

# BBK

► SONDERAUSGABE

[www.nwb.de](http://www.nwb.de)

## Aktuelle Entwicklungen bei der Bewertung des Vorratsvermögens im Jahresabschluss 2015

### **Bilanzierung**

Teilwertabschreibungen auf das Vorratsvermögen

Rüdiger Happe

### **Bilanzierung**

Gängigkeitsabschläge und ähnliche Abschreibungen auf das  
Vorratsvermögen in der Steuerbilanz

Rüdiger Happe

### **Bilanzierung**

Bewertung des Vorratsvermögens nach der Lifo-Methode –  
Anmerkungen zum BMF-Schreiben vom 12. 5. 2015

Ulrich Burkhardt, Thomas Müller und Carolin Bucherer

# Teilwertabschreibungen auf das Vorratsvermögen

## BFH konkretisiert die Voraussetzungen zur Teilwertermittlung

Rüdiger Happe\*

Die bilanzielle Abwertung des Umlaufvermögens ist für den Unternehmer ein wichtiges Mittel, um auf einen Preisverfall zu reagieren. Der BFH hat zu diesem Thema aktuell ein Urteil veröffentlicht, mit dem er die Grundsätze der Vorratsbewertung verdeutlicht. Der Beitrag arbeitet diese Grundsätze über den entschiedenen Einzelfall hinaus für die Praxis auf.

 BFH, Urteil vom 9. 12. 2014 - X R 36/12  


### Inhaltsübersicht

- I. Einführung
- II. Rechtliche Grundlagen
- III. Retrograde Berechnungsmethode
- IV. Einzel- oder Gruppenbewertung

## I. Einführung



Bereits in BBK 16/2014 S. 769<sup>1</sup> war das Problem der Teilwertbewertung von Vorräten auch unter dem Gesichtspunkt der progressiven sowie der retrograden Bewertungsmethode Gegenstand eines Beitrags. Nun hat der BFH mit Urteil vom 9. 12. 2014<sup>2</sup> hierzu Stellung genommen und wichtige Hinweise zur praktischen Vorgehensweise gegeben. Dieses Urteil bildet den Anlass, die notwendigen Schritte zu einer Teilwertabschreibung darzulegen, die auch von der Finanzverwaltung anerkannt wird.

 Happe, Gängigkeitsabschläge und ähnliche Abschreibungen auf das Vorratsvermögen in der Steuerbilanz, BBK 16/2014 S. 769  


## II. Rechtliche Grundlagen


### 1. Handelsrecht

Nach den handelsrechtlichen Vorschriften sind bei Vermögensgegenständen des Umlaufvermögens Abschreibungen vorzunehmen, um diese mit einem niedrigeren Wert anzusetzen, der sich aus einem Börsen- oder Marktpreis am Abschlussstichtag ergibt. Ist ein Börsen- oder Marktpreis nicht festzustellen und übersteigen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten den Wert, der den Vermögensgegenständen am Abschlussstichtag beizulegen ist, so ist auf diesen Wert abzuschreiben. Ein niedrigerer

 Willeke, Vorratsvermögen (HGB, EStG, IFRS), infoCenter  


\* Dipl.-Finanzwirt Rüdiger Happe ist in der Betriebsprüfung der Finanzverwaltung in Nordrhein-Westfalen tätig. Der Beitrag gibt ausschließlich die persönliche Meinung des Autors wieder.

<sup>1</sup> Happe, Gängigkeitsabschläge und ähnliche Abschreibungen auf das Vorratsvermögen in der Steuerbilanz, BBK 16/2014 S. 769 .

<sup>2</sup> BFH, Urteil vom 9. 12. 2014 - X R 36/12 .

Wertansatz darf nicht beibehalten werden, wenn die Gründe dafür nicht mehr bestehen.<sup>3</sup> Damit liegt handelsrechtlich eine Abschreibungspflicht auf den niedrigeren Wert vor, aber ebenso ein Wertaufholungsgebot bei Wegfall der Abschreibungsgründe.

## 2. Steuerrecht

 Rätke, Teilwertabschreibung, voraussichtlich dauernde Wertminderung und Wertaufholungsgebot, BBK 18/2014 S. 849 [\[→PAAAE-72648\]](#)

Das Steuerrecht hat sich von der handelsrechtlichen Bewertung gelöst und mit § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG eine eigene Bewertungsregelung. Danach ist das Umlaufvermögen grundsätzlich mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen. Ist der Teilwert aufgrund einer voraussichtlich dauernden Wertminderung niedriger, so **kann** dieser angesetzt werden.


Wird von diesem Wahlrecht Gebrauch gemacht und befindet sich das Wirtschaftsgut an dem folgenden Bilanzstichtag bzw. den folgenden Bilanzstichtagen noch im Betriebsvermögen, sieht die Vorschrift vor, dass wieder die Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen sind – es sei denn, der Steuerpflichtige weist nach, dass wiederum ein niedrigerer Teilwert angesetzt werden kann.

## 3. Gegenüberstellung von Handels- und Steuerrecht

Steuerrechtliches Wahlrecht bei dauernder Wertminderung

Abgesehen von der Definition der Wertminderung (niedrigerer Wertansatz bzw. Teilwert) – worauf später noch einzugehen sein wird – unterscheidet sich die handelsrechtliche Niederwertfindung von der steuerlichen Teilwertabschreibung in zwei Aspekten:

- ▶ Während handelsrechtlich eine Abschreibung zwingend erfolgen muss, wenn der Wert unter die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gesunken ist, hat der Steuerpflichtige steuerlich ein Abschreibungswahlrecht.
- ▶ Steuerlich muss eine dauerhafte Wertminderung vorliegen, während handelsrechtlich jeder, d. h. auch ein nur vorübergehender Wertverfall, zur Abschreibung verpflichtet.

 Ronig, Zur Zulässigkeit von Teilwertabschreibungen, BBK 4/2015 S. 177 [\[→JAAAE-84285\]](#)

War in der Vergangenheit eine steuerliche Teilwertabschreibung nur zulässig, wenn in der Handelsbilanz ein entsprechender Ausweis vorgenommen wurde, ist seit Einführung des BilMoG diese Voraussetzung entfallen. Theoretisch kann also eine steuerliche Teilwertabschreibung vorgenommen werden, ohne dass in der Handelsbilanz eine entsprechende Abwertung erfolgt ist. Faktisch ist dies jedoch im Bereich des Vorratsvermögens ausgeschlossen.

Definition „Teilwert“

**Hinweis:** Der steuerrechtliche Begriff des Teilwerts hat die gleiche Funktion wie der handelsrechtliche Begriff „niedrigerer Wert“ im Sinne von § 253 Abs. 3 Satz 3 HGB i. d. F. des BilMoG, der den Vermögensgegenständen am Abschlussstichtag beizulegen ist. Der als Teilwert anzusetzende Wiederbeschaffungswert wird infolge der Betriebsverbundenheit des Wirtschaftsguts im Allgemeinen höher sein als die von einem Dritten aufzuwendenden Wiederbeschaffungskosten.<sup>4</sup>

 Hoffmann/Lüdenbach, NWB Kommentar Bilanzierung, 6. Aufl., Herne 2015, § 253 Rz. 230 ff. [\[→FAAAE-80384\]](#)

Daneben ist in der Handelsbilanz zwingend jede Wertminderung, die zu einem Wert führt, der unter den Anschaffungs- oder Herstellungskosten liegt, bilanziell abzubilden. Wird also in der Steuerbilanz beim Vorratsvermögen eine Teilwertabschreibung ausgewiesen, die zu einem Wert unterhalb des handelsrechtlichen Wertansatzes führt, kann nur die Abschreibung in der Handelsbilanz zu gering ausgefallen sein oder die Teilwertabschreibung zu hoch bemessen worden sein.

Sowohl handelsrechtlich als auch steuerlich ist bis zum Nachweis des Gegenteils von der Vollwertigkeit des Wirtschaftsguts auszugehen. Solange ist eine Bewertung mit den

<sup>3</sup> § 253 Abs. 4 und 5 HGB.

<sup>4</sup> Vgl. Frotscher/Geurts, EStG-Kommentar, Freiburg 2010, § 6 Rz. 244.

Anschaffungs- oder Herstellungskosten vorzunehmen. Dies hat die Finanzverwaltung in der ersten der sog. „Teilwertvermutungen“ (H 6.7 EStR) manifestiert:

„Im Zeitpunkt des Erwerbs oder der Fertigstellung eines Wirtschaftsguts entspricht der Teilwert den Anschaffungs- oder Herstellungskosten.“<sup>5</sup>

Bei der Folgebewertung sind die Wiederbeschaffungskosten zu prüfen (Vierte Teilwertvermutung; H 6.7 EStR):

„Bei Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens entspricht der Teilwert grundsätzlich den Wiederbeschaffungskosten.“

Diese Methode wird als progressive Berechnungsmethode bezeichnet.<sup>6</sup> Den Nachweis, dass die Wiederbeschaffungskosten unter die ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten gesunken sind, hat der Steuerpflichtige zu erbringen. Der Nachweis für die progressive Methode ist jedoch relativ einfach zu führen:

- ▶ Sind die tatsächlichen Einkaufspreise bis zum Stichtag bereits gesunken, lässt sich dieses anhand vorliegender Rechnungen bzw. Angebote oder Preislisten der Lieferanten nachweisen.
- ▶ Wird das Wirtschaftsgut selbst hergestellt, kann der Nachweis anhand der Entwicklung der Produktkalkulationen mittels der Kosten-/Leistungsrechnung geführt werden.

„Der Teilwert von zum Absatz bestimmten Waren hängt jedoch auch von deren voraussichtlichem Veräußerungserlös (Börsen- oder Marktpreis) ab.“<sup>7</sup>

Der Steuerpflichtige hat somit die weitere Möglichkeit, im Wege der sog. „retrograden“, am Absatzmarkt orientierten Berechnungsmethode einen Wertverfall nachzuweisen. Dieser Nachweis ist aufwendiger und muss differenzierter nachgewiesen werden.

### III. Retrograde Berechnungsmethode

Der BFH definiert die retrograde Methode als Rückrechnung vom voraussichtlichen Veräußerungserlös. Deckt dieser Preis nicht mehr die Selbstkosten der Waren zuzüglich des durchschnittlichen Unternehmergewinns, sind die Anschaffungskosten um den Fehlbetrag zu mindern. In diesem Fall ist eine Teilwertabschreibung in Höhe der Differenz erlaubt, ggf. geboten.<sup>8</sup>

#### 1. Preissenkungen als Voraussetzung

Der BFH verlangt als grundsätzliche Voraussetzung für eine Teilwertabschreibung, die sich auf eine retrograde Ermittlung des Teilwerts beruft, eine Herabsetzung der Verkaufspreise. Das Urteil kann so interpretiert werden, dass diese Preisherabsetzung am Bilanzstichtag noch nicht vollzogen sein muss. Allerdings hat der Steuerpflichtige anhand seines kaufmännischen Erfahrungswissens einzuschätzen, ob es voraussichtlich zu einer Preissenkung kommen wird. Der BFH setzt im Folgenden aber voraus, dass der Steuerpflichtige diese Preissenkung auch belegen kann, und verlangt ausreichende und repräsentative Aufzeichnungen über tatsächliche Preisherabsetzungen auf Waren.

Folgebewertung

Nachweis der Wertminderung

 Söhl, Retrograde Bewertung unfertiger Erzeugnisse und Leistungen in der Handels- und Steuerbilanz, NWB 25/2012 S. 2094 [ZAAAE-11250]

Herabsetzung der Verkaufspreise

<sup>5</sup> BFH, Urteil vom 13. 4. 1988 - I R 104/86, BStBl 1988 II S. 892 [CAAAA-92690].

<sup>6</sup> BFH, Urteil vom 9. 12. 2014 - X R 36/12 [FAAAE-89032].

<sup>7</sup> BFH, Urteil vom 27. 10. 1983 - IV R 143/80, BStBl 1984 II S. 35 [BAAAA-91918].

<sup>8</sup> BFH, Urteil vom 9. 12. 2014 - X R 36/12 [FAAAE-89032].

**Hinweis:** Ohne Herabsetzung der Verkaufspreise ist eine Teilwertabschreibung unter Berufung auf die retrograde Bewertungsmethode nicht zulässig. Die Nachweispflicht liegt beim Steuerpflichtigen.

## 2. Gängigkeitsklassen

Bildung von  
Gängigkeitsklassen

Der BFH lässt ausdrücklich die Einteilung in Gängigkeitsklassen als im Einzelfall geeignete Methode zu, um Schlussfolgerungen für den Teilwert zu ziehen.

Abgrenzung zu  
Gängigkeitsabschlägen

**Exkurs:** Von der Teilwertfindung zu unterscheiden sind Methoden der Gängigkeitsabschläge. Diese sind in der Handelsbilanz als pauschales Verfahren, das nicht gegen den Grundsatz der Einzelbewertung verstößt, bei einer entsprechenden Vielzahl von Artikelgruppen für Handels- und Fertigungsbetriebe nach h. M. seit langem anerkannt.<sup>9</sup> Unter dem Begriff „Gängigkeit“ ist zu verstehen, inwieweit interne oder externe Abnehmer eine Ware nachfragen, d. h. also die Veräußerbarkeit oder Verwendbarkeit dieses Vermögensgegenstands bzw. Wirtschaftsguts.<sup>10</sup>

Eine lange Lagerdauer rechtfertigt nach der Rechtsprechung des BFH für sich allein eine Teilwertabschreibung regelmäßig jedoch nicht, solange die Waren zu den ursprünglichen oder gar zu erhöhten Preisen angeboten und verkauft werden. Setzt ein Steuerpflichtiger seine ursprünglich kalkulierten Verkaufspreise nicht herab, ist widerlegbar zu vermuten, dass er selbst diese für noch erzielbar hält.<sup>11</sup>

## 3. Berechnungsmethode

Berechnung der  
Selbstkosten

Dem zu erzielenden Verkaufspreis sind die Selbstkosten des Unternehmers gegenüberzustellen. Diese bestehen aus den ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zuzüglich eines kalkulatorischen Unkostenaufschlags; dies ist der Anteil am künftigen betrieblichen Aufwand, der auf das zu bewertende Wirtschaftsgut entfällt. Der BFH will diesen aus dem Jahresabschluss ableiten. Davon abzusetzen ist der durchschnittliche Unternehmergewinn, der ebenfalls aus dem Jahresabschluss abgeleitet werden soll.

BFH lässt Fragen offen

**Hinweis:** Leider belässt es der BFH in seinem Urteil vom 9. 12. 2014<sup>12</sup> an dieser Stelle bei den allgemeinen Ausführungen, da er sich nicht in der Lage sieht, den Fall in der Sache zu entscheiden, sondern es dem Finanzgericht überlässt, die notwendigen Feststellungen zu treffen. Dies ist insofern bedauerlich, weil die Hinweise des BFH, dass sowohl der kalkulatorische Unkostenaufschlag als auch der durchschnittliche Unternehmergewinn aus dem Jahresabschluss abgeleitet werden sollen, m. E. in dieser Form wohl missverständlich sind.

„Unkostenaufschlag“?

