

IFSt

SCHRIFT NR.
Berlin, März 2013

486

Die Lifo-Methode in Handels- und Steuerbilanz

Prof. Dr. Rainer Hüttemann
Dr. Carsten Meinert

In Medienkooperation mit

**DER
BETRIEB**

Zitiervorschlag:

Hüttemann/Meinert, Die Lifo-Methode in Handels- und Steuerbilanz,
IFSt-Schrift Nr. 486 (2013)

978-3-89737-031-9

15,00 Euro inkl. USt. zzgl. Versandkosten

© Institut Finanzen und Steuern e.V.

Gertraudenstraße 20, 10178 Berlin

In Medienkooperation mit DER BETRIEB

Einzelbezug über www.fachverlag-shop.de/ifst

E-Mail: kundenservice@fachverlag.de

Tel.: (0800) 0001637; Fax: (0800) 0002959

Abonnenten von DER BETRIEB wird ein Rabatt in Höhe
von 20 % eingeräumt.

IFSt

SCHRIFT NR.
Berlin, März 2013

486

Die Lifo-Methode in Handels- und Steuerbilanz

Prof. Dr. Rainer Hüttemann

Institut für Steuerrecht der Universität Bonn

Dr. Carsten Meinert

Richter, Köln

In Medienkooperation mit

**DER
BETRIEB**

Das Institut Finanzen und Steuern überreicht Ihnen
die IFSt-Schrift Nr. 486:

Die Lifo-Methode in Handels- und Steuerbilanz

Wozu dient die Lifo-Methode (*last in first out*) in der bilanziellen Gewinnermittlung? Handelt es sich (nur) um ein vereinfachendes Verfahren der Verbrauchsfolgefeststellung und Bewertung für das Vorratsvermögen oder auch um ein Instrument zur Verhinderung einer Scheingewinnbesteuerung? Von dieser Grundfrage nach Sinn und Zweck hängt die Klärung praktischer Anwendungsfragen dieser für die Bilanzierungspraxis eminent wichtigen Methode ab.

Die Anwendungsvoraussetzungen der Lifo-Methode für steuerbilanzielle Zwecke sind insbesondere durch ein Urteil des BFH aus dem Jahr 2000 unsicher geworden. Der BFH hatte hier aus dem Vereinfachungsnormzweck abgeleitet, dass die Anwendung der Lifo-Methode ausgeschlossen sein soll, wenn „Vorräte mit – absolut betrachtet – hohen Erwerbsaufwendungen in Frage stehen, die Anschaffungskosten ohne weiteres identifiziert und den einzelnen Vermögensgegenständen angesichts deren individueller Merkmale ohne Schwierigkeiten zugeordnet werden können.“ Die Anwendung der Lifo-Methode wurde in der Folge in Betriebsprüfungen zunehmend kritisch diskutiert. Zu einer ausreichenden öffentlichen Diskussion und auch Offenlegung der – uneinheitlichen – Haltung der Finanzverwaltung ist es bislang nicht gekommen; berichtet werden Fälle inoffizieller Abstimmungen, die allgemeinen Besteuerungsgrundsätzen widersprechen (§ 85 AO).

Dies war Anlass für das IFSt, erneut eine Schrift zu Anwendungsfragen der Lifo-Methode in Handels- und Steuerbilanz vorzulegen. Dem BFH-Urteil folgt sie zwar insoweit, als sie die Lifo-Methode teleologisch allein als Vereinfachungsmethode einordnet. Sie kommt allerdings auch zu dem Ergebnis, dass – anders als es die weit formulierten Aussagen des BFH über den Einzelfall hinaus vermuten lassen – der GoB-Vorbehalt und der Vereinfachungszweck der Anwendung der Lifo-Methode lediglich in Ausnahmefällen entgegenstehen können. Die Lifo-Methode ist folglich auch bei „höherwertigen“ Vermögensgegenständen grundsätzlich zulässig und wird auch durch die lediglich theoretische Möglichkeit einer Einzelbewertung auf Grund moderner Lagerungssysteme nicht ausgeschlossen.

INSTITUT FINANZEN UND STEUERN

Prof. Dr. Johanna Hey

Berlin/Köln, im März 2013

Inhaltsverzeichnis

I.	Anlass der Untersuchung	9
II.	Rechtsentwicklung	10
	1. Einführung	10
	2. Entwicklung der steuerrechtlichen Rechtsprechung	11
	3. Einführung der Preissteigerungsrücklage (§ 74 EStDV)	14
	4. Aktienrechtsreform 1965	16
	5. Lifo-Bewertung bei Edelmetallen (§ 74a EStDV)	17
	6. Bilanzrichtliniengesetz (BiRiLiG)	18
	7. Einführung der steuerlichen Lifo-Methode (§ 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG)	19
	8. Änderung des § 256 HGB durch das Bilanzrechts- modernisierungsgesetz	22
III.	Anwendung der Lifo-Methode im Handelsbilanzrecht	22
	1. Einzelbewertungsgrundsatz und Bewertungsvereinfachung	22
	a. Grundsatz der Einzelbewertung (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB)	22
	b. Ausnahmen vom Grundsatz der Einzelbewertung	24
	c. Einzelbewertungsgrundsatz und Bewertungsvereinfachung	25
	aa. Problemstellung	25
	bb. Gesetzlich geregelte Ausnahmen	26
	cc. Bewertungsvereinfachung und Wirtschaftlichkeitsgrundsatz	27
	dd. Sonstige Ausnahmefälle nach § 252 Abs. 2 HGB	28
	2. Gemeinschaftsrechtliche Vorgaben	29
	3. Festwertverfahren und Gruppenbewertung (§ 240 Abs. 3 und 4 HGB)	29
	a. Festwertverfahren (§ 240 Abs. 3 HGB)	29
	b. Exkurs: „Eiserner Bestand“ im Vorratsvermögen	31
	c. Gruppenbewertung mit dem gewogenen Durchschnittswert (§§ 256 S. 2, 240 Abs. 4 HGB)	33
	4. Verbrauchsfolgeverfahren (§ 256 S. 1 HGB)	35
	a. Allgemeines	35
	b. Fifo-Verfahren	36

c. Lifo-Verfahren	37
aa. Allgemeines	37
bb. Anwendungsformen der Lifo-Methode.....	37
cc. Praktische Auswirkungen und Regelungszweck	42
d. Sonstige Verfahren	45
5. Handelsrechtliche Voraussetzungen der Verbrauchsfolgemethoden	46
a. Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens.....	46
b. Gleichartigkeit und „annähernde“ Preisgleichheit	46
aa. Meinungsstand	46
bb. Stellungnahme	47
c. GoB-Vorbehalt	51
aa. Vereinbarkeit mit der Vierten Richtlinie	51
bb. Doppelte Funktion des GoB-Vorbehalts	52
6. Zulässigkeit einer vereinfachten Bewertung im Allgemeinen	53
a. Teleologische Einschränkung der vereinfachten Bewertung (BFH-Urteil vom 20.6.2000 – VIII R 32/98).....	53
b. Reaktionen im Schrifttum	55
c. Stellungnahme	56
aa. GoB-Vorbehalt als zutreffender Ausgangspunkt.....	56
bb. Wirtschaftlichkeits- und Wesentlichkeitsgrundsatz sind interpretationsbedürftig	56
cc. „Typische“ Anwendungsfälle zu eng gewählt	58
dd. Normzweck gebietet „Regel-Ausnahme-Verhältnis“	58
ee. Kritische Untersuchung der Ausschlusskriterien des BFH ..	60
ff. Mehrkosten der Einzelbewertung bei „individualisierbaren“ Vermögensgegenständen	63
gg. Vereinfachung in der HGB-Handelsbilanz trotz Durchschnittsbewertung im IFRS-Abschluss?	65
d. Ergebnis.....	66
7. Zulässigkeit der Lifo-Methode im Besonderen	67
a. Missbrauchsverbot und abweichende tatsächliche Verbrauchs- reihenfolge.....	67
aa. Meinungsstand	67
bb. Stellungnahme	68

b. Beschränkung auf Vorräte mit inflationsbedingten Preissteigerungen	70
c. Methodenwechsel und Stetigkeitsgebot	71
IV. Anwendung der Lifo-Methode im Steuerbilanzrecht	71
1. Einzelbewertung und Bewertungsvereinfachung in der Steuerbilanz	71
2. Steuerliche Voraussetzungen des Lifo-Verfahrens	76
a. § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG	76
b. Persönlicher Anwendungsbereich	77
c. Wirtschaftsgüter des Vorratsvermögens	78
d. Gleichartigkeit	79
e. Einschränkungen durch GoB-Vorbehalt	81
3. Lifo-Methode als steuerliches Instrument zur Verhinderung einer „Scheingewinnbesteuerung“?	84
a. Meinungsstand	84
b. Stellungnahme	87
4. Lifo als steuerliches Wahlrecht	90
5. Lifo und Niederstwert	96
6. Erstmalige Anwendung und Abweichung von der Lifo-Methode ..	101
7. Branchenbezogene Einzelfragen der Anwendung der Lifo-Methode	102
a. Automobilhandel	102
b. Chemische Industrie	104
c. Computergesteuerte Lagerverfahren	104
d. CO2-Emissionsberechtigungen	105
e. Fischverarbeitende Industrie	106
f. Fleischverarbeitende Industrie	106
g. Hausgeräteindustrie	107
h. Leicht verderbliche Waren und Saisonbetriebe	108
i. Mineralölwirtschaft	109
j. Pharmaindustrie	110
k. Sekundärrohstoff- und Entsorgungswirtschaft	110
l. Tabakindustrie	111
aa. Gruppenbildung	111

bb. Automatenverkauf	112
m. Textilindustrie	114
n. Unfertige oder fertige Erzeugnisse	114
o. Weinwirtschaft	115
p. Wertpapierhandel	116
q. Zwischenprodukte	117
V. Exkurs: Zulässigkeit der Lifo-Methode nach IFRS/IAS, US-GAAP und den Vorschlägen der EU-Kommission zur GKKB und zu einer geänderten Jahresabschluss-RL	119
1. IFRS/IAS	119
2. US-GAAP	121
3. GKKB	123
4. Entwurf einer neuen Jahresabschluss-RL	123
VI. Überlegungen de lege ferenda	124
1. Abschaffung des Lifo-Verfahrens in der Handelsbilanz und Fortführung in der Steuerbilanz	124
2. Gesetzliche Konkretisierung des Anwendungsbereichs der Lifo-Methode im Handelsrecht	128
3. Abkoppelung der steuerrechtlichen Lifo-Methode vom Handelsrecht	130
4. Ersatzlose Abschaffung des § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG	133
5. Alternative Instrumente zur steuerlichen Berücksichtigung von Preissteigerungen	136
6. Vergleichende Betrachtung	137
VII. Zusammenfassung der Ergebnisse	138
VIII. Literaturhinweise	141

I. Anlass der Untersuchung

Seit 1990 dürfen deutsche Unternehmen gleichartige Wirtschaftsgüter des Vorratsvermögens in der Steuerbilanz nach der sog. Lifo-Methode bewerten (*last in first out*). Dabei wird für Zwecke der Bewertung unterstellt, dass „*die zuletzt angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgüter zuerst verbraucht oder veräußert worden sind, soweit dies den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht*“ (§ 6 Abs. 1 Nr. 2a S. 1 EStG). Im handelsrechtlichen Jahresabschluss ist die Lifo-Methode in Deutschland schon seit den 50er-Jahren als zulässiges Bewertungsvereinfachungsverfahren anerkannt. Im Vergleich zur Bewertung mit dem gewogenen Durchschnittswert oder der Fifo-Methode (*first in first out*) führt eine Bewertung nach Lifo bei steigenden Preisen zu einem geringeren Ergebnisausweis. Die Lifo-Methode stellt deshalb aus Unternehmenssicht zugleich ein geeignetes Instrument zur Verhinderung einer Scheingewinnbesteuerung dar.

Die Anwendungsvoraussetzungen der Lifo-Methode in der Steuerbilanz – insbesondere die Reichweite des GoB-Vorbehalts – sind vor allem durch die Entscheidung des VIII. Senats des BFH vom 20.6.2000 unsicher geworden.¹ In diesem Urteil hat der BFH aus dem Vereinfachungszweck der Verbrauchsfolgeverfahren abgeleitet, dass die Anwendung der Lifo-Methode ausgeschlossen sein soll, wenn „*Vorräte mit – absolut betrachtet – hohen Erwerbsaufwendungen infrage stehen, die Anschaffungskosten ohne Weiteres identifiziert und den einzelnen Vermögensgegenständen angesichts deren individueller Merkmale ohne Schwierigkeiten zugeordnet werden können*“. Wenn man bedenkt, dass das Vorratsvermögen z.B. in den metallverarbeitenden Betrieben typischerweise aus hochwertigen Rohstoffen und Erzeugnissen besteht und EDV-gestützte Lagerungsverfahren es heute erlauben, den Anschaffungs- oder Herstellungsprozess der einzelnen Stücke zurückzuverfolgen, liegt die Frage nahe, ob die Zulässigkeit der Lifo-Methode nach den Grundsätzen des BFH-Urteils durch den technischen Fortschritt zunehmend infrage gestellt wird.²

Auf legislatorischer Ebene ist festzustellen, dass der deutsche Gesetzgeber zwar i.R.d. Bilanzrechtsmodernisierung bewusst am Lifo-Verfahren in der Handelsbilanz festgehalten hat, die Lifo-Methode aber auf internationaler und auch auf europäischer Ebene gegenwärtig eher kritisch beurteilt wird. So ist die Lifo-Bewertung des Vorratsvermögens nach IFRS nicht mehr zu-

¹ BFH v. 20.6.2000 – VIII R 32/98, BStBl. II 2001, 636.

² Dazu etwa *Henrichs*, Ubg 2011, 705; *Hildebrandt*, DB 2011, 1999.

lässig, und die aktuellen Vorschläge der Kommission für eine „Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB)“ vom 16.3.2011³ und für eine Richtlinie über den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen vom 25.10.2011⁴ sehen bislang – abweichend von Art. 40 Abs. 1 Vierte RL – keine Lifo-Bewertung des Vorratsvermögens vor; im Hinblick auf die Handelsbilanz hat sich hier allerdings politischer Widerstand geregt (vgl. Abschn. V. 4.).

Die vorstehenden Beobachtungen und die Tatsache, dass die Anwendungsvoraussetzungen der Lifo-Methode nach den Grundsätzen des BFH-Urteils vom 20.6.2000 auch in Betriebsprüfungen zunehmend kontrovers diskutiert werden, sind für das Institut Finanzen und Steuern Anlass gewesen, erneut eine IFSt-Schrift⁵ zu den Grundlagen und Anwendungsfragen der Lifo-Methode in Handels- und Steuerbilanz vorzulegen.

Die Untersuchung gliedert sich in sieben Abschnitte. Am Anfang soll zunächst die Rechtsentwicklung in Deutschland von der frühen Rechtsprechung des RFH bis zur Bilanzrechtsmodernisierung nachgezeichnet werden. Da die steuerrechtliche Lifo-Bewertung nach § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG auf den handelsrechtlichen Vorgaben aufbaut, wird in einem zweiten Teil eingehend zu den handelsrechtlichen Voraussetzungen des Lifo-Verfahrens nach § 256 S. 1 HGB Stellung genommen. In diesem Zusammenhang wird auch auf das BFH-Urteil vom 20.6.2000 einzugehen sein. Im Anschluss werden dann die steuerrechtlichen Voraussetzungen einer Lifo-Bewertung nach § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG näher untersucht, wobei auch ausgewählte branchenbezogene Anwendungsfragen behandelt werden. Ein rechtsvergleichender Rundblick, einige Überlegungen *de lege ferenda* und eine Zusammenfassung der Ergebnisse beschließen die Untersuchung.

II. Rechtsentwicklung

1. Einführung

Die Zulässigkeit der Lifo-Methode ist in Deutschland handelsrechtlich erstmals durch § 155 Abs. 1 S. 3 AktG 1965 anerkannt worden und heute in § 256 S. 1 HGB geregelt. Für Zwecke der steuerlichen Gewinnermittlung

³ KOM (2011) 121/4 endg.

⁴ KOM (2011) 684 endg.

⁵ Vgl. bereits die IFSt-Schriften Nr. 218 (1982) und Nr. 401 (2002).

ist die Lifo-Methode sogar erst seit 1990 mit der Einfügung des § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG 1990 zugelassen worden. Der deutsche Steuergesetzgeber hat damit die Lifo-Bewertung erst viel später anerkannt als z.B. das US-amerikanische Steuerrecht. Dort wurde es erstmals 1934 von einem Committee des American Petroleum Institutes auch für steuerliche Zwecke empfohlen und bereits im Revenue Act 1938 – zunächst begrenzt für die Gerberei- und Buntmetallindustrie – steuerlich zugelassen und ein Jahr später aus Gründen der steuerlichen Gleichbehandlung auf andere Industriezweige ausgedehnt.⁶

Die im Vergleich zu den USA vergleichsweise späte gesetzliche Verankerung der Lifo-Methode im deutschen Handels- und Steuerbilanzrecht darf aber nicht den Blick darauf verstellen, dass Fragen der Vorratsbewertung nach bestimmten Verbrauchsfolgen bereits seit den 20er-Jahren auch in Deutschland diskutiert worden sind. So bestand schon vor der Einfügung des § 155 Abs. 1 S. 3 AktG im handelsrechtlichen Schrifttum der 50er-Jahre Einigkeit über die grundsätzliche Zulässigkeit von Verbrauchsfolgeverfahren im handelsrechtlichen Jahresabschluss.⁷ Hingegen war die steuerrechtliche Zulässigkeit einer Verbrauchsfolgebewertung des Umlaufvermögens in der steuerrechtlichen Rechtsprechung des RFH zunächst umstritten, wurde aber in der Nachkriegszeit bis zur Einführung des § 74a EStDV bzw. des § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG grundsätzlich verneint. Im Weiteren soll die Rechtsentwicklung in Deutschland kurz nachgezeichnet werden.

2. Entwicklung der steuerrechtlichen Rechtsprechung

Die steuerrechtliche Zulässigkeit einer Lifo-Bewertung wird – ohne den Begriff „Lifo“ zu verwenden – erstmals in den RFH-Urteilen vom 13.6.1928⁸ und 13.12.1928 angesprochen,⁹ in denen der RFH über die Ermittlung des Veräußerungsgewinns bei Wertpapierverkäufen zu entscheiden hatte. Während der RFH im Urteil vom 13.6.1928 betreffend Wertpapiere des Privatvermögens – offenbar mit Blick auf die dreimonatige Spekulationsfrist – noch verlangte, dass dem Veräußerungsgeschäft zwingend „der Anschaffungspreis des nächsten vorausgegangenen Anschaffungsgeschäfts gegenüberge-

⁶ *Schönfeld/Holzer*, ZfB 1965, 472, 491 f. Vgl. auch *Hax*, Die Substanzerhaltung der Betriebe, 1957, 139.

⁷ *ADS*, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, 3. Aufl. 1957, § 133 Rz. 106; *GroßkommAktG-Mellerowicz*, 2. Aufl. 1961, § 133 Anm. 11.

⁸ RFH v. 13.6.1928 – VI A 593/28, RStBl. 1928, 328 f.

⁹ RFH v. 13.12.1928 – VI A 899/28, RStBl. 1929, 136.

stellt wird“ (dies entspräche der Lifo-Methode), bejahte der RFH in der Entscheidung vom 13.12.1928 betreffend Wertpapiere des Betriebsvermögens sogar ein Wahlrecht des Kaufmanns hinsichtlich der Zuordnung. Es komme nicht darauf an, welche Stücke tatsächlich geliefert werden, „sondern nur darauf, welchen Ankauf der Kaufmann als realisiert ansehen will und in seinen Büchern als realisiert behandelt“. Allerdings hat der Senat offengelassen, ob eine solche Zuordnung buchhalterisch im Voraus getroffen werden muss. Ohne eine Zuordnung könne „bei Wertpapieren, die ja anders als Waren dem Verderbe nicht ausgesetzt sind, nur angenommen werden, dass bei jedem Verkaufe die zuletzt angeschafften Wertpapiere als verkauft zu gelten haben“ (was ebenfalls der Lifo-Methode entsprechen würde).

Diese Rechtsprechung, die auch später noch zugunsten der Lifo-Methode angeführt worden ist,¹⁰ hat der RFH in der Folge nicht fortgeführt. Zwar hat der RFH gegen eine Sammel- oder Gruppenbewertung bei gleichartigen Waren und Vorräten (z.B. Holzbestände) keine Einwände erhoben, solange sich wegen der Gleichartigkeit der „angesetzte Durchschnittspreis überschlägig ermitteln lasse“.¹¹ Ferner erlaubte der RFH für einen stets etwa in gleicher Höhe benötigten Bestand an Wirtschaftsgütern (z.B. kurzlebige Werkzeuge) den Ansatz eines Festwerts mit der Folge, dass einerseits Absetzungen für Abnutzungen unterbleiben und andererseits Ersatzbeschaffungen als laufende Unkosten behandelt werden.¹² Mit Urteil vom 19.10.1938¹³ lehnte der RFH den Ansatz eines Festwerts im Sinne eines „Eisernen Bestands“ bei Warenvorräten (hier: Großhandel für Bergwerksprodukte) jedoch kategorisch ab. Vielmehr müsse als Anschaffungspreis für die im Bestand zum Stichtag einheitlich zu bewertenden Sachen „zunächst der neueste Anschaffungspreis gelten, soweit die neueste Anschaffung mengenmäßig dem vorhandenen Bestand entspricht“. Nach Ansicht des Senats war somit im Ergebnis zwingend die Fifo-Methode anzuwenden. Eine Begründung für diese von den früheren Urteilen aus 1928 abweichende Sichtweise lässt das Urteil indes vermissen.¹⁴

¹⁰ Vgl. etwa *Spitaler*, *StuW* 1948, 379.

¹¹ So RFH v. 5.7.1933 – VI A 1756/32, *RStBl.* 1933, 763; zur Durchschnittsbewertung als zulässiges Schätzungsverfahren vgl. auch RFH v. 30.3.1927 – VI A 108/27, *RFHE* 21, 62; vgl. auch *Blümich*, *EStG*, 5. Aufl. 1943, § 6 Anm. 9.

¹² Vgl. RFH v. 16.12.1937 – VI A 588/35, *RStBl.* 1937, 272; siehe auch Urteil des RFH v. 19.12.1934 – I A 108/33, *RStBl.* 1935, 675, betreffend Eisenbahnanlagen.

¹³ RFH v. 19.10.1938 – VI 593/38, *RStBl.* I 1939, 26.

¹⁴ Vgl. auch die Kritik von *Spitaler*, *StuW* 1948, 379.

Es dauerte weitere zehn Jahre, bis der Oberste Finanzgerichtshof (OFH) Gelegenheit erhielt, sich vor dem Hintergrund der Währungsumstellung zur Bewertung von Warenbeständen zu äußern. In seinem Gutachten vom 3.6.1949 stellte der OFH¹⁵ allgemein fest, dass weder das Lifo-Verfahren noch das Fifo-Verfahren „mit dem geltenden deutschen Einkommensteuerrecht vereinbar“ seien. Er begründete dies damit, dass der Lifo-Ansatz bei fallenden Preisen zu einem über dem Teilwert liegenden Wert führen könne, was gegen § 133 Ziff. 3 AktG verstoßen würde. Diese Begründung ist im Schrifttum¹⁶ zu Recht kritisiert worden, weil auch bei Anwendung des Lifo-Verfahrens das strenge Niederstwertprinzip zu beachten ist, sodass eine Überschreitung der Teilwerte mithin ausgeschlossen ist. Abweichend vom RFH-Urteil vom 19.10.1938¹⁷ ließ der OFH allerdings – unter Hinweis auf den von *Schmalenbach* vertretenen Begriff der „gebundenen Vorräte“ – die Bildung eines „Eisernen Bestands“ für solche Güter des Vorratsvermögens zu, die „anlageähnliche“ Eigenschaften haben: Dazu sollte der Mindestbestand an Waren (insbesondere Rohstoffen) zu rechnen sein, der notwendig ist, um die reibungslose Fortführung des Betriebs bis zum Eingang von Ersatzgütern unter gemeingewöhnlichen Verhältnissen zu sichern.

Das Gutachten des OFH stieß in Kreisen der Finanzverwaltung zunächst auf Widerspruch, da die Gemeinsame Steuer- und Zollabteilung der britischen Zone mit Erlass vom 8.10.1948 auf Drängen der Wirtschaftsvereinigung Nichteisen (NE-)Metalle die Anwendung der Lifo-Methode unter bestimmten Voraussetzungen (Gleichartigkeit, keine Beschaffenheitsveränderung durch Lagerung, Unmöglichkeit des Identitätsnachweises) wieder zugelassen hatte¹⁸. Indes wurde die Anwendung der Lifo- und Fifo-Methode unter Bezugnahme auf das OFH-Gutachten durch Abschn. 52 Abs. 2 der Einkommensteuerrichtlinien (EStR) II/1948 und 1949¹⁹ untersagt und für solche vertretbaren Gegenständen des Vorratsvermögens, bei denen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht mehr einwandfrei feststellbar sind, die Durchschnittsbewertung vorgeschrieben. In Abschn. 52 Abs. 2 der EStR 1951²⁰ wurde dann eine Anwendung der Lifo-Methode für den (Aus-

¹⁵ OFH-Gutachten v. 3.6.1949 – I D 2/49, Entscheidungen und Gutachten des Reichsfinanzhofs und des Obersten Finanzhofs, Bd. 54, 338.

¹⁶ IFSt-Schrift Nr. 218 (1982), 41 f.

¹⁷ RFH v. 19.10.1938 – VI 593/38, RStBl. I 1939, 26.

¹⁸ Gem S 2130 – 189/St 1 A, DB 1948, 431.

¹⁹ Vgl. Steuerblatt NRW 1950, 319, 339.

²⁰ BStBl. I 1952, 289, 319.

nahme-)Fall erlaubt, dass der Steuerpflichtige glaubhaft macht, dass diese Verbrauchsreihenfolge den tatsächlichen Verhältnissen in seinem Betrieb entspricht.

3. Einführung der Preissteigerungsrücklage (§ 74 EStDV)

In Reaktion auf die durch die Korea-Krise²¹ ausgelösten Preissteigerungen bei Importwaren ermächtigte der Gesetzgeber die Bundesregierung durch das Steuerneuordnungsgesetz vom 16.12.1954 in § 51 Abs. 2 Ziff. 2b EStG 1955²², Steuererleichterungen für entstandene Preissteigerungen durch Rechtsverordnung zu gewähren. Im Vorfeld der Gesetzesänderung war erwogen worden, den Preissteigerungen und den dadurch ausgelösten Scheingewinnen durch Zulassung einer eisernen Bestands- oder Lifo-Bewertung zu begegnen. Nach der Gesetzesbegründung²³ nahm man von der eisernen Bestandsbewertung jedoch Abstand, weil dieser Begriff noch zu wenig umrissen sei und auch mit dem Handelsrecht abgestimmt werden müsste; die Entwicklung der Rechtsprechung sei abzuwarten. Die Einführung des Lifo-Verfahrens sei nicht möglich, da hierzu eine wesentliche Änderung des Handelsrechts Voraussetzung wäre. Auch im Finanzausschuss sind beide Methoden eingehend geprüft, aber abgelehnt worden.²⁴ Der Verordnungsgeber machte von der Ermächtigung mit § 74 EStDV 1955²⁵ Gebrauch, der folgende Regelung enthielt:

„Steuerpflichtige, die den Gewinn aufgrund ordnungsmäßiger Buchführung nach § 5 des Gesetzes ermitteln, können für die Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, halbfertigen Erzeugnisse und Waren, die vertretbare Wirtschaftsgüter sind und deren Börsen- oder Marktpreis (Wiederbeschaffungspreis) am Schluß des Wirtschaftsjahres gegenüber dem Börsen- oder Marktpreis (Wiederbeschaffungspreis) am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres um mehr als 10 vom Hundert gestiegen ist, im Wirtschaftsjahr der Preissteigerung eine den steuerlichen Gewinn mindernde Rücklage für Preissteigerungen nach Maßgabe der Absätze 2 bis 5 bilden.“

²¹ Vgl. BT-Drucks. 2/481, 99.

²² BGBl. I 1954, 441, 465.

²³ BT-Drucks. 2/481, 100.

²⁴ BT-Drucks. 2/961, 10.

²⁵ BGBl. I 1955, 756, 772.

Die Einführung der Preissteigerungsklausel nahm der BFH in seinem Urteil vom 1.3.1955²⁶ zum Anlass, die vom OFH anerkannte eiserne Bestandsbewertung ab dem 1.1.1955 zu untersagen. Die wirtschaftlichen Voraussetzungen für die Bildung eines Eisernen Bestands seien durch Einführung des § 51 Abs. 2 Ziff. 2b EStG 1955 weggefallen, da der Gesetzgeber das Wirtschaftsproblem der Preisschwankungen nunmehr in einem bestimmten Sinn und ohne Einschränkungen geregelt habe. Als Folge dieser Rechtsprechung strich die Finanzverwaltung durch R 36 EStR 1955²⁷ die ursprünglich in Abschn. 52 Abs. 2 eingeräumte Möglichkeit zur eisernen Bestandsbewertung und forderte die Auflösung der „Eisernen Bestände“.²⁸ Die Ausführungen zur Lifo-Methode wurden aus Abschn. 52 Abs. 2 EStR 1951 in R 36 Abs. 2 EStR 1955 übernommen und bis zur Neufassung der EStR 1990²⁹ beibehalten.

Lediglich für den Sonderfall des sog. Umlaufmetallstocks hat der BFH im Wege einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise die Realisation stiller Reserven eingeschränkt. Im Urteil vom 17.5.1952³⁰ befand der BFH, dass der reine (Aus-)Tausch von Wirtschaftsgütern im Wege der Ersatzbeschaffung bei Umarbeitungsgeschäften – d.h. solchen, bei denen das produzierende Unternehmen das verarbeitete Metall vom Besteller zurückerhält – grundsätzlich keine Realisation begründe. An dieser Beurteilung hat der BFH im Gutachten vom 26.8.1960³¹ festgehalten: Sofern es sich um reine Umarbeitungsgeschäfte handelt, lehnte der BFH – trotz zwischenzeitlicher Einführung der Preissteigerungsrücklage – unter Hinweis auf sein Urteil vom 17.5.1952 eine Realisation stiller Reserven ab. Im Fall eines sog. Vollpreisgeschäfts, bei dem der Besteller kein Metall anliefert, sei eine Festwertbewertung hingegen nicht erlaubt, weil der Umlaufmetallstock dann dem umlaufenden Betriebsvermögen zuzurechnen sei. Auch die vom RFH im Urteil vom 13.6.1928 geforderte Lifo-Bewertung sei nicht zulässig, weil sie über den vom RFH entschiedenen Sonderfall nicht allgemein angewendet werden könne. Viel-

²⁶ BFH v. 1.3.1955 – I 140/52 U, BStBl. III 1955, 144 ff. Vgl. auch BFH v. 3.3.1955 – IV 203/53 U, BStBl. III 1955, 222 ff.

²⁷ BStBl. I 1956, 81, 99 f.

²⁸ Vgl. hierzu auch IFSt-Schrift Nr. 218 (1982), 37.

²⁹ Geändert durch die allgemeine Verwaltungsvorschrift über die Änderung der Einkommensteuer-Richtlinien 1987 (EStÄR 1990), BStBl I 1990, Sondernummer 1.

³⁰ BFH v. 17.5.1952 – I 4/52 U, BStBl. III 1952, 208.

³¹ Gutachten des BFH v. 26.8.1960 – I D 1/59 U, BStBl. III 1961, 31 ff.

mehr müsse bei der Vermischung und Vermengung von Gegenständen des Umlaufvermögens stets ein Durchschnittswert gebildet werden.

Seine ablehnende Haltung gegenüber den Verbrauchsfolgeverfahren hat der BFH sodann noch einmal mit Urteil vom 15.2.1966³² bestätigt: Der Kaufmann habe – entgegen dem RFH-Urteil vom 13.12.1928 – bei sammelverwahrten Wertpapieren kein Wahlrecht, welches Papier er als verkauft ansehen will. Sofern infolge Vermischung gattungsgleicher Sachen Unklarheiten bezüglich der tatsächlichen Anschaffungskosten bestehen, müsse der Anschaffungspreis der Einzelsache geschätzt werden. Ohne sonstige Anhaltspunkte sei dabei der Durchschnittswert der zutreffende Schätzungsmaßstab.

4. Aktienrechtsreform 1965

Abweichend von der steuerrechtlichen Entwicklung hat der Gesetzgeber der Aktienrechtsreform 1965 die Anwendung von Verbrauchsfolgeverfahren im handelsrechtlichen Jahresabschluss durch § 155 Abs. 1 S. 3 AktG 1965³³ ausdrücklich erlaubt. Die Vorschrift lautete:

„Soweit es den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht, kann für den Wertansatz gleichartiger Gegenstände des Vorratsvermögens unterstellt werden, daß die zuerst oder daß die zuletzt angeschafften oder hergestellten Gegenstände zuerst oder in einer sonstigen bestimmten Folge verbraucht oder veräußert worden sind.“

Die Regelung wurde erst aufgrund der Beratungen des Rechtsausschusses eingefügt, der mit seinen weitreichenden Änderungen des Gesetzesentwurfs die Intention verfolgte, stille Reserven abzuschaffen und „auf das amerikanische System“ umzuschalten.³⁴ Die Zulassung der Bewertungsmethoden für „gleichartige“ Gegenstände bringe zum Ausdruck, dass es sich nicht um genau gleiche Gegenstände zu handeln brauche. Der GoB-Hinweis sollte „Missbräuche“ verhindern,³⁵ löste allerdings schon bald eine intensive Dis-

³² BFH v. 15.2.1966 – I 95/63, BStBl. III 1966, 274.

³³ Aktiengesetz vom 6.9.1965, BGBl. I 1965, 1089, 1127.

³⁴ Vgl. Bericht des Abgeordneten *Wilhelmi*, in: Bericht von der 187. Sitzung des 4. Deutschen Bundestages am 25.5.1965, Stenographische Berichte, Bd. 59, 9377, 9404.

³⁵ Vgl. zu BT-Drucks. IV/3296, 31.

kussion im Fachschrifttum aus.³⁶ Neben den Verbrauchsfolgeverfahren betreffend das Vorratsvermögen hatte der Rechtsausschuss auch über einen Antrag auf Einführung einer „Anlagenerhaltungsrücklage“ zur Vermeidung von Substanzausschüttungen betreffend das Anlagevermögen zu entscheiden. Diesen lehnte er ab, weil i.R.d. Aktienrechtsreform keine Entscheidung mit solcher steuerlicher Tragweite getroffen werden könne. Dem berechtigten Anliegen der Substanzerhaltung sei insoweit vielmehr durch die Bildung freier Rücklagen nach § 55 AktG-E 1965 Rechnung zu tragen.

Die Einführung des § 155 Abs. 1 S. 3 AktG 1965 änderte nach wohl allgemeiner Ansicht wegen des steuerrechtlichen Bewertungsvorbehalts nichts an der steuerrechtlichen Unzulässigkeit der Verbrauchsfolgeverfahren. So hat etwa die Bundesregierung in den Beratungen des ESt-Änderungsgesetzes vom 16.5.1969 zur Neufassung des § 5 EStG³⁷ ausgeführt: „*In seinem materiellen Gehalt unberührt bleibt der steuerliche Vorbehalt, wonach handelsrechtliche Bewertungsvorschriften nur insoweit gelten, als das Steuerrecht keine andere Bewertung vorschreibt. Zu den steuerrechtlich nicht verbindlichen handelsrechtlichen Bewertungsvorschriften rechnet [...] insbesondere auch § 155 Abs. 1 Satz 3 AktG [...]*“.

5. Lifo-Bewertung bei Edelmetallen (§ 74a EStDV)

Ende der 70er-Jahre entstand erneut steuerpolitischer Handlungsbedarf, weil es im letzten Drittel des Jahres 1979 zu erheblichen Preissteigerungen bei Edelmetallen gekommen war und diese in nur geringem Umfang durch die Preissteigerungsrücklage aufgefangen werden konnten.³⁸ In Reaktion hierauf wurde zunächst im Billigkeitswege zugelassen, dass Unternehmen der edelmetallbe- und -verarbeitenden Industrie in der Bilanz zum 31.12.1980 eine den steuerlichen Gewinn mindernde besondere Rücklage bilden durften, sofern für sie nicht wegen der Art der Lagerung die Bewertung nach der Lifo-Methode zugelassen war.³⁹ Fünf Jahre später wurde die Regelung durch die Einführung von § 51 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. z EStG durch das Steuerbe-

³⁶ Vgl. u.a. *Döllerer*, BB 1965, 1405, 1412; *Görres*, BB 1966, 264 f.; *Kamprad*, DB 1967, 875, 875 f.; *Kropff*, WPg 1966, 369, 376 ff.; *Langen*, BB 1966, 551 f.

³⁷ BT-Drucks. V/3187, 4.

³⁸ *Gasper*, Die Lifo-Bewertung: Zielsetzung, GoB-Konformität, Verfahren, 1995, 62.

³⁹ Erlass des FinMin NRW vom 10.6.1981 – S 1915 – 8 – VC3, DStZ/E 1981, 211, und des FinMin Nds vom 15.4.1981 – S 2174 – 41 – 311, DB 1981, 1259, 1259 f. sowie des FinMin Nds vom 14.4.1983 – S 2174 – 41311, DB 1983, 913.

reinigungsgesetz 1985⁴⁰ ersetzt⁴¹ und dem Lifo-Verfahren auf diesem Weg zu einer steuerlichen Renaissance verholfen. Mit der Norm schuf der Gesetzgeber die Ermächtigung, eine Lifo-Bewertung bei Wirtschaftsgütern des Vorratsvermögens für den Wertansatz von Gold, Silber, Platin und Palladium zuzulassen, soweit dies den GoB entspricht und eine Bearbeitung im eigenen Betrieb stattfindet. Für den Fall, dass der Steuerpflichtige Lifo wählt, sollten nach S. 2 der Norm die Bildung der Preissteigerungsrücklage ausgeschlossen und bereits gebildete Rücklagen aufzulösen sein. Die Ermächtigung wurde durch § 74a EStDV ausgefüllt, der gem. § 85 Abs. 4a EStDV erstmals auf Wirtschaftsjahre anzuwenden war, die nach dem 31.12.1984 endeten. Durch das Steuerbereinigungsgesetz 1986⁴² wurde der Anwendungsbereich auf Rhodium und Kupfer ausgedehnt.

6. Bilanzrichtliniengesetz (BiRiLiG)

Infolge des Bilanzrichtliniengesetzes (BiRiLiG) vom 19.12.1985⁴³ kam es zeitgleich mit der Einführung des § 74a EStDV auch zu einer handelsrechtlichen Neuregelung. Das BiRiLiG diente der Umsetzung der 4. EG-Richtlinie (Bilanzrichtlinie),⁴⁴ mit der die externen Rechnungslegungsvorschriften von Kapitalgesellschaften in der EG harmonisiert werden sollten.⁴⁵ Die Richtlinie räumte den Mitgliedstaaten in Art. 40 Abs. 1 folgendes Wahlrecht ein:

„Die Mitgliedstaaten können zulassen, daß die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gleichartiger Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens sowie alle beweglichen Vermögensgegenstände einschließlich der Wertpapiere nach den gewogenen Durchschnittswerten oder aufgrund

⁴⁰ Steuerbereinigungsgesetz 1985 vom 14.12.1984, BGBl. I 1984, 1493.

⁴¹ Im Bericht des Finanzausschusses vom 14.11.1984 (BT-Drucks. 10/2370, 13) heißt es dazu: *„Durch eine weitere Ermächtigung wird die nach großen Preisschwankungen bei Edelmetallen zunächst im Erlaßwege ausnahmsweise zugelassene Bewertung nach der Lifo-Methode sanktioniert. Es bestand keine Absicht des Ausschusses darüber hinaus auf evtl. Rechtsmittelverfahren Einfluß zu nehmen, die sich grundsätzlich mit der steuerrechtlichen Zulässigkeit des Lifo-Verfahrens entsprechend dem Handelsrecht auseinandersetzen.“*

⁴² Steuerbereinigungsgesetz 1986 vom 19.12.1985, BGBl. I 1985, 2436.

⁴³ BGBl. I 1985, 2355; BStBl. I 1985, 704.

⁴⁴ 78/660/EWG vom 25.7.1978, ABl. EG 1978 Nr. L 222, 11.

⁴⁵ *Gasper*, Lifo-Bewertung, 38.

des „First in – First out (Fifo)“- oder „Last in – First out (Lifo)“-Verfahrens oder eines vergleichbaren Verfahrens berechnet werden.“

Von dieser Ermächtigung machte der deutsche Gesetzgeber nur insoweit Gebrauch, als er die Regelung des § 155 Abs. 1 S. 3 AktG 1965 nahezu wortgleich in § 256 S. 1 HGB⁴⁶ übernahm und lediglich das Wort „Gegenstände“ durch „Vermögensgegenstände“ ersetzte. In der Begründung des Gesetzentwurfs heißt es hierzu:

„Die Verbrauchsfolgeverfahren nach Absatz 2 Satz 2 entsprechen § 155 Abs. 1 Satz 3 AktG. Von der Möglichkeit, diese Verfahren für alle beweglichen Wirtschaftsgüter einschließlich der Wertpapiere zuzulassen, wurde nicht Gebrauch gemacht, weil ein Bedürfnis offenbar nicht besteht.“

Eine Änderung der steuerlichen Rechtslage sollte damit nicht verbunden sein, denn im Bericht des Rechtsausschusses heißt es zu § 256: *„[...] die Verbrauchsfolgeverfahren werden in Fortführung des geltenden Rechts für das Vorratsvermögen zugelassen. Das geltende Recht wird nicht geändert, weil sonst der Grundsatz der steuerneutralen Umsetzung gefährdet werden könnte.“*⁴⁷

7. Einführung der steuerlichen Lifo-Methode (§ 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG)

Mit dem StReformG 1990⁴⁸ wurde das Lifo-Verfahren schließlich auch für die steuerliche Gewinnermittlung durch § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG 1990 allgemein erlaubt:

„Steuerpflichtige, die den Gewinn nach § 5 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, diese Verbrauchs- oder Veräußerungsfolge auch für den Wertansatz in der

⁴⁶ Im Gesetzentwurf (vgl. BT-Drucks. 317/10, 15) war die Regelung noch – gemeinsam mit der Regelung über die Durchschnittsbewertung – in § 266 Abs. 2 unter der Überschrift „Bewertungsvereinfachungsverfahren“ verortet.

⁴⁷ BT-Drucks. 10/4268, 102.

⁴⁸ Steuerreformgesetz 1990 vom 25.7.1988, BGBl. I 1988, 1093.

handelsrechtlichen Jahresbilanz unterstellt wird und kein Bewertungsabschlag nach § 51 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe m vorgenommen wird.“

Gem. § 52 Abs. 7 S. 1 EStG 1990 war die Lifo-Methode erstmals für Wirtschaftsjahre anwendbar, die nach dem 31.12.1989 endeten. Aufgrund des WoBauFG vom 22.12.1989⁴⁹ wurde der Satzbestandteil „*diese Verbrauchs- oder Veräußerungsfolge auch für den Wertansatz in der handelsrechtlichen Jahresbilanz unterstellt wird*“ jedoch bereits mit Inkrafttreten der Neuregelung wieder gestrichen, weil zwischenzeitlich in § 5 Abs. 1 S. 2 EStG das Erfordernis der formellen Maßgeblichkeit aufgenommen worden war. Zugleich wurde der Buchwert statt des Durchschnittswerts als steuerlicher Ausgangswert bei erstmaliger Lifo-Anwendung zugelassen.⁵⁰ Zur Einführung der Lifo-Methode wird in der Begründung des Gesetzentwurfs der Fraktionen der CDU/CSU und FDP⁵¹ u.a. ausgeführt:

„Das Problem der Scheingewinnbesteuerung ist durch die Preissteigerungsrücklage für den Fall lang anhaltender Preissteigerungen nicht gelöst worden, da die Rücklage spätestens nach 6 Jahren gewinnerhöhend aufgelöst werden muß. Für bestimmte Edelmetalle und Kupfer wurde die Lifo-Methode daher auch für das Steuerrecht bereits in § 51 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe z EStG i.V.m. § 74a EStDV zugelassen. Die mit der Gesetzesänderung vorgesehene allgemeine Einführung der Lifo-Methode im Steuerrecht soll dem Problem der Scheingewinnbesteuerung auch bei anderen Wirtschaftszweigen abhelfen. Mit der allgemeinen Zulassung der Lifo-Methode im Steuerrecht wird darüber hinaus eine weitere Angleichung an das Handelsrecht erreicht. Um sicherzustellen, daß ein Wechsel in die weiterhin zulässige Durchschnittsbewertung nicht willkürlich möglich ist, soll ein Methodenwechsel von der Zustimmung des Finanzamts abhängig gemacht werden. Auf das Instrument der Preissteigerungsrücklage und die Sonderregelung der Lifo-Methode für bestimmte Edelmetalle und Kupfer kann mit der allgemeinen Einführung der Lifo-Bewertung im Steuerrecht verzichtet werden.“

⁴⁹ Gesetz zur steuerlichen Förderung des Wohnungsbaus und zur Ergänzung des Steuerreformgesetzes 1990 (Wohnungsbauförderungsgesetz – WoBauFG) vom 22.12.1989, BGBl. I 1989, 2408.

⁵⁰ Vgl. auch HHR-Richter, § 6 Rz. 1122b.

⁵¹ BT-Drucks. 11/2157, 140.

Im ersten Bericht des Finanzausschusses⁵² heißt es hierzu u.a.:

„Der Ausschuß übernimmt die generelle Zulassung des Lifo-Verfahrens im Ertragssteuerrecht als Bewertungsvereinfachung, die im Handelsrecht bereits seit langem anerkannt ist. Dieses Bewertungsverfahren ermöglicht es, die Einkaufs- und Verkaufspreise zeitnah zu verrechnen. Die Besteuerung eines preissteigerungsbedingten Scheingewinns wird dadurch vermieden, so daß auf die Preissteigerungsrücklage verzichtet werden kann. Der Vereinfachungseffekt der Lifo-Methode ist um so stärker, je größer die Gruppen sind, in denen die jeweils gleichartigen Wirtschaftsgüter zusammengefaßt sind. Entsprechend einem in der Anhörung vorgetragenen Anliegen geht der Ausschuß davon aus, daß bei der Gruppenbildung in der Praxis nicht kleinlich verfahren wird.“

Die in der Regelung vollzogene Bezugnahme auf § 51 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe m betrifft den Importwarenabschlag für Wirtschaftsgüter ausländischer Herkunft, deren Preis auf dem Weltmarkt wesentlichen Schwankungen unterliegt (§ 80 EStDV). Im Rahmen des Steuerreformgesetzes 1990 wurde er von 20 auf 10 % der Anschaffungskosten abgesenkt, womit man dem Umstand Rechnung trug, „dass die Lifo-Bewertungsmethode langfristig eine niedrigere Bewertung des Vorratsvermögens ermöglicht“.⁵³ Mit Einführung der Lifo-Methode wurde zudem das Auslaufen der Preissteigerungsrücklage nach § 74 EStDV bestimmt.⁵⁴ I.R.d. Neufassung der EStR 1990⁵⁵ hat die Finanzverwaltung gleichzeitig einen Abschn. 36a eingeführt, der sich ausschließlich mit den Anwendungsvoraussetzungen der Lifo-Methode befasst. Durch das StEntlG 1999/2000/2002 vom 24.3.1999⁵⁶ hat der Gesetzgeber die Formulierung „und kein Bewertungsabschlag nach § 51 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe m vorgenommen wird“ infolge der generellen Abschaffung des Importwarenabschlages (§ 80 EStDV) aufgehoben. In den EStR 2005⁵⁷ wurde die Regelung des Abschn. 36a schließlich in R 6.9 umbenannt, in der sie bis heute erhalten geblieben ist.

⁵² BT-Drucks. 11/2536, 47.

⁵³ BT-Drucks. 11/2536, 47.

⁵⁴ Vgl. hierzu HHR-Richter, § 6 Rz. 1122b.

⁵⁵ Bekanntmachung der Neufassung der Einkommensteuer-Richtlinien (EStR 1990) vom 10.11.1990, BStBl. I Sondernummer 4/1990.

⁵⁶ Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 vom 24.3.1999, BGBl. I 1999, 402.

⁵⁷ Vom 16.12.2005, BStBl. I 2005, Sondernummer 1/2005.

8. Änderung des § 256 HGB durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz

Durch das BilMoG⁵⁸ sind in § 256 HGB die Wörter „*oder in einer sonstigen bestimmten Folge*“ gestrichen worden. Im handelsrechtlichen Jahresabschluss sind also nur noch das Fifo- und das Lifo-Verfahren zulässig, was im Referentenentwurf damit begründet wird, dass die Änderung der besseren Vergleichbarkeit der handelsrechtlichen Jahresabschlüsse diene. Der weitergehenden Forderung einer Beschränkung der Bewertungsvereinfachungsverfahren auf die Bewertung mit dem gewogenen Durchschnitt werde, obwohl diese Bewertungsmethode einer den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage am nächsten komme, allerdings nicht gefolgt, weil steuerlich sowohl Lifo- als auch Durchschnittsbewertung zulässig seien. Der Regierungsentwurf⁵⁹ hat diese Begründung nahezu wortgleich übernommen.

III. Anwendung der Lifo-Methode im Handelsbilanzrecht

1. Einzelbewertungsgrundsatz und Bewertungsvereinfachung

a. Grundsatz der Einzelbewertung (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB)

Nach § 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB sind die Vermögensgegenstände und Schulden einzeln zu bewerten. Der Einzelbewertungsgrundsatz ist Ausfluss des Prinzips der „*einzelobjektbezogenen Betrachtung*“.⁶⁰ Er fordert „*die Betrachtung des jeweils kleinsten Sachverhalts, der nach der Verkehrsanschauung als selbständig realisier- und bewertbar angesehen wird*“.⁶¹ Der Einzelbewertungsgrundsatz knüpft an den Grundsatz der Einzelbilanzierung an, der in § 240 Abs. 1 HGB verankert ist. Danach hat der Kaufmann zu Beginn seines Handelsgewerbes (und für den Schluss eines jeden Geschäftsjahrs) die „*einzelnen Vermögensgegenstände und Schulden*“ mit ihrem Wert anzugeben.

⁵⁸ Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz) vom 25.5.2009, BGBl. I 2009, 1102.

⁵⁹ BT-Drucks. 16/10067, 61 f. bzw. BR-Drucks. 344/08, 133 f.

⁶⁰ Eingehend *Meinert*, Die Bildung objektübergreifender Bewertungseinheiten nach Handels- und Steuerrecht, 2010, 26 ff.

⁶¹ So *Christiansen*, DStZ 1995, 385.

Ferner wird der Einzelbewertungsgrundsatz durch das Saldierungsverbot des § 246 Abs. 2 HGB ergänzt.⁶²

Zweck des Einzelbewertungsgrundsatzes ist die Objektivierung der handelsrechtlichen Rechnungslegung im Sinne einer „möglichst genauen und intersubjektiv nachprüfaren Wertzuordnung“.⁶³ Ferner soll durch die Einzelbewertung verhindert werden, dass unrealisierte Gewinne in die Bewertung einfließen bzw. am Abschlussstichtag schon verursachte, aber noch nicht realisierte Verluste außer Betracht bleiben. Der Grundsatz der Einzelbewertung steht somit in engem Zusammenhang mit dem Realisations- und Imparitätsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB).⁶⁴

Der Einzelbewertungsgrundsatz bindet die Bewertung an die „individuellen Gegebenheiten jedes einzelnen Bewertungsobjekts“.⁶⁵ Deshalb ist fraglich, ob dem Einzelbewertungsgrundsatz schon dann genügt wird, wenn jeder Vermögensgegenstand überhaupt einzeln bewertet wird, oder ob auch eine Bewertung mit den tatsächlichen individuellen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten geboten ist. Im Schrifttum findet sich dazu die Auffassung, dass dem Einzelbewertungsgrundsatz auch bei einer vereinfachten Bewertung der Vermögensgegenstände (z.B. mit einem gewogenen Durchschnittswert oder mittels einer Verbrauchsfolgefiktion) genügt werde. Eine solche vereinfachte Bewertung – wie sie das HGB in §§ 240 Abs. 4, 256 HGB ausdrücklich zulässt – beinhalte daher noch keine Abweichung vom Einzelbewertungsgrundsatz.⁶⁶ Das IdW spricht im Zusammenhang mit Verbrauchsfolgefverfahren wie der Lifo-Methode deshalb auch von einer „indirekten Einzelbewertung“.⁶⁷

Demgegenüber ist der BFH der Ansicht, dass die Lifo-Methode den Grundsatz der Einzelbewertung insofern durchbreche,

„als die Vorräte nicht einzeln erfasst und mit ihren Anschaffungskosten angesetzt, sondern – zumindest teilweise – mit den Erwerbsaufwendungen

⁶² Kleindiek, in Staub, § 252 Rz. 19.

⁶³ Oestreicher, 161.

⁶⁴ Statt vieler nur Kleindiek, in Staub, § 252 Rz. 19.

⁶⁵ So etwa Kleindiek, in Staub, § 252 Rz. 20.

⁶⁶ ADS, § 252 Rz. 58 a.E.; Kessler-Suchan, DStR 2003, 345, 346; Mayer-Wegelin, DB 2001, 554, 554 f.

⁶⁷ IdW FN 2002, 219, 220; so auch Hennrichs, Ubg 2011, 705, 705.

*gen anderer – nämlich zu einem früheren Zeitpunkt angeschaffter – Vermögensgegenstände bewertet werden“.*⁶⁸

Auch im Schrifttum werden die Bewertungsvereinfachungsverfahren ganz überwiegend als „Ausnahmen“ vom Einzelbewertungsgrundsatz eingeordnet.⁶⁹ Diese Sichtweise ist deshalb vorzugswürdig, weil sie davon ausgeht, dass sich der Einzelbewertungsgrundsatz eben nicht in einer auf den einzelnen Vermögensgegenstand bezogenen Bewertung erschöpft, sondern im Zusammenhang mit dem Realisations- und Imparitätsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB) zu sehen ist. Diese beziehen sich aber ebenfalls auf die einzelnen Vermögensgegenstände und verlangen im Grundsatz eine „Bepreisung“ der einzelnen Vermögensgegenstände mit den tatsächlichen individuellen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten, damit ein zutreffender Vermögens- und Ertragsausweis möglich ist. Den Kritikern des BFH ist aber darin zuzustimmen, dass mit der Feststellung, dass auch eine vereinfachte Bewertung den Einzelbewertungsgrundsatz „durchbricht“, noch keine Aussage über die rechtliche Zulässigkeit einer solchen Abweichung verbunden werden darf, da alle Bewertungsgrundsätze gewissen Einschränkungen unterliegen und das Gesetz in den §§ 240 Abs. 3 und 4, 256 HGB ausdrücklich eine vereinfachte Bewertung unter bestimmten Voraussetzungen zulässt.

b. Ausnahmen vom Grundsatz der Einzelbewertung

Wie alle in § 252 Abs. 1 Nr. 1 bis 6 HGB geregelten „allgemeinen“ Bewertungsprinzipien unterliegt auch der Einzelbewertungsgrundsatz gewissen Einschränkungen bzw. Ausnahmen. Dabei lassen sich nach dem rechtlichen Anknüpfungspunkt dieser Ausnahmefälle drei Arten von Abweichungen unterscheiden:

- Gesetzliche Bewertungsvorschriften, die als speziellere Regelung der allgemeinen Bewertungsvorschrift in § 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB vorgehen. Dazu gehört neben den Vorschriften betreffend die Inventur- und Bewertungsvereinfachung (§§ 240, 256 HGB) insbesondere die 2009

⁶⁸ BFH v. 20.6.2000 – VIII R 32/98, BStBl. II 2001, 636.

⁶⁹ *Schneider/Siegel*, WPg 1995, 261, 261; *Mayer-Wegelin*, in Küting/Pfitzer/Weber, Handbuch der Rechnungslegung, 5. Erg.-Lfg. März 2010, § 256 HGB Rz. 6; *Wohlgemuth/Radde*, in Bonner Handbuch der Rechnungslegung, 2. Aufl., 53. Erg.-Lfg. Januar 2011, § 256 HGB Rz. 3; *Wernld*, in K/S/M, 163. Erg.-Lfg. März 2006, § 6 EstG Rz. A 64.

neu eingefügte Regelung über die Bildung von Bewertungseinheiten in § 254 HGB.

- Außerhalb solcher spezialgesetzlich geregelten Fallgruppen ist der Einzelbewertungsgrundsatz auch in „begründeten Ausnahmefällen“ nach § 252 Abs. 2 HGB nicht anzuwenden. Ein „begründeter Ausnahmefall“ ist z.B. bei der Bildung von Pauschalrückstellungen gegeben, weil eine Einzelbewertung der Risiken – wie der EuGH festgestellt hat – nicht geeignet ist, „um ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild von der Höhe der Aufwendungen zu geben, die als Passiva zu verbuchen sind.“⁷⁰ Die vom EuGH auf Art. 2 Abs. 5 der Vierten RL gestützte Abweichung vom Einzelbewertungsgrundsatz könnte im nationalen Recht auf die im Licht des Einblicksgebots nach § 264 Abs. 2 HGB auszulegende Ausnahmevorschrift des § 252 Abs. 2 HGB gestützt werden.⁷¹
- Drittens ist an die Möglichkeit einer teleologischen Reduktion des Einzelbewertungsgrundsatzes zu denken. Eine solche Einschränkung wäre nach allgemeinen Auslegungsgrundsätzen dann begründet, wenn der Wortlaut des § 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB gemessen an seinen Regelungszwecken im Einzelfall zu weit gefasst ist.⁷² Auf diesen Begründungsansatz ist vor der Einfügung des § 254 HGB im Schrifttum von einigen Autoren die Bildung von Bewertungseinheiten beim sog. Micro-Hedging gestützt worden.⁷³ Insoweit wäre allerdings mit Blick auf die gesetzliche Ausnahmevorschrift in § 252 Abs. 2 HGB zu überlegen, welcher Anwendungsbereich für eine teleologische Reduktion noch verbleibt.

c. Einzelbewertungsgrundsatz und Bewertungsvereinfachung

aa. Problemstellung

Sieht man von Bewertungseinheiten nach § 254 HGB ab, unterliegt der Einzelbewertungsgrundsatz vor allem dort gewissen Ausnahmen, wo eine Bewertung der einzelnen Vermögensgegenstände mit den individuellen Anschaffungs- oder Herstellungsaufwendungen aus tatsächlichen oder wirt-

⁷⁰ EuGH v. 14.9.1999 – C-275/97 DE + ES, Slg. 1999, I-05331.

⁷¹ *Meinert*, Bewertungseinheiten, 82 und 138 ff.

⁷² Dazu näher *Meinert*, Bewertungseinheiten, 95 ff.

⁷³ *Meinert*, Bewertungseinheiten, 95 ff.

schaftlichen Gründen an Grenzen stößt.⁷⁴ Man denke an Flüssigkeiten und Gase, die in Tankbehältern gelagert werden, sodass aufgrund der Vermischung von Zu- und Abgängen (vgl. auch § 947 BGB) eine individuelle Bewertung tatsächlich unmöglich ist. Gleiches gilt für feste Stoffe wie Getreide oder Baustoffe, die in großen Behältnissen gelagert werden. Ferner gibt es zahlreiche Fälle, in denen eine Einzelbewertung zwar theoretisch denkbar ist, weil eine Vermischung oder Vermengung nicht stattfindet, eine einzelne Bewertung aber mit „unverhältnismäßigen Kosten“ verbunden wäre. So ist bei vertretbaren Sachen (man denke z.B. an Bestände von Kleinmaterial oder Materialvorräte) eine individuelle Zuordnung von Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten zu den einzelnen Bewertungsobjekten zwar technisch durchaus möglich. Eine solche Einzelbewertung wäre aber offensichtlich „unwirtschaftlich“, weil der mit einer Individualisierung verbundene Zeit- und Kostenaufwand in keinem Verhältnis zum Wert des einzelnen Bewertungsobjekts und den möglichen Auswirkungen auf die Vermögens- und Ertragslage stehen würde.

bb. Gesetzlich geregelte Ausnahmen

Ist eine Einzelbewertung aus tatsächlichen Gründen „unmöglich, unzumutbar oder unwirtschaftlich“, liegt an sich ein begründeter Ausnahmefall i.S.v. § 252 Abs. 2 HGB vor, in dem vom Einzelbewertungsgrundsatz abgewichen werden kann.⁷⁵ Der sachliche Grund für diese Abweichung läge entweder in der tatsächlichen Unmöglichkeit einer Einzelbewertung oder in den ungeschriebenen Grundsätzen der Wirtschaftlichkeit und Wesentlichkeit.⁷⁶ Einer Anwendung des § 252 Abs. 2 HGB bedarf es in diesen Fällen allerdings regelmäßig nicht, weil der Gesetzgeber für die praktisch wichtigsten Fälle spezielle Regelungen zur Bewertungsvereinfachung vorgesehen hat, die gegenüber der „allgemeinen“ Ausnahmevorschrift vorrangig anzuwenden sind:

⁷⁴ Statt aller nur *ADS*, § 252 Rz. 57; *Schulze-Osterloh*, in *Baumbach/Hueck, GmbHG*, 18. Aufl. 2006, § 42 Rz. 325.

⁷⁵ Vgl. BFH v. 17.2.1998 – VIII R 28/95, BStBl. II 1998, 505, 508; BFH v. 22.11.1988 – VIII R 62/85, BStBl. II 1989, 359, 362; BFH v. 16.7.1981 – IV R 89/90, BStBl. II 1981, 766, 767.

⁷⁶ Vgl. etwa *Baetge/Kirsch/Thiele*, *Bilanzen*, 10. Aufl. 2009, 126; *ADS*, § 252 Rz. 57 f.

- § 240 Abs. 3 HGB betreffend den Ansatz von Festwerten für Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens sowie Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe,
- §§ 240 Abs. 4, 256 S. 2 HGB betreffend die Bewertung gleichartiger Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens mit dem gewogenen Durchschnittswert,
- § 256 S. 1 HGB betreffend die Bewertung gleichartiger Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens nach einer Verbrauchsfolgefiktion („Fifo-Methode“ und „Lifo-Methode“).

cc. Bewertungsvereinfachung und Wirtschaftlichkeitsgrundsatz

In Rechtsprechung und Schrifttum besteht Einigkeit darüber, dass sich alle gesetzlich geregelten Bewertungsvereinfachungsverfahren auf den Gedanken der „Wirtschaftlichkeit“ der Rechnungslegung zurückführen lassen.⁷⁷ So hat der BFH die „Lifo-Methode“ nach § 256 S. 1 HGB im Anschluss an Aussagen im Schrifttum als

„Wertungskompromiss, der durch den Aspekt einer vereinfachenden Rechnungslegung und damit durch den Grundsatz der Wirtschaftlichkeit getragen wird“,

bezeichnet. Diese Charakterisierung lässt sich auf die anderen Formen der vereinfachten Bewertung übertragen. Das unabweisbare Bedürfnis für gewisse Vereinfachungen bei der Bewertung war auch der Grund, weshalb die Gruppen- und Festbewertung bereits vor ihrer erstmaligen gesetzlichen Verankerung durch § 155 Abs. 5 S. 1 AktG 1965 i.R.d. Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung allgemein für zulässig gehalten wurde.⁷⁸ Eine gesetzliche Regelung wurde nur deshalb für sinnvoll gehalten, um diesen „neben dem Gesetz entwickelten Bewertungsverfahren eine sichere Rechtsgrundlage zu geben“.⁷⁹

Bereits an dieser Stelle ist darauf hinzuweisen, dass der Hinweis auf die ungeschriebenen Grundsätze der Wirtschaftlichkeit und Wesentlichkeit das

⁷⁷ Vgl. nur BFH v. 2.6.2000 – VIII R 32/98, BStBl. II 2001, 636; *Hennrichs*, Wahlrechte im Bilanzrecht der Kapitalgesellschaften, 1999, 399; *Baetge/Kirsch/Theile*, Bilanzen, 351.

⁷⁸ Vgl. *ADS*, 3. Aufl. 1957, § 133 Rz. 106.

⁷⁹ Siehe Begründung BT-Drucks. IV/3296, 31.

Spannungsverhältnis zwischen Einzelbewertungsgrundsatz und Bewertungsvereinfachung zunächst nur beschreibt, aber noch nicht auflöst. Der Rechtsanwender steht insoweit vor der Schwierigkeit, dass sich der Grundsatz der „Wirtschaftlichkeit“ mangels einer hinreichenden Quantifizierbarkeit der wechselseitigen Interessen nur wenig als konkreter Abgrenzungsmaßstab eignet. Selbst wenn man die mit einer Bewertungsvereinfachung im Einzelfall eingesparten Kosten annähernd beziffern könnte, wäre es doch kaum möglich, diese Ersparnis gegen die Einschränkungen beim Vermögens- und Ergebnisausweis „abzuwägen“, weil sich derartige Einblickerschwernisse zulasten der Jahresabschlussadressaten nicht seriös quantifizieren lassen. Nichts anderes gilt für den Wesentlichkeitsgrundsatz, der in den hier interessierenden Fällen nach einer verbreiteten Ansicht im Schrifttum an die Stelle des Wirtschaftlichkeitsprinzips treten soll.⁸⁰ Er erlaubt zwar eine qualitative Umschreibung des Abgrenzungsproblems (keine „wesentlichen“ Abweichungen vom Vermögens- und Ertragsausweis), ermöglicht aber eben keine eindeutigen quantitativen Aussagen. Diese Schwierigkeit dürfte der Hauptgrund dafür sein, dass über die Grenzen der Zulässigkeit einer vereinfachten Bewertung in verschiedenen Bereichen – und insbesondere bei der Lifo-Methode – bis heute Streit besteht. Auf diese Beobachtung wird in der nachfolgenden Untersuchung an verschiedenen Stellen zurückzukommen sein.

dd. Sonstige Ausnahmefälle nach § 252 Abs. 2 HGB

Abschließend ist darauf hinzuweisen, dass wegen der gesetzlich geregelten Bewertungsvereinfachungsverfahren für sonstige Abweichungen vom Einzelbewertungsgrundsatz nach § 252 Abs. 2 HGB nur wenig Raum bleibt. Zwar sind die §§ 240, 256 HGB nicht abschließend, aber eben in ihrem Anwendungsbereich gegenüber § 252 Abs. 2 HGB vorrangig. Zu denken ist insbesondere an eine Gruppenbewertung von Vermögensgegenständen außerhalb des Vorratsvermögens. Ein Beispiel ist die von der Deutschen Telekom AG i.R.d. Anfangsbilanzierung vorgenommene sog. Clusterbewertung von Grundstücken, die als unbewegliche Vermögensgegenstände nicht unter § 240 Abs. 4 HGB fallen. Hier war u.a. umstritten, ob sich eine solche Gruppenbewertung von 12.000 Grundstücken in der Anfangsbilanz nach der Privatisierung mit der Überlegung rechtfertigen lässt, dass eine Einzelbewer-

⁸⁰ *Baetge/Kirsch/Thiele*, Bilanzen, 121; eingehend zum Wesentlichkeitsgrundsatz *Ossadnik*, WPg 1993, 617 ff.

tung mit unverhältnismäßigem Zeit- und Kostenaufwand verbunden gewesen wäre.⁸¹

2. Gemeinschaftsrechtliche Vorgaben

Die geltende Regelung im HGB findet ihre gemeinschaftsrechtliche Grundlage in den Vorgaben der Vierten EG-Richtlinie über den Jahresabschluss von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen (78/660/EG) vom 25.7.1978. Als Grundlage für die weiteren Überlegungen ist insbesondere hinzuweisen auf:⁸²

- den Grundsatz der Einzelbewertung (Art. 31 Abs. 1 Buchst. e 4. Vierte RL),
- das Unternehmenswahlrecht betreffend eine Festbewertung von Gegenständen des Sachanlagevermögens sowie Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, die ständig ersetzt werden und deren Gesamtwert für das Unternehmen von nachrangiger Bedeutung ist (Art. 38 Vierte RL),
- das Mitgliedstaatenwahlrecht betreffend eine vereinfachte Bewertung gleichartiger Gegenstände des Vorratsvermögens sowie aller beweglichen Vermögensgegenstände einschließlich der Wertpapiere nach dem gewogenen Durchschnitt sowie nach dem Fifo- bzw. Lifo-Verfahren (Art. 40 Abs. 1 Vierte RL), verbunden mit einer besonderen Angabepflicht (Art. 40 Abs. 2 Vierte RL).

3. Festwertverfahren und Gruppenbewertung (§ 240 Abs. 3 und 4 HGB)

a. Festwertverfahren (§ 240 Abs. 3 HGB)

Das Festwertverfahren erlaubt es dem Kaufmann, Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens sowie Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, die regelmäßig ersetzt werden und deren Gesamtwert für das Unternehmen „von nachrangiger Bedeutung“ ist, mit einer gleichbleibenden Menge und einem gleichbleibenden Wert anzusetzen, „sofern ihr Bestand in seiner Größe, seinem Wert und seiner Zusammensetzung nur geringen Veränderungen unterliegt“. Das Festwertverfahren nach § 240 Abs. 3 HGB hat – anders als die Be-

⁸¹ Vgl. dazu *Sigloch/Schmidt/Hageböke*, DB 2005, 2598.

⁸² Dazu eingehend *Henrichs*, Wahlrechte, 394 ff.

wertungsvereinfachungsverfahren nach §§ 256 S. 2, 240 Abs. 4 HGB – eine doppelte Zielrichtung:⁸³ Es soll nicht nur die Bewertung vereinfachen (vgl. auch § 256 S. 2 HGB), sondern auch die Inventur erleichtern, weil eine körperliche Bestandsaufnahme in der Regel nur alle drei Jahre zu erfolgen hat. Dass die Festbewertung aufgrund der Verrechnung von Ersatzbeschaffungen zu gegenwartsnahen Preisen im Ergebnis auch zu einer gewissen Substanzerhaltung führt, ist lediglich Folge, nicht aber Zweck dieses Verfahrens.⁸⁴

Neben der sachlichen Beschränkung auf bestimmte Vermögensgegenstände („Sachanlagevermögen sowie Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, die regelmäßig ersetzt werden“)⁸⁵ wird der Anwendungsbereich der Festbewertung vor allem durch die unbestimmten Rechtsbegriffe der „nachrangigen Bedeutung“ und der nur „geringen Veränderungen“ festgelegt. Insbesondere die Auslegung des ersten Merkmals ist im Schrifttum nicht unumstritten,⁸⁶ wobei wohl überwiegend auf eine Relation zwischen Bilanzsumme und dem einzelnen Festwert (5 bis 10 %) abgestellt wird,⁸⁷ teilweise aber auch auf die Relation zwischen Bilanzsumme und der Summe aller Festwerte.⁸⁸ Nach anderer Ansicht handelt es sich bei der Nachrangigkeit vor allem um ein Problem der „Wesentlichkeit“, sodass sich rein quantitative Aussagen verbieten sollen.⁸⁹ Die Praxis wird nicht unwesentlich durch die Auffassung der Finanzverwaltung mitgeprägt, da die Festbewertung über die Maßgeblichkeit auch für die Steuerbilanz gilt.⁹⁰ Nach Ansicht der Finanzverwaltung ist eine Nachrangigkeit anzunehmen, wenn der einzelne Festwert „an den dem Bilanzstichtag vorangegangenen fünf Bilanzstichtagen im Durchschnitt 10 % der Bilanzsumme nicht überstiegen hat.“⁹¹ Insgesamt besteht wohl Einigkeit darüber, dass es in der Sache um eine Abwägung zwischen dem Interesse

⁸³ Vgl. dazu *Hüffer*, in Staub, § 240 Rz. 48; *ADS*, § 240 Rz. 74.

⁸⁴ So auch *ADS*, § 240 Rz. 74.

⁸⁵ Beispiele für weitere Anwendungsfälle bei *ADS*, § 240 Rz. 93.

⁸⁶ Überblick zum Meinungsstand bei *Hüffer*, in Staub, § 240 Rz. 50 ff.; *ADS*, § 240 Rz. 79 ff.

⁸⁷ Für 5 % als brauchbare Orientierung etwa *ADS*, § 240 Rz. 81; großzügiger – 10 %, BMF v. 26.2.1992, BStBl. I 1993, 276.

⁸⁸ So etwa BeckBilKomm-*Winkeljohann/Philipps*, § 240 Rz. 87.

⁸⁹ In diesem Sinne vor allem *Hüffer*, in Staub, § 240 Rz. 55; *Walz*, in Heymann, § 240 Rz. 14; *Schulze-Osterloh*, in Baumbach-Hueck, § 41 Rz. 51.

⁹⁰ EStR R 5.4 Abs. 2.

⁹¹ BMF, BStBl. I 1992, 276, 277.

an einem möglichst richtigen Vermögens- und Ertragsausweis auf der einen und den Grundsätzen der Wirtschaftlichkeit und Wesentlichkeit auf der anderen Seite geht.⁹² Gleiches gilt für die Frage, wann eine Veränderung des Festwerts als „gering“ anzusehen ist. Auch insoweit orientiert sich die handelsrechtliche Diskussion nicht unwesentlich an den Vorgaben der Finanzverwaltung. Sie stellt darauf ab, ob sich bei der Überprüfung des Festwerts eine Erhöhung von mehr als 10 % ergibt.⁹³

Liegen die gesetzlichen Voraussetzungen vor, dürfen die Vermögensgegenstände mit einer gleichbleibenden Menge und einem gleichbleibenden Wert angesetzt werden. Die Entscheidung darüber, welche Vermögensgegenstände mit welchem Festwert zusammengefasst werden, liegt beim Bilanzierenden. Bei der Bildung des Festwerts können Durchschnittswerte (sog. Anhaltewerte) zugrunde gelegt werden.⁹⁴ Bei der Folgebewertung sind allenfalls außerplanmäßige Abschreibungen erlaubt, während Ersatzbeschaffungen als sofort abziehbarer Aufwand gebucht werden. Ferner kommt eine Korrektur des Festwerts nur bei (größeren) Bestandsveränderungen in Betracht. Einem (willkürlichen) Übergang zur Einzelbewertung wird regelmäßig das Stetigkeitsgebot entgegenstehen (§ 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB).

b. Exkurs: „Eiserner Bestand“ im Vorratsvermögen

Anders als die Festbewertung, die ausschließlich der Vereinfachung von Bewertung und Inventur dient, zielt der von *Schmalenbach* begrifflich geprägte sog. „Eiserne Bestand“ in erster Linie auf die Substanzerhaltung und den Ausgleich von Preisschwankungen.⁹⁵ Ihm liegt die Überlegung zugrunde, dass jedes Unternehmen zur Aufrechterhaltung seiner betrieblichen Tätigkeit einen gewissen Bestand von Vorräten benötigt, der deshalb nach *Schmalenbach* den Charakter von Anlagevermögen hat.⁹⁶ Um die Wirkung von Preisschwankungen auszugleichen, soll dieser Eiserne Bestand mit einem Festpreis prepreist werden. Bei dieser Sichtweise wird aber übersehen, dass es

⁹² Zutreffend *Hüffer*, in Staub, § 240 Rz. 55, Abwägung im Einzelfall.

⁹³ Vgl. dazu EStR R 5.4 Abs. 3.

⁹⁴ Siehe näher ADS, § 240 Rz. 101; BFH v. 26.2.1992, BStBl. I 1993, 276, 277.

⁹⁵ Dazu näher *Schmalenbach*, Dynamische Bilanz, 12. Aufl. 1956, 186 ff.; *Fülling*, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Vorräte, 1976, 193.

⁹⁶ Vgl. zum „anlageähnlichen“ Vorratsvermögen auch OFH v. 3.6.1949 – I D 2/49, OFHE 54, 338, und BFH v. 1.3.1955 – I 140/52 U, BStBl. III 1955, 144; kritisch *Fülling*, Grundsätze, 193.

sich insoweit nur um eine rechnerische Größe handelt. Betrachtet man die einzelnen Vermögensgegenstände, so werden diese – ebenso wie alle anderen Vorräte – laufend umgeschlagen, sodass nach allgemeinen Grundsätzen eine Bewertung mit den tatsächlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten geboten ist. Der Eiserner Bestand entspricht auch nicht der nach § 240 Abs. 3 HGB erlaubten Festwertmethode, weil es sich nicht um eine tatsächlich abgrenzbare Gruppe von Vermögensgegenständen, sondern nur um eine – rein betriebswirtschaftlich definierte – Teilmenge des Vorratsvermögens handelt. Das geltende Handelsbilanzrecht kennt aber keine bilanzielle Sonderbehandlung des Mindestvorratsvermögens, sodass der Eiserner Bestand nicht mit den GoB vereinbar ist.⁹⁷ Eine gewisse Ähnlichkeit besteht mit dem Lifo-Verfahren, das ebenfalls bei steigenden Preisen über die Bildung stiller Reserven zur Substanzerhaltung beiträgt.⁹⁸ Allerdings hat beim Eisernen Bestand eine Unterschreitung der Mindestmenge wegen des Festwertansatzes keine bilanziellen Auswirkungen, während ein Bestandsabbau beim Lifo-Verfahren immer auch zu einer Auflösung der angesammelten stillen Reserven führt.⁹⁹

Die steuerrechtliche Rechtsprechung hat das Konzept des Eisernen Bestands lediglich im Gutachten des OFH vom 3.6.1949¹⁰⁰ für „Teile des Vorratsvermögens mit anlageähnlichen Charakter“ und mit einem deutlichen GoB-Vorbehalt vorsichtig aufgegriffen. Der BFH hat sich von diesen Überlegungen aber unter dem Eindruck der Preissteigerungsrücklage bereits mit Urteil vom 1.3.1955¹⁰¹ wieder verabschiedet. Lediglich für den besonderen Fall der Umarbeitungsgeschäfte beim sog. Metallumlaufstock verneinte der BFH eine Gewinnrealisierung, begründete dies aber letztlich nicht mit dem Gedanken eines Eisernen Bestands, sondern unter Hinweis auf die spezifischen technischen Notwendigkeiten der metallverarbeitenden Betriebe mit einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise.¹⁰² Zusammenfassend ist somit festzustellen, dass die Idee eines „zur Betriebsfortführung notwendigen“ Eisernen Bestands weder im Handelsrecht noch in der steuerrechtlichen Gewinnermittlung eine

⁹⁷ Vgl. auch *Hüffer*, in Staub, § 240 Rz. 49; *Walz* in Heymann, § 240 Rz. 11.

⁹⁸ Vgl. auch OFH v. 3.6.1949 – I D 2/49, OFHE 54, 338.

⁹⁹ *Füllung*, Grundsätze, 193.

¹⁰⁰ OFH v. 3.6.1949 – I D 2/49, Entscheidungen und Gutachten des Reichsfinanzhofs und des Obersten Finanzhofs Bd. 54, 338.

¹⁰¹ BFH v. 1.3.1955 – I 140/52 U, BStBl. III 1955, 144.

¹⁰² Vgl. dazu BFH v. 17.5.1952 – I 4/52 U, BStBl. III 1952, 208; Gutachten des BFH v. 26.8.1960 – I D 1/59 U, BStBl. III 1961, 31.

größere Rolle gespielt hat. *Schmalenbach* selbst hat anerkannt, dass das (damals) geltende Recht eine Verwirklichung seiner wirtschaftlichen Ziele nicht gestattet. Dass sein Konzept weder vom Gesetzgeber noch von den Gerichten aufgegriffen worden ist, dürfte auch damit zusammenhängen, dass der Begriff des Eisernen Bestands in der praktischen Anwendung auf das Vorratsvermögen erhebliche Ermittlungsprobleme („Betriebsnotwendigkeit“) aufwerfen dürfte.

c. Gruppenbewertung mit dem gewogenen Durchschnittswert (§§ 256 S. 2, 240 Abs. 4 HGB)

Nach §§ 256 S. 2, 240 Abs. 4 HGB können gleichartige Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens sowie andere gleichartige oder annähernd gleichwertige bewegliche Vermögensgegenstände „jeweils zu einer Gruppe zusammengefasst und mit dem gewogenen Durchschnittswert angesetzt werden“. Beide Vorschriften erlauben nur eine Bewertung mit dem „gewogenen Durchschnittswert“. In der Praxis wird zwischen dem einfachen (auf eine Periode bezogenen) gewogenen Durchschnittswert und dem gleitenden (permanenten) gewogenen Durchschnittswert unterschieden.¹⁰³ Während im ersten Fall die Summe der Preise durch die Summe der Mengen (jeweils bezogen auf die Summe von Anfangs- und Zugangsmengen) zu dividieren ist, wird im zweiten Fall nach jedem Zugang ein neuer Durchschnittswert ermittelt. Die Gruppenbewertung dient im Unterschied zur Festbewertung nur der Bewertungsvereinfachung, denn sie führt nicht zu einer Erleichterung der Inventur.¹⁰⁴ Sie gilt über § 256 S. 2 HGB auch für die Bewertung im Jahresabschluss.

Eine Durchschnittsbewertung setzt nach dem Wortlaut des § 240 Abs. 4 HGB bei Vermögensgegenständen des Vorratsvermögens nur eine „Gleichartigkeit“ der Vermögensgegenstände voraus, was allgemein i.S.v. Art- oder Funktionsgleichheit verstanden wird.¹⁰⁵ Völlige Gleichheit i.S.v. Identität wird nicht verlangt. Nach einer wohl noch vorherrschenden Ansicht soll darüber hinaus zumindest annähernde Preisgleichheit erforderlich sein, obwohl dem Gesetzeswortlaut eine solche Einschränkung nicht unmittelbar zu ent-

¹⁰³ Statt vieler die Erläuterungen mit Beispielsrechnungen bei *Hüffer*, in Staub, § 240 Rz. 70, und *Hundsdoerfer* in HdJ, Abt. II/4 Rz. 75.

¹⁰⁴ Vgl. *Hüffer*, in Staub, § 240 Rz. 65; *ADS*, § 240 Rz. 112.

¹⁰⁵ Statt vieler nur *ADS*, § 240 Rz. 120; *Hüffer*, in Staub, § 240 Rz. 67.

nehmen ist.¹⁰⁶ Die h.M. leitet das Erfordernis der annähernden Preisgleichheit aus einem ungeschriebenen GoB-Vorbehalt entsprechend § 256 S. 1 HGB ab:¹⁰⁷ Nur bei annähernder Preisgleichheit werde verhindert, dass strukturelle Änderungen in der Zusammensetzung einer Gruppe zu erheblichen Bewertungsabweichungen gegenüber einer Einzelbewertung führen.¹⁰⁸ Ein solcher GoB-Vorbehalt lässt sich in der Tat auf die Entstehungsgeschichte der Norm stützen, da bereits in der Gesetzesbegründung zur Vorläufernorm in § 40 Abs. 4 HGB a.F. davon die Rede ist, dass der Entwurf dieses Verfahren, „soweit es den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht“, ausdrücklich handelsrechtlich anerkenne.¹⁰⁹ Eine annähernde Preisgleichheit sei bei absolut geringwertigen Vermögensgegenständen noch anzunehmen, wenn die Differenz zwischen dem niedrigsten und dem höchsten Einzelpreis 20 % nicht übersteigt.¹¹⁰ Bei höheren Einzelwerten soll nur eine geringere Schwankungsbreite zulässig sein. Nach der Gegenansicht¹¹¹ ist eine „Preisgleichheit“ jedenfalls unter der Geltung des § 240 Abs. 4 HGB entbehrlich, weil über die Bewertung zum gewogenen Durchschnitt bereits hinreichend gewährleistet sei, dass sich Strukturveränderungen in der Zusammensetzung auch bei größeren Preisunterschieden nur im Verhältnis der jeweiligen Mengen auswirken können.¹¹² Ferner werde durch das Kriterium der „annähernden Preisgleichheit“ der Spielraum für eine Gruppenbewertung übermäßig eingeschränkt. Schließlich wird auf die im Gesetz explizit vorgenommene Trennung zwischen „gleichartig“ und „annähernd gleichwertig“ hingewiesen.¹¹³ Auch die Finanzverwaltung hält Preisunterschiede im Grundsatz für unschädlich, sieht darin aber ein mögliches Indiz für eine fehlende Gleich-

¹⁰⁶ Für annähernde Preisgleichheit etwa *ADS* § 240 Rz. 121 f.; *Hüffer*, in *Staub*, § 240 Rz. 67; *Schulze-Osterloh*, in *Baumbach/Hueck*, § 41 Rz. 53; *Siegel*, *DB* 1991, 1941.

¹⁰⁷ Siehe *ADS*, § 240 Rz. 122.

¹⁰⁸ Zum Problem der Strukturverschiebung auch *Filling*, *Grundsätze*, 187 f.

¹⁰⁹ Vgl. *BT-Drucks.* IV/2865, 7.

¹¹⁰ So etwa *ADS*, § 240 Rz. 128.

¹¹¹ Vgl. *BeckBilKomm-Winkeljohann/Philipps*, § 240 Rz. 136; *Mayer-Wegelin*, in *HdR*, § 256 Rz. 28; *Küting/Weber-Knop*, § 240 Rz. 76; *Ballwieser*, in *MünchKommHGB*, § 240 Rz. 28.

¹¹² Dazu etwa *Küting/Weber-Knop*, § 240 Rz. 76; vgl. auch *Brezing*, *StbJb* 1990/1991, 51 ff.

¹¹³ So *Ballwieser*, in *MünchKommHGB*, § 240 Rz. 28.

artigkeit.¹¹⁴ Die Streitfrage soll an dieser Stelle noch offen bleiben, weil sie sich in gleicher Weise bei § 256 S. 1 HGB stellt und dort abschließend behandelt werden soll.¹¹⁵

4. Verbrauchsfolgeverfahren (§ 256 S. 1 HGB)

a. Allgemeines

Nach der Änderung des § 256 S. 1 HGB durch das Bilanzmodernisierungsgesetz¹¹⁶ sind nur noch zwei sog. Verbrauchsfolgeverfahren zulässig, das sog. Fifo-Verfahren und das sog. Lifo-Verfahren. Verbrauchsfolgeverfahren unterscheiden sich von einer Gruppenbewertung zum gewogenen Durchschnittswert nach § 240 Abs. 4 HGB dadurch, dass den entnommenen Vermögensgegenständen nicht durchschnittliche Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten, sondern die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten der zuerst bzw. zuletzt beschafften Vermögensgegenstände zugeordnet werden. Die Bewertung erfolgt somit auf der Grundlage einer bestimmten unterstellten Verbrauchsfolge, die mit der tatsächlichen Verbrauchsfolge nicht übereinstimmen muss („Verbrauchsfolgefiktionen“).

Die Verbrauchsfolgeverfahren nach § 256 S. 1 HGB dienen – wie sich bereits aus der Überschrift der Norm ergibt – der Bewertungsvereinfachung, denn sie machen eine „faktische Einzelbepreisung“,¹¹⁷ d.h. eine Ermittlung der tatsächlichen individuellen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten der einzelnen Vermögensgegenstände, entbehrlich. In dieser Hinsicht besteht kein funktionaler Unterschied zur Gruppenbewertung mit dem gewogenen Durchschnittswert nach §§ 240 Abs. 4, 256 S. 2 HGB, die ebenfalls der Vereinfachung der Bewertung dienen. Bei den Verbrauchsfolgeverfahren ist allerdings auch eine vereinfachte Bewertung „gleicher“ (also identischer) Vermögensgegenstände denkbar (z.B. „Einzel-Lifo-Methode“). Im Regelfall werden aber – wie bei § 240 Abs. 4 HGB – „gleichartige“ Vermögensgegenstände zunächst in Gruppen zusammengefasst und dann die Bestände auf der Grundlage einer bestimmten Verbrauchsfolge bewertet (z.B. „Mengen-Lifo-Methode“). In diesem Fall bedarf es also vor der Anwendung einer bestimm-

¹¹⁴ EStR 6.8 Abs. 4 und 6.9 Abs. 3.

¹¹⁵ Vgl. unten III. 5. b.

¹¹⁶ Vgl. Gesetz vom 25.5.2009, BGBl. I 2009, 1102.

¹¹⁷ So *Fülling*, Grundsätze, 140.

ten Verbrauchsfolge zunächst noch einer Gruppenbildung und der Zuordnung der Vermögensgegenstände zu den verschiedenen Gruppen.

b. Fifo-Verfahren

Beim Fifo-Verfahren wird für Zwecke der Bewertung unterstellt, dass die zuerst erworbenen Vermögensgegenstände auch zuerst veräußert oder verbraucht werden. Die Anwendung der Fifo-Methode beruht also auf der Annahme, dass sich der Endbestand zum Stichtag aus den letzten Zugängen zusammensetzt. Verglichen mit einer Vorratsbewertung mit dem gewogenen Durchschnitt führt die Anwendung der Fifo-Methode bei steigenden Preisen zu einem höheren Periodenergebnis. Dies gilt – erst recht – im Vergleich zur Lifo-Methode.

Im betriebswirtschaftlichen Schrifttum wird zugunsten der Fifo-Methode angeführt, dass sie in der Regel zugleich der tatsächlichen Verbrauchsfolge entspreche.¹¹⁸ So nennt *Brezing* vier Gründe, weshalb die moderne Industrie häufig gezwungen sei, die älteren Bestände zu verbrauchen bzw. zu verkaufen, also tatsächlich die „Fifo“-Methode zu praktizieren.¹¹⁹

- Lagerungsgründe (z.B. die begrenzte Haltbarkeit von Paletten) zwingen dazu, die alten Bestände in angemessener Zeit herauszuholen.
- Die gelagerten Waren sind nur begrenzt haltbar, weil sie durch Zeitablauf Qualitätsverluste erleiden.
- Die technische Fortentwicklung zwingt dazu, ältere Versionen möglichst bald zu verwenden oder zu verkaufen, weil sie sonst drastisch an Wert verlieren.
- Auch der Wandel des Publikumsgeschmacks (insbesondere bei Saisonwaren) verlangt nach einem schnellen Warenumsatz.

Eine andere Ansicht versucht die Überlegenheit der Fifo-Methode mit betriebswirtschaftlichen Erwägungen zu begründen. *Siegel*¹²⁰ hält die tatsächliche Verwendungsreihenfolge aus ökonomischer Sicht für ganz irrelevant, weil es für die bilanzielle Bewertung nicht darauf ankommen könne, welches konkrete Lagerstück verwendet wird. Er will stattdessen – nicht unähnlich

¹¹⁸ Dazu etwa *Siegel*, DB 1991, 1941, 1943.

¹¹⁹ *Brezing*, StbJb 1990/91, 51, 54 f.

¹²⁰ *Siegel*, DB 1991, 1941, 1943.

dem steuerlichen Veranlassungsprinzip – auf die ökonomischen Zusammenhänge abstellen, die der Beschaffungsentscheidung zugrunde liegen. Gehe man davon aus, dass das „allererste Stück“ auch für eine „bestimmte erste Verwendung vorgesehen ist“, dann könne nur die Fifo-Methode die Antwort auf die „richtigen“ Anschaffungskosten geben.

Beide Überlegungen zeigen, dass es aus praktischer und ökonomischer Sicht gute Gründe für die Anwendung der Fifo-Methode gibt. Ob diese sachlichen Vorzüge der Fifo-Methode auch für die Rechtsanwendung relevant sind, hängt davon ab, ob das in den §§ 240 Abs. 4, 256 HGB verankerte Wahlrecht zwischen mehreren Methoden der vereinfachten Bewertung dahingehend eingeschränkt ist, dass der Bilanzierende diejenige Methode wählen muss, die der tatsächlichen Verwendungsreihenfolge am besten entspricht. Diese Frage wird im Zusammenhang mit dem GoB-Vorbehalt nach § 256 S. 1 HGB zu vertiefen sein.¹²¹

c. Lifo-Verfahren

aa. Allgemeines

Bei der Anwendung der Lifo-Methode wird für Zwecke der Bewertung unterstellt, dass die zuletzt zugegangenen Vermögensgegenstände zuerst veräußert oder verbraucht worden sind. Die Lifo-Methode beruht also auf der Annahme, dass sich der Endbestand aus dem Anfangsbestand sowie ggf. den ersten Zugängen zusammensetzt.

bb. Anwendungsformen der Lifo-Methode

(1) Permanentes-Lifo und Perioden-Lifo

Mit Blick auf den Zeitraum, auf den Bezug genommen wird, sind zunächst das Perioden- und das permanente Lifo-Verfahren zu unterscheiden.¹²² Beim permanenten Lifo¹²³ (perpetual lifo-method) wird jeder laufende Zu- und Abgang fortlaufend erfasst und nach Lifo bewertet, was sehr aufwendig ist. Hinzu kommt, dass rein zufällige Bestandsschwankungen während des Jahres zur Auflösung der in den jeweiligen Beständen liegenden Bewertungsre-

¹²¹ Vgl. dazu unten III. 7. a.

¹²² Vgl. auch R 6.9 Abs. 4 EStR 2011.

¹²³ Vgl. dazu ADS, § 256 Rz. 34 ff.; *Hundsdoerfer*, in HdJ, II/4 Rz. 80 ff. (jeweils mit Beispielen).

serven führen können.¹²⁴ Zur Anwendung des Niederstwertprinzips ist beim permanenten Lifo der sich für den Endbestand errechnende Durchschnittswert mit dem beizulegenden Wert nach § 253 Abs. 3 S. 3 HGB zu vergleichen.¹²⁵

In der Praxis wird hingegen fast ausschließlich das Perioden-Lifo¹²⁶ angewendet,¹²⁷ weil dieses gegenüber dem permanenten Lifo den Vorteil hat, dass die Zu- und Abgänge unterjährig nicht einzeln zugeordnet und wertmäßig fortgeschrieben werden müssen. Vielmehr erfolgt die mengenmäßige Bestandsaufnahme nur am Periodenende, wobei als Periode i.d.R. das Geschäftsjahr zugrunde gelegt wird. Zum Stichtag wird dann der Endbestand mit dem Anfangsbestand verglichen. Hierbei kann sich ein erhöhter, ein geminderter oder ein konstanter Bestand ergeben.

- In letzterer Konstellation ist der Bilanzansatz des Vorjahres unverändert zu übernehmen, sofern nicht das Niederstwertprinzip eingreift.
- Tritt eine Bestandsminderung ein, ist der Endbestand mit den gleichen Stückpreisen zu bewerten, die auch bei der Bewertung des Vorjahresbestands zugrunde gelegt wurden.
- Hat hingegen eine Bestandserhöhung stattgefunden, ist zunächst der Basisbestand, d.h. der dem Anfangsbestand entsprechende Teil des Endbestands, mit dem Wertansatz des Vorjahres zu bewerten. Der Mehrbestand unterliegt aufgrund des späteren Zugangs i.d.R. anderen Anschaffungskosten als der Basisbestand, weshalb er mit aktuellen Werten anzusetzen ist. Bei der Ermittlung dieses Werts kann wiederum auf Lifo zurückgegriffen werden, sodass unterstellt wird, dass der Mehrbestand auf die ältesten Einkäufe des Jahres zurückgeht. Alternativ kann der Mehrbestand aber auch mit den Durchschnittskosten aller Zugänge des Geschäftsjahres bewertet werden.

Wendet man das Perioden-Lifo in Form der sog. Gesamtbestandsbewertung an, so werden die Mehrbestände in einem nächsten Schritt mit dem Anfangsbestand zu einem neuen Gesamtbestand zusammengefasst und ein Durchschnittswert gebildet, der als Vortrag für die nächste Periode gilt. Die

¹²⁴ ADS, § 256 Rz. 36.

¹²⁵ ADS, § 256 Rz. 35.

¹²⁶ Vgl. dazu ADS, § 256 Rz. 37 ff.

¹²⁷ So etwa Weber/Standke, BB 1993, 393, 394.

individuellen Anschaffungskosten gehen insoweit unter.¹²⁸ Die mit der Lifo-Bewertung i.d.R. verbundene und beabsichtigte Erhaltung stiller Reserven wird hierbei nur begrenzt verwirklicht, weil die Methode im Ergebnis eine – zulässige – Annäherung an eine Durchschnittsbewertung bedeutet.

Alternativ besteht die Möglichkeit des Perioden-Lifo mit sog. Layer-Bildung, welches die größten Effekte erzielt.¹²⁹ Kommt es innerhalb einer Periode zu einer Bestandserhöhung, wird der Mehrbestand hiernach nicht dem Gesamtbestand zugeführt, sondern fortan in einem eigenen Posten als sog. Jahresschicht oder Layer geführt. Um dies zu ermöglichen, wird jede Mehrmenge, die am Ende einer Periode festgestellt wird, gesondert mit ihren Mengen und ihrem Anschaffungspreis festgehalten und für jedes Jahr separat fortgeführt. Bei der Wertermittlung für die Mehrbestände ist nach R 6.9 Abs. 4 EStR 2011 „von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten der ersten Lagerzugänge des Wirtschaftsjahres oder von den durchschnittlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten aller Zugänge des Wirtschaftsjahres auszugehen“. *Hörtig/Puderbach*¹³⁰ wollen dies dahingehend verstehen, dass für die Preisbildung der Mehrbestände auch die durchschnittlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Zugänge des 1. Monats, 1. Quartals bzw. 1. Halbjahrs infrage kommen. Den Zeitraum besonders kurz zu bemessen, vergrößert dabei i.d.R. den Substanzerhaltungseffekt, erhöht aber auch das Risiko, zufällig auf extreme Preissituationen abzustellen. Gebildete Layer werden neben dem Basisbestand so lange fortgeführt, bis in einer späteren Periode ein Mengenrückgang eintritt. Die Minderbestände sind dann retrograd, d.h. beginnend beim letzten Layer, zu kürzen.¹³¹ Nachteil des Perioden-Lifo mit Layerbildung ist, dass für jede Vorratsposition je Geschäftsjahr die Mehrmengen mit ihren Preisen vorgehalten werden müssen, was zu einem erheblichen Datenvolumen führen kann; der hiermit verbundene Verwaltungsaufwand lässt sich durch Gruppenbildungen reduzieren.¹³²

¹²⁸ *ADS*, § 256 Rz. 46 mit Berechnungsbeispiel in Rz. 40; weitere Berechnungsbeispiele bei *Hörtig/Puderbach*, DB 1991, 977 f., sowie bei *Jungkurz/Köbrich*, DB 1989, 2285, 2287 f.

¹²⁹ Vgl. hierzu *ADS*, § 256 Rz. 49 ff.; *Hundsdoerfer*, in HdJ II/4 Rz. 84 ff.; siehe auch *Hörtig/Uhlich*, DB 1994, 1045.

¹³⁰ *Hörtig/Puderbach*, DB 1991, 977.

¹³¹ Berechnungsbeispiele findet sich bei *Hörtig/Puderbach*, DB 1991, 977 f., und bei *Jungkurz/Köbrich*, DB 1989, 2285, 2287 f.

¹³² *Hörtig/Puderbach*, DB 1991, 977 f., mit Vereinfachungsvorschlägen.

(2) Einzel-Lifo und Lifo mit Gruppenbildung

Darüber hinaus ist hinsichtlich des Umfangs der erfassten Waren eine Differenzierung zwischen Einzel- und Gruppen-Lifo vorzunehmen.¹³³ Voraussetzung für die Bewertungsvereinfachung ist nach § 256 HGB das Vorhandensein gleichartiger Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens. Damit ist sowohl der Fall gemeint, dass eine zum Stichtag vorhandene Menge gleicher (identischer) Stücke nach einer bestimmten Verbrauchsfolge bewertet wird, als auch die zusammenfassende Bewertung von „gleichartigen“ (also nur lediglich funktions- oder artgleichen) Stücken in einer Gruppe nach einem Verbrauchsfolgeverfahren. Es liegt auf der Hand, dass die praktischen Auswirkungen des Lifo-Verfahrens (Vereinfachung und Verhinderung des Ausweises von „Scheingewinnen“ bei steigenden Preisen) umso größer sind, je großzügiger das Merkmal „gleichartig“ verstanden und die Gruppen gebildet werden.¹³⁴

(3) Mengen-Lifo und Index-Verfahren

Letztendlich ist zwischen dem (klassischen) sog. Mengen-Lifo und der – vor allem in den USA verbreiteten – Index-Methode zu unterscheiden. Die Durchführung des klassischen Mengen-Lifo¹³⁵ erfolgt dergestalt, dass nach den herkömmlichen Verfahren eine Inventuraufnahme durchgeführt wird und die Mengen und Werte der einzelnen Vermögensgegenstände in einem Bestandsverzeichnis dokumentiert werden. Vorteil dieser Vorgehensweise ist es, dass auch bei mehrjähriger Anwendung der Lifo-Methode alle Wertansätze der einzelnen Vermögensgegenstände verfolgt werden können.

Grundgedanke der sog. Indexmethoden ist hingegen, dass die Bestandsveränderungen nicht durch den Vergleich von Mengen als physische Einheiten, sondern durch die Gegenüberstellung von Werten erhoben werden.¹³⁶ Aufbauend auf diesen Grundgedanken sind eine Vielzahl verschiedener Indexverfahren entwickelt worden, von denen das bekannteste das Dollar-Value-Verfahren ist, welches in den USA handels- und steuerrechtlich anerkannt

¹³³ Vgl. dazu *Weber/Standke*, BB 1993, 393, 394.

¹³⁴ Statt aller nur *Treptow/Weismüller*, WPg 1991, 571.

¹³⁵ Vgl. dazu *Weber/Standke*, BB 1993, 393, 394.

¹³⁶ *ADS*, § 256 Rz. 56. Vgl. auch *Schulz/Fischer*, WPg 1989, 489, 493; *Weber/Standke*, BB 1993, 393 f.; *Herzig/Gasper*, DB 1991, 557, 562; *Siepe/Husemann/Borges*, WPg 1994, 645 ff., jeweils mit Berechnungsbeispielen.

wird.¹³⁷ Verglichen werden hierbei die zu Basispreisen bewerteten Inventurbestände aufeinanderfolgender Geschäftsjahre. Ergeben sich Unterschiede in Form von Mehr- oder Minderbeträgen, so werden diese als Mengenunterschiede betrachtet. Verbleibt ein Mehrbetrag, so wird dieser auf die Preise des Geschäftsjahres hochgerechnet und dem Lifo-Wertansatz des Vorjahres hinzugerechnet; ein Minderbetrag wird auf die Preise des oder der Layer, die aufzulösen oder zu verringern sind, hochgerechnet und von dem Lifo-Wert des Vorjahres abgezogen.¹³⁸ Das Dollar-Value-Verfahren stellt also keine völlig neue Bewertungsmethode dar, sondern verzichtet nur auf die Beschränkung der Gruppenbildung auf gleichartige Gegenstände,¹³⁹ weshalb die Zusammenfassung von Vermögensgegenständen sich zum Teil undifferenziert bis auf die Ebene des Gesamtvorrats eines Unternehmens erstrecken kann.¹⁴⁰

Die Indexverfahren bieten eine Reihe von Vorteilen insofern, als sich keine Probleme bei der Gruppenbildung ergeben und auf der Ebene großer Gruppen Strukturveränderungen weitgehend bereinigt werden können.¹⁴¹ Dennoch werden die Index-Verfahren im deutschen Bilanzrecht überwiegend zu Recht für unzulässig gehalten.¹⁴² Hintergrund ist zum einen, dass die Dollar-Value-Methode – anders als die §§ 256, 240 Abs. 3 und 4 HGB – keine Gleichartigkeit der Vermögensgegenstände voraussetzt.¹⁴³ Zum anderen entspricht die Methode nicht dem Verständnis des Gesetzgebers, der Lifo als Mengenrechnung auffasse, die den Verbrauch oder die Veräußerung bestimmter Wirtschaftsgüter unterstelle.¹⁴⁴

¹³⁷ Ausführlich dazu *Schulz/Fischer*, WPg 1989, 489, 492.

¹³⁸ *Schulz/Fischer*, WPg 1989, 489, 492 ff., mit ausführlichem Berechnungsbeispiel.

¹³⁹ *Schulz/Fischer*, WPg 1989, 489, 492 f.

¹⁴⁰ *Hörtig/Puderbach*, DB 1991, 977, 981.

¹⁴¹ *Weber/Standke*, BB 1993, 393, 394 f.

¹⁴² Vgl. *Kleindiek*, in Staub, § 256 Rz. 14; *Ballwieser*, in MünchKommHGB, § 256 Rz. 12; *Schulze-Osterloh*, in Baumbach-Hueck, § 42 Rz. 387; *Mayer-Wegelin*, in HdR § 256 Rz. 24, 60 ff.; *Schneider/Siegel*, WPg 1995, 261; a.A. *ADS*, § 256 Rz. 56 ff.; *Herzig*, DB 1993, 1252 ff.; *Siepe/Husemann/Borges*, WPg 1994, 645 ff.; weitere Nachweise zum Meinungsstand bei *Hundsdoerfer*, in HdJ II/4 Rz. 115 ff.

¹⁴³ *Jungkurz/Köbrich*, DB 1989, 2285; *Weber/Standke*, BB 1993, 393, 394.

¹⁴⁴ Statt vieler nur *Kleindiek*, in Staub, § 256 Rz. 14; *Gatermann*, in *Müller*, FR 1991, 8, 9. Eingehend dazu auch *Hörtig/Puderbach*, DB 1991, 977, 981 f.

cc. Praktische Auswirkungen und Regelungszweck

Eine Bewertung nach der Lifo-Methode führt bei steigenden Preisen im Vergleich mit einer Durchschnittsbewertung (und erst recht im Vergleich zur Bewertung nach der Fifo-Methode) zu einem niedrigeren Periodenergebnis.¹⁴⁵ Diese Tatsache erklärt zugleich das große Interesse der Unternehmen an der Anwendung der Lifo-Methode gerade auch in solchen Fällen, in denen diese Methode nicht der tatsächlichen Verwendungsreihenfolge entspricht. Denn die Lifo-Methode erlaubt es den Unternehmen, bei Inflation stille Rücklagen zu bilden und – nachdem der Gesetzgeber die Lifo-Methode in § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG 1990 auch steuerrechtlich akzeptiert hat – „Scheingewinne“ vor der Besteuerung zu schützen.¹⁴⁶

Fraglich ist, ob die Substanzerhaltung und die Verhinderung des Ausweises von „Scheingewinnen“ nicht nur faktische Auswirkungen der Anwendung der Lifo-Methode sind, sondern neben der Bewertungsvereinfachung auch eigenständige Regelungszwecke dieses Bewertungsverfahrens darstellen. Während der BFH¹⁴⁷ und ein Teil des Schrifttums¹⁴⁸ die Lifo-Methode ausschließlich als Bewertungsvereinfachungsverfahren verstehen, sind andere Autoren der Ansicht, dass die Lifo-Methode nicht nur Vereinfachungszwecken, sondern durch den Ausweis niedrigerer Ergebnisse bei steigenden Preisen zugleich auch der Substanzerhaltung diene.¹⁴⁹ Die Frage nach dem Regelungszweck hat insbesondere Bedeutung für die Auslegung des Merkmals „gleichartig“ und des GoB-Vorbehalts in § 256 S. 1 HGB, der z.B. nach Ansicht des BFH die äußere Grenze der Verbrauchsfolgeverfahren markiert.

¹⁴⁵ Vgl. nur die vergleichenden Berechnungsbeispiele bei *Hundsdoerfer*, in HdJ II/4 Rz. 73 ff.

¹⁴⁶ Zur Sicht der Wirtschaft vgl. nur *Treptow/Weismüller*, WPg 1991, 571; *Brezing*, StbJb 1990/1991, 51 ff.; ferner die Beiträge in *Herzig* (Hrsg.), *Vorratsbewertung nach der Lifo-Methode ab 1990*, Köln 1990.

¹⁴⁷ BFH v. 20.6.2000 – VIII R 32/98, BStBl. II 2001, 636.

¹⁴⁸ Vgl. etwa *Hennrichs*, in MünchKommAktG, § 256 HGB Rz. 8; *ders.*, Ubg 2011, 705; *Kleindiek*, in Staub, § 256 Rz. 6; *Siegel*, DB 1991, 1941; *Hundsdoerfer*, in HdJ II/4 Rz. 116; *Schulze-Osterloh*, in Baumbach/Hueck, § 42 Rz. 386; wohl auch *ADS*, § 256 Rz. 8 (Substanzerhaltung nicht als eigentliche Aufgabe).

¹⁴⁹ Vgl. insbesondere *Herzig/Gasper*, DB 1991, 557, 558 f.; *Gasper*, Lifo-Bewertung, 75 ff.; *Moxter*, DB 2001, 157; *Mayer-Wegelin*, DB 2001, 554 f.; *Kessler/Suchan*, DStR 2003, 345; *Werndl*, in K/S/M, § 6 Rz. C 2, 12.

Geht man von der Systematik des Art. 40 Abs. 1 der Vierten RL und der §§ 240 Abs. 4, 256 HGB aus, so handelt es sich bei der Lifo-Methode ebenso wie bei der Fifo-Methode und der Durchschnittsbewertung um eines von mehreren alternativ zulässigen Bewertungsvereinfachungsverfahren, dessen Voraussetzungen (insbesondere das Merkmal der „gleichartigen“ Vermögensgegenstände) sich nicht von den anderen Verfahren unterscheiden. Dieser Zusammenhang spricht in systematischer Hinsicht gegen die Annahme, dass der Gesetzgeber mit der Lifo-Methode im Speziellen noch andere als Wirtschaftlichkeitsüberlegungen verfolgt hat. Ferner bestehen erhebliche Zweifel, wie sich das Ziel der Substanzerhaltung und der Verhinderung des Ausweises von Scheingewinnen mit übergeordneten GoB – insbesondere mit dem Ziel des „richtigen“ Periodenergebnisses (vgl. §§ 252 Abs. 1 Nr. 4 und 5, 264 Abs. 2 HGB) vereinbaren lässt. Zwar ist im Schrifttum darauf hingewiesen worden, dass die Lifo-Methode zu einer besseren Darstellung der Ertragslage führe, weil der Waren- und Materialeinsatz mit gegenwartsnäheren Preisen verrechnet werde.¹⁵⁰ Dieser Einwand überzeugt aber schon deshalb nicht, weil die unterstellte Verbrauchsfolge vielfach nicht der tatsächlichen Verwendungsreihenfolge entspricht, sodass die Ertragslage (und Vermögenslage) bei Anwendung des Lifo-Verfahrens gerade nicht realitätsgerecht dargestellt wird.¹⁵¹ Was die historische Auslegung anbetrifft, so finden sich in den Gesetzesmaterialien zum AktG 1965 im Zusammenhang mit der Einfügung des § 155 Abs. 1 S. 3 AktG keine Hinweise darauf, dass der Gesetzgeber mit der Lifo-Methode neben Vereinfachungszwecken auch bewusst die Substanzerhaltung der Unternehmen erleichtern wollte.¹⁵² An dieser Einschätzung hat sich auch durch das BiRiLiG 1985 nichts geändert, zumal die Vierte Richtlinie die Lifo-Methode in Art. 40 Abs. 1 als eines von mehreren Bewertungsvereinfachungsverfahren für „gleichartige“ Vermögensgegenstände regelt, sodass nicht davon ausgegangen werden kann, dass sich der Regelungszweck durch die Anpassung des HGB an das europäische Bilanzrecht geändert hat.

Der Normzweck des § 256 S. 1 HGB hat sich – entgegen einer im Schrifttum vertretenen Ansicht – auch nicht durch die 1990 erfolgte Einführung des

¹⁵⁰ So *Hennrichs*, Wahlrechte, 399 f.; siehe auch *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, § 5 III 2 d bb.

¹⁵¹ *Fülling*, Grundsätze, 177.

¹⁵² Vgl. BFH v. 20.6.2000 – VIII R 32/98, BStBl. II 2001, 636, 639; *Moxter*, zfbf 28 (1976), 694, 698.

§ 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG geändert.¹⁵³ Dabei kann an dieser Stelle der Untersuchung noch offenbleiben, ob die Verhinderung einer Scheingewinnbesteuerung lediglich ein gesetzgeberisches Motiv für die steuerliche Zulässigkeit der Lifo-Methode gewesen ist oder – etwa mit Blick auf den Wegfall der Preissteigerungsrücklage nach § 74 EStDV a.F. – auch einen eigenständigen Regelungszweck des § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG darstellt.¹⁵⁴ Jedenfalls gibt es rechtlich keinen Grund für die Annahme, dass eine steuerliche Bewertungsvorschrift auf die Auslegung einer 1990 unverändert gebliebenen handelsrechtlichen Gewinnermittlungsnorm „zurückschlägt“,¹⁵⁵ zumal letztere auch noch in Umsetzung gemeinschaftsrechtlicher Vorgaben erlassen worden ist.¹⁵⁶

An der vorstehenden Beurteilung hat sich schließlich auch durch die Änderung des § 256 S. 1 HGB durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz nichts geändert.¹⁵⁷ Der Gesetzgeber hat lediglich den Hinweis auf eine „sonstige bestimmte Folge“ gestrichen, aber an der Zulässigkeit der Fifo- und Lifo-Methode festgehalten und damit Forderungen, nur noch eine Bewertung zum gewogenen Durchschnitt zuzulassen, eine Absage erteilt. In der Begründung heißt es:¹⁵⁸

„Sicherlich handelt es sich bei der Bewertung zum gewogenen Durchschnitt um eines der – aus theoretischer Sicht – neutraleren Bewertungsvereinfachungsverfahren, das einer den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage am nächsten kommt. Jedoch ist zu berücksichtigen, dass steuerlich das Lifo-Verfahren und die Durchschnittsbewertung zulässig sind.“

Man wird diese Passage dahin verstehen müssen, dass es dem Gesetzgeber schlicht darum gegangen ist, den Status quo – Zulässigkeit der Lifo-Methode in Handels- und Steuerbilanz – zu erhalten.¹⁵⁹ An der Zwecksetzung des

¹⁵³ So aber vor allem *Herzig/Gasper*, DB 1992, 1301 ff.; *Gasper*, Lifo-Bewertung, 70 ff.

¹⁵⁴ Dazu unten IV. 3.

¹⁵⁵ Deziert gegen *Herzig/Gasper* auch *Bareis/Elschen/Siegel/Sigloch/Streim*, DB 1993, 1249 ff.

¹⁵⁶ Ebenso *Hennrichs*, Wahlrechte, 296 f.

¹⁵⁷ So auch *Hennrichs*, Ubg 2011, 705, 706 f.

¹⁵⁸ BT-Drucks. 16/10067, 62.

¹⁵⁹ Ebenso *Hennrichs*, Ubg 2011, 705, 707.

§ 256 S. 1 HGB hat sich folglich nichts geändert. Das Ziel der „Substanzerhaltung“ durch stille Reserven dürfte im Übrigen auch mit dem Grundanliegen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes und anderen Änderungen wie z.B. der strikten Wertaufholungspflicht und der Abschaffung der Ermessensabschreibungen (§ 253 Abs. 5 HGB a.F.) nicht zu vereinbaren gewesen sein.

Im Ergebnis ist somit für das Handelsbilanzrecht davon auszugehen, dass den Zielen Substanzerhaltung und Verhinderung des Ausweises von Scheingewinnen für die Auslegung des § 256 S. 1 HGB keine eigenständige Bedeutung zukommt.¹⁶⁰ Dieser Befund ändert aber nichts daran, dass beide Effekte in Zeiten steigender Preise eine zwangsläufige Folge der Anwendung der Lifo-Methode darstellen und dieser Umstand den Gesetzgeber neben Vereinfachungserwägungen bewegen haben mag, neben der Bewertung mit dem gewogenen Durchschnitt auch die Verbrauchsfolgeverfahren zuzulassen. *Hennrichs*¹⁶¹ weist in diesem Zusammenhang zu Recht darauf hin, dass die Bewertungsvereinfachungsverfahren in der Vierten RL als Mitgliedstaatenwahlrechte ausgestaltet sind, sodass der nationale Gesetzgeber auch nur eines der genannten Verfahren (z.B. die Bewertung mit dem gewogenen Durchschnitt) hätte zulassen dürfen. Insoweit wird man für Deutschland annehmen dürfen, dass der Gesetzgeber die Lifo-Methode nicht ohne Rücksicht auf ihre praktischen Auswirkungen auf den Ergebnisausweis in der Handels- und Steuerbilanz als alternatives Bewertungsvereinfachungsverfahren zugelassen hat.

d. Sonstige Verfahren

Seit der Änderung des § 256 S. 1 HGB i.R.d. Bilanzrechtsmodernisierung sind nur noch die Fifo- und die Lifo-Methode erlaubt. Folglich bedarf es keiner inhaltlichen Auseinandersetzung mit den zum früheren Recht diskutierten weiteren Verfahren (z.B. Hofo-, Loflo- oder Hifo-Methode)¹⁶² mehr.

¹⁶⁰ Ebenso BFH v. 20.6.2000 – VIII R 32/98, BStBl. II 2001, 636; *Hennrichs*, Ubg 2011, 705, 707.

¹⁶¹ *Hennrichs*, Wahlrechte, 399.

¹⁶² Vgl. dazu *Ballwieser*, in MünchKommHGB, § 256 Rz. 13 ff.

5. Handelsrechtliche Voraussetzungen der Verbrauchsfolgemethoden

a. Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens

Im Unterschied zur Festwertmethode und zur Gruppenbewertung (vgl. § 240 Abs. 3 und 4 HGB) ist die Anwendung der Verbrauchsfolgemethoden nach § 256 S. 1 HGB auf Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens beschränkt. Dazu gehören (vgl. § 266 Abs. 2 Buchst. B. I.) Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, unfertige Erzeugnisse, unfertige Leistungen, fertige Erzeugnisse und Waren sowie geleistete Anzahlungen. Zwar ließe das gemeinschaftsrechtliche Mitgliedstaatenwahlrecht aus Art. 40 Abs. 1 Vierte RL auch eine Ausdehnung der Verbrauchsfolgeverfahren auf alle beweglichen Vermögensgegenstände einschließlich der Wertpapiere zu. Der deutsche Gesetzgeber hat sich aber bereits bei der Umsetzung der Bilanzrichtlinien durch das BiRiLiG 1985 für eine nur eingeschränkte Umsetzung dieses Wahlrechts entschieden, weil man für einen weiteren Anwendungsbereich kein praktisches Bedürfnis sah.¹⁶³ Damit steht der eindeutige Wortlaut des § 256 S. 1 HGB einer Anwendung auf andere Vermögensgegenstände außerhalb des Vorratsvermögens entgegen. Rechtspolitische Forderungen nach einer Ausweitung des § 256 S. 1 HGB¹⁶⁴ hat der Gesetzgeber bisher nicht – auch nicht im Rahmen des BilMoG 2009 – aufgegriffen.

b. Gleichartigkeit und „annähernde“ Preisgleichheit

aa. Meinungsstand

Neben dem GoB-Vorbehalt im Eingangssatz des § 256 S. 1 HGB wird die Anwendung der Verbrauchsfolgeverfahren im Vorratsvermögen durch das Erfordernis der „Gleichartigkeit“ der Vermögensgegenstände eingeschränkt. Der Begriff der „Gleichartigkeit“ i.S.v. § 256 S. 1 HGB ist nach der überwiegenden Ansicht im gleichen Sinne zu verstehen wie in § 240 Abs. 4 HGB. Erforderlich sind demnach eine Art- oder Funktionsgleichheit sowie annähernde Preisgleichheit (Gleichwertigkeit).¹⁶⁵ Eine annähernde Preisgleichheit soll – jedenfalls bei geringwertigen Gegenständen – noch bei Preisun-

¹⁶³ Vgl. Begründung Regierungsentwurf, BT-Drucks. 10/317, 91, zu § 266 HGB-E.

¹⁶⁴ So etwa IFSt-Schrift Nr. 401 (2002).

¹⁶⁵ In diesem Sinne ADS, § 256 Rz. 22; Kleindiek, in Staub, § 256 Rz. 5; Schulze-Osterloh, in Baumbach/Hueck, § 42 Rz. 384.

terschieden von bis zu 20 % anzunehmen sein.¹⁶⁶ Nach der Gegenansicht ist – ebenso wie bei § 240 Abs. 4 HGB – auch i.R.v. § 256 S. 1 HGB eine annähernde Preisgleichheit nicht erforderlich, zumal das Gesetz eine derartige Einschränkung nicht vorsehe.¹⁶⁷ Dies ist auch der Standpunkt der Finanzverwaltung.¹⁶⁸ Allerdings können nach dieser Ansicht größere Preisunterschiede im Einzelfall ein Indiz für die Zugehörigkeit zu verschiedenen Warengattungen darstellen.¹⁶⁹ Schließlich besteht – ungeachtet aller sonstigen Meinungsverschiedenheiten – im Grundsatz Einigkeit darüber, dass das Merkmal der Gleichartigkeit wegen des gleichlautenden Wortlauts der §§ 240 Abs. 4, 256 S. 1 HGB und mangels abweichender sachlicher Gesichtspunkte in beiden Normen einheitlich auszulegen ist.

bb. Stellungnahme

Der Streit um die Auslegung der „Gleichartigkeit“ betrifft allein die Frage, ob die Anwendung der Bewertungsvereinfachungsverfahren neben einer Art- und Funktionsgleichheit der Vermögensgegenstände auch eine gewisse Preisgleichheit voraussetzt. Dem Wortlaut der Norm und der Systematik des § 256 S. 1 HGB lässt sich für diese Frage nichts entnehmen. Allerdings zeigt ein Blick auf § 240 Abs. 4 HGB, dass der Gesetzgeber im Zusammenhang mit der Durchschnittsbewertung sehr wohl zwischen „gleichartig“ und „annähernd gleichwertig“ unterschieden hat.¹⁷⁰ In § 256 S. 1 HGB ist demgegenüber nur von „gleichartigen“ Vermögensgegenständen die Rede. Dies dürfte auch der Grund sein, weshalb die h.M. das zusätzliche Erfordernis der (annähernden) Gleichwertigkeit mit übergeordneten Erwägungen begründet (GoB-Vorbehalt). Ohne eine derartige Einschränkung könne eine (weite) Gruppenbildung bei späteren strukturellen Änderungen in der Zusammensetzung der Gruppe zu einer zu weitgehenden Einschränkung des Einblicks in die Vermögens- und Ertragslage führen.¹⁷¹ Dem hält die Gegenansicht ent-

¹⁶⁶ Vgl. dazu näher *ADS*, § 240 Rz. 128; enger *Kleindiek*, in Staub, § 256 Rz. 5 („im Regelfall zu hoch“).

¹⁶⁷ Eingehend *Mayer-Wegelin*, in HdR § 256 Rz. 28; *Herzig/Gasper*, DB 1991, 557, 559 f.; siehe auch *BeckBilKomm-Ellrott/Krämer*, § 256 Rz. 23.

¹⁶⁸ Vgl. EStR 6.9 Abs. 3.

¹⁶⁹ So etwa *Mayer-Wegelin*, in HdR § 256 Rz. 28; *BeckBilKomm-Ellrott/Krämer*, § 256 Rz. 23; gegen die Berücksichtigung von Preisunterschieden aber *Herzig/Gasper*, DB 1992, 1301, 1303 ff.

¹⁷⁰ Dazu *Ballwieser*, in MünchKommHGB, § 240 Rz. 28.

¹⁷¹ Statt vieler *ADS*, § 240 Rz. 122; *Fülling*, Grundsätze, 187.

gegen, dass der Gesetzgeber des BiRiLiG – anders als unter der Geltung des § 155 Abs. 1 S. 2 AktG 1965 – der Gefahr einer (unbemerkten) Verzerrung der Vermögens- und Ertragslage mit der gesetzlichen Verankerung der Bewertung zum gewogenen Durchschnittswert und der gesonderten Angabepflicht nach § 284 Abs. 2 Nr. 4 HGB ausreichend vorgebeugt habe.¹⁷² Dieser Hinweis relativiert sich aber dadurch, dass die Bewertung zum gewogenen Durchschnitt – schon wegen ihrer steuerlichen Anerkennung¹⁷³ – bereits unter der Geltung des AktG 1965 in der Praxis verbreitet war. Ferner betrifft die Angabepflicht in § 284 Abs. 2 Nr. 4 HGB nicht die Ergebnisabweichungen gegenüber einer (fiktiven) Einzelbewertung (oder einer Bewertung mit dem gewogenen Durchschnitt), sondern informiert den Bilanzleser nur über Unterschiede zwischen dem Buchwert und einer Bewertung mit aktuellen Börsenkursen oder Marktpreisen.¹⁷⁴ Allerdings kann man aus der Angabepflicht nach § 284 Abs. 2 Nr. 4 HGB (Art. 40 Abs. 2 Vierte RL) schließen, dass dem Gesetzgeber die Möglichkeit von – unter Einblicksgesichtspunkten relevanten (vgl. § 264 Abs. 2 S. 2 HGB) – Abweichungen, die sich insbesondere aus der Anwendung der Lifo-Methode ergeben können, bewusst war.¹⁷⁵

Damit müssen letztlich teleologische Gesichtspunkte den Ausschlag geben. Insoweit ist – wie eingangs bereits¹⁷⁶ dargelegt worden ist – ein Ausgleich zwischen dem Interesse der Jahresabschlussadressaten an einem „richtigen“ Vermögens- und Ergebnisausweis auf der Grundlage der Einzelbewertung einerseits und den Prinzipien der Wirtschaftlichkeit und Wesentlichkeit andererseits herzustellen. Die durch eine vereinfachte Bewertung bedingten Ergebnisabweichungen werden aber bei späteren Änderungen der Zusammensetzung einer Gruppe mit zunehmender Gruppengröße tendenziell umso erheblicher ausfallen, je größer die Preisunterschiede zwischen den in einer Gruppe zusammengefasst bewerteten Vermögensgegenständen sind. Aus diesem Grund können die Preisverhältnisse innerhalb der Gruppe bei der Auslegung des Merkmals „gleichartig“ nicht völlig außer Betracht bleiben. Dies sieht auch die Minderansicht so, die zwar ein gesondertes Merkmal der „annähernden Preisgleichheit“ für verzichtbar hält, aber Preisunterschiede letztlich doch bei der Feststellung einer Art- bzw. Funktionsgleichheit berücksichtigen will, weil sich unterschiedliche Qualitätsstufen regelmäßig

¹⁷² Vgl. *Mayer-Wegelin*, DB 1989, 937, 939; *Brezing*, StbJb 1990/91, 51, 62.

¹⁷³ Siehe OFH v. 3.6.1949 – I D 2/49, OFHE 54, 338.

¹⁷⁴ Vgl. *Siegel*, DB 1991, 1941, 1943.

¹⁷⁵ So auch *Hennrichs*, Wahlrechte, 398.

¹⁷⁶ Vgl. oben III. 1. c. cc.

auch in unterschiedlichen Preisstufen niederschlagen dürften. Beispielhaft heißt es dazu bei *Baetge/Kirsch/Thiele*:¹⁷⁷

„Aufgrund des Erfordernisses der Gleichartigkeit ist zwangsläufig auch eine gewisse Wertgleichheit geboten. Ein zwingender Zusammenhang zwischen Gleichartigkeit und Gleichwertigkeit der Vermögensgegenstände besteht indes nicht. Die in einer Gruppe zusammengefassten Vermögensgegenstände dürfen sich allerdings in ihrem Wert nicht wesentlich unterscheiden.“

Beide Auffassungen stimmen also im Kern darin überein, dass die Anwendung des § 256 S. 1 HGB nicht zu einer „wesentlichen“ Verzerrung der Vermögens- bzw. Ertragslage führen darf, gehen aber bei der Lösung dieses Abwägungsproblems unterschiedliche Wege. Während die Mindermeinung das Vereinfachungsinteresse betont, dem nur bei einer entsprechend großen Gruppenbildung ausreichend Rechnung getragen werden könne, und den Nachteilen „großer“ Gruppen mit gewissen Einschränkungen (z.B. auch der Anwendung sog. Indexverfahren) Rechnung tragen will, schlägt die h.M. einen „konservativeren“ Weg ein und will der Gefahr zu großer Ergebnisabweichungen durch das Merkmal der „annähernden“ Preisgleichheit entgegensteuern, was aber – je nach Messlatte – zu einer deutlichen Einschränkung der Bewertungsvereinfachung führen kann.

Letztlich zeigen sich an dieser Stelle wiederum die tatsächlichen Schwierigkeiten, die eine Konkretisierung des Wirtschaftlichkeitsprinzips bzw. des Wesentlichkeitsgrundsatzes aufwirft. Diese Schwierigkeiten dürften auch der Grund sein, weshalb selbst innerhalb der h.M. bisher kein Konsens über die Frage erzielt werden konnte, wann eine noch „annähernde“ Preisgleichheit gegeben ist. Die insoweit genannten Prozentgrenzen (5 %, 10 % oder 20 %) ¹⁷⁸ reichen sogar noch über die ansonsten bei der Konkretisierung des Wesentlichkeitsgrundsatzes vertretenen „Wesentlichkeitsschwellen“ hinaus.¹⁷⁹ Sie verdeutlichen aber zugleich, dass es bei der Frage der „Preisgleichheit“ nicht um absolute Größen gehen kann, sondern immer nur um „Wertrelationen“. Insoweit leuchtet es ein, dass bei geringwertigen Vermögensgegenständen auch größere Preisunterschiede noch als „unwesentlich“ angesehen werden, während die gleiche Preisschwankung bei hochwertigen Vermögensgegenständen für problematisch gehalten wird. Allerdings

¹⁷⁷ *Baetge/Kirsch/Thiele*, Bilanzen, 349.

¹⁷⁸ Dazu nur *Hüffer*, in Staub, § 240 Rz. 68.

¹⁷⁹ Dazu vor allem *Ossadnik*, BB 1993, 1763 ff.

erscheint die in der Literatur vertretene Höchstgrenze von 20 % so lange unbefriedigend, wie die entscheidende Bezugsgröße der „Geringwertigkeit“ nicht näher präzisiert wird, zumal die Grenze der Geringwertigkeit an anderer Stelle – bei der Aktivierungspflicht (vgl. § 6 Abs. 2 und 2a EStG: Sofortabschreibung bzw. Poolabschreibung für Wirtschaftsgüter mit einem Wert bis zu 410 bzw. 1.000 €) – durchaus nicht ganz „gering“ angesetzt wird. Jedenfalls wäre es mit dem Vereinfachungszweck nicht zu vereinbaren, wenn man selbst bei Kleinmaterial mit einem Einzelwert von wenigen Euro die Gruppenbildung nach der 20 %-Grenze vornehmen würde.¹⁸⁰ Ohnehin ist der h.M. entgegenzuhalten, dass sie eine überzeugende Ableitung der Obergrenze von 20 % aus dem Wesentlichkeitsgrundsatz schuldig bleibt. Zwar erweist sich die Grenzziehung auf dem Boden der Gegenansicht, die Preisunterschieden lediglich eine indizielle Bedeutung für eine fehlende Gleichartigkeit beimessen möchte, ebenfalls als nicht einfach. Dieser Ansatz dürfte aber besser in der Lage sein, den verschiedenen Lebenssachverhalten gerecht zu werden. Schließlich fragt sich, ob man nicht nach beiden Ansätzen zusätzlich noch das relative Gewicht der einzelnen Gruppe innerhalb der Bilanzposition „Vorratsvermögen“ berücksichtigen müsste, so wie auch die „Nachrangigkeit“ des Festwertansatzes nach der Relation des einzelnen Festwertes zur Bilanzsumme beurteilt wird.¹⁸¹ Wenn dieses weitere Kriterium i.R.v. § 256 HGB bisher keine größere Rolle gespielt hat, dann wohl deshalb, weil das Merkmal der „Gleichartigkeit“ lediglich einen Funktions- und Preisvergleich der Vermögensgegenstände zueinander fordert, aber keinen Bezug zur (relativen) Bedeutung der Gruppe innerhalb des Vorratsvermögens aufweist.

Für die weiteren Überlegungen ist somit festzuhalten, dass „Gleichartigkeit“ i.S.v. § 256 S. 1 HGB zwar auch eine gewisse Preisgleichheit verlangt. Allerdings lässt sich dem Gesetz keine konkrete Schwelle entnehmen, ab wann Preisunterschiede so „wesentlich“ sind, dass sie eine vereinfachte Bewertung von bestimmten Vermögensgegenständen ausschließen. Insoweit erweisen sich auch die in der Literatur genannten Obergrenzen (z.B. 20 % Preisschwankungen bei geringwertigen Vermögensgegenständen) als viel zu schematisch, zumal nicht hinreichend klar wird, was z.B. mit „geringwerti-

¹⁸⁰ Vgl. auch *Siegel*, DB 1991, 1941, 1946: „Hinsichtlich der Preisgleichheit mag man großzügig sein, solange das Ergebnis noch vom Grundsatz der Wesentlichkeit getragen sein kann“. Weitergehend *Brezing*, StbJb 1990/91, 51, 62, der im Bereich (gleichartiger) Handelswaren auch bei Preisunterschieden von 10.000 % eine Gruppenbildung zulassen möchte.

¹⁸¹ Vgl. dazu nur *Hüffer*, in Staub, § 240 Rz. 55.

gen“ Vermögensgegenständen genau gemeint sein soll. Angesichts der bloßen „Scheingenaugigkeit“ der h.M. dürften die Abweichungen zur Gegenauffassung, die Preisunterschieden lediglich eine indizielle Bedeutung für eine fehlende Gleichartigkeit beilegt und – wie es der Finanzausschuss¹⁸² gefordert hat – bei der Gruppenbildung „nicht kleinlich“ vorgeht, in der Praxis nicht allzu groß sein.

c. GoB-Vorbehalt

aa. Vereinbarkeit mit der Vierten Richtlinie

Nach § 256 S. 1 HGB steht die Anwendung der Verbrauchsfolgeverfahren unter dem Vorbehalt der „Übereinstimmung mit den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung“. In Art. 40 Abs. 1 Vierte RL fehlt eine solche Einschränkung, sodass man zweifeln könnte, ob der deutsche Gesetzgeber zu einem entsprechenden Vorbehalt – wie er bereits in § 155 Abs. 1 S. 2 AktG 1965 enthalten war – befugt gewesen ist. Nach Ansicht von *Hennrichs* soll sich die Regelungskompetenz des nationalen Gesetzgebers bereits daraus ergeben, dass Art. 40 Abs. 1 Vierte RL als Mitgliedstaatenwahlrecht ausgestaltet ist, sodass es dem deutschen Gesetzgeber freistehen müsse, die Anwendung der Verbrauchsfolgeverfahren von weiteren einschränkenden Voraussetzungen abhängig zu machen.¹⁸³ Indes erscheint zweifelhaft, ob das Mitgliedstaatenwahlrecht über eine gegenständliche Beschränkung der Verbrauchsfolgeverfahren (z.B. auf das Vorratsvermögen) hinaus auch andere „sachfremde“ Beschränkungen erlaubt. Diese Frage bedarf *de lege lata* aber keiner weiteren Behandlung, weil der GoB-Vorbehalt des § 256 S. 1 HGB ohnehin nur auf die übergeordneten Systemgrundsätze (insbesondere die Bewertungsgrundsätze des Art. 31 sowie das „True and fair view“-Prinzip nach Art. 2 Abs. 3 und 5 Vierte RL¹⁸⁴) Bezug nimmt, die auch bei einer systematischen Auslegung des Art. 40 Abs. 1 Vierte RL zu beachten wären. Der GoB-Vorbehalt ist somit richtlinienkonform.

¹⁸² BT-Drucks. 11/2536, 47.

¹⁸³ *Hennrichs*, Wahlrechte, 394.

¹⁸⁴ Zum gemeinschaftsrechtlichen True and fair view-Grundsatz vgl. statt vieler *Hüttemann*, in Staub, § 264 Rz. 13 ff.

bb. Doppelte Funktion des GoB-Vorbehalts

Dem Erfordernis der GoB-Konformität kommt für die Anwendung der Verbrauchsfolgeverfahren eine erhebliche Bedeutung zu, weil alle diskutierten Einschränkungen der Lifo-Methode, soweit sie nicht das Merkmal der „Gleichartigkeit“ betreffen, aus dem Gebot der GoB-Konformität abgeleitet werden.¹⁸⁵ Auch die Grundsatzentscheidung des VIII. Senats des BFH vom 20.6.2000¹⁸⁶ nimmt hier ihren Ausgangspunkt. Betrachtet man den Meinungsstand näher, so lassen sich zwei Ebenen unterscheiden, auf denen der GoB-Vorbehalt zum Tragen kommen soll:

- Zum einen geht es um die Frage, unter welchen Voraussetzungen eine vereinfachte Bewertung überhaupt „GoB-konform“ und damit zulässig ist. Diese Frage ist keine Besonderheit der Lifo-Methode oder der Verbrauchsfolgeverfahren, sondern stellt sich in gleicher Weise, wenn es um die Zulässigkeit einer Gruppenbewertung nach den §§ 256 S. 2, 240 Abs. 4 HGB geht. Sie steht auch im Mittelpunkt des BFH-Urteils vom 20.6.2000, das sich weniger mit der Zulässigkeit der Lifo-Methode im Besonderen, sondern in erster Linie mit der Zulässigkeit einer vereinfachten Bewertung im Allgemeinen auseinandergesetzt hat.¹⁸⁷
- Zum anderen wird der GoB-Vorbehalt herangezogen, wenn zwar eine vereinfachte Bewertung (z.B. mit dem gewogenen Durchschnittswert) als zulässig angesehen wird, aber die Zulässigkeit der Lifo-Methode in Zweifel steht. In diesen Kontext gehört insbesondere die vom BFH offengelassene Frage, ob eine Lifo-Bewertung auch dann erlaubt ist, wenn die Verbrauchsfolgefiktion den tatsächlichen Verhältnissen völlig widerspricht.¹⁸⁸

¹⁸⁵ Vgl. statt vieler nur *ADS*, § 256 Rz. 14 ff.; *Mayer/Wegelin*, in HdR § 256 Rz. 21 ff.; *Hennrichs*, in MünchKommAktG, § 256 HGB Rz. 11 ff.

¹⁸⁶ BFH v. 20.6.2000 – VIII R 32/98, BStBl. II 2001, 636.

¹⁸⁷ BFH v. 20.6.2000 – VIII R 32/98, BStBl. II 2001, 636.

¹⁸⁸ Vgl. dazu unten III. 7. a.

6. Zulässigkeit einer vereinfachten Bewertung im Allgemeinen

a. Teleologische Einschränkung der vereinfachten Bewertung (BFH-Urteil vom 20.6.2000 – VIII R 32/98)

Während sich der Fachdiskurs zum praktischen Anwendungsbereich des § 256 HGB bis Ende der 90er-Jahre im Wesentlichen auf das Merkmal der „Gleichartigkeit“ und die Auswahl zwischen den von § 256 HGB erlaubten Bewertungsvereinfachungsverfahren beschränkte,¹⁸⁹ hat der VIII. Senat des BFH mit Urteil vom 20.6.2000¹⁹⁰ eine grundsätzliche Diskussion darüber ausgelöst, ob die rechtliche Zulässigkeit einer vereinfachten Bewertung auch durch den Vereinfachungszweck selbst teleologisch eingeschränkt wird. Im Ausgangssachverhalt hatte die Klägerin – eine Kfz-Vertragswerkstatt – ihre zum Verkauf bestimmten Neu- und Gebrauchtfahrzeuge nach der Lifo-Methode gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG bewertet.¹⁹¹ Dabei bildete sie für die Neufahrzeuge Bewertungsgruppen nach den Wagentypen, die Gebrauchtwagen gliederte sie – ohne Rücksicht auf deren Hersteller, Kilometerleistung oder das Alter – nach ihrem Wert (bis 5.000 DM, 5.000 bis 15.000 DM, 15.000 DM bis 25.000 DM, über 25.000 DM). Das Finanzamt hielt diese Bewertung für unzulässig, Einspruch und Klage blieben ohne Erfolg. Auch der VIII. Senat verneinte die Anwendbarkeit der Lifo-Methode im Ergebnis, ließ jedoch – im Gegensatz zur Vorinstanz¹⁹² – die Frage der „Gleichartigkeit“ der betreffenden Wirtschaftsgüter ebenso offen wie die Frage, ob die Lifo-Methode im konkreten Fall deshalb nicht anwendbar war, weil sie nicht der tatsächlichen Verwendungsreihenfolge entsprochen habe. Im Zentrum des Urteils stehen vielmehr grundsätzliche Ausführungen zur *ratio legis* der Lifo-Methode und den Konsequenzen, die sich hieraus für die Auslegung des GoB-Vorbehalts in § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG (§ 256 S. 1 HGB) ziehen lassen. Die insoweit wesentlichen Passagen der Urteilsbegründung lauten:

„Die Bewertung nach der Lifo-Methode führt auch dann, wenn sie den tatbestandlichen Erfordernissen des § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG (§ 256 Satz 1 HGB) im Einzelfall genügt, regelmäßig dazu, dass verschiedene sog.

¹⁸⁹ Siehe dazu etwa den Sammelband von *Herzig*, Vorratsbewertung nach der Lifo-Methode ab 1990, 1990.

¹⁹⁰ BFH v. 20.6.2000 – VIII R 32/98, BStBl. II 2001, 636.

¹⁹¹ Zur Anwendung der Lifo-Methode in der Automobilindustrie vgl. auch *Weber/Standke*, BB 1993, 393.

¹⁹² Vgl. FG Münster EFG 1998, 999.

„obere“ Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung nicht beachtet werden [...].

Wenn § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG (§ 256 Satz 1 HGB) gleichwohl die Wahl der Lifo-Methode gestattet, ‚soweit dies den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht‘, so statuiert das Gesetz mit Rücksicht auf die Durchbrechung der genannten Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung keine nicht erfüllbare und damit widersprüchliche Voraussetzung [...], sondern bringt vielmehr zum Ausdruck, dass – im Einklang mit der amtlichen Überschrift des § 256 HGB [...] – die Grundsätze der Einzelbewertung sowie der periodengerechten Aufwandsabgrenzung aus Gründen der Bewertungsvereinfachung im Einzelfall zurücktreten und eine Abkehr von der tatsächlichen Verbrauchsfolge rechtfertigen können. Das Erfordernis der GoB-Konformität kennzeichnet das Wahlrecht der Lifo-Methode (Verbrauchsfolgeverfahren) mit anderen Worten als Wertungskompromiss, der durch den Aspekt einer vereinfachten Rechnungslegung und damit durch den vom Wesentlichkeitsprinzip bestimmten Grundsatz der Wirtschaftlichkeit getragen wird [...]. Das Wahlrecht ist deshalb typischerweise auf Sachverhalte zugeschnitten, bei denen entweder die Ermittlung der individuellen Anschaffungskosten (oder Herstellungskosten) der Vermögensgegenstände im Einzelfall ausgeschlossen ist (z.B. im Falle der Vermischung von Flüssigvorräten) oder – wie beispielsweise bei Massenartikeln – mit einem unvertretbaren Aufwand verbunden wäre.

Das anhängige Verfahren gibt dem erkennenden Senat keine Gelegenheit, darüber zu entscheiden, ob in den beschriebenen Bewertungser-schwernissen zugleich eine äußere und somit durchgängig zu beachtende Grenze für den Anwendungsbereich des Lifo-Verfahrens zu sehen ist. [...] Denn der Vereinfachungszweck vermag jedenfalls dann ein Zurück-treten der genannten Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung nicht mehr zu rechtfertigen, wenn – wie vorliegend im Hinblick auf den zum Verkauf bestimmten Fahrzeugbestand der Klägerin – Vorratsgegenstände mit (absolut betrachtet) hohen Erwerbenaufwendungen infrage stehen, die Anschaffungskosten ohne weiteres identifiziert und den einzelnen Vermögensgegenständen angesichts deren individueller Merkmale ohne Schwierigkeiten zugeordnet werden können [...]. Mangels einer die Rechnungslegung vereinfachenden Wirkung ist es hierbei – im Ein-

klung mit der systematischen Unterscheidung von § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG (§ 256 Satz 1 HGB) zwischen Gleichartigkeit und GoB-Konformität – auch unerheblich, ob die nach diesen Voraussetzungen identifizierbaren und bewertbaren Vorräte der gleichen Art (oder Gattung) angehören.“

b. Reaktionen im Schrifttum

Das BFH-Urteil vom 20.6.2000 hat im (handels- und steuer-)bilanzrechtlichen Schrifttum eine rege Diskussion über die Grenzen der Verbrauchsfolgeverfahren ausgelöst, die bis in die Gegenwart anhält.¹⁹³ Der am häufigsten vorgebrachte – aber erst im steuerrechtlichen Teil¹⁹⁴ zu behandelnde – Einwand betrifft die Prämisse des BFH, dass die Lifo-Methode nach § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG auch im Kontext der steuerlichen Gewinnermittlung ausschließlich der Bewertungsvereinfachung diene.¹⁹⁵ Darüber hinaus ist dem BFH vorgeworfen worden, dass er den Anwendungsbereich der Bewertungsvereinfachungsverfahren übermäßig eingeschränkt habe.¹⁹⁶ Diese Kritik betrifft gleichermaßen die im Urteil angeführten „typischen“ Anwendungsbereiche des Bewertungswahlrechts (Vermischung bzw. Massenartikel) als auch die vom BFH genannten Ausschlusskriterien. Schließlich wird im neueren Schrifttum diskutiert, ob die vom BFH aufgestellten Kriterien angesichts moderner EDV-unterstützter Lager- und Buchhaltungssysteme strenggenommen nicht dazu führen müssten, dass Verbrauchsfolgeverfahren in den meisten Branchen nicht mehr erlaubt wären, weil mit Hilfe solcher Verfahren (z.B. durch die Bezeichnung der einzelnen Wirtschaftsgüter mit Chargennummern) eine Einzelbewertung des Vorratsvermögens technisch relativ problemlos möglich sei.¹⁹⁷

¹⁹³ Vgl. *Moxter*, DB 2001, 157; *Mayer-Wegelin*, DB 2001, 554; *Kessler/Suchan*, DStR 2003, 345; zuletzt *Hennrichs*, Ubg 2011, 705; *Hildebrandt*, DB 2011, 1999.

¹⁹⁴ Vgl. unten IV. 3.

¹⁹⁵ Vgl. BFH v. 20.6.2000 – VIII R 32/98, BStBl. II 2001, 636.

¹⁹⁶ Statt vieler *Krumbholz*, StuB 2001, 74.

¹⁹⁷ Dazu aus dem neueren Schrifttum vor allem *Hildebrandt*, DB 2011, 1999 ff.; *Hennrichs*, Ubg 2011, 705, 710; vgl. aber auch bereits *Krumbholz*, StuB 2001, 74; sowie bereits in den 80er-Jahren – für den Festwert – *Funk*, in FS von Wysocki, 1985, 73.

c. Stellungnahme

aa. GoB-Vorbehalt als zutreffender Ausgangspunkt

Auch wenn sich der BFH zur Anwendung der Lifo-Methode in der steuerlichen Gewinnermittlung nach § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG geäußert hat, betreffen seine Ausführungen doch in der Sache die Auslegung des handelsbilanzrechtlichen GoB-Vorbehalt nach § 256 S. 1 HGB und bedürfen daher an dieser Stelle einer eingehenden Würdigung. Die „Maßgeblichkeit“ des Handelsrechts ergibt sich für den BFH aus der – an anderer Stelle noch zu behandelnden¹⁹⁸ – Prämisse, dass der GoB-Vorbehalt in § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG inhaltsgleich zu § 256 S. 1 HGB zu verstehen ist. Bei diesem Verständnis wird der Anwendungsbereich der Lifo-Methode im Handels- und Steuerrecht zum einen durch das Merkmal der „Gleichartigkeit“ und zum anderen durch den GoB-Vorbehalt bestimmt. Dem VIII. Senat ist darin zu folgen, dass die in § 256 HGB geregelten Verbrauchsfolgeverfahren zumindest i.R.d. handelsrechtlichen Gewinnermittlung ausschließlich Vereinfachungszwecken dienen, sodass andere Gesichtspunkte – wie z.B. das Ziel der Substanzerhaltung bei steigenden Preisen – für das Verständnis der Norm keine Rolle spielen. Die §§ 240 Abs. 4, 256 HGB beruhen also – wie es der VIII. Senat¹⁹⁹ ausdrückt – auf der gesetzgeberischen Wertung, dass *„die Grundsätze der Einzelbewertung sowie der periodengerechten Aufwandsabgrenzung aus Gründen der Bewertungsvereinfachung im Einzelfall zurücktreten und eine Abkehr von der tatsächlichen Verbrauchsfolge rechtfertigen können“*. Diese Abweichung von den allgemeinen Bewertungsgrundsätzen wird allein „durch den vom Wesentlichkeitsprinzip bestimmten Grundsatz der Wirtschaftlichkeit getragen“.²⁰⁰

bb. Wirtschaftlichkeits- und Wesentlichkeitsgrundsatz sind interpretationsbedürftig

Mit diesen Aussagen hat der BFH die Frage nach den handelsrechtlichen Grenzen der Lifo-Methode allerdings noch nicht gelöst, sondern lediglich systematisch verortet. Dies hat seinen Grund darin, dass die vom BFH zu Recht herangezogenen (ungeschriebenen) Grundsätze der Wesentlichkeit

¹⁹⁸ Dazu unten IV. 2.

¹⁹⁹ Vgl. BFH v. 20.6.2000 – VIII R 32/98, BStBl. II 2001, 636, 638.

²⁰⁰ So BFH v. 20.6.2000 – VIII R 32/98, BStBl. II 2001, 636, 638 unter Hinweis auf *Kempermann*, in K/S/M, § 5 Rz. B 73.

und Wirtschaftlichkeit in höchstem Maße ausfüllungsbedürftig sind.²⁰¹ Die allgemeine Aussage, eine Darstellung im Jahresabschluss habe zu unterbleiben, wenn der für sie erforderliche Aufwand den Nutzen der zusätzlich gebotenen Information übersteigt, dürfte zwar allgemein geteilt werden,²⁰² hilft aber als Abgrenzungsmaßstab im Einzelfall kaum weiter. Denn der Nutzen einer „genaueren“ Rechnungslegung lässt sich nicht seriös quantifizieren, sodass sich aus dem Wirtschaftlichkeitsgrundsatz auch keine konkreten Aussagen zum „richtigen“ Maß an Bewertungsvereinfachung ableiten lassen. Diese mangelnde Quantifizierbarkeit ist auch der Grund, weshalb im Schrifttum das Wirtschaftlichkeitsprinzip durch den Wesentlichkeitsgrundsatz ersetzt wird.²⁰³ Dieser besagt, dass *„bei der Rechnungslegung alle Tatbestände zu berücksichtigen sind, die für die Adressaten des Jahresabschlusses von Bedeutung sein können, während umgekehrt Sachverhalte von untergeordneter Bedeutung, die wegen ihrer Größenordnung keinen Einfluss auf das Jahresergebnis haben, vernachlässigt werden können“*.²⁰⁴ Indes ist festzustellen, dass alle Versuche, dem Wesentlichkeitsgrundsatz quantitative Konturen zu geben, bisher ebenso gescheitert sind wie die Festlegung allgemeiner Bezugsgrößen oder Grenzwerte.²⁰⁵ Im Regelfall muss es daher bei einem „relativ groben Vergleich“ bleiben. Es macht – so ein in der Literatur verwendetes Beispiel²⁰⁶ – „wenig Sinn, einzelne sehr unterschiedliche Rechnungsabgrenzungsposten mit höchster Genauigkeit zu berechnen, wenn der voraussichtliche Gesamtbetrag für den Gewinnausweis ohne jede Bedeutung ist“. Umgekehrt dürfe man nicht *„Posten oder Beträge, die als solche eindeutig feststehen und keiner weiteren Bewertung mehr bedürfen, nur deshalb weglassen, weil sie betragsmäßig ohne größere Bedeutung sind“*.²⁰⁷

²⁰¹ Dazu Baetge/Zülch, HdJ, I/2 Rz. 64; Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzen, 121 f.; Kempermann, in K/S/M, Erg.-Lfg. Juli 1994, § 5 Rz. B 73; Leffson, GoB, 7. Aufl. 1987, 180 ff.; aus steuerrechtlicher Sicht Wendt, in FS Herzog, 2010, 517 ff.

²⁰² So etwa Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzen, 121.

²⁰³ Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzen, 121.

²⁰⁴ So ADS, § 252 Rz. 127.

²⁰⁵ Dazu Ossadnik, Wpg 1993, 617 ff.; ders., BB 1993, 1763 ff.; ders., Wpg 1995, 33 ff.

²⁰⁶ ADS, § 252 Rz. 128.

²⁰⁷ ADS, § 252 Rz. 128.

cc. „Typische“ Anwendungsfälle zu eng gewählt

Der VIII. Senat hat sich dem schwierigen Abwägungsproblem zwischen Einzelbewertungsgrundsatz und vereinfachter Bewertung dadurch zu entziehen versucht, dass er sich auf Aussagen zu (scheinbar) eindeutigen Sachverhalten beschränkt hat. Dass eine vereinfachte Bewertung in den Fällen einer Vermischung von Flüssigvorräten bzw. der Lagerung von Massenartikeln erfolgen darf, steht außer Streit und gibt folglich für die Auslegung des § 256 S. 1 HGB nichts her. Ginge es nur um solche Fälle, wäre § 256 HGB sogar eine überflüssige Regelung, weil sich diese Fälle bereits über § 252 Abs. 2 HGB lösen ließen.²⁰⁸ Es ist aber nicht anzunehmen, dass der Gesetzgeber in den §§ 240 Abs. 4, 256 HGB lediglich die materielle Aussage des § 252 Abs. 2 HGB hat wiederholen wollen. Gegen diese Annahme spricht bereits, dass die §§ 240 Abs. 4, 256 HGB eine vereinfachte Bewertung an eigenständige Voraussetzungen knüpfen („gleichartige Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens“). Diese Regelungstechnik wird man bei einer systematischen Auslegung dahin verstehen müssen, dass bei Vorliegen der in § 256 HGB normierten tatbestandlichen Voraussetzungen – also bei „gleichartigen“ Vermögensgegenständen des Vorratsvermögens – eine vereinfachte Bewertung „in der Regel“ auch zulässig ist und auch durch den GoB-Vorbehalt nur „ausnahmsweise“ untersagt wird, wenn dies nach den konkreten Umständen im Licht des Wesentlichkeitsgrundsatzes geboten erscheint. Dieses „Regel-Ausnahme-Verhältnis“ dürfte auch der BFH im Blick gehabt haben, wenn er an der zentralen Stelle der Entscheidung formuliert, dass der Vereinfachungszweck „jedenfalls“ unter den Umständen des Urteilsfalls eine Abkehr von der Einzelbewertung nicht mehr rechtfertigen könne.²⁰⁹ Darüber hinaus besteht auch die Gefahr eines Zirkelschlusses, wenn man versuchen würde, ausdrücklich gesetzlich normierte Ausnahmen vom Einzelbewertungsgrundsatz wiederum im Licht des Einzelbewertungsgrundsatzes auszulegen.

dd. Normzweck gebietet „Regel-Ausnahme-Verhältnis“

Ein Regel-Ausnahme-Verhältnis, demzufolge der GoB-Vorbehalt einer Anwendung der §§ 240 Abs. 4, 256 HGB bei gleichartigen Vermögensgegenständen „in der Regel“ nicht entgegensteht, entspricht auch dem Normzweck der Bewertungsvereinfachungsvorschriften. Wollte man die GoB-Konformi-

²⁰⁸ Vgl. zu Abweichungen vom Einzelbewertungsgrundsatz nach § 252 Abs. 2 HGB nur BFH v. 17.2.1998 – VIII R 28/95, BStBl. II 1998, 505, 508.

²⁰⁹ BFH v. 20.6.2000 – VIII R 32/98, BStBl. II 2001, 636, 638.

tät eines Bewertungsverfahrens im Einzelfall stets davon abhängig machen, dass ein überwiegender Vereinfachungseffekt konkret nachweisbar ist, würde nicht nur das Merkmal der „Gleichartigkeit“ weitgehend leerlaufen, sondern auch der Anwendungsbereich der §§ 240 Abs. 4, 256 HGB übermäßig eingeschränkt. Dies ergibt sich zum einen daraus, dass sich die „Wirtschaftlichkeit“ einer vereinfachten Bewertung im Verhältnis zu einer Einzelbewertung aus den bereits dargelegten Gründen kaum seriös quantifizieren lässt.²¹⁰ Ferner darf nicht vergessen werden, dass der Nachweis einer Vereinfachung seinerseits mit Aufwendungen verbunden wäre, die dem mit der Anwendung von Bewertungsvereinfachungsverfahren verbundenen Wirtschaftlichkeitsüberlegungen zuwiderlaufen.²¹¹ Es ginge daher zu weit, wenn man außerhalb der vom VIII. Senat benannten „typischen“ Anwendungsfälle (Vermischung, Massenware) auch bei an sich „gleichartigen“ Vermögensgegenständen immer einen nachweisbaren Vereinfachungseffekt verlangen würde. Dem Vereinfachungszweck der §§ 240, 256 HGB wird daher nur eine Auslegung gerecht, die ausgehend von dem oben skizzierten Regel-Ausnahme-Verhältnis den GoB-Vorbehalt auf solche Fälle beschränkt, in denen ein nennenswerter Vereinfachungseffekt „offensichtlich“ nicht vorhanden ist.

Diese Voraussetzungen dürften in dem vom BFH entschiedenen Fall wohl vorgelegen haben, auch wenn im mitgeteilten Sachverhalt Angaben zur Zahl der Fahrzeuge oder zur relativen Bedeutung des Vorratsvermögens für die Vermögens- und Ertragslage fehlen. Denn eine vereinfachte Bewertung (sei es mit Durchschnittswerten oder mittels Verbrauchsfolgefiktion) wird sich bei einem (kleinen) Kfz-Vertragshändler mit Werkstattbetrieb und einem überschaubaren Bestand an unterschiedlichen Neu- und Gebrauchtfahrzeugen (verschiedene Marken, Modelle etc.) kaum mit Wirtschaftlichkeitserwägungen rechtfertigen lassen.²¹² Denn zum einen ist eine tatsächliche Einzelbewertung auf der Grundlage der individuellen Anschaffungskosten der Fahrzeuge sowohl bei Neufahrzeugen als auch bei (in Zahlung genommenen) Gebrauchtwagen angesichts der vorhandenen Unterlagen unschwer möglich, sodass eine Kostenersparnis kaum eintreten dürfte. Zum anderen handelt es sich um eine überschaubare Zahl von individuellen Vermögens-

²¹⁰ Vgl. zur „Unlösbarkeit“ des Quantifizierungsproblems nur *Baetge/Kirsch/Thiele*, Bilanzen, 121.

²¹¹ Zur Rolle des Vereinfachungsgedankens bei der Konkretisierung des Wesentlichkeitsgrundsatzes siehe instruktiv *ADS*, § 252 Rz. 128.

²¹² Gegen die Anwendung der Lifo-Methode bei „kleinen Gebrauchtwagenhändlern“ auch *Krumbholz*, *StuB* 2001, 74, 76.

gegenständen mit vergleichsweise hohen Einzelwerten, sodass eine vereinfachte Bewertung des Vorratsvermögens ggf. mit (relativ) erheblichen Ergebnisauswirkungen verbunden sein kann. Zu bedauern ist allerdings, dass der BFH die Frage der „Gleichartigkeit“ offengelassen hat, denn gerade in Hinsicht auf den Gebrauchtwagenbestand sind erhebliche Zweifel an der „Gleichartigkeit“ der Fahrzeuge angebracht, da gebrauchte Fahrzeuge im Geschäftsverkehr zu Privatkunden (auch zivilrechtlich) als „Unikate“ behandelt werden.²¹³ An dieser Stelle wird wiederum deutlich, dass die praktische Bedeutung des GoB-Vorbehalts für die Anwendung der §§ 240, 256 HGB nicht unwesentlich davon abhängt, wie eng oder weit man das Merkmal der Gleichartigkeit versteht.

ee. Kritische Untersuchung der Ausschlusskriterien des BFH

Der BFH hat sich nicht darauf beschränkt, die Zulässigkeit der Lifo-Methode für den konkreten Fall einer Vertragswerkstatt zu verneinen, sondern drei allgemeine Voraussetzungen genannt, unter denen – wenn sie kumulativ erfüllt sind – eine vereinfachte Bewertung „mangels einer die Rechnungslegung vereinfachenden Wirkung“ unzulässig sein soll:

- (1) Vorratsgegenstände mit (absolut betrachtet) hohen Erwerbenaufwendungen,
- (2) die Anschaffungskosten sind ohne Weiteres identifizierbar,
- (3) die Anschaffungskosten lassen sich den einzelnen Vermögensgegenständen angesichts deren individueller Merkmale ohne Schwierigkeiten zuordnen.

Wenn man versucht, diese Merkmale im Licht des Wesentlichkeitsgrundsatzes teleologisch einzuordnen, ergibt sich Folgendes: Die Merkmale (2) und (3) beziehen sich auf die Mehrkosten einer Einzelbewertung, die bei einer vereinfachten Gruppenbewertung nicht anfallen, weil die Ermittlung der tatsächlichen Anschaffungskosten der einzelnen Vermögensgegenstände entfällt. Diese Mehrkosten einer Einzelbewertung sind also, wenn die Bedingungen (2) und (3) erfüllt sind, vergleichsweise gering, weil alle dafür erforderlichen Informationen im Unternehmen bereits vorhanden sind und „ohne Weiteres“ – also ohne nennenswerte Zusatzkosten – für buchhalterische

²¹³ Vgl. auch die Anmerkung von *Ammelung* zum FG-Urteil, BB 1998, 2357, 2360; zur Behandlung von Kaufverträgen über gebrauchte Fahrzeuge als „Spezialkauf“ vgl. nur BGH v. 7.6.2006 – VIII ZR 209/05, NJW 2006, 2839.

sche Zwecke genutzt werden können. Denn in diesem Fall beschränken sich die Mehraufwendungen einer Einzelbewertung auf die Übernahme der individuellen Anschaffungskosten in die Buchhaltung. Geringe Mehrkosten reichen aber nach Ansicht des VIII. Senat für sich genommen noch nicht aus, um die Anwendung des § 256 HGB auszuschließen. Vielmehr muss es sich entsprechend Bedingung (1) auch noch um Vermögensgegenstände mit „(absolut betrachtet) hohen Erwerbsaufwendungen“ handeln.²¹⁴

Hinter diesen drei Voraussetzungen, die kumulativ erfüllt sein müssen, steht offenbar folgende Überlegung: Wenn eine Einzelbewertung einerseits nur mit geringen Mehrkosten verbunden ist, andererseits aber Vermögensgegenstände mit absolut hohen Erwerbsaufwendungen betroffen sind, dann fallen die Kostenvorteile im Vergleich zu den Erwerbsaufwendungen (und möglichen Ergebnisverzerrungen gegenüber einer Einzelbewertung) nicht wirklich ins Gewicht, sodass es bei einer Einzelbewertung bleiben muss. Es geht also um eine Abwägung zwischen dem Vereinfachungseffekt einerseits und den Auswirkungen einer vereinfachten Bewertung auf den Einblick in die Vermögens-, Ertrags- und Finanzlage andererseits. Eine solche Abwägung spricht im konkreten Urteilssachverhalt gegen die Zulässigkeit einer vereinfachten Bewertung, sie lässt sich aber nicht einfach auf einen „großen“ Kfz-Handelsbetrieb mit vielen Hundert Neu- bzw. neuwertigen Gebrauchtfahrzeugen übertragen.²¹⁵ Denn bei einer hinreichend großen Zahl werden auch Vermögensgegenstände mit individuell bestimmten Merkmalen (z.B. Modell, Karosserieform, Kraftstoffart, Motorstärke, Getriebe, Farbe etc.) aus der Sicht des Händlers und des Geschäftsverkehrs zu gleichartigen „Massenartikeln“, weil die relative Bedeutung dieser Unterschiede, bezogen auf die Gesamtzahl der Fahrzeuge und den Gesamtwert des Fahrzeugbestands, immer mehr abnimmt. Dies gilt jedenfalls dann, wenn die Gegenstände nicht für den Verkauf an Privatkunden bestimmt sind, sondern – z.B. in Losgrößen von 100 und mehr neuen oder neuwertigen Fahrzeugen – an Zwischenhändler weiterveräußert werden sollen. In Hinsicht auf die Vereinfachung der Rechnungslegung macht es also durchaus einen Unterschied, ob ein kleiner Vertragshändler z.B. 20 verschiedene Gebrauchtfahrzeuge auf seinem Hof stehen hat oder ob ein europaweit tätiger Kfz-Handelsbetrieb jedes Jahr viele Hunderte sog. „Leasing-Rückläufer“ mit vergleichbarer Motorisierung und Ausstattung als Jahreswagen oder „junge Gebrauchte“ an Zwischen-

²¹⁴ BFH v. 20.6.2000 – VIII R 32/98, BStBl. II 2001, 636, 638.

²¹⁵ *Krumbholz*, StuB 2001, 74, 76.

händler im In- und Ausland weiterveräußert.²¹⁶ Bei derartigen „neuwertigen“ Fahrzeugen wird bei Fahrzeugen eines Modells (z.B. VW Passat) nach den Anschauungen des Geschäftsverkehrs ungeachtet gewisser Ausstattungsunterschiede auch eine Gleichartigkeit i.S.v. §§ 240 Abs. 4, 256 S. 1 HGB gegeben sein.²¹⁷

Die vorstehenden Überlegungen machen auch deutlich, weshalb das Kriterium der „(absolut betrachtet) hohen Erwerbsaufwendungen“ für sich genommen niemals ein geeignetes Ausschlusskriterium darstellen kann. Denn die Grundsätze der Wirtschaftlichkeit und Wesentlichkeit verlangen stets eine *relative* Betrachtung, bei der die Kostenersparnis einer vereinfachten Bewertung zu berücksichtigen ist und schließlich auch die (relative) Bedeutung einer Bilanzposition in Hinsicht auf die Vermögens- und Ertragslage des Unternehmens nicht außer Betracht bleiben kann. Zudem ist das Kriterium der „(absolut betrachtet) hohen Erwerbsaufwendungen“ in hohem Maß konkretisierungsbedürftig, weil der BFH – sieht man vom konkreten Urteilsfall ab – keine Aussagen dazu getroffen hat, was man als „hohe“ Erwerbsaufwendungen anzusehen hat. Wie ein Blick auf § 6 Abs. 2 und 2a EStG zeigt, sieht der Gesetzgeber sogar Gegenstände mit einem Einzelwert von bis zu 1.000 € in anderem Zusammenhang als „geringwertig“ an.²¹⁸ Für die Notwendigkeit einer relativen Betrachtung kann schließlich auch auf die Grundsätze zur Festwertmethode (§ 240 Abs. 3 HGB) verwiesen werden, die nach wohl allgemeiner Ansicht auch bei Vermögensgegenständen mit (sehr) hohen Einzelwerten anwendbar ist, wie das Beispiel der Signal- und Gleisanlagen zeigt.²¹⁹ Dort wird zu Recht für die Frage der „Nachrangigkeit“ nicht auf die absoluten Werte, sondern die relative Bedeutung der betreffenden Bilanzposition abgestellt.²²⁰ Nach Ansicht der Finanzverwaltung soll die Grenze sogar erst dort gezogen werden, wo der Gesamtwert der im einzelnen Festwert zusammengefassten Vermögensgegenstände mehr als 10 % der Bilanzsum-

²¹⁶ In diese Richtung auch *Krumbholz*, StuB 2001, 74, 76.

²¹⁷ A.A. FG Münster v. 20.3.1998 – 11 K 5125/96 F, EW, G, EFG 1998, 999: Neufahrzeuge keine „gleichartigen“ Vermögensgegenstände.

²¹⁸ Siehe dazu auch *Hildebrandt*, DB 2011, 1999, 2000.

²¹⁹ Vgl. dazu nur *Hüffer*, in Staub, § 240 Rz. 51 ff.

²²⁰ Eindringlich *Hüffer*, in Staub, § 240 Rz. 55: „Weil gerade auf die Relationen innerhalb der Bilanz abzustellen ist, steht es der Festwertfähigkeit eines Bestands nicht entgegen, dass er absolut gesehen mit einer hohen Summe ausgewiesen werden muss.“

me beträgt.²²¹ Vor diesem Hintergrund wäre es widersprüchlich, wenn man bei der Vorratsbewertung, die keinen solchen „Nachrangigkeitsvorbehalt“ kennt, dem absoluten Wert der einzelnen Vermögensgegenstände eine ausschlaggebende Bedeutung beilegen würde.

ff. Mehrkosten der Einzelbewertung bei „individualisierbaren“ Vermögensgegenständen

Ein weiterer Kritikpunkt betrifft die Unterstellung des VIII. Senats, dass unter den Bedingungen (2) und (3) die Mehrkosten einer Einzelbewertung regelmäßig vernachlässigbar gering seien. Diese These ist deshalb – über den konkreten entschiedenen Fall hinaus – von großer praktischer Bedeutung, weil heute viele Unternehmen insbesondere aus rechtlichen Gründen (insbesondere Produkthaftung) gleichartige Vermögensgegenstände mittels EDV-gestützter Lagersysteme z.B. mit Chargennummern „individuell“ kennzeichnen. Diese Entwicklung hat offenbar Teile der Finanzverwaltung veranlasst, die Anwendung der Lifo-Methode in solchen Branchen unter Hinweis auf das BFH-Urteil zunehmend infrage zu stellen.²²² Richtigerweise wird man aber aus der bloßen technischen Möglichkeit einer individuellen Zuordnung von Erwerbsaufwendungen noch nicht auf die Unzulässigkeit einer vereinfachten Bewertung schließen dürfen.²²³ Denn auch wenn die Gegenstände des Vorratsvermögens (also insbesondere Rohmaterial, Zwischenprodukte, fertige Erzeugnisse oder Handelswaren) im betrieblichen Prozess mit einer individuellen Nummer gekennzeichnet werden, um ihre Herkunft und Verwendung nachvollziehen zu können, ist eine buchhaltungstechnische Einzelerfassung und -bewertung der Vermögensgegenstände im Vergleich zu einer vereinfachten Gruppenbewertung regelmäßig mit nicht unerheblichen zusätzlichen Aufwendungen verbunden. Zwar ist dem BFH zuzugeben, dass diese Mehrkosten umso geringer sind, je „individueller“ die Gegenstände sind, sodass z.B. beim Eintausch und der Weiterveräußerung von Gebrauchtwagen eines kleinen Vertragshändlers alle wesentlichen Daten „ohne Weiteres“ verfügbar sind. Hier dürfte es aber ohnehin bereits an der Gleichwertigkeit fehlen, weil gebrauchte Fahrzeuge regelmäßig als „Speziessachen“ gehandelt werden.²²⁴ Bei einem Fahrzeug-Handel mit sehr großen Stück-

²²¹ Vgl. BMF v. 26.2.1992, BStBl. I 1993, 276, 277.

²²² Dazu etwa *Hildebrandt*, DB 2011, 1999.

²²³ Im Ergebnis ebenso *Hildebrandt*, DB 2011, 1999, 2001; *Hennrichs*, Ubg 2011, 705, 710.

²²⁴ Vgl. BGH v. 7.6.2006 – VIII ZR 209/05, NJW 2006, 2839.

zahlen vergleichbar ausgestatteter neuwertiger Fahrzeuge (z.B. Leasing-Rückläufer) und insbesondere in der Automobilindustrie selbst²²⁵ dürfte eine Einzelbewertung nicht „ohne Weiteres“ leicht möglich sein, weil eine Identifizierung der einzelnen Pkw im Bestand letztlich nur über die Fahrgestellnummer etc. möglich ist.

Noch anders liegen die Dinge bei solchen Vermögensgegenständen, die ihrer Art nach für einen Dritten überhaupt nicht unterscheidbar sind, aber gleichwohl aus Gründen einer effizienten Lagerhaltung („Just in time“) oder mit Rücksicht auf haftungsrechtliche Risiken (Produkthaftung, Arzneimittelhaftung etc.) durch Nummern etc. individuell gekennzeichnet werden, um ihren Weg durch den Betrieb zu dokumentieren. Eine solche Individualisierung mit den Mitteln moderner digital gesteuerter Lagerungstechnik ist aber noch kein Grund, die handelsrechtliche Zulässigkeit einer vereinfachten Bewertung infrage zu stellen. Denn eine solche Individualisierbarkeit macht zwar eine Einzelbewertung überhaupt erst technisch möglich, ist aber nicht „kostenlos“ und löst, wenn die Vermögensgegenstände einzeln bewertet werden sollen, regelmäßig zusätzliche Kosten aus, weil über die Markierung der einzelnen Stücke hinaus eine gesonderte Zuordnung der Erwerbsaufwendungen in der Buchführung erfolgen muss, d.h. der Zugang und Abgang der einzelnen Stücke auch wertmäßig zu erfassen ist. In diesem Fall sind also die vom BFH aufgestellten Kriterien (2) und (3) nicht erfüllt, weil die Anschaffungskosten weder „ohne Weiteres“ identifiziert werden noch ohne große Schwierigkeiten den einzelnen Stücken im Bestand zugeordnet werden können. Ferner dürfte es wohl allgemeiner Ansicht entsprechen, dass die konkrete Art und Weise der Lagerhaltung nicht über die Zulässigkeit einer vereinfachten Bewertung entscheiden kann.²²⁶ Wäre es anders, würden gesetzlich vorgesehene Vereinfachungsverfahren „modern“ organisierten Betrieben verwehrt, was falsche Anreize in Hinsicht auf den Einsatz „moderner“ Lagertechniken setzen und auch die Vergleichbarkeit von Jahresabschlüssen beeinträchtigen würde. Ferner weist *Henrichs* zu Recht darauf hin, dass man für die Feststellung des vom BFH geforderten „Vereinfachungseffekts“ auf die gesetzlich vorgeschriebenen Buchhaltungssysteme abstellen müsse. Das Gesetz (vgl. §§ 238, 239 HGB) schreibt aber keine computergestützte Buchhaltung vor,²²⁷ sodass der freiwillige Einsatz moderner Lagerhaltungssysteme nicht dazu führen kann, dass die Anwendung der §§ 240 Abs. 4, 256 HGB versagt

²²⁵ Dazu *Weber/Standke*, BB 1993, 393 ff.; *Krumbholz*, StuB 2001, 74, 76.

²²⁶ Zutreffend *Henrichs*, Ubg 2011, 705, 710; *ADS*, § 256 Rz. 17.

²²⁷ *Henrichs*, Ubg 2011, 705, 710.

wird. Aus den gleichen Erwägungen ist auch eine „dynamische“ Auslegung der §§ 240, 256 HGB in dem Sinne, dass wegen der heutigen Möglichkeiten computergestützter Lager- und Buchhaltungssysteme der Anwendungsbereich der Vereinfachungsverfahren von vornherein immer kleiner werde, abzulehnen. Wäre der Gesetzgeber dieser Ansicht, hätte er i.R.d. Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz die §§ 240, 256 HGB entsprechend einschränken müssen.²²⁸

gg. Vereinfachung in der HGB-Handelsbilanz trotz Durchschnittsbewertung im IFRS-Abschluss?

Fraglich ist schließlich, ob der Anwendung einer Verbrauchsfolgemethode in der HGB-Handelsbilanz der Umstand entgegensteht, dass das Unternehmen im parallel aufgestellten IFRS-Abschluss eine vereinfachte Bewertung nach dem gewogenen Durchschnitt vorgenommen hat. Die praktische Relevanz dieser – im neueren Schrifttum soweit ersichtlich noch nicht behandelten – Frage ergibt sich aus den abweichenden Bilanzierungsvorgaben der IFRS. Abweichend von § 256 HGB sind nach IAS 2.25 (dazu unten V. 1.) lediglich die Fifo-Methode und die Bewertung mit dem gewogenen Durchschnittswert erlaubt, sodass die Anwendung der Lifo-Methode in der HGB-Handelsbilanz bei paralleler Anwendung der Durchschnittsbewertung im IFRS-Abschluss auf den ersten Blick keine „Vereinfachung“ bedeutet, sondern sogar mit zusätzlichem Aufwand verbunden ist.

Allerdings erweisen sich entsprechende Bedenken gegen eine Lifo-Bewertung in der HGB-Bilanz bei paralleler Durchschnittsbewertung im IFRS-Abschluss als unbegründet. Denn der vom BFH zu Recht geforderte „Vereinfachungseffekt“ bezieht sich nach der Systematik der §§ 252, 256 HGB lediglich auf die Abweichung von einer tatsächlichen Einzelbewertung (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB), nicht aber auf die Entscheidung zwischen den verschiedenen vom Gesetz erlaubten vereinfachten Bewertungsverfahren (Durchschnittsbewertung, Fifo- oder Lifo-Methode). Bei allen drei Verfahren besteht die entscheidende Vereinfachung darin, dass den einzelnen Vermögensgegenständen nicht ihre tatsächlichen individuellen Anschaffungs- und Herstellungskosten bzw. Veräußerungspreise zugeordnet werden, sondern – bezogen auf eine bestimmte Gruppe gleichartiger Vermögensgegenstände – eine vereinfachte Bewertung stattfindet. Aus diesem Grund beziehen sich die vom BFH aus dem GoB-Vorbehalt abgeleiteten äußeren Grenzen einer

²²⁸ Ebenso *Hildebrandt*, DB 2011, 1999, 2002.

vereinfachten Bewertung auch nicht auf die Wahl zwischen den verschiedenen zulässigen Verfahren, sondern allein auf die Durchbrechung des Einzelbewertungsgrundsatzes. Ein Vereinfachungseffekt würde somit lediglich dann fehlen, wenn im IFRS-Abschluss eine Einzelbewertung vorgenommen wird. In diesem Fall wäre eine parallele Anwendung der Lifo-Methode in der HGB-Bilanz wohl in der Tat als GoB-widrig anzusehen, weil die abweichende Bewertung in der HGB-Bilanz nicht durch Vereinfachungszwecke (Wirtschaftlichkeitsgrundsatz) gerechtfertigt werden kann, da im Regelfall eine Übernahme der IFRS-Werte ohne Weiteres möglich erscheint. Außerhalb dieses (Ausnahme-)Falls schließt die Anwendung unterschiedlicher Bewertungsvereinfachungsmethoden im IFRS-Abschluss und in der Handelsbilanz eine Lifo-Bewertung im HGB-Einzelabschluss nicht aus, weil der entscheidende Vereinfachungseffekt bereits in der Abweichung von der tatsächlichen Einzelbewertung und der damit verbundenen Möglichkeit besteht, nicht nachverfolgen und feststellen zu müssen, welcher Vermögensgegenstand konkret den Bestand verlassen hat.

d. Ergebnis

Für die weitere Untersuchung ist festzuhalten, dass der GoB-Vorbehalt des § 256 S. 1 HGB der vereinfachten Bewertung lediglich in „Ausnahmefällen“ eine äußere Schranke setzt. In diesem Sinne ist auch die Entscheidung des BFH vom 20.6.2000 zu verstehen, in der der VIII. Senat für den konkreten Ausgangsachverhalt – „jedenfalls dann“ – die Zulässigkeit der Lifo-Methode verneint hat, weil eine vereinfachte Bewertung nach den Umständen des Einzelfalls ausnahmsweise nicht geboten erschien. Die drei vom BFH aufgestellten Ausschlusskriterien, die zudem stets kumulativ erfüllt sein müssen, umschreiben somit lediglich in allgemeiner Form den Ausnahmefall, in dem trotz „gleichartiger“ Vermögensgegenstände eine vereinfachte Bewertung gegen die GoB verstößt, weil sie erkennbar nicht mehr vom Vereinfachungsgedanken getragen wird. Für den Regelfall lässt sich den §§ 240, 265 S. 1 HGB aber die gesetzgeberische Wertung entnehmen, dass bei „gleichartigen“ Vermögensgegenständen des Vorratsvermögens eine vereinfachte Bewertung stets zulässig ist, weil eine Abweichung vom Einzelbewertungsgrundsatz durch Vereinfachungsgründe (Wirtschaftlichkeits- und Wesentlichkeitsgrundsatz) gerechtfertigt ist. Für ein solches „Regel-Ausnahme-Verhältnis“ spricht insbesondere der Vereinfachungszweck der §§ 240 Abs. 4, 256 S. 1

HGB.²²⁹ Es wäre offensichtlich widersinnig, wenn man die Anwendung der §§ 240 Abs. 4, 256 S. 1 HGB im Einzelfall vom konkreten Nachweis eines überwiegenden Vereinfachungseffekts abhängig machen würde. Konkret folgt daraus, dass Bewertungsvereinfachungsverfahren wie die Lifo-Methode auch bei „höherwertigen“ Vermögensgegenständen grundsätzlich zulässig sind und auch durch die theoretische Möglichkeit einer Einzelbewertung aufgrund moderner Lagerhaltungssysteme nicht ausgeschlossen werden. Lediglich in solchen Fällen, in denen – wie im Urteilssachverhalt des BFH-Urteils vom 20.6.2000 – ein Vereinfachungszweck kaum noch erkennbar ist, schließt der GoB-Vorbehalt eine vereinfachte Bewertung aus.

7. Zulässigkeit der Lifo-Methode im Besonderen

a. Missbrauchsverbot und abweichende tatsächliche Verbrauchsreihenfolge

aa. Meinungsstand

Bereits nach Einführung des § 155 Abs. 1 S. 2 AktG 1965 ist diskutiert worden, ob die Anwendung eines bestimmten Verbrauchsfolgeverfahrens voraussetzt, dass die unterstellte Verbrauchsfolge auch im Wesentlichen den tatsächlichen Verhältnissen entspricht.²³⁰ Diese Frage stellt sich im Besonderen für die Lifo-Methode, deren Verbrauchsfolgefiktion – anders als die Fifo-Methode – vielfach nicht dem tatsächlichen Betriebsablauf entsprechen dürfte²³¹ und die in der Praxis vor allem als Instrument zur Substanzerhaltung gewählt wird. Die heute herrschende Meinung gewährt dem Kaufmann grundsätzlich ein Wahlrecht und hält die Lifo-Methode erst dann nicht mehr für zulässig, wenn die unterstellte Verbrauchsfolge nach den tatsächlichen Verhältnissen praktisch unmöglich ist.²³² Als Beispiele werden leicht ver-

²²⁹ Zum Vereinfachungsgedanken als Leitlinie bei der Konkretisierung des Wesentlichkeitsgrundsatzes vgl. nur *ADS*, § 252 Rz. 128.

²³⁰ So etwa *Döllerer*, BB 1966, 629, 631: Lifo müsse „im Großen und Ganzen“ den tatsächlichen Verhältnissen entsprechen; ähnlich *Fülling*, Grundsätze, 180 ff. m.w.N.

²³¹ Vgl. auch *Siegel*, DB 1991, 1941, 1943.

²³² *ADS*, § 256 Rz. 18; *Mayer-Wegelin*, in HdB § 256 Rz. 20; *Kleindiek*, in Staub, § 256 Rz. 6; *Hennrichs*, in MünchKommAktG, § 256 HGB Rz. 12 f.; *ders.*, Ubg 2011, 705, 708 f.; *Schulze-Osterloh*, in Baumbach/Hueck, § 42 Rz. 299; MünchKommHGB-*Ballwieser*, § 256 Rz. 1, 16.

derbliche Waren oder Saisonbetriebe genannt.²³³ Eine Mindermeinung geht sogar noch darüber hinaus und gewährt den Unternehmen – vor allem unter Hinweis auf den mit § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG verfolgten Zweck der Verhinderung einer Scheingewinnbesteuerung – ein uneingeschränktes Wahlrecht.²³⁴

bb. Stellungnahme

Da das Gesetz selbst die Wahl zwischen einer Bewertung mit dem gewogenen Durchschnitt und einer bestimmten Verbrauchsfolge (Fifo oder Lifo) nicht davon abhängig macht, ob diese dem tatsächlichen Geschehensablauf entspricht, kann sich eine entsprechende Einschränkung allein aus dem GoB-Vorbehalt des § 256 S. 1 HGB ergeben.²³⁵ Bei seiner Auslegung ist in teleologischer Hinsicht zu berücksichtigen, dass die in § 256 HGB zugelassenen Verbrauchsfolgeverfahren – wie oben bereits dargelegt²³⁶ – ausschließlich der Bewertungsvereinfachung dienen, sodass – auch in Hinsicht auf die Anwendung der Lifo-Methode – das Ziel der Verhinderung einer Scheingewinnbesteuerung oder der Substanzerhaltung handelsrechtlich unbeachtlich ist. Aus diesem Grund kann der Mindermeinung nicht gefolgt werden, die die Lifo-Methode ganz ohne Rücksicht auf die tatsächlichen Verhältnisse für zulässig hält.

Damit bleibt die Frage übrig, ob der in § 256 HGB zum Ausdruck kommende „Wertungskompromiss“ zwischen Einzelbewertung und Wirtschaftlichkeitsüberlegungen über den GoB-Vorbehalt das gesetzliche Wahlrecht dahingehend einschränkt, dass nur noch dasjenige Verfahren gewählt werden darf, das der tatsächlichen Verwendungsreihenfolge am nächsten kommt. Gegen eine solche Auslegung spricht in teleologischer Hinsicht, dass sie der mit der Fiktion des § 256 HGB bezweckten Vereinfachung und Wirtschaftlichkeit zuwiderlaufen würde, weil dann immer zunächst die konkreten tatsächlichen Verhältnisse ermittelt werden müssten, damit man beurteilen kann, ob das gewählte Verfahren abweicht oder nicht. Ferner dürfte es kaum möglich sein, den (noch) erlaubten „Grad an Abweichung“ hinreichend kon-

²³³ Statt vieler *Hennrichs*, in MünchKommAktG, § 256 HGB Rz. 12.

²³⁴ So *Herzig/Gasper*, DB 1991, 557, 559.

²³⁵ Dies ist unstreitig, vgl. nur *ADS*, § 256 Rz. 14 ff.

²³⁶ Vgl. dazu oben III. 4. c. cc.

kret aus dem GoB-Vorbehalt abzuleiten.²³⁷ Selbst wenn dies gelänge, würden entsprechende Feststellungen im Einzelfall unter dem Vereinfachungsgedanken widersinnig erscheinen. Darüber hinaus ist zu berücksichtigen, dass eine Abweichung vom tatsächlichen Verlauf „in der Natur“ der vom Gesetzgeber ausdrücklich zugelassenen Verbrauchsfolgenfiktion liegt.²³⁸ Ferner hat der Gesetzgeber von einer Einschränkung des Wahlrechts abgesehen, obwohl die Fifo-Methode in der größeren Zahl der Fälle dem tatsächlichen Geschehensablauf näher kommen dürfte als die Lifo-Methode.²³⁹ Aus allen diesen Gründen wird man schließen müssen, dass das Wahlrecht nach § 256 S. 1 HGB im Regelfall unabhängig davon besteht, ob die gewählte Bewertungsmethode der tatsächlichen Verwendungsreihenfolge entspricht. Gegen die Maßgeblichkeit der tatsächlichen Verhältnisse spricht abschließend noch eine folgende Erwägung: Der Bilanzierende kann den betrieblichen Geschehensablauf in vielen Fällen leicht ändern. Man denke nur an moderne computergestützte Hochregallager, bei denen die Art der Lagerung und die Auswahl der zuerst abgehenden Stücke mehr oder weniger beliebig vorgegeben werden können. Würde man ausschließlich den tatsächlichen Ablauf für maßgeblich halten, könnte der Bilanzierende durch eine entsprechende technische Anpassung immer noch das – z.B. aus steuerrechtlichen Gründen gewünschte – Bewertungsverfahren wählen.

Hängt die Zulässigkeit einer Bewertungsmethode somit nicht davon ab, ob sie dem tatsächlichen Geschehensablauf entspricht, bleibt abschließend zu überlegen, ob man nicht zumindest verlangen muss, dass die gewählte Verbrauchsfolge nach den tatsächlichen Verhältnissen zumindest möglich wäre. Diese von der h.M. befürwortete Einschränkung²⁴⁰ lässt sich in teleologischer Hinsicht damit rechtfertigen, dass der Vereinfachungsgedanke lediglich ein Wahlrecht zwischen mehreren nach den tatsächlichen Verhältnissen „denkbaren“ Verbrauchsfolgen rechtfertigt, nicht aber die Unterstellung einer Verbrauchsfolge, die mit dem betrieblichen Geschehensablauf völlig unvereinbar ist. Auch hier ergibt sich somit – wie oben zum BFH-Urteil vom 20.6.2000 ausgeführt – ein „Regel-Ausnahme-Verhältnis“. Im Regelfall kann der Bilanzierende aus Vereinfachungsgründen zwischen der Bewertung mit

²³⁷ Dies zeigt letztlich auch der Vorschlag von *Döllerer*, BB 1965, 1405, 1412, das gewählte Verfahren müsse der tatsächlichen Verbrauchsfolge „im Großen und Ganzen“ entsprechen.

²³⁸ Zutreffend *Kleindiek*, in Staub