.000 €; die Erstattung erfolgt am 15.10.02 auf das Bankkonto.)

(1) Bruttomethode:

Am 01.10.02:

(3) Gewerbesteuerrückstellung		an	Gem. f. Gew.steuer	7.000,—
-------------------------------	--	----	-----------------------	---------

Am 15.10.02:

(4) Bank		an	Gem. f. Gew.steuer	3.000,—
----------	--	----	-----------------------	---------

(2) Nettomethode:

Am 01.10.02:

(3) (Da die geschätzte Gewerbesteuerforderung der endgültigen Gewerbesteuerforderung entspricht, ist keine Buchung erforderlich.)				
---	--	--	--	--

Am 15.10.02:

(4) Bank		an	Gewerbesteuer- forderung	3.000,—
----------	--	----	-----------------------------	---------

Fall b: Tatsächliche Inanspruchnahme > Rückstellungsbildung (bzw. Aufwandsverrechnung)

(Der Gewerbesteuerbescheid für das Jahr 01 geht am 01.10.02 zu; er lautet auf 9.000 €; die Erstattung erfolgt am 15.10.02 auf das Bankkonto.)

(1) **Bruttomethode:**

Am 01.10.02:

(3)	Gewerbesteuer- rückstellung	7.000,—	an	Gem. f.	
	Sonstige betriebliche Aufwendungen	2.000,—		Gew.steuer	9.000,—

Am 15.10.02:

(4)	Bank		an	Gem. f.	
				Gew.steuer	1.000,—

(2) **Nettomethode:**

Am 01.10.02:

(3)	Sonstige betriebliche Aufwendungen		an	Gewerbesteuer- forderung	2.000,—
-----	---------------------------------------	--	----	-----------------------------	---------

Am 15.10.02:

(4)	Bank		an	Gewerbesteuer- forderung	1.000,—
-----	------	--	----	-----------------------------	---------

Fall c: Tatsächliche Inanspruchnahme < Rückstellungsbildung (bzw. Aufwandsverrechnung)

(Der Gewerbesteuerbescheid für das Jahr 01 geht am 01.10.02 zu; er lautet auf 5.000 €; die Erstattung erfolgt am 15.10.02 auf das Bankkonto.)

(1) **Bruttomethode:**

Am 01.10.02:

(3)	Gewerbesteuer- rückstellung	7.000,—	an	Gem. f.	
				Gew.steuer	5.000,—
				Sonstige betrieb- liche Erträge	2.000,—

Am 15.10.02:

(4)	Bank		an	Gem. f.	
				Gew.steuer	5.000,—

(2) **Nettomethode:**

Am 01.10.02:

(3)	Gewerbsteuerforderung	an	Sonstige betriebliche Erträge	2.000,—
-----	-----------------------	----	-------------------------------	---------

Am 15.10.02:

(4)	Bank	an	Gewerbsteuerforderung	5.000,—
-----	------	----	-----------------------	---------

6.8 Arten und buchtechnische Behandlung steuerfreier Rücklagen

6.8.1 Arten und Aufgaben steuerfreier Rücklagen

Steuerfreie Rücklagen sind offene Rücklagen, die zu Lasten des steuerpflichtigen Gewinns gebildet werden, also – im Gegensatz zur Regel – nicht aus dem versteuerten, sondern aus dem unversteuerten Gewinn. Ist ein steuerpflichtiger Gewinn in der Höhe, in der steuerfreie Rücklagen zulässig sind, nicht vorhanden, so führt ihre Bildung zu einem vortragsfähigen Verlust.

In der Regel müssen die steuerfreien Rücklagen innerhalb bestimmter Fristen gewinn erhöhend aufgelöst werden, so dass für den Betrieb **keine endgültigen Steuerersparnisse**, sondern lediglich **Steuerverschiebungen** auf spätere Perioden eintreten. Es erfolgt eine Steuerstundung, die für den Betrieb zunächst eine Liquiditäts- und Finanzierungshilfe darstellt und außerdem – da der Steuerkredit zinslos gewährt wird – zu einem Zinsgewinn führt und folglich auch die Rentabilität und die Investitionsentscheidungen des Betriebes beeinflusst.

Da steuerfreie Rücklagen die Ausnahme von der Regel, dass offene Rücklagen aus dem Gewinn nach Steuern zu bilden sind, darstellen, sind sie ein **Instrument der Steuerpolitik**, mit dem die Steuerbemessungsgrundlage und unternehmerische Entscheidungen beeinflusst werden sollen. Nach den vom Steuergesetzgeber verfolgten Zielsetzungen lassen sich zwei Gruppen von steuerfreien Rücklagen unterscheiden.³³⁰ Zur **ersten Gruppe** zählen solche, die eine **Billigkeitsmaßnahme** ohne unmittelbare wirtschaftspolitische Zielsetzung darstellen. So dürfen z. B. nach § 6b EStG Veräußerungsgewinne, die beim Verkauf bestimmter Wirtschaftsgüter über ihren Buchwerten, also durch Auflösung stiller Rücklagen, entstehen, ganz oder teilweise auf andere im Gesetz aufgezählte Wirtschaftsgüter übertragen werden.³³¹ Ist die Anschaffung oder Herstellung derartiger Wirtschaftsgüter im laufenden Geschäftsjahr nicht mehr möglich, so kann der Veräußerungsgewinn auf eine steuerfreie Rücklage überführt und auf in einem späteren Geschäftsjahr angeschaffte oder hergestellte

³³⁰ Zu Einzelheiten vgl. *Wöhe, G.*, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Bd. I, 2. Halbband, a. a. O., S. 370 ff.

³³¹ Die Übertragungsmöglichkeiten wurden durch das StEntlG 1999/2000/2002 stark eingeschränkt.