Der Jahresabschluss – besser gesagt die Gewinn- und Verlustrechnung als Teil des Jahresabschlusses – vermag diese Zahlen auf den ersten Blick nicht zu liefern. Wird in der Entscheidung von einem „Unkostenaufschlag“ gesprochen, sind wohl alle Kosten gemeint, die für den Verkaufsprozess von Bedeutung sind, also insbesondere die Personal-, Lager- und Vertriebskosten sowie die weiteren Gemeinkosten. Anhand des komprimierten Zahlenwerks der Gewinn- und Verlustrechnung sind diese Kosten über

<sup>9</sup> Vgl. Förchle et al., Beck'scher Bilanz-Kommentar, 8. Aufl., München 2011, § 253 Anm. 529.

<sup>10</sup> Vgl. Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Köln 2015, § 6 EStG Anm. 1021. Siehe hierzu Happe, Gängigkeitsabschläge und ähnliche Abschreibungen auf das Vorratsvermögen in der Steuerbilanz, BBK 16/2014 S. 769 [→SAAAE-70839].

<sup>11</sup> BFH, Urteil vom 24. 2. 1994 - IV R 18/92, BStBl 1994 II S. 514 [→ZAAAA-94888].

<sup>12</sup> BFH, Urteil vom 9. 12. 2014 - X R 36/12 [→FAAAE-89032].


die gesamte vertriebene Produktpalette aber nicht ersichtlich. Hinzukommt, dass bei der Teilwertfindung nicht auf alle Produkte abgestellt werden kann, sondern gerade nur ein bestimmtes bzw. eine Produktkategorie betrachtet werden muss.

Hinsichtlich der Aussage, dass der durchschnittliche Unternehmergewinn aus der Gewinn- und Verlustrechnung ersichtlich ist, muss eingewandt werden, dass die Position „Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit“ u. a. auch den Bereich der Beteiligungs- und Zinsergebnisse umfasst und somit daraus kein Unternehmergewinn abgeleitet werden kann. Selbst wenn diese Teile herausgerechnet werden, ist immer noch der umfangreiche Sammelposten „sonstige betriebliche Aufwendungen“ enthalten. Dieser müsste zunächst auf Kosten untersucht werden, die auf die einzelne Produktkalkulation keinen Einfluss haben.

Aus diesen Gründen kann die pauschal getroffene Aussage, die notwendigen Zahlen seien dem Jahresabschluss zu entnehmen, bezüglich der Teilwertfindung so nicht stehen bleiben. Soll das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit als Grundlage für die Ermittlung des Unternehmergewinns dienen, müssen Erträge bzw. Kosten, die keinen direkten Bezug zu den eigentlichen Produktkosten haben, herausgerechnet werden.


Ermittlung des  
Unternehmergewinns

**Hinweis:** Noch geringer ist die Verwendbarkeit nach Inkrafttreten des Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetzes (BilRUG). Danach wird die Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung geändert, indem u. a. die Angaben zu außerordentlichen Erträgen und außerordentlichen Aufwendungen entfallen. Ein Ausweis von Erträgen oder Aufwendungen von außergewöhnlicher Größenordnung oder von außergewöhnlicher Bedeutung soll zukünftig ausschließlich im Anhang erfolgen.<sup>13</sup> Damit mindern oder erhöhen diese Aufwendungen im gewerblichen Bereich zukünftig das „Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit“, so dass dieses auch um solche Positionen zu korrigieren sein wird.

 Theile, Der Jahresabschluss nach dem Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz, BBK 14/2015 S. 642  
[→PAAAE-94327]

Allerdings verweist der BFH in seinem Urteil vom 9. 12. 2014<sup>14</sup> auf die in der Vergangenheit dazu ergangene Rechtsprechung und führt entsprechende Fundstellen an. Ferner verweist er auf diverse Literatur und auch auf die aktuellen Einkommensteuer-Richtlinien (EStR 2012), insbesondere R 6.7 und 6.8 sowie H 6.7 und 6.8.

Soll eine Diskussion über die steuerliche Anerkennung einer Teilwertabschreibung vermieden werden, wird der Unternehmer nicht daran vorbeikommen, sich mit der Auffassung der Finanzverwaltung zu beschäftigen und diese in die Berechnung einfließen zu lassen. Die EStR<sup>15</sup> gehen unter Zugrundelegung der BFH-Rechtsprechung davon aus, dass als niedrigerer Teilwert der Betrag anzusetzen ist, der von dem voraussichtlich erzielbaren Veräußerungserlös nach Abzug des durchschnittlichen Unternehmergewinns und des nach dem Bilanzstichtag noch anfallenden betrieblichen Aufwands verbleibt (Subtraktionsmethode). Dazu soll es allerdings einer aussagekräftigen Betriebsabrechnung bedürfen.<sup>16</sup>

 Hoffmann, Der Niederstwert im Vorratsvermögen, StuB 15/2014 S. 549 [→GAAAE-70493]

**Hinweis:** Der BFH hat in einer älteren Entscheidung gefordert, dass die Kostenstellenrechnung jedem einzelnen Artikel des Sortiments die durch ihn verursachten Kosten zuordnen kann. Eine Aufschlüsselung nach Sparten reiche nicht aus, da nicht ohne weiteres angenommen werden könne, dass alle in einer Sparte zusammengefassten Warengruppen ein gleichartiges Kostenverhalten aufweisen.<sup>17</sup> Dieses Urteil wird in

Aussagekraft der  
Betriebsabrechnung

<sup>13</sup> Nur Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen müssen auch künftig außerordentliche Posten in der Gewinn- und Verlustrechnung ausweisen.

<sup>14</sup> BFH, Urteil vom 9. 12. 2014 - X R 36/12 [→FAAAE-89032].

<sup>15</sup> R 6.8 Abs. 2 Satz 3 EStR 2012.

<sup>16</sup> Siehe auch Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Köln 2015, § 6 EStG Anm. 1011.

<sup>17</sup> BFH, Urteil vom 29. 4. 1999 - IV R 14/98, BStBl 1999 II S. 681 [→BAAAA-96626].

der Aufzählung der aktuellen Entscheidung zwar nicht ausdrücklich erwähnt, aufgegeben wurde diese Rechtsprechung jedoch soweit erkennbar nicht.

Liegt eine aussagekräftige Kosten- und Leistungsrechnung vor, ist die sog. Subtraktionsmethode<sup>18</sup> anzuwenden. Diese soll an folgendem Fallbeispiel verdeutlicht werden.

**4. Praxisfall zur Subtraktions- und zur Formelmethode**

**4.1 Subtraktionsmethode**

Fallbeispiel zur  
Teilwertermittlung

Im Warenlager befindet sich eine Position, die nicht mehr zum vollen Listenpreis verkäuflich ist. Die Anschaffungskosten haben 50.000 € betragen. Das Unternehmen kalkuliert mit einem Rohgewinnaufschlagsatz von 80 %, so dass der Listenpreis 90.000 € beträgt. Darin soll ein durchschnittlicher Unternehmergewinn von 12 % enthalten sein. Noch erzielbar ist ein Verkaufserlös von 40 % des ursprünglichen Listenpreises, und von den im eigenen Betrieb anfallenden Kosten entstehen ausweislich der Betriebsabrechnung noch 15 % nach dem Bilanzstichtag.

Als niedrigerer Teilwert ist der Betrag anzusetzen, der von dem voraussichtlich erzielbaren Veräußerungserlös nach Abzug des durchschnittlichen Unternehmergewinns und des nach dem Bilanzstichtag noch anfallenden betrieblichen Aufwands verbleibt. Im Regelfall kann davon ausgegangen werden, dass der Teilwert dem Betrag entspricht, der sich nach Kürzung des erzielbaren Verkaufserlöses um den nach dem Bilanzstichtag noch anfallenden Teil des durchschnittlichen Rohgewinnaufschlags ergibt.<sup>19</sup>

Somit ergibt sich folgende Berechnung:

Anschaffungskosten = Bilanzansatz		50.000 €
Rohgewinnaufschlagsatz		80 %
Rohgewinnaufschlag		40.000 €
Ursprünglich erzielbarer Verkaufserlös	100 %	90.000 €
Durchschnittlicher Unternehmergewinn	12 %	-10.800 €
Anschaffungskosten		-50.000 €
= Übrige Kosten		29.200 €
 <b>Berechnung des niedrigeren Teilwerts:</b>		
Voraussichtlich erzielbarer Verkaufserlös	40 %	36.000 €
Durchschnittlicher Unternehmergewinn (vom voraussichtlichen Erlös 36.000 €)	12 %	-4.320 €
Noch anfallende Kosten lt. Betriebsabrechnung von 29.200 €	15 %	-4.380 €
Niedrigerer Teilwert		27.300 €
Teilwertabschreibung auf die Anschaffungskosten von 50.000 € somit		22.700 €

Die Teilwertabschreibung kann in Höhe von 22.700 € in Anspruch genommen werden.

**4.2 Formelmethode**

Alternative:  
Formelmethode

Verfügt das Unternehmen des Steuerpflichtigen nicht über eine Betriebsabrechnung, die die für die Ermittlung des Teilwerts nach der Subtraktionsmethode notwendigen Daten liefert, kann die sog. Formelmethode zugrunde gelegt werden.<sup>20</sup> Es gilt:

<sup>18</sup> R 6.8 Abs. 2 Satz 3 EStR 2012.  
<sup>19</sup> R 6.8 Abs. 2 Sätze 3 und 4 EStR 2012.  
<sup>20</sup> R 6.8 Abs. 2 Satz 5 EStR 2012 „Formelmethode“.

$$\text{Teilwert} = Z : (1 + Y1 + Y2 \cdot W)$$

wobei:

Z = voraussichtlicher künftiger Veräußerungserlös

Y1 = Durchschnittlicher Unternehmergewinnprozentsatz (bezogen auf die Anschaffungskosten)

Y2 = Rohgewinnaufschlagsrest

W = Prozentsatz an Kosten, der noch nach Abzug des durchschnittlichen Unternehmergewinnprozentsatzes vom Rohgewinnaufschlagsatz nach dem Bilanzstichtag anfällt

Bei der Formelmethode ist der Unternehmergewinn im Verhältnis zu den Anschaffungskosten zu berechnen ( $10.800 : 50.000 = 21,6 \%$ ; damit verbleibt ein Rohgewinnaufschlag von  $80 \% \cdot 21,6 \% = 58,4 \%$ ). Auf den Sachverhalt bezogen ergibt sich:

$$X = 36.000 \text{ €} : (1 + 21,6 \% + (58,4 \% \cdot 15 \%) )$$

$$X = 36.000 \text{ €} : (1 + 0,216 + 0,0876)$$

$$X = 36.000 \text{ €} : 1,3036$$

$$X = 27.616 \text{ €}$$

Somit ist eine Teilwertabschreibung der Anschaffungskosten in Höhe von 22.384 € möglich ( $50.000 \text{ €} \cdot 27.616 \text{ €}$ ). Die beiden Methoden führen somit zu annähernd gleichen Ergebnissen.

#### IV. Einzel- oder Gruppenbewertung

In seiner aktuellen Entscheidung betont der BFH nochmals den Grundsatz, dass Gegenstand jeder handelsrechtlichen und steuerlichen Bewertung die Einzelbewertung jedes einzelnen Wirtschaftsguts ist.<sup>21</sup> Dies gelte auch für die Teilwertermittlung. Jedoch sind Ausnahmen zulässig.

Gruppenbewertung als Ausnahme

So ermöglicht die Gruppenbewertung nach § 240 Abs. 4 HGB die Zusammenfassung im Wesentlichen gleichartiger Waren zu einer Gruppe. Darüber hinaus lässt § 252 Abs. 2 HGB die Zusammenfassung zu, wenn eine individuelle Wertermittlung unmöglich oder mit vertretbarem Arbeitsaufwand wirtschaftlich nicht mehr zu vereinbaren wäre.

Daraus folgert der BFH: Die Zulässigkeit der Zusammenfassung von Wirtschaftsgütern zur Bewertung und damit auch eines Pauschalabschlags hängt vom Einzelfall ab. Entscheidend sei, ob der Steuerpflichtige darlegen kann, dass die Werteentwicklung anderer Wirtschaftsgüter desselben Betriebs vergleichbar ist, so dass eine Zusammenfassung zu einer Gruppe und damit eine gleichartige Bewertung zulässig sind.

#### FAZIT

Die aktuelle BFH-Entscheidung konkretisiert die theoretischen Grundlagen der Voraussetzungen für eine Teilwertabschreibung, bleibt jedoch bei der praktischen Umsetzung unkonkret. Dies ist zwar angesichts des vorgelegten Sachverhalts verständlich, es wäre jedoch für den Praktiker von Interesse, wie der BFH eine Teilwertermittlung insbesondere ohne das Vorliegen einer aussagekräftigen Kostenrechnung vornehmen möchte. Für die Masse der Fälle bleibt es wohl bei dem althergebrachten Grundsatz: „Teilwert ist der Wert, auf den sich der Steuerpflichtige und der Betriebsprüfer einigen“.

Zweifelsfragen bleiben offen

<sup>21</sup> § 6 Abs. 1 EStG sowie § 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB.



# Gängigkeitsabschläge und ähnliche Abschreibungen auf das Vorratsvermögen in der Steuerbilanz

## Teilwertermittlung mit Fallbeispielen

Rüdiger Happe\*

**W<sup>9</sup>** infoCenter,  
Vorratsvermögen (HGB,  
EStG, IFRS)  
[→LAAAB-14463];  
Inventur und Inventar  
(HGB, EStG)  
[→BAAAB-73651]

Die Bewertung des Vorratsvermögens in der Steuerbilanz ist ein (un)beliebtes Thema zwischen Betriebsprüfung und Unternehmen bzw. deren Beratern. Bei der Diskussion wird vielfach der Bewertungsgrundsatz vergessen, dass das vorhandene Wirtschaftsgut bis zum Nachweis des Gegenteils als vollwertig anzusehen ist. Im Beitrag wird auf das Vorliegen solcher Tatbestände eingegangen; anhand von Beispielen werden Berechnungsmöglichkeiten aufgezeigt.

### Inhaltsübersicht

- I. Wesen von Gängigkeitsabschlägen
- II. Grundlagen der Vorratsbewertung
- III. Teilwertermittlung
- IV. Abwertung mit Gängigkeitsabschlägen
- V. Vornahme der Teilwertabschläge
- VI. Fallbeispiele

## I. Wesen von Gängigkeitsabschlägen

Vorsichtsprinzip

Bei der handelsrechtlichen Bewertung des Vorratsvermögens mindern viele Unternehmen die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten um pauschale Abschläge. Hierdurch werden zukünftig noch anfallende Kosten, wie z. B. Zinsen für die Kapitalbindung, Lagerkosten oder die Risiken einer beschränkten wirtschaftlichen Verwertbarkeit, berücksichtigt. Zu begründen ist dieses Bewertungsverfahren mit dem handelsrechtlichen Vorsichtsprinzip.

Pauschales Bewertungsverfahren

Der Abschreibungsbedarf wird dabei vergangenheitsorientiert abgeleitet aus dem Zeitpunkt der letzten Lagerbewegung oder zukunftsorientiert aus dem Zeitraum, für den ein Bestand noch ausreichen wird (sog. Lagerreichweite). Da die Vorratsbestände in der Regel eine Fülle von Einzelartikeln umfassen, werden diese Gängigkeitsabschreibungen oder Gängigkeitsabschläge durch eine pauschale Berechnung ermittelt und von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten abgesetzt.

Häufiger Kritikpunkt bei Betriebsprüfungen

**Hinweis:** Die Finanzverwaltung sieht die pauschalen Gängigkeits- oder Reichweitenverfahren besonders kritisch und hat hier auch Unterstützung durch die Finanzgerichtsrechtsprechung bekommen. Das bedeutet aber nicht, dass derartige Bewertungsmethoden steuerlich überhaupt nicht anzuerkennen sind. Es kommt dabei zum einen auf den Sachverhalt, zum anderen auf die Dokumentation der zugrunde gelegten Parameter an.

\* Dipl.-Finanzwirt Rüdiger Happe ist in der Betriebsprüfung der Finanzverwaltung in Nordrhein-Westfalen tätig.

Im Rahmen der Betriebsprüfung treffen nun die verschiedenen Auffassungen aufeinander: Der vorsichtige (und steueroptimiert denkende) Kaufmann und der (eher profiskalisch eingestellte) Betriebsprüfer.

Beide Seiten haben meist gute Argumente für ihre Bewertungsmethode und sind im Zweifel von deren Richtigkeit auch überzeugt. Scheinbar können beide Seiten mit den vielfach im Rahmen der Prüfung geschlossenen Kompromissen leben, denn der BFH musste in den letzten Jahren zu keiner Entscheidung in einer entsprechenden Rechtsfrage mehr bemüht werden.

Kompromisspotenzial

## II. Grundlagen der Vorratsbewertung

### 1. Anschaffungskosten versus niedrigerer Wert

Steuerlich sind die Bestände des Vorratsvermögens – ebenso wie im Handelsrecht – mit den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten zu bewerten (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG bzw. § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB). Handelsrechtlich sind bei Vermögensgegenständen des Umlaufvermögens Abschreibungen vorzunehmen, um diese mit einem niedrigeren Wert anzusetzen, der sich aus einem Börsen- oder Marktpreis am Abschlussstichtag ergibt. Ist ein Börsen- oder Marktpreis nicht festzustellen und übersteigen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten den Wert, der den Vermögensgegenständen am Abschlussstichtag beizulegen ist, so ist auf diesen Wert abzuschreiben (§ 253 Abs. 4 HGB). Steuerlich kann der Teilwert angesetzt werden, wenn dieser aufgrund einer voraussichtlich dauernden Wertminderung niedriger ist als die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG). Der Teilwert definiert sich als der Betrag, den ein Erwerber des ganzen Betriebs im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde; dabei ist davon auszugehen, dass der Erwerber den Betrieb fortführt (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG).

Definition „Teilwert“

Festzuhalten ist, dass sowohl handelsrechtlich als auch steuerlich zunächst einmal – bis zum Nachweis des Gegenteils – von der Vollwertigkeit des Wirtschaftsguts auszugehen ist. Solange ist eine Bewertung mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten vorzunehmen. Dieses hat die Finanzverwaltung in der ersten der sog. „Teilwertvermutungen“ (H 6.7 EStH) manifestiert:

 Hoffmann/Lüdenbach, NWB Kommentar Bilanzierung, 5. Aufl., Herne 2014, S 251 Rz. 230 ff.  
☞DAAA-48780

„Im Zeitpunkt des Erwerbs oder der Fertigstellung eines Wirtschaftsguts entspricht der Teilwert den Anschaffungs- oder Herstellungskosten.“<sup>1</sup>

Bei der Folgebewertung sind die Wiederbeschaffungskosten zu prüfen (Vierte Teilwertvermutung; H 6.7 EStH):

Folgebewertung

„Bei Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens entspricht der Teilwert grundsätzlich den Wiederbeschaffungskosten. Der Teilwert von zum Absatz bestimmten Waren hängt jedoch auch von deren voraussichtlichem Veräußerungserlös (Börsen- oder Marktpreis) ab.“<sup>2</sup>

Hinsichtlich der Wiederbeschaffungskosten ist davon auszugehen, dass diese grundsätzlich nicht unter die tatsächlichen Anschaffungskosten sinken. Erst wenn der Nachweis der Wertminderung durch Nachweis gesunkener Wiederbeschaffungskosten geführt werden kann, darf eine Abschreibung im Bereich des Umlaufvermögens vorgenommen werden. Die Frage nach der Methodik der Abschreibung spielt hier noch keine Rolle.

Nachweis der Wertminderung

<sup>1</sup> BFH, Urteil vom 13. 4. 1988 - I R 104/86, BStBl 1988 II S. 892 ☞CAAAA-92690].

<sup>2</sup> BFH, Urteil vom 27. 10. 1983 - IV R 143/80, BStBl 1984 II S. 35 ☞BAAAA-91918].

Teilwertabschreibung bei Fehlmaßnahmen

## 2. Fehlmaßnahme

Bleibt der wirtschaftliche Nutzen eines Wirtschaftsguts bei objektiver Betrachtung deutlich hinter den für den Erwerb oder die Herstellung getätigten Aufwand zurück, so dass dieser Aufwand so unwirtschaftlich war, dass er von einem gedachten Erwerber des gesamten Betriebs im Kaufpreis nicht honoriert würde, ist von einer Fehlmaßnahme auszugehen<sup>3</sup>. Der Nachweis einer Fehlmaßnahme widerlegt die Teilwertvermutung und führt zu einer Teilwertabschreibung<sup>4</sup>. Bei der Prüfung, ob tatsächlich eine Fehlmaßnahme vorliegt, ist auf das einzelne Wirtschaftsgut abzustellen. Es kommt nicht darauf an, ob der Betrieb insgesamt rentabel arbeitet<sup>5</sup>. Allerdings darf die Fehlmaßnahme nicht geplant sein<sup>6</sup>, sondern muss sich als Irrtum bzw. kaufmännische Fehlentscheidung herausstellen, die zudem nicht durch betriebsfremde, rein persönliche Überlegungen der Lebensführung bestimmt war<sup>7</sup>.

**Beispiele für Fehlmaßnahmen** ➤ (a) *Vorratsvermögen, das aufgrund geänderter gesetzlicher Vorgaben unverkäuflich geworden ist oder nicht mehr für den Produktionsprozess verwandt werden darf.* (b) *Produkt, das für einen bestimmten Abnehmer produziert wurde, das dieser aber nicht mehr abnehmen kann oder will.*

Alternative Verwendung prüfen

Allerdings bedeutet dieser Umstand für sich gesehen noch nicht die Wertlosigkeit dieses Wirtschaftsguts. Vielmehr ist für die Ermittlung des Teilwerts u. a. ausschlaggebend, ob diese Dinge anderweitig verwendet werden können, indem sie an andere Abnehmer veräußert werden können. Haben diese Wirtschaftsgüter einen Schrottwert, ist mindestens dieser Wert anzusetzen. Die Entscheidung über die Teilwertabschreibung ist somit in jedem Einzelfall zu treffen, eine pauschale Abschreibung auf 0 € ist nicht zulässig<sup>8</sup>.

Berücksichtigt man in all diesen Fällen die Teilwertdefinition, kommt man zu dem Schluss, dass der (fiktive) Erwerber bei Kenntnis der Umstände das Wirtschaftsgut nicht zu den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten im Gesamtkaufpreis berücksichtigen, sondern einen (erheblichen) Abschlag vornehmen würde.

Bewusste nicht kostendeckende Kalkulation

## 3. Verlustprodukte

Wird der Verkaufspreis eines Produkts bewusst nicht kostendeckend kalkuliert, wird von einem sog. Verlustprodukt gesprochen. Bei einem insgesamt rentabel geführten Betrieb stellt die Aufnahme einzelner Verlustprodukte in das Sortiment **keine Fehlmaßnahme** dar.

Bewertung mit Anschaffungs-/Herstellungskosten

Ein gedachter Erwerber des Betriebs hätte keinen Anlass, für die Verlustprodukte einen niedrigeren Betrag als die Anschaffungskosten anzusetzen, weil diese Produkte keinen negativen Erfolgsbeitrag für den Betrieb im Ganzen leisten und er sie sich ebenfalls nur zu den vom Veräußerer aufgewendeten Anschaffungskosten wiederbeschaffen könnte. Ist die Kalkulation nicht kostendeckender Verkaufspreise branchenüblich, ist der gedachte Erwerber sogar gezwungen, diese Produkte zu den gleichen Bedingungen anzubieten wie der Veräußerer. Sie sind dann betriebsnotwendig, weshalb der gedachte Erwerber schon deshalb keinen Abschlag von den Anschaffungskosten vornehmen würde. Daraus folgt, dass Verlustprodukte grundsätzlich mit den Anschaffungskosten und nicht mit einem niedrigeren Teilwert zu bewerten sind.

<sup>3</sup> BFH, Urteil vom 20. 5. 1988 - III R 151/86 [➔VAAAA-92782].

<sup>4</sup> Vgl. Schmidt, EStG, 33. Aufl., München 2014, § 6 Rz. 246.

<sup>5</sup> BFH, Urteil vom 17. 9. 1987 - III R 201-202/84 [➔WAAAA-92572].

<sup>6</sup> Siehe Abschnitt II.3.

<sup>7</sup> BFH, Beschluss vom 25. 10. 1972 - GrS 6/71 [➔XAAAA-90904].

<sup>8</sup> BMF, Schreiben vom 7. 5. 2001 - S 2171 b [➔BAAAA-84881].

**Hinweis:** Von den Verlustprodukten abzugrenzen sind – außer den Fehlmaßnahmen – geschäftswertbildende Faktoren und Mehrkomponenten-Geschäfte. Hier ist jedenfalls dann eine Teilwertabschreibung ausgeschlossen, wenn mit dem Geschäft konkrete wirtschaftliche Vorteile verbunden sind. Anders ist der Fall eines verdeckten Rabatts zu betrachten. Kauft z. B. der Kfz-Händler einen Gebrauchtwagen im Zusammenhang mit dem Verkauf eines Neuwagens zu einem überhöhten Preis an, handelt es sich nicht um ein Verlustprodukt. In diesem Fall korrigiert die Teilwertabschreibung einen zu hohen, bereits realisierten Gewinn<sup>9</sup>.

Abgrenzung zu Mehrkomponenten-Geschäften und verdeckten Rabatten

### III. Teilwertermittlung

#### 1. Teilwert entspricht den Wiederbeschaffungskosten

Nach den durch ständige Rechtsprechung entwickelten Teilwertvermutungen (H 6.7 EStH) entspricht der Teilwert im Zeitpunkt des Erwerbs oder der Fertigstellung eines Wirtschaftsguts den Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Für die Bewertung am Bilanzstichtag ist bei Vorräten, d. h. Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen, davon auszugehen, dass der Teilwert den Wiederbeschaffungskosten entspricht<sup>10</sup>.

Zugangs- und Folgebewertung

**Beispiel** ► *Unternehmer U hat als Rohstoffe u. a. zwei Sorten Stahl auf Lager, die er jeweils für 500 €/Tonne eingekauft hat. Während der Preis der Sorte A am Bilanzstichtag auf 550 € gestiegen ist, ist der Preis der Sorte B auf 450 € gefallen.*

*Für die Bilanzbewertung ist für die Sorte A weiterhin von den Anschaffungskosten (500 €) auszugehen. Die Steigerung der Wiederbeschaffungskosten muss wegen des Imparitätsprinzips des § 252 Nr. 4 HGB und der Bewertungsvorschriften des § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG unberücksichtigt bleiben. Ein Ausweis der Wertsteigerung kommt nicht in Betracht. Für die Sorte B ist eine außerplanmäßige Abschreibung in der Handelsbilanz auf den gesunkenen Wiederbeschaffungswert (450 €) vorzunehmen (§ 253 Abs. 4 HGB).*

Für die steuerliche Bewertung gilt ein Wahlrecht, d. h. der Unternehmer kann zwischen dem Ansatz zu Anschaffungskosten und dem niedrigeren Teilwert wählen. Ist der Teilwert aufgrund einer voraussichtlich dauernden Wertminderung niedriger, kann dieser angesetzt werden.

Wahlrecht bei voraussichtlich dauernder Wertminderung

#### 2. Voraussichtliche Dauerhaftigkeit

Immer wieder zu Diskussionen führt die Definition des Begriffs der voraussichtlichen Dauerhaftigkeit. Steuerlich wurde die Teilwertabschreibung bereits durch das StEntlG 1999/2000/2002 neu geregelt. Durch das BilMoG wurde der Begriff auch handelsrechtlich durch Neufassung des § 253 HGB eingefügt.

Definition der voraussichtlichen Dauerhaftigkeit

Bereits in seinem Schreiben vom 25. 2. 2000 hat das BMF ausgeführt, dass im Bereich des Umlaufvermögens dem Zeitpunkt der Veräußerung oder Verwendung für die Bestimmung einer voraussichtlich dauernden Wertminderung eine besondere Bedeutung zukommt<sup>11</sup>. Hält die Minderung bis zum Zeitpunkt der Aufstellung der Bilanz oder dem vorangegangenen Verkaufs- oder Verbrauchszeitpunkt an, ist die Wertminderung voraussichtlich von Dauer. Diese Auffassung wird auch in einer Neufassung des BMF-Schreibens vertreten<sup>12</sup>.

Für die Praxis würde das bedeuten, dass bis zur Aufstellung der Bilanz sowohl der Beschaffungs- als auch der Absatzmarkt zu beobachten sind und Änderungen ggf. bis zu

Überprüfung von Beschaffungs- und Absatzpreisen

<sup>9</sup> Vgl. Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Köln, § 6 EStG Rz. 1015.

<sup>10</sup> BFH, Urteil vom 13. 4. 1988 - I R 104/86 [E:CAAAA-92690].

<sup>11</sup> BMF, Schreiben vom 25. 2. 2000 - IV C 2 - S 2171 b - 14/00 [E:PRAAA-76822].

<sup>12</sup> BMF, Schreiben vom 16. 7. 2014 - IV C 6 - S 2171-b/09/10002 [E:AAAAE-54055], Rz. 22.

diesem Zeitpunkt in die Bilanzbewertung einfließen müssen. Ändert sich im Beispiel der Beschaffungspreis für die Stahlsorte B bis zum Tag der Bilanzaufstellung auf 480 €, ist dieser als steuerliche Untergrenze für die Vorratsbewertung anzusetzen.

Kritik aus der Unternehmenspraxis

**Hinweis:** Diese Regelung wird vielfach kritisiert<sup>13</sup>. Begründet wird die Kritik zum einen mit der fehlenden Praktikabilität, da das Unternehmen kurz vor Fertigstellung der (Steuer-)Bilanz noch einmal alle Abschreibungen überprüfen muss, zum anderen wegen des Widerspruchs zur Rechtsprechung<sup>14</sup>, die die Entwicklung nach dem Bilanzstichtag nicht als werterhellend, sondern als wertbegründend ansieht, mit der Folge, dass eine Berücksichtigung zum Bilanzstichtag nicht zulässig ist.

Wertaufholung erforderlich?

Ein weiterer Aspekt der Dauerhaftigkeit ist, dass an jedem folgenden Bilanzstichtag zu prüfen ist, ob die dauerhafte Wertminderung noch anhält. Ist dies nicht der Fall, ist zwingend eine Wertaufholung bis zur Höhe der Anschaffungs-/Herstellungskosten vorzunehmen.

Teilwertermittlung auf Basis ...

### 3. Methodenwahl

Für die Suche nach dem Teilwert bieten sich zwei Methoden an: Abhängig von der Eigenart des zu bewertenden Wirtschaftsguts kann sich die Bewertung am Beschaffungsmarkt oder Absatzmarkt orientieren<sup>15</sup>.

... des Beschaffungsmarkts oder ...

Die Wiederbeschaffungskosten kommen für Wirtschaftsgüter in Betracht, die der Steuerpflichtige erworben hat, also insbesondere Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe sowie Handelsware. Neben den Anschaffungskosten zu Preisen, die dem jeweiligen Unternehmen angeboten werden, sind auch Anschaffungsnebenkosten einzubeziehen. Ist das Wirtschaftsgut bezahlt, kann der tatsächliche Skontobetrag berücksichtigt werden<sup>16</sup>.

Für selbst produzierte Güter (teilmfertige bzw. fertige Produkte) sind die Reproduktionskosten nach der Vollkostenmethode zu ermitteln. Zum Teilwert gehören neben den aktivierbaren steuerlichen Herstellungskosten auch die bis zum Stichtag entstandenen Verwaltungsgemein- und Vertriebskosten<sup>17</sup>, nicht jedoch kalkulatorische Kosten.

... des Absatzmarkts

**Hinweis:** Wird der Teilwert auf Basis der Wiederbeschaffungskosten ermittelt, ist es nicht von Bedeutung, ob der Verkaufserlös sinkt. Eine Teilwertabschreibung ist auch dann möglich, wenn der Veräußerungspreis gleich bleibt oder steigt<sup>18</sup>.

Zur Wertermittlung auf Basis des Absatzmarktes ist vom voraussichtlich erzielbaren Verkaufspreis auszugehen. Diese Methode kommt insbesondere für teilmfertige bzw. fertige Produkte in Betracht<sup>19</sup>.

Hierbei ist das Prinzip der verlustfreien Bewertung zu berücksichtigen. Zur Wertfindung sind vom voraussichtlichen Verkaufserlös alle nach dem Abschlussstichtag noch anfallenden Aufwendungen abzusetzen, dazu zählen insbesondere die noch anfallenden Vertriebskosten. Ferner ist der voraussichtliche Verkaufspreis um den kalkulatorischen Gewinn zu mindern. Die Berücksichtigung des Gewinnzuschlags erfolgt, damit dem gedachten Erwerber die übliche Gewinnspanne verbleibt<sup>20</sup>.

<sup>13</sup> Z. B. Hoffmann, Die voraussichtliche Dauer, StUB 4/2014 S. 121 [→KAAAE-55683].

<sup>14</sup> Vgl. BFH, Urteil vom 21. 9. 2011 - I R 89/10 [→FAAAD-98629].

<sup>15</sup> Vgl. Schmidt, EStG, 33. Aufl., München 2014, § 6 Rz. 252.

<sup>16</sup> Vgl. Schmidt, EStG, 33. Aufl., München 2014, § 6 Rz. 254.

<sup>17</sup> BFH, Urteil vom 20. 7. 1983 - III R 101/72 [→QAAAA-99722].

<sup>18</sup> Vgl. Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Köln, § 6 EStG Rz. 1008.

<sup>19</sup> Vgl. Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller, Haufe HGB Bilanz-Kommentar, 4. Aufl., Freiburg 2013, § 253 Rz. 278.

<sup>20</sup> BFH, Urteil vom 27. 10. 1983 - IV R 143/80 [→BAAAA-91918].

**Hinweis:** Eine Besonderheit ergibt sich bei Handelsware. Hier erfolgt eine doppelte Prüfung sowohl nach dem Absatz- als auch nach dem Beschaffungsmarkt.

## IV. Abwertung mit Gängigkeitsabschlägen

### 1. Begriff der Gängigkeit


Von der Teilwertfindung zu unterscheiden sind Methoden der Gängigkeitsabschläge. Diese sind in der Handelsbilanz als pauschales Verfahren, das nicht gegen den Grundsatz der Einzelbewertung verstößt, bei einer entsprechenden Vielzahl von Artikelgruppen für Handels- und Fertigungsbetriebe nach h. M. seit langem anerkannt<sup>21</sup>.

Unter dem Begriff Gängigkeit ist zu verstehen, inwieweit interne oder externe Abnehmer eine Ware nachfragen, d. h. also die Veräußerbarkeit oder Verwendbarkeit dieses Vermögensgegenstands bzw. Wirtschaftsguts<sup>22</sup>. Mangelnde Gängigkeit oder Ungängigkeit liegt vor bei Einschränkungen der Veräußerbarkeit, die bei der Bewertung durch vereinfachte Verfahren mittels Gängigkeitsabschlägen berücksichtigt werden<sup>23</sup>. Sowohl in der Industrie (mit Schwerpunkt metallverarbeitender Industrie) als auch im Handel werden Gängigkeitsabschläge für die Teilwertermittlung genutzt.

Die Gängigkeitsabwertung will z. B. Überbestände erfassen, da davon auszugehen ist, dass ein vorsichtiger Kaufmann nur einen Bestand vorhält, den er in absehbarer Zeit umschlagen kann. Der Überbestand verursacht Raumkosten, Kosten der Lagerverwaltung und Zinsaufwand, und er enthält Risiken hinsichtlich der künftigen technisch-wirtschaftlichen Verwertbarkeit. Insbesondere können aus einer längeren Lagerdauer Rückschlüsse auf Veralterung und/oder Qualitätsminderung der Ware und eine deshalb erforderlich werdende Preissenkung oder gar Aussonderung als unverkäuflich gezogen werden<sup>24</sup>.

### 2. Reichweitenverfahren

Grundlage für eine mögliche Abwertung ist die Reichweite eines Bestands. Das Lagerreichweitenverfahren ist eine in der Praxis häufig anzutreffende Unterart des Gängigkeitsabschlags. Die Lagerreichweite gibt Aufschluss darüber, für welchen Zeitraum nach dem Stichtag ein Bestand vorgehalten wird. Sie bildet den Umkehrwert des Lagerumschlags, der sich aus der Formel Umsatz/Lagervorräte berechnet.

**Beispiel**  Ein Händler von Kfz-Ersatzteilen hält 4.000 Zündspulen vorrätig. Jährlich verkauft er 1.000 Stück. Die Lagerumschlagshäufigkeit beträgt somit  $1.000/4.000 = 0,25$ . Der Kehrwert bezeichnet die Lagerreichweite und beträgt somit 4 (1/0,25).

Kommt das Unternehmen zu der Einschätzung, dass in der Lagerreichweite ein Überbestand vorliegt, der nicht in vollem Umfang oder nicht zu dem kalkulierten Preis abgesetzt werden kann, wird es in Betracht ziehen, diesen pauschal abzuwerten.


### 3. Lagerdauer

Allein eine lange Lagerdauer rechtfertigt nach der Rechtsprechung des BFH regelmäßig noch keine Teilwertabschreibung, solange die Waren zu den ursprünglichen oder gar zu erhöhten Preisen angeboten und verkauft werden<sup>25</sup>. Denn – so der BFH – setzt ein

Kein Verstoß gegen Grundsatz der Einzelbewertung

Definition „Gängigkeit“

Abwertung von Überbeständen

 Sarikaya/Riedl/Janitz, Bestandsmanagement und Lagerbestandsoptimierung, NWB-BB 12/2013 S. 372  
[→GAAAE-49268]

Keine Teilwertabschreibung bei langer Lagerdauer ohne Preisherabsetzung

<sup>21</sup> Vgl. Förstle et al., Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Aufl., München 2014, § 253 Rz. 529.

<sup>22</sup> Vgl. Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Köln, § 6 EStG Rz. 1021.

<sup>23</sup> Vgl. Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Köln, § 6 EStG Rz. 1025 – Gängigkeitsabschläge.

<sup>24</sup> BFH, Urteil vom 24. 2. 1994 - IV R 18/92, BStBl 1994 II S. 514 [→ZAAAA-94888].

<sup>25</sup> BFH, Urteil vom 24. 2. 1994 - IV R 18/92, BStBl 1994 II S. 514 [→ZAAAA-94888].

Steuerpflichtiger seine ursprünglich kalkulierten Verkaufspreise nicht herab, ist widerlegbar zu vermuten, dass er selbst diese für noch erzielbar hält. In der Rechtsprechung des BFH ist allerdings anerkannt, dass bei länger lagernder Ware der Rückschluss auf eine geminderte Verkäuflichkeit und damit auch eine entsprechende Teilwertabschreibung erlaubt und geboten sein kann, wenn es am Bilanzstichtag selbst noch nicht zu Preisherabsetzungen gekommen ist. Dies gilt aber nur unter der Voraussetzung, dass nach den betrieblichen Gegebenheiten auch ohne bereits erfolgte Preisherabsetzungen wegen der Lagerdauer auf eine geminderte oder gar ganz entfallende Absatzmöglichkeit und dadurch bedingte unzulängliche bzw. ganz entfallende Verkaufserlöse geschlossen werden kann. Das bedeutet, dass eine Teilwertabschreibung ohne Preisherabsetzung nur in Betracht kommt, wenn die Selbstkosten einschließlich der noch zu erwartenden Lagerkosten zuzüglich eines durchschnittlichen Unternehmergewinns durch den zu erwartenden Erlös nicht mehr gedeckt sind.

Sonderfall Fehlmaßnahmen

In den genannten Fällen dürfte es sich begrifflich um Fehlmaßnahmen handeln<sup>26</sup>. Eine Fehlmaßnahme liegt unabhängig von der Ertragslage des Betriebs vor, wenn der wirtschaftliche Nutzen der Anschaffung oder Herstellung eines Wirtschaftsguts bei objektiver Betrachtung deutlich hinter dem für den Erwerb oder die Herstellung getätigten Aufwand zurückbleibt und demgemäß dieser Aufwand so unwirtschaftlich war, dass er von einem gedachten Erwerber des gesamten Betriebs nicht honoriert würde<sup>27</sup>. Grundsätzlich stellt das vertragsgemäße Vorhalten bestimmter Mindestmengen noch keine Fehlmaßnahme und damit keinen Grund zur Abwertung dar<sup>28</sup>. Etwas anderes gilt, wenn sich die Bevorratung tatsächlich als Fehlmaßnahme herausstellt.

**Beispiel** ➤ *Ein Zulieferer Z des Automobilherstellers A verpflichtet sich für einen bestimmten Zeitraum, die Verfügbarkeit eines modellspezifischen Ersatzteils für das A-Modell des Herstellers sicherzustellen. A geht für das A-Modell von einer Absatzmenge von 100 aus. Daraufhin produziert Z für sein Lager einen Bestand von 100. Da das A-Modell am Markt nicht angenommen wird, stellt A die Produktion bereits nach einer Absatzmenge von 40 ein. Z wird somit einen Teil seines Lagerbestands nicht absetzen können. Insofern liegt eine Fehlmaßnahme vor, so dass zu prüfen ist, in welchem betragsmäßigen Umfang eine Teilwertabschreibung vorzunehmen ist.*

Just-in-time-Lager

In anderen Fällen, in denen keine Fehlmaßnahme angenommen werden kann, dürften Abwertungen aufgrund von Gängigkeitsverfahren grundsätzlich nicht mehr zulässig sein. Für diese Auffassung spricht auch, dass bei dem in der heutigen Zeit stark ausgeprägten Kostenbewusstsein der Unternehmen davon auszugehen ist, dass wirklich nur noch der betriebsnotwendige Bestand auf Lager gehalten wird und dass die für eine verlustfreie Bewertung von den Unternehmen angesetzten Kosten dieses Kostenbewusstsein oftmals nicht widerspiegeln.

Kein Ansatz des niedrigeren Teilwerts

**Hinweis:** Die vom BFH mit Urteil vom 24. 2. 1994<sup>29</sup> vertretene Auffassung, dass im Normalfall gängige Ersatzteile auch nach längerer Lagerdauer noch mit Gewinn verkauft werden können, so dass Teilwertabschreibungen nicht in Betracht kommen, wurde in der Literatur kritisch betrachtet<sup>30</sup>. In der Zwischenzeit hat es jedoch keine aktuellere höchstrichterliche Entscheidung zu der Thematik gegeben, so dass die Rechtsprechung als akzeptiert gelten kann.

<sup>26</sup> Siehe dazu auch Abschnitt II.2.

<sup>27</sup> BFH, Urteil vom 24. 2. 1994 - IV R 18/92, BStBl 1994 II S. 514 [→ZAAAA-94888].

<sup>28</sup> Vgl. Langenbeck, Nebenbuchhaltung, Herne 2002, S. 250.

<sup>29</sup> BFH, Urteil vom 24. 2. 1994 - IV R 18/92, BStBl 1994 II S. 514 [→ZAAAA-94888].

<sup>30</sup> Z. B. Kleinbach, DB 1995 S. 601.

#### 4. Altersstrukturabschläge

Der Hinweis auf das veränderte Lagerverhalten wird auch bei Altersstrukturabschlägen zu beachten sein. Handelsrechtlich ist eine pauschale Abwertung wegen der Altersstruktur eines Vorratsbestands zulässig. Der Nachweis für eine steuerlich zulässige Teilwertabschreibung wird in diesen Fällen aber schwierig sein, insbesondere, wenn in vielen Fällen eine höhere Bevorratung als notwendig aufgrund niedrigerer Anschaffungspreise, Rabatte oder zu erwartender Engpässe im Vordergrund stand und damit eine pauschale Abwertung nicht zulässig wäre<sup>31</sup>.

Keine Teilwertabschreibung bei hoher Bevorratung

Hier ist die BFH-Rechtsprechung zu beachten, die einen Teilwertabschlag ohne Preisherabsetzung nur anerkennt, wenn nach den betrieblichen Gegebenheiten wegen der Lagerdauer auf eine geminderte oder gar ganz entfallende Absatzmöglichkeit und dadurch bedingte unzulängliche bzw. ganz entfallende Verkaufserlöse geschlossen werden kann<sup>32</sup>. Ausgeschlossen ist ein Gängigkeitsabschlag, wenn zur Erlangung von Preisvorteilen bestimmte Mindestmengen angeschafft oder aus Kosten- bzw. Kapazitätsgründen bestimmte Losgrößen hergestellt wurden<sup>33</sup>.

#### 5. Verlustprodukte

Gänzlich ausgeschlossen hat der BFH eine Teilwertabschreibung auf solche Produkte, deren Kalkulation des Verkaufspreises ein nicht kostendeckendes Ergebnis vorsieht<sup>34</sup>, um beispielsweise den Verkauf anderer Produkte zu unterstützen<sup>35</sup>. Bei der Bestimmung des Teilwerts ist nach der Rechtsprechung des BFH nicht allein darauf abzustellen, was der gedachte Erwerber voraussichtlich zahlen würde, sondern auch darauf, was der Veräußerer für das Wirtschaftsgut fordern könnte.

Keine Teilwertabschreibung bei Verlustprodukten

Ein gedachter Erwerber könnte der Forderung des Veräußerers, auch für Verlustprodukte die Anschaffungskosten zu vergüten, in diesem Fall keinen berechtigten Einwand entgegensetzen. Der Ansatz eines unter den Anschaffungskosten liegenden Betrags für diese Produkte im Rahmen des Gesamtkaufpreises würde bedeuten, dass nicht der Erwerber, sondern der Veräußerer den mit dem späteren Verkauf der Produkte verbundenen Verlust zu tragen hätte, ohne noch die Vorteile erzielen zu können, die sich aus dem fortgeführten Betrieb im Ganzen ergeben. Dazu wäre kein Veräußerer bereit.

### V. Vornahme der Teilwertabschläge

#### 1. Einteilung in Gruppen

Kommt unter den dargelegten Voraussetzungen eine Teilwertabschreibung dem Grunde nach in Betracht, sind die Vorräte im Vorfeld einer Bewertung in sinnvolle Gruppen einzuteilen, die eine gleichartige Bewertung zulassen. Dazu bietet sich an, Gängigkeitsklassen zu bilden. Die Einteilung in Gängigkeitsklassen kann nach Auffassung des BFH geeignet sein, Folgerungen für den Teilwert der Waren zu ziehen. Insbesondere können aus einer längeren Lagerdauer Rückschlüsse auf Veralterung und/oder Qualitätsminderung der Ware und eine deshalb erforderlich werdende Preissenkung oder gar Aussonderung als unverkäuflich gezogen werden<sup>36</sup>. Die Gängigkeitsklassen sollten dabei allerdings eng abgegrenzt werden, d. h. eher in mehr als in weniger Klassen aufgeteilt werden, um der Kritik einer zu großen Bandbreite entgegenzuwirken.

Bildung von Gängigkeitsklassen

Vollkommen außer Betracht müssen dabei regelmäßig folgende Gruppen bleiben:

Nicht einzubeziehende Vorratsbestände

<sup>31</sup> Vgl. Loitz/Winnacker, DB 2000 S. 2229.

<sup>32</sup> BFH, Urteil vom 24. 2. 1994 - IV R 18/92, BStBl 1994 II S. 514 [↔ZAAAA-94888].

<sup>33</sup> Vgl. Langenbeck, Nebenbuchhaltung, Herne 2002, S. 250.

<sup>34</sup> Siehe auch Abschnitt II.3.

<sup>35</sup> BFH, Urteil vom 29. 4. 1999 - IV R 14/98, BStBl 1999 II S. 681 [↔BAAAA-96626].

<sup>36</sup> BFH, Urteil vom 24. 2. 1994 - IV R 18/92, BStBl 1994 II S. 514 [↔ZAAAA-94888].



- ▶ Vorräte, bei denen der Zugang innerhalb der letzten zwölf Monate erfolgte. Es kann davon ausgegangen werden, dass kein Unternehmen Vorräte anschafft, die bereits kurzfristig nicht mehr in vollem Umfang werthaltig sein werden, es sei denn, es handelt sich um eine Fehlmaßnahme.
- ▶ Vorratsbestände, bei denen eine Reservierung bzw. ein Auftrag für das nächste Geschäftsjahr vorliegen.
- ▶ Hilfs- und Betriebsstoffe, die zur Sicherung der Produktionsbereitschaft vorgehalten werden müssen.

**Hinweis:** Es gibt verschiedene Einteilungsmöglichkeiten. In vielen Fällen mag ein Reichweitenverfahren zweckmäßig sein, das sich an Lagerbeständen und Lagerabgängen der Vergangenheit orientiert<sup>37</sup>.

 Söhl, Retrograde Bewertung unfertiger Erzeugnisse und Leistungen in der Handels- und Steuerbilanz, NWB 25/2012 S. 2094 [→ZAAA-11250]

## 2. Berechnung der Abschläge

Der Deckungsfehlbetrag kann nach verschiedenen Methoden ermittelt werden, z. B. nach der progressiven oder nach der retrograden Methode. Erstere eignet sich besonders für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, die zweite geht vom Veräußerungserlös aus und ist besonders bei Waren und Fertigprodukten geeignet. Bei Überbeständen soll generell die retrograde Methode Anwendung finden<sup>38</sup>.

Die EStR<sup>39</sup> gehen davon aus, dass als niedrigerer Teilwert der Betrag anzusetzen ist, der von dem voraussichtlich erzielbaren Veräußerungserlös nach Abzug des durchschnittlichen Unternehmerrgewinns und des nach dem Bilanzstichtag noch anfallenden betrieblichen Aufwands verbleibt (Subtraktionsmethode).

Dazu bedarf es allerdings einer aussagekräftigen Betriebsabrechnung<sup>40</sup>. Der BFH hat in einem entschiedenen Fall gefordert, dass die Kostenstellenrechnung jedem einzelnen Artikel des Sortiments die durch ihn verursachten Kosten zuordnen kann. Eine Aufschlüsselung nach Sparten reiche nicht aus, da nicht ohne weiteres angenommen werden könne, dass alle in einer Sparte zusammengefassten Warengruppen ein gleichartiges Kostenverhalten aufweisen<sup>41</sup>.

Können die noch anfallenden Kosten nicht schlüssig nachgewiesen werden, wird das Finanzamt von der Vermutung ausgehen, dass die ursprüngliche zur Findung des Verkaufspreises durchgeführte Kalkulation keine Verluste ausgewiesen hat. R 6.8 Abs. 2 Satz 4 EStR 2012 formuliert eine der sog. Teilwertvermutungen. Danach kann im Regelfall davon ausgegangen werden, dass der Teilwert dem Betrag entspricht, der sich nach Kürzung des erzielbaren Verkaufserlöses um den nach dem Bilanzstichtag noch anfallenden Teil des durchschnittlichen Rohgewinnaufschlags ergibt. Somit sind – soweit nicht anderweitige Gründe, die eine Teilwertabschreibung rechtfertigen, vorliegen (Kostensteigerung, Verkaufsrückgang) – Abwertungen des Vorratsvermögens nur unter großen Schwierigkeiten durchsetzbar.

Teilwertermittlung mittels Subtraktionsmethode

Kostennachweis durch Betriebsabrechnung zwingend

Formelmethode als Alternative

**Hinweis:** Kann der Steuerpflichtige die für die Ermittlung des Teilwerts nach der Subtraktionsmethode notwendigen Daten mangels einer aussagekräftigen Betriebsabrechnung nicht liefern, kann die sog. Formelmethode zugrunde gelegt werden<sup>42</sup>.

<sup>37</sup> Vgl. Christiansen, StBp 1983 S. 28.

<sup>38</sup> Vgl. Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Köln, § 6 EStG Rz. 1004.

<sup>39</sup> R 6.8 Abs. 2 Satz 3 EStR 2012.

<sup>40</sup> Vgl. Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Köln, § 6 EStG Rz. 1011.

<sup>41</sup> BFH, Urteil vom 29. 4. 1999 - IV R 14/98, BStBl 1999 II S. 681 [→BAAAA-96626].

<sup>42</sup> R 6.8 Abs. 2 Satz 5 EStR 2012 „Formelmethode“; siehe auch Abschnitt VI.2.

## 2.1 Veräußerungspreis

Auszugehen ist von den voraussichtlichen Veräußerungserlösen, die für das entsprechende Unternehmen nach den Verhältnissen am Bilanzstichtag erzielbar sind. Nach Auffassung des BMF sind allerdings die Verhältnisse bis zur Bilanzaufstellung zu beobachten, denn nur zu diesem Stichtag ist die Dauerhaftigkeit einer Wertminderung zu beurteilen<sup>43</sup>.

Preiserhöhungen oder -senkungen – soweit diese am Bilanzstichtag erwartet werden können – sind zu berücksichtigen, da auch ein gedachter Erwerber diese berücksichtigen würde.

Tatsächlich gewährte Erlösschmälerungen (wie Rabatte, Boni, Skonti) mindern den voraussichtlichen Veräußerungserlös.

Gibt es in einem Unternehmen verschiedene Veräußerungspreise für einen Artikel (z. B. für Großabnehmer und Endkunden), muss dies berücksichtigt werden. In der Literatur wird dazu eine Gruppenbildung<sup>44</sup> oder extrem vereinfachend ein einfacher Durchschnittsbetrag vorgeschlagen. Dieser dürfte jedoch insbesondere bei erheblichen Abweichungen nicht zum richtigen Ergebnis führen, da er vollkommen außer Betracht lässt, in welchem Umfang von welcher Abnehmergruppe Erlöse erzielt werden.

Zusammensetzung des Veräußerungserlöses

## 2.2 Unternehmergewinn

Der BFH hat ausdrücklich anerkannt, dass der Unternehmergewinn zu berücksichtigen ist. In diesem Zusammenhang wird von dem durchschnittlichen Unternehmergewinn gesprochen<sup>45</sup>. Es kommen somit weder der niedrigste im Betrieb vorkalkulierte noch der für das betreffende Wirtschaftsgut kalkulierte Gewinn in Betracht, sondern der durchschnittliche Unternehmergewinn, den der Steuerpflichtige in seinem Betrieb für derartige Wirtschaftsgüter erzielt. Bei der Bildung des Durchschnittsgewinns sollten allerdings außerordentliche Einflüsse und Erfolge aus Nebengeschäften (wie z. B. Finanzanlagen) außer Betracht bleiben<sup>46</sup>.

Ermittlung des Durchschnittsgewinns

**Hinweis:** Hätte der gedachte Erwerber allerdings keinen Unternehmergewinn angesetzt, darf ein solcher auch für die Zwecke der Teilwertfindung nicht berücksichtigt werden<sup>47</sup>.

Aus der Rechtsprechung des BFH, dass Rentabilitätsschwankungen des Betriebs noch keine Teilwertabschreibung rechtfertigen, wird geschlossen, dass der Teilwertbegriff grundsätzlich ertragsunabhängig ist. Somit ist der Gewinnabschlag auch dann vorzunehmen, wenn sich das Unternehmen in einer Verlustsituation befindet<sup>48</sup>. Ist das Produkt selbst aber als „Verlustprodukt“ kalkuliert, rechtfertigt dies keine Abschreibung<sup>49</sup>.

Gewinnabschlag auch in der Krise

## 2.3 Einzubeziehende Kosten

Bei der retrograden Bestimmung des Teilwerts sind als Selbstkosten insbesondere die noch anfallenden Verkaufs-, Vertriebs- und Reparaturkosten sowie ggf. auch anteilige betriebliche Fixkosten zu berücksichtigen. Die EStR gehen von dem „nach dem Bilanzstichtag noch anfallenden betrieblichen Aufwand“ aus, ohne diesen weiter zu

Berechnung der Selbstkosten

<sup>43</sup> Siehe Abschnitt III.2.

<sup>44</sup> Vgl. Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Köln, § 6 EStG Rz. 1012 – Preisdifferenzierung.

<sup>45</sup> BFH, Urteil vom 25. 7. 2000 - VIII R 35/97, BStBl 2001 II S. 566 [→QAAAA-88975].

<sup>46</sup> Vgl. Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Köln, § 6 EStG Rz. 1014, m. w. N.

<sup>47</sup> BFH, Urteil vom 25. 7. 2000 - VIII R 35/97, BStBl 2001 II S. 566 [→QAAAA-88975].

<sup>48</sup> Vgl. Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Köln, § 6 EStG Rz. 1014.

<sup>49</sup> Siehe Abschnitt II.3.

definieren. Nicht angesetzt werden dürfen bereits angefallene Kosten, da insoweit eine Doppelerfassung erfolgen würde. Ebenso wenig sind kalkulatorische Kosten anzusetzen, da es sich um künftigen Aufwand im Sinne der Finanzbuchhaltung handeln muss<sup>50</sup>.

Zu berechnen sind die Selbstkosten auf Basis der Kosten- und Leistungsrechnung der Vergangenheit. Auszuscheiden sind allerdings einmalige Kosten des abgelaufenen Wirtschaftsjahres, die nach dem Bilanzstichtag nicht mehr anfallen und deshalb den kalkulierten Aufschlag nicht berühren, wie z. B. erhöhte Abschreibungen. Diese Kosten haben sich bereits bei der Gewinnermittlung des Wirtschaftsjahres ausgewirkt, für das die Bilanz erstellt wird. Sie dürfen, um nicht doppelt angesetzt zu werden, nicht bei der Ermittlung des Teilwerts berücksichtigt werden<sup>51</sup>. Langenbeck bezieht ausführlich Stellung zu den einzubeziehenden Kosten<sup>52</sup>. Nach seiner Auffassung gehören dazu:

Raum- und Lagerkosten

- ▶ Raumkosten (Abschreibung auf Inventar und Gebäude, Beleuchtung, Heiz- und Instandhaltungskosten),
- ▶ Kosten aus den Lagerbeständen (Verderb, Schwund, Risiken aus Überalterung),
- ▶ Kosten der Behandlung der Lagerbestände (Kosten für Ein- und Umlagerung, innerbetriebliche Transportmittel),
- ▶ Kosten der Lagerverwaltung (Personalkosten, sonstige Aufwendungen, Lagerbuchführung, Inventur).

Berücksichtigung von Zinsen zweifelhaft

**Hinweis:** Insbesondere fraglich dürfte in diesem Zusammenhang sein, ob und in welchem Umfang Zinsen zu berücksichtigen sind. Der BFH hat weder für Zinsaufwand noch für Zinsverlust, der für länger auf dem Lager befindliche Stücke entsteht, eine Teilwertabschreibung zugelassen<sup>53</sup>.

Langenbeck möchte dagegen die Verzinsung des in der Ausstattung, den Baulichkeiten und den Vorräten gebundenen Kapitals berücksichtigt wissen<sup>54</sup>. Das könnte bedeuten, dass auch kalkulatorische Zinsen einzubeziehen sind. Christiansen hat jedoch in seinem Beitrag darauf hingewiesen, dass nur der Zinsverlust zu berücksichtigen ist, der bei Fremdfinanzierung zumindest mittelbaren Zinsaufwand bedeutet, also nicht nur einen kalkulatorischen Faktor darstellt<sup>55</sup>. Dieser Auffassung ist m. E. der Vorzug zu geben.

Kein Ansatz kalkulatorischer Kosten

Die ständige Rechtsprechung des BFH sieht vor, dass als niedrigerer Teilwert der Betrag anzusetzen ist, der von dem voraussichtlich erzielbaren Veräußerungserlös nach Abzug des durchschnittlichen Unternehmergewinns und des nach dem Bilanzstichtag noch anfallenden betrieblichen Aufwands verbleibt. Die Formulierung „noch anfallender betrieblicher Aufwand“ bedeutet, dass neben dem ausdrücklich erwähnten kalkulatorischen Unternehmerlohn nur tatsächliche Aufwendungen zu berücksichtigen sind<sup>56</sup>. Diese umfassen aber keine kalkulatorischen Kosten. Zinsen sind m. E. anzusetzen, soweit sie tatsächlich anfallen und auf das Vorratsvermögen entfallen. Dies trifft auf einen (kalkulatorischen) Zinsverlust jedoch nicht zu.

Abzinsung

Die auf der Basis des voraussichtlichen Erlöses, der Selbstkosten und des Unternehmensgewinns festgestellten Abwertungen sind auf ihren Barwert abzuzinsen, da sie erst in Zukunft anfallen<sup>57</sup>.

<sup>50</sup> Vgl. Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Köln, § 6 EStG Rz. 1013.

<sup>51</sup> BFH, Urteil vom 29. 4. 1999 - IV R 14/98, BStBl 1999 II S. 681 (→BAAAA-96626).

<sup>52</sup> Vgl. Langenbeck, Nebenbuchhaltung, Heme 2002, S. 254.

<sup>53</sup> BFH, Urteil vom 22. 8. 1968 - IV R 234/67, BStBl 1968 II S. 144 (→NAAAAB-04524).

<sup>54</sup> Vgl. Langenbeck, Nebenbuchhaltung, Heme 2002, S. 253.

<sup>55</sup> Vgl. Christiansen, StBp 1983 S. 28; siehe auch Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Köln, § 6 EStG Rz. 1013.

<sup>56</sup> Vgl. Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Köln, § 6 EStG Rz. 1013.

<sup>57</sup> Vgl. Langenbeck, Nebenbuchhaltung, Heme 2002, S. 253; Eigendorf, DB 1974 S. 688.

## 2.4 Untergrenze des Teilwerts

Als Untergrenze des Teilwerts ist der gemeine Wert, also die Einzelveräußerungskosten, z. B. in Form eines Schrotterlöses, anzusetzen<sup>58</sup>. Ist ein solcher Wert nicht zu erzielen, darf als Untergrenze ein Betrag von 0 € nicht unterschritten werden. Eine weitergehende Teilwertabschreibung auf einen negativen Wert ist nicht zulässig, da das Imparitätsprinzip entgegensteht<sup>59</sup>.

Teilwertuntergrenze

## 2.5 Nachweis des gesunkenen Teilwerts

Grundsätzlich trägt der Steuerpflichtige nach ständiger Rechtsprechung des BFH die objektive Beweislast dafür, dass Minderungen des Betriebsvermögens, die er in seiner Buchführung ausgewiesen hat, tatsächlich betrieblich veranlasst waren und deshalb Betriebsausgaben sind<sup>60</sup>. Im Einzelfall kann eine Beweislastumkehr eintreten, wenn vonseiten des Unternehmens bereits dargelegt worden ist, worauf die Höhe und die Differenzierung von Teilwertabschreibungen beruhen. Ein Hinweis auf betriebliche Erfahrungen reicht allerdings nicht aus<sup>61</sup>.

Beweislast in der Regel beim Steuerpflichtigen

Es müssen Unterlagen vorgelegt werden, die aus den Verhältnissen des Betriebs gewonnen wurden und die eine sachgemäße Schätzung des Teilwerts ermöglichen. In der Regel sind die tatsächlich erzielten Verkaufspreise für die im Wert geminderten Wirtschaftsgüter in der Weise und in einer so großen Anzahl von Fällen nachzuweisen, dass sich daraus ein repräsentativer Querschnitt für die zu bewertenden Wirtschaftsgüter ergibt und allgemeine Schlussfolgerungen gezogen werden können<sup>62</sup>.

Dokumentationspflicht

**Hinweis:** Ein Nachweis einer Teilwertabschreibung muss dabei konkret erfolgen, eine abstrakte, auf einem Anscheinsbeweis beruhende Argumentation reicht nicht aus<sup>63</sup>.

Für die Teilwertabschreibung aufgrund von Überreichweiten ist eine Fehldisposition nachzuweisen (z. B. Änderung von Mode oder Geschmack, Nachfrageminderung). Eine solche liegt allerdings nicht vor, wenn zur Erlangung von Preisvorteilen bestimmte Mindestmengen angeschafft werden. Somit wird bei unfertigen Erzeugnissen kein Gängigkeitsabschlag möglich sein<sup>64</sup>.

## 3. Verbuchung der Abschläge

Die Verbuchung der Abschläge kann sowohl direkt auf dem Bestandskonto als auch indirekt über ein Wertberichtigungskonto erfolgen<sup>65</sup>.

Verbuchung

## VI. Fallbeispiele

Abschließend soll die Ermittlung der Teilwertabschläge anhand von drei Praxisfällen verdeutlicht werden.

Fallbeispiele zur Teilwertermittlung

### 1. Subtraktionsmethode

U hat eine bestimmte Warenposition auf Lager, die nicht mehr zum vollen Listenpreis verkäuflich ist. Die Anschaffungskosten haben 100.000 € betragen. U kalkuliert mit einem Rohgewinnaufschlagsatz von 150 %. Der Listenpreis beträgt demnach 150.000 €.

Subtraktionsmethode

<sup>58</sup> Vgl. Schmidt, EStG, 33. Aufl., München 2014, § 6 Rz. 252 und 263.

<sup>59</sup> So Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Köln, § 6 EStG Rz. 1018.

<sup>60</sup> Z. B. BFH, Urteil vom 24. 6. 1976 - IV R 101/75, BStBl 1976 II S. 562 [→0AAAAB-00737].

<sup>61</sup> Vgl. Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Köln, § 6 EStG Rz. 1019.

<sup>62</sup> R 6.8 Abs. 2 Sätze 8 und 9 EStR 2012.

<sup>63</sup> Vgl. Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Köln, § 6 EStG Rz. 1018.

<sup>64</sup> Vgl. Langenbeck, Nebenbuchhaltung, Herne 2002, S. 253; Eigendorf, DB 1974 S. 688.

<sup>65</sup> Siehe dazu auch Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Köln, § 6 EStG Rz. 1005.

Darin enthalten ist ein durchschnittlicher Unternehmergewinn von 10 %. Noch erzielbar ist ein Verkaufserlös von 60 % des ursprünglichen Listenpreises. Von den im eigenen Betrieb für die Warenposition anfallenden Kosten entstehen ausweislich der Betriebsabrechnung noch 30 % nach dem Bilanzstichtag.

Die Bewertung mit der Subtraktionsmethode nach R 6.8 Abs. 2 Satz 3 EStR 2012 setzt zunächst voraus, dass aus der Betriebsabrechnung die nach dem Bilanzstichtag bei den einzelnen Kostenarten noch jeweils anfallenden Kosten ersichtlich sind. Diese Voraussetzung soll im Beispielfall gegeben sein.

Als niedrigerer Teilwert ist der Betrag anzusetzen, der von dem voraussichtlich erzielbaren Veräußerungserlös nach Abzug des durchschnittlichen Unternehmergewinns und des nach dem Bilanzstichtag noch anfallenden betrieblichen Aufwands verbleibt. Im Regelfall kann davon ausgegangen werden, dass der Teilwert dem Betrag entspricht, der sich nach Kürzung des erzielbaren Verkaufserlöses um den nach dem Bilanzstichtag noch anfallenden Teil des durchschnittlichen Rohgewinnaufschlags ergibt<sup>66</sup>.

Im Beispiel ergibt sich somit folgende Berechnung:

Anschaffungskosten		100.000 €
Rohgewinnaufschlagsatz		150 %
Ursprünglich erzielbarer Verkaufserlös	100 %	150.000 €
Durchschnittlicher Unternehmergewinn	10 %	-15.000 €
Anschaffungskosten		-100.000 €
Kosten im eigenen Betrieb		35.000 €
<b>Berechnung des niedrigeren Teilwerts:</b>		
Voraussichtlich erzielbarer Verkaufserlös	60 %	90.000 €
Durchschnittlicher Unternehmergewinn	10 %	-9.000 €
Noch anfallende Kosten	30 %	-10.500 €
Niedrigerer Teilwert		70.500 €

U kann eine Teilwertabschreibung von 29.500 € (= 100.000 € - 70.500 €) vornehmen.

## 2. Formelmethode

Formelmethode

Unternehmer U handelt u. a. mit Fernsehern. Ein Teil seines Warenbestands besteht aus Auslaufmodellen bzw. Produkten, bei denen technisch verbesserte Versionen in Kürze auf den Markt kommen werden. Diese Gruppe kann nicht mehr mit den üblichen Verkaufspreisen am Markt platziert werden. Er macht folgende Angaben zum Sachverhalt:

Die Anschaffungskosten des Bestands einer Warengruppe betragen 50.000 €. Der durchschnittliche Rohgewinnaufschlagsatz beträgt 115 %. Daraus ergeben sich ein Rohgewinnaufschlagsatz von 57.500 € und ein Normal-Verkaufspreis von 107.500 €. Darin enthalten ist der durchschnittliche Unternehmergewinn von 15 % (16.125 €). Im Verhältnis zu den Anschaffungskosten ergibt sich ein Unternehmergewinn von 32,25 % (16.125 € : 50.000 €). Damit verbleiben als übriger Rohgewinnaufschlag noch 82,75 % (115 % - 32,25 %). Hiervon werden noch 30 % zukünftig anfallen.

Der vorgenommene Abschlag vom Verkaufspreis in vergleichbaren Fällen betrug 40 %, so dass U von 64.500 € (107.500 € - 43.000 €) erzielbarem Erlös ausgehen kann.

<sup>66</sup> R 6.8 Abs. 2 Sätze 3 und 4 EStR 2012.

Soweit es dem Steuerpflichtigen aufgrund der tatsächlichen Gegebenheiten des Betriebs, z. B. wegen Fehlens entsprechender Warenwirtschaftssysteme, nicht möglich ist, die für die Ermittlung des Teilwerts notwendigen Daten zugrunde zu legen, ist es nicht zu beanstanden, wenn der Teilwert nach folgender Formel ermittelt wird<sup>67</sup>:

$$\text{Teilwert} = Z : (1 + Y1 + Y2 \cdot W)$$

wobei:

Z = Voraussichtlicher künftiger Veräußerungserlös

Y1 = Durchschnittsunternehmergewinnprozentsatz (bezogen auf die AK)

Y2 = Rohgewinnaufschlagsrest

W = Prozentsatz an Kosten, der noch nach Abzug des durchschnittlichen Unternehmergewinnprozentsatzes vom Rohgewinnaufschlagsatz nach dem Bilanzstichtag anfällt

Es ergibt sich als Teilwert nach der Formelmethode:

$$X = 64.500 \text{ €} : (1 + 32,25 \% + (82,75 \% \cdot 30 \%))$$

$$X = 64.500 \text{ €} : (1 + 0,3225 + 1,24825)$$

$$X = 64.500 \text{ €} : 1,57075$$

$$X = 19.230 \text{ €}$$

### 3. Reichweitenverfahren

Das Unternehmen hat einen Bestand von 2.000 Stück einer Fertigproduktgruppe hergestellt. Die Herstellungskosten betragen 50. Erfahrungsgemäß werden im ersten Jahr 40 % der Produktion verkauft, im zweiten Jahr 30 %, im dritten Jahr 15 % und im vierten bis sechsten Jahr jeweils 5 %.

Reichweitenverfahren

Das Unternehmen hat einen Verkaufspreis von 100 kalkuliert. Darin enthalten ist ein Unternehmergewinn von 8 %. Beginnend mit Ende des zweiten Jahres ist zu erwarten, dass der erzielbare Erlös um 10 % jährlich sinkt. Die übrigen noch anfallenden jährlichen Kosten betragen 7 % des ursprünglich kalkulierten Verkaufspreises.

Es ist davon auszugehen, dass die Lagervorräte nach sechs Jahren nicht mehr gängig sind. Auch ein Schrottwert ist zu diesem Zeitpunkt nicht mehr vorhanden. Vorräte mit einer Lagerdauer von einem bis zu sechs Jahren sind in jährlichen Abstufungen als gängig zu betrachten. Der Bestand mit einer geringeren Lagerdauer als ein Jahr ist zu 100 % gängig. Aus diesen Angaben bildet das Unternehmen folgende Gängigkeitsstufen:

Gängigkeitsstufe	0	1	2	3	4	5
Lagerreichweite	bis 1 Jahr	bis 2 Jahre	bis 3 Jahre	bis 4 Jahre	bis 5 Jahre	bis 6 Jahre

Auf Basis der Vorgaben ergibt sich folgende Berechnung der noch anfallenden, zu berücksichtigenden Kosten:

Gängigkeitsstufe	0	1	2	3	4	5
Verkaufspreis	100	90	80	70	60	50
Gewinn	8	8	8	8	8	8
Sonstige Kosten	7	14	21	28	35	42
Kosten gesamt	15	22	29	36	43	50

<sup>67</sup> R 6.8 Abs. 2 Satz 5 EStR 2012.

Der Teilwert der einzelnen Gängigkeitsstufen beträgt hiernach (Verkaufspreis abzgl. Kosten gesamt):

Gängigkeitsstufe	0	1	2	3	4	5
Teilwert	100	68	51	34	17	0

Für die Gängigkeitsstufe 0 gilt die Vermutung, dass der Teilwert den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten entspricht. Bei der Gruppe der Wirtschaftsgüter, die innerhalb der letzten zwölf Monate angeschafft wurden, kann die volle Werthaltigkeit unterstellt werden, da kein Unternehmen Vorräte anschafft, die bereits kurze Zeit später wertgemindert sind. Unter Berücksichtigung der Herstellungskosten ergeben sich somit folgende Teilwertabschreibungen in Prozent (Teilwert-Herstellungskosten):

Gängigkeitsstufe	0	1	2	3	4	5
Teilwert	85	68	51	34	17	0
Herstellungskosten	50	50	50	50	50	50
Teilwertabschreibung	0	0	0	-16	-33	-50
Teilwertabschreibung in %	0	0	0	32	66	100

Bei den Gruppen 0, 1 und 2 ist keine Abschreibung vorzunehmen, da der Teilwert die Herstellungskosten übersteigt. Die Abwertungen sind auf ihren Barwert abzuzinsen, da sie erst in Zukunft anfallen<sup>68</sup>. Das Beispiel geht von einem Zinssatz von 5,5 % aus.

Gängigkeitsstufe	0	1	2	3	4	5
Abzinsungsfaktor	1	0,9479	0,8985	0,8516	0,8072	0,7651
Teilwertabschreibung in %	0	0	0	27,3	53,3	76,5

Schließlich ist die absolute Teilwertabschreibung zu berechnen. Dazu ist bei der vorgegebenen ungleichmäßigen Verteilung der voraussichtlich verkauften Stückzahlen eine Verteilung der Gesamtstückzahl auf die Gängigkeitsstufen vorzunehmen. Im letzten Schritt ist die absolute Teilwertabschreibung für jede Gängigkeitsstufe anhand der Formel (Herstellungskosten • Teilwertabschreibung in % • Stückzahl) zu berechnen.

Gängigkeitsstufe	0	1	2	3	4	5	Summe
Anteil Verkauf in %	40	30	15	5	5	5	
Anteil Verkauf Stück	800	600	300	100	100	100	2.000
Teilwertabschreibung gesamt	0	0	0	1.365	2.665	3.825	7.855

## AUTOR



### Rüdiger Happe,

Dipl.-Finanzwirt, ist in der Betriebsprüfung der Finanzverwaltung in Nordrhein-Westfalen tätig.

<sup>68</sup> Vgl. Langenbeck, Nebenbuchhaltung, Heme 2002, S. 253; Eigendorf, DB 1974 S. 688.

# Bewertung des Vorratsvermögens nach der Lifo-Methode

## Anmerkungen zum BMF-Schreiben vom 12. 5. 2015

Ulrich Burkhardt, Thomas Müller und Carolin Bucherer\*

Mit Schreiben vom 12. 5. 2015 hat das Bundesministerium der Finanzen (BMF) zur Bewertung des Vorratsvermögens gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG (Lifo-Methode) Stellung bezogen.<sup>1</sup> Aufgrund der bestehenden Rechtsprechung des BFH aus dem Jahr 2000<sup>2</sup> war es in der Vergangenheit bei Betriebsprüfungen immer wieder zu Diskussionen im Hinblick auf die Anwendungsvoraussetzungen zur Bewertung nach der Lifo-Methode gekommen.

Gegenüber dem bereits im November des vergangenen Jahres vorgelegten Entwurf hat die endgültige Fassung nur geringfügige Änderungen erfahren. Das BMF stellt die Zulässigkeit der Anwendung dieses Bewertungsvereinfachungsverfahrens aus Sicht der Finanzverwaltung dar und geht dabei auch auf neuere technische Entwicklungen ein. Welche Auswirkungen die lange erwartete Stellungnahme in der Praxis für die Steuerpflichtigen und ihre Berater hat, soll im Folgenden dargestellt werden. Der Beitrag geht dabei zunächst auf die handels- und steuerrechtlichen Grundlagen der Lifo-Methode ein. Im Anschluss werden ausgehend von der bereits bestehenden Verwaltungsauffassung die zentralen Aussagen des aktuellen BMF-Schreibens zu Anwendungsfragen vorgestellt und einer kritischen Würdigung unterzogen. Den Abschluss bildet ein kompakter tabellarischer Überblick über die zentralen Aussagen des BMF-Schreibens.

### Inhaltsübersicht


- I. Handelsrechtliche Grundlagen
- II. Steuerrechtliche Grundlagen
- III. Kurzübersicht zum BMF-Schreiben vom 12. 5. 2015


## I. Handelsrechtliche Grundlagen

### 1. Verbrauchsfolgeverfahren in § 256 HGB

Nach dem Grundsatz der Einzelbewertung sind im Handelsrecht alle Vermögensgegenstände einzeln zu erfassen und zu bewerten (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB). Dieser Grundsatz findet seine Grenze an jener Stelle, wo der damit verbundene Aufwand zu hoch wäre, jeden Vermögensgegenstand einzeln aufzunehmen und anschließend einzeln zu bewerten. Das Handelsrecht sieht deshalb für das Umlaufvermögen unter bestimmten

 Happe, Teilwertabschreibungen auf das Vorratsvermögen – BFH konkretisiert die Voraussetzungen zur Teilwertermittlung, BBK 17/2015 S. 802 [\[→FAAAF-00485\]](#)

 BMF, Schreiben vom 12. 5. 2015 - IV C 6 - S 2174/07/10001: 002, BStBl 2015 I S. 462 [\[→UAAAE-90676\]](#)

 Willeke, Vorratsvermögen (HGB, EStG, IFRS), infoCenter [\[→LAAAB-14463\]](#)

\* Ulrich Burkhardt ist als Wirtschaftsprüfer und Steuerberater bei der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft ECOVIS Wirtschaftstreuhand GmbH in München tätig. Thomas Müller ist Steuerberater und Geschäftsführer der ARGUS TREUHAND Steuerberatungsgesellschaft mbH in München. Carolin Bucherer ist Steuerberaterin und Partnerin bei der Reitner & Bucherer Partnerschaft mbB Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Steuerberatungsgesellschaft in München.

<sup>1</sup> BMF, Schreiben vom 12. 5. 2015 - IV C 6 - S 2174/07/10001: 002, BStBl 2015 I S. 462 [\[→UAAAE-90676\]](#).

<sup>2</sup> BFH, Urteil vom 20. 6. 2000 - VIII R 32/98, BStBl 2001 II S. 636 [\[→SAAAA-89005\]](#).



**L** Theile, Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, 3. Aufl., Heme 2011

Bedingungen einige Bewertungsvereinfachungsverfahren vor (Durchschnittsbewertung, Festwertverfahren, Verbrauchsfolgeverfahren).

Nach § 256 Satz 1 HGB in der Fassung des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) sind bei den Verbrauchsfolgeverfahren nur noch das Lifo- und das Fifo-Verfahren zulässig:

„Soweit es den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht, kann für den Wertansatz gleichartiger Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens unterstellt werden, dass die zuerst oder dass die zuletzt angeschafften oder hergestellten Vermögensgegenstände zuerst verbraucht oder veräußert worden sind.“

Andere Verbrauchsfolgeverfahren wie z. B. Kifo oder Hifo sind aufgrund des BilMoG für Jahres- und Konzernabschlüsse für das nach dem 31. 12. 2009 beginnende Geschäftsjahr nicht mehr erlaubt (Art. 66 Abs. 3 Satz 1 EGHGB).


## 2. Kurze Beschreibung der Verfahren und Beispiel

Bewertung mit den Preisen der zuerst angeschafften oder hergestellten Vermögensgegenstände


Bei dem (zeitabhängigen) Lifo-Verfahren wird unterstellt, dass die zuletzt hergestellten oder angeschafften Vermögensgegenstände auch zuerst wieder verbraucht oder verkauft werden (Last in – First out). Anknüpfungspunkt ist in diesem Fall die zeitliche Folge des Zugangs. Die zuerst angeschafften (hergestellten) Vermögensgegenstände verbleiben somit mit ihren Werten im Endbestand.

Die Bewertung dieses Endbestandes erfolgt somit zu den Beschaffungspreisen der zuerst angeschafften (hergestellten) Vermögensgegenstände. Bei ansteigenden Preisen wird der Wert somit geringer gehalten. Die Bewertung nach der Lifo-Methode kann sowohl durch permanentes Lifo als auch durch Perioden-Lifo erfolgen.

**W<sup>3</sup>** Willeke, Vorratsvermögen (HGB, EStG, IFRS), infoCenter  
 ↪ LAAAB-14463 ]


**Beispiel**  *Ein Fachmarkt kauft am 4. 2. sowie am 9. 10. im gleichen Geschäftsjahr (Kalenderjahr) jeweils im Paket zehn einheitliche Schraubenzieher ein. Die Nettoeinkaufspreise betragen am 4. 2. 20 € sowie am 9. 10. 24 €.*

Könnten die Schraubenzieher eindeutig unterschieden werden, z. B. anhand von Identifikationsnummern, wüsste der Fachmarkt, welcher Schraubenzieher verkauft worden ist und welcher sich noch im Bestand befindet. Dies ist aber i. d. R. nicht der Fall oder es wäre zu aufwendig, jeden Artikel einzeln zu bewerten.

**Beispiel (Weiterführung)**  *Zum Bilanzstichtag 31. 12. befinden sich noch zehn Schraubenzieher im Lager, d. h. zehn Schraubenzieher wurden im Geschäftsjahr bereits an Kunden verkauft.*

Für die Lifo-Methode als Bewertungsvereinfachung ergibt sich folgende Bewertung:

Bei steigenden Einkaufspreisen niedrigere Vorratsbewertung durch Lifo

**Lösung**  *Es wird unterstellt, dass die zuletzt erworbenen Schraubenzieher, d. h. die vom 9. 10. für 24 €, zuerst verkauft wurden. Ferner wird damit unterstellt, dass die im Lager noch befindlichen Schraubenzieher diejenigen sind, die am 4. 2. für 20 € erworben wurden. Die Vorräte an Schraubenziehern werden deshalb zum 31. 12. mit 20 € bewertet. Bei steigenden Einkaufspreisen führt die Lifo-Methode so zu einer niedrigeren Vorratsbewertung als z. B. die Durchschnittsbewertung oder die Fifo-Methode.*

Strenges Niederwertprinzip für das Umlaufvermögen

**Hinweis:** Da es sich bei Vorräten um Umlaufvermögen handelt, ist das strenge Niederwertprinzip zusätzlich zu beachten (§ 253 Abs. 4 HGB).

## II. Steuerrechtliche Grundlagen

### 1. Maßgeblichkeit der Handels- für die Steuerbilanz und Einzelbewertungsgrundsatz

Über § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG ist für Gewerbetreibende, die aufgrund §§ 238 ff. HGB verpflichtet sind, Bücher zu führen, grundsätzlich der handelsbilanzielle Wert auch für die Steuerbilanz maßgeblich. Damit ist der handelsrechtliche Einzelbewertungsgrundsatz gemäß § 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB auch für die Aufstellung der Steuerbilanz zu befolgen. Ergänzend stellt der Einleitungssatz des § 6 Abs. 1 EStG klar, dass auch steuergesetzlich jegliche Bewertungsvereinfachungsverfahren immer unter dem Grundsatz der Einzelbewertung zu betrachten sind. Aufgrund dieses Einzelbewertungsgrundsatzes sind grundsätzlich für jedes Wirtschaftsgut gesondert die Anschaffungskosten zu ermitteln.

Einzelbewertungsgrundsatz

Gesonderte Ermittlung der Anschaffungskosten je Wirtschaftsgut

### 2. Vorbehalt steuerlicher Spezialregelungen: § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG

Bei der Bewertung sind korrespondierend zu dem handels- und steuerrechtlichen Einzelbewertungsgrundsatz gemäß § 4 Abs. 1 Satz 9 in Verbindung mit § 5 Abs. 1 und Abs. 6 EStG die steuerrechtlichen Spezialregelungen zur Bewertung zu befolgen, die vorrangig vor- und unabhängig von dem handelsrechtlichen Ansatz gelten. Voraussetzung für die Ausübung steuerlicher Wahlrechte ist, dass diese Wirtschaftsgüter gemäß § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG in besondere, laufend zu führende Verzeichnisse aufgenommen werden.

Laufend zu führende Verzeichnisse

Über die Spezialvorschrift des § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG wird dem Steuerpflichtigen demzufolge ein eigenständiges steuerliches Wahlrecht<sup>3</sup> bei der Bewertung von Wirtschaftsgütern des Vorratsvermögens eröffnet: Steuerpflichtige, die den Gewinn nach § 5 EStG ermitteln, können für den Wertansatz gleichartiger Wirtschaftsgüter des Vorratsvermögens unterstellen, dass die zuletzt angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgüter zuerst verbraucht oder veräußert worden sind, soweit dies den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht. Dieses so genannte Lifo-Verfahren („last in-first out“) hat bereits mit dem Steuerreformgesetz 1990 Eingang in die Steuergesetzgebung gefunden.

 Rätke/Theile, Bilanzpolitik im steuerlichen Wahlrechtsbereich nach dem BMF-Schreiben vom 12. 3. 2010, BBK 7/2010 S. 306 [→PAAAD-40221]

**Hinweis:** Durch die Aufgabe der umgekehrten Maßgeblichkeit ist es nicht mehr erforderlich, dass in der Handelsbilanz entsprechend verfahren wird – vorausgesetzt die Ermittlung der individuellen Anschaffungs- oder Herstellungskosten steht einem nicht zumutbaren Aufwand gegenüber.<sup>4</sup>

Eigenständiges steuerliches Wahlrecht

### 2.1 Voraussetzungen für die Anwendung der Lifo-Methode

Zu den sich aus dem Gesetzestext ergebenden Anwendungsvoraussetzungen und weiteren Aspekten hat die Finanzverwaltung bereits in der Vergangenheit in der Richtlinie R 6.9 EStR sowie in mehreren branchenspezifischen Schreiben Stellung bezogen. Diese Ausführungen werden nun durch das aktuelle Schreiben ergänzt und erweitert.

Die Notwendigkeit dieser Stellungnahme der Finanzverwaltung hat sich insbesondere durch das sog. „Autourteil“ des BFH vom 20. 6. 2000 ergeben. Der BFH hatte in dieser Entscheidung<sup>5</sup> die Anwendung der Lifo-Methode ausgeschlossen, wenn „Vorräte mit – absolut betrachtet – hohen Erwerbsaufwendungen infrage stehen, die Anschaffungs-

 BFH, Urteil vom 20. 6. 2000 - VIII R 32/98 [→SAAAA-89005]

<sup>3</sup> R 6.9 Abs. 1 Satz 2 EStR.

<sup>4</sup> Schmidt/Kulosa, EStG, 34. Aufl., München 2015, § 6 Rz. 416.

<sup>5</sup> BFH, Urteil vom 20. 6. 2000 - VIII R 32/98, BStBl 2001 II S. 636 [→SAAAA-89005].

kosten ohne Weiteres identifiziert und den einzelnen Vermögensgegenständen angesichts deren individueller Merkmale ohne Schwierigkeiten zugeordnet werden können“.

**Hinweis:** Bei Betriebsprüfungen war diese Entscheidung in der Vergangenheit immer wieder Anknüpfungspunkt für Diskussionen über die Anwendbarkeit und schlussendlich oft auch Begründung für die Versagung der Lifo-Methode.

Kriterien für die Gleichartigkeit

### 2.1.1 Gleichartige Wirtschaftsgüter

Der Wortlaut des Gesetzes enthält keine näheren Informationen darüber, wann Wirtschaftsgüter als gleichartig angesehen werden können und somit eine Gruppenbildung und die damit einhergehende Vereinfachung in der Bewertung möglich sind. Nach R 6.9 Abs. 3 Satz 2 EStR sind zur Beurteilung der Gleichartigkeit heranzuziehen

- ▶ die kaufmännischen Gepflogenheiten, insbesondere die marktübliche Einteilung in Produktklassen unter Beachtung der Unternehmensstruktur, und
- ▶ die allgemeine Verkehrsanschauung.

Ergänzend führt nun das BMF aus, dass Wirtschaftsgüter als gleichartig anzusehen sind, wenn sie funktionsgleich sind oder es sich bei diesen um eine gleichartige Warengattung handelt.<sup>6</sup> Dies entspricht der herrschenden Meinung, die von einer Gleichartigkeit ausgeht, wenn

Gattungsgleichheit

- ▶ die Wirtschaftsgüter identische prägende Eigenschaften haben (Gattungsgleichheit) oder

Funktionsgleichheit

- ▶ in identischer Form verwendet werden können (Funktionsgleichheit).<sup>7</sup>

Weiterhin wird klargestellt, dass die Lifo-Methode einheitlich auf alle Wirtschaftsgüter innerhalb einer Bewertungsgruppe angewendet werden muss. Andere Bewertungsgruppen können anhand anderer Regelungen bewertet werden.<sup>8</sup>

Keine Gleichheit bei erheblichen Qualitätsunterschieden

Sind bei Wirtschaftsgütern erhebliche Qualitätsunterschiede zu verzeichnen, so können sie grundsätzlich nicht im Sinne der Regelung als gleichartig angesehen werden. Dabei stellen erhebliche Preisunterschiede nach Ansicht der Finanzverwaltung bereits ein Anzeichen für Qualitätsunterschiede dar.<sup>9</sup> Dennoch ist bei der Prüfung der Gleichartigkeit nach dem Willen des Gesetzgebers ein großzügiger Maßstab anzulegen.<sup>10</sup>

Großzügiger Maßstab

Das Heranziehen von Preisunterschieden als Indiz für Qualitätsunterschiede wird im Schrifttum kritisch betrachtet, unter anderem auch deswegen, weil – bei Beachtung der GoB – über § 240 Abs. 4 HGB eine annähernde Preisgleichheit nicht zwingend notwendig ist.<sup>11</sup>

Das BMF-Schreiben vom 12. 5. 2015 trifft hingegen keine weiterführenden Aussagen zu der indiziellen Wirkung erheblicher Preisunterschiede, sondern verweist für die weitere Beurteilung der Gleichartigkeit lediglich auf die entsprechende Anwendung der Regelungen gemäß R 6.9 Abs. 3 EStR.

<sup>6</sup> BMF, Schreiben vom 12. 5. 2015 - IV C 6 - S 2174/07/10001: 002, BStBl 2015 I S. 462 [UAAAE-90676], Rz. 4.

<sup>7</sup> Vgl. bspw. Richter, in: Hermann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Stand: 271. Erg.-Lfg., Köln 2015, § 6 EStG Rz. 1123b; Göttel/Krämer, in: Förschle et al., Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Aufl., München 2014, § 256 Rz. 96.

<sup>8</sup> BMF, Schreiben vom 12. 5. 2015 - IV C 6 - S 2174/07/10001: 002, BStBl 2015 I S. 462 [UAAAE-90676], Rz. 4.

<sup>9</sup> R 6.9 Abs. 3 Satz 4 EStR.

<sup>10</sup> BT-Drucks. 11/2536 S. 47.

<sup>11</sup> Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung nach Internationalen Standards, 6. Aufl., Stuttgart 2011, § 240 Anm. 121; Winkeljohann/Philipps, in: Förschle et al., Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Aufl., München 2014, § 240 Rz. 136.

**Hinweis:** Erfreulich ist die nunmehr erfolgte Klarstellung seitens der Finanzverwaltung, dass die Lifo-Methode nicht mit der tatsächlichen Verbrauchs- oder Veräußerungsfolge übereinstimmen muss.<sup>12</sup> Dies soll auch unter dem Regime von Zertifizierungsverfahren gelten, die eine bestimmte tatsächliche Verbrauchsfolge vorschreiben.

Endlich Klarheit: Keine Übereinstimmung mit tatsächlichem Verbrauchsverfahren erforderlich

### 2.1.2 Nur zulässig bei Einhaltung der Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung

Die Lifo-Methode muss den handelsrechtlichen Grundsätzen der ordnungsmäßigen Buchführung (GoB) entsprechend angewandt werden. Dieser Zusatz wurde in den Gesetzestext aufgenommen, um ein Durchgreifen der GoB zu ermöglichen, da es sich um ein eigenständiges steuerliches Wahlrecht handelt, für das die GoB nicht bereits über die Maßgeblichkeit des § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG zu beachten wären.

Durchgriff auf die GoB

Das aktuelle BMF-Schreiben stellt für eine den GoB entsprechende Anwendung darauf ab, dass der Jahresendbestand aller Wirtschaftsgüter des Vorratsvermögens mengenmäßig vollständig erfasst sein muss und die Bewertung anhand der Lifo-Methode auch tatsächlich eine Vereinfachung nach dem Wirtschaftlichkeits- und Wesentlichkeitsgrundsatz darstellen muss.<sup>13</sup>

**W<sup>9</sup>** Theile/Wagner, Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung - GoB (HGB), infoCenter [UAAAE-85382]

### 2.1.3 Anwendbarkeit auf WG des Vorratsvermögens

Der Wortlaut des Gesetzes beschränkt die Anwendbarkeit der Lifo-Methode auf die Wirtschaftsgüter des Vorratsvermögens. Somit ist sie grundsätzlich anwendbar auf Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, unfertige Erzeugnisse, fertige Erzeugnisse und Waren. Das bringt nun auch der Verweis im BMF-Schreiben auf § 266 Abs. 2 Buchst. B I HGB zum Ausdruck. Zusätzlich können laut Finanzverwaltung auch Materialbestandteile anhand der Lifo-Methode bewertet werden, wenn sie in der Buchführung entsprechend der GoB gesondert verbucht werden.<sup>14</sup>

Gesondert eingegangen wird in dem aktuellen Schreiben auf Besonderheiten bei der Anwendung der Lifo-Methode auf Handelswaren, ver- oder bearbeitete Erzeugnisse sowie verderbliche Vorräte.

#### 2.1.3.1 Handelswaren

Die Anwendbarkeit der Lifo-Methode bei Handelswaren, d. h. nicht zur weiteren Ver- oder Bearbeitung bestimmte Vorräte, wird im aktuellen BMF-Schreiben sowie in der Literatur<sup>15</sup> vor dem Hintergrund des Einsatzes moderner EDV-Lagerhaltungssysteme diskutiert. Nach den GoB ist für die Zulässigkeit der Lifo-Methode Voraussetzung, dass die Ermittlung der individuellen Anschaffungs- oder Herstellungskosten mit einem unvermeidbaren Aufwand verbunden wäre, und somit der Einsatz der Lifo-Methode nach den betriebsindividuellen Gegebenheiten auch tatsächlich zu einer Vereinfachung führt (s. Abschnitt 2.1.2).

Deshalb will nun die Finanzverwaltung eine Bewertung nach der Lifo-Methode nicht anerkennen, wenn in dem Betrieb ein EDV-System zum Einsatz kommt, das die individuellen Anschaffungskosten der einzelnen Wirtschaftsgüter ohne Weiteres ermitteln kann, z. B. durch eine Codierung.<sup>16</sup>

Kein Lifo, wenn individuelle AHK durch Codierung ermittelt werden können

<sup>12</sup> BMF, Schreiben vom 12. 5. 2015 - IV C 6 - S 2174/07/10001: 002, BStBl 2015 I S. 462 [UAAAE-90676], Rz. 5.

<sup>13</sup> BMF, Schreiben vom 12. 5. 2015 - IV C 6 - S 2174/07/10001: 002, BStBl 2015 I S. 462 [UAAAE-90676], Rz. 2, 3.

<sup>14</sup> R 6.9 Abs. 3 Satz 4 EStR.

<sup>15</sup> Schmidt/Kulosa, EStG, 34. Aufl., München 2015, § 6 Rz. 416.

<sup>16</sup> BMF, Schreiben vom 12. 5. 2015 - IV C 6 - S 2174/07/10001: 002, BStBl 2015 I S. 462 [UAAAE-90676], Rz. 6.

Ausnahme bei  
zusätzlichem Aufwand

Hiervon ausgenommen werden jedoch EDV-Systeme, welche diese Berechnung zwar grundsätzlich vornehmen könnten, hierzu aber weiterer Aufwand oder weitere Rechen- und Ermittlungsschritte erforderlich wären. Der Umfang soll hierbei unbeachtlich sein.

**Beispiele** ► *Zuordnung weiterer anteiliger Anschaffungsnebenkosten, weitere Programmierungsschritte, aber auch Kosten für zusätzlichen manuellen Erfassungsaufwand in der Buchhaltung.*

**Hinweis:** Hierdurch eröffnet sich für die Steuerpflichtigen die Möglichkeit, EDV-Systeme ohne die zusätzlichen Module bzw. Programmiererweiterungen einzusetzen, um sich weiterhin die Möglichkeit zur Bewertung nach der Lifo-Methode offen zu halten.

Dabei ist die Fokussierung auf den im Unternehmen realisierbaren Automatisierungsgrad durchaus kritisch zu sehen. Zu Recht wird in der Kommentarliteratur<sup>17</sup> darauf hingewiesen, dass eine Abschaffung des Lifo-Verfahrens dem Gesetzgeber vorbehalten ist – und nicht der technischen Entwicklung.

Ziele einer Automatisierung der Bevorratung

Betriebe setzen EDV-Systeme in aller Regel nicht mit der Intention ein, eine nach steuerrechtlichen Gesichtspunkten abgestimmte Bewertung der Vorräte vornehmen zu können. Vorrangig für die Unternehmen sind die Erfolgssteuerung, die Sortimentsoptimierung und die Koordinierung der Nachbestellung von Waren. Daher werden meist erst zum Zeitpunkt der Erstellung der Steuerbilanz die notwendigen Schritte für die Festlegung der steuerrechtlich relevanten Bezugsgrößen für die Bewertung nach der Lifo-Methode vorgenommen.

**Hinweis:** Alleine dieser Umstand legt nahe, dass zusätzliche Kosten (z. B. für den Personaleinsatz) anfallen, um die Ermittlung der steuerlichen Bewertungsgrundlagen vornehmen zu können.

Leicht verderblich sind Vorräte mit einer Haltbarkeit von weniger als einem Jahr

### 2.1.3.2 Verderbliche Vorräte

Für gewisse Wirtschaftsgüter des Vorratsvermögens kann die Anwendung der Lifo-Methode als völlig unvereinbar mit dem betrieblichen Geschehensablauf angesehen werden. Eine Unvereinbarkeit mit dem betrieblichen Geschehensablauf besteht nach Auffassung der Finanzverwaltung u. a. bei leicht verderblichen Waren.<sup>18</sup> Dies entspricht der einschlägigen handelsrechtlichen Kommentierung, die hier beispielhaft Fleischbestände<sup>19</sup> nennt. Wann es sich nach Auffassung der Verwaltung um leicht verderbliche Waren handelt, hat das BMF-Schreiben vom 12. 5. 2015 mithin konkretisiert: bei einer Haltbarkeitsdauer von unter einem Jahr.<sup>20</sup>

## 2.2 Notwendige Zustimmung durch das Finanzamt bei der Abkehr von der Lifo-Methode

Bilanzkontinuität ist zu beachten

Ein willkürlicher Wechsel der Bewertungsmethodik wurde bereits mit der Einführung der Lifo-Methode des § 6 Abs. 1 Nr. 2a Satz 3 EStG in das Steuerrecht mit dem StReformG 1990<sup>21</sup> durch die Anknüpfung an die Zustimmung durch das Finanzamt

<sup>17</sup> Schmidt/Kulosa, EStG, 34. Aufl., München 2015, § 6 Rz. 416.

<sup>18</sup> R 6.9 Abs. 2 Satz 2 EStR.

<sup>19</sup> BMF, Schreiben vom 2. 5. 1997 - S 2174 [→AAAA-84877]; Göttel/Krämer, in: Förtsche et al., Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Aufl., München 2014, S 256 Rz. 94; allerdings ist bei Tiefkühlfleischbeständen die Lifo-Methode nicht völlig ausgeschlossen.

<sup>20</sup> BMF, Schreiben vom 12. 5. 2015 - IV C 6 - S 2174/07/10001: 002, BStBl 2015 I S. 462 [→UAAAE-90676], Rz. 9.

<sup>21</sup> Steuerreformgesetz 1990 vom 25. 7. 1988, BGBl 1988 I S. 1093.

vermieden. Diese Voraussetzung steht im Einklang zu der Vorgabe, die GoB zu beachten – und somit auch die Grundsätze der materiellen Bilanzkontinuität<sup>22</sup>: Danach sind die auf den vorhergehenden Jahresabschluss angewandten Bewertungsmethoden grundsätzlich beizubehalten.<sup>23</sup>

**Hinweis:** Die Entscheidung für die erstmalige Anwendung der Lifo-Methode ist hingegen an keine Zustimmung des Finanzamtes gebunden. Hier obliegt es der Entscheidung des Steuerpflichtigen, ob bzw. wann er die Methode wählen möchte.

Bei erstmaliger Anwendung keine Zustimmung des FA erforderlich

### 2.3 Zulässige Methoden für die Lifo-Bewertung

Auch für steuerliche Zwecke kann die Bewertung nach der Lifo-Methode sowohl über die permanente Lifo als auch über die Perioden-Lifo erfolgen.<sup>24</sup>

#### 2.3.1 Permanente Lifo

Bei der permanenten Lifo erfolgt eine laufende mengen- und wertmäßige Erfassung der Zu- und Abgänge. Das bedeutet, dass bereits unterjährige Abgänge immer mit dem Wert des jeweils zuletzt zugekauften Artikels zum Ansatz gebracht werden.

Erfassung nach Menge und Wert

#### 2.3.2 Perioden-Lifo

Das Verfahren gemäß Perioden-Lifo zeichnet sich dadurch aus, dass eine Bewertung des Bestandes erst mit Ablauf des Wirtschaftsjahres erfolgt. Demnach werden nicht sämtliche Zu- und Abgänge erfasst und fortgeschrieben. Der unterstellte Restbestand setzt sich wertmäßig aus den ersten Zukäufen zusammen.

Bewertung zum Ende des Geschäftsjahres

Die Perioden-Lifo kann auch unter Bezugnahme auf besondere Posten (sog. Layer) angewandt werden. Der jeweilige Restbestand wird somit als Layer in den folgenden Wirtschaftsjahren fortgeführt und um die Bestände gemäß der Lifo-Methode korrigiert.

### 3. Anwendungszeitpunkt

Die Regelungen des BMF-Schreibens vom 12. 5. 2015 sollen nach dem Willen der Finanzverwaltung in allen noch offenen Fällen Anwendung finden. Dies ist zu begrüßen, da sich betroffene Steuerpflichtige in laufenden Betriebsprüfungen nunmehr auf die überwiegend positiven Regelungen berufen können.

Anwendung in allen noch offenen Fällen

<sup>22</sup> § 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB.

<sup>23</sup> Schmidt/Kulosa, EStG, 34. Aufl., München 2015, § 6 Rz. 423.

<sup>24</sup> R 6.9 Abs. 4 Satz 1 EStR.

### III. Kurzübersicht zum BMF-Schreiben vom 12. 5. 2015

Anwendungsbereich:	Wirtschaftsgüter des Vorratsvermögens: Roh-, Hilfs- u. Betriebsstoffe, unfertige u. fertige Erzeugnisse, Waren	Rz. 1
Anwendungsvoraussetzung:	Übereinstimmung mit den handelsrechtlichen GoB: Vereinfachung bei der Bewertung des Vorratsvermögens; mengenmäßig vollständige Erfassung der am Schluss des Wirtschaftsjahres vorhandenen Wirtschaftsgüter.	Rz. 2 u. 3
Durchführung allgemein:	Gruppenbildung bei gleichartigen Wirtschaftsgütern zulässig: Funktionsgleichheit oder gleiche Warengattung; Bewertungsgruppe ist einheitlich zu bewerten, keine Übereinstimmung mit der tatsächlichen Verbrauchsfolge erforderlich.	Rz. 4 u. 5
Lifo bei Handelsware:	Sofern die individuellen Anschaffungskosten der Wirtschaftsgüter über EDV ohne Weiteres ermittelt werden können, ist Lifo unzulässig. Ausnahme: Erforderlichkeit von Programmerweiterung, Zuordnung von Anschaffungsnebenkosten, Kosten für manuellen Erfassungsaufwand in der Buchhaltung.	Rz. 6
Lifo bei ver- oder bearbeiteten Erzeugnissen:	Lifo ist auch bei Einsatz eines Warenwirtschaftssystems stets zulässig.	Rz. 7
Lifo bei verderblichen Vorräten:	Bei Haltbarkeit < 1 Jahr ist Lifo unzulässig.	Rz. 9
Maßgeblichkeit der Handelsbilanz:	Eigenständiges steuerliches Wahlrecht auf Ausübung unabhängig von der Handelsbilanz.	Rz. 10
Anwendungszeitraum:	In allen offenen Fällen.	Rz. 11

### AUTOREN



#### Ulrich Burkhardt

ist als Wirtschaftsprüfer und Steuerberater bei der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft ECOVIS Wirtschaftstreuhand GmbH in München tätig. Zu den Schwerpunkten seiner Tätigkeit gehören die Prüfung von Jahres- und Konzernabschlüssen, die internationale Rechnungslegung (IFRS) und Due Diligence. Er ist ebenso tätig als Verfasser von Fachbeiträgen zu diesen und weiteren Themen.



#### Thomas Müller

ist Steuerberater und Geschäftsführer der ARGUS TREUHAND Steuerberatungsgesellschaft mbH in München. Seine Tätigkeitsschwerpunkte sind die Vermögens- und Unternehmensnachfolgegestaltung sowie die Beratung gemeinnütziger Körperschaften. Er ist ebenso tätig als Verfasser von Fachbeiträgen zu diesen und weiteren Themen.



#### Carolin Bucherer

ist Steuerberaterin und Partnerin bei der Reitner & Bucherer Partnerschaft mbB Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Steuerberatungsgesellschaft in München. Schwerpunktmäßig ist sie u. a. tätig in den Bereichen der Besteuerung von Kapital- und Personengesellschaften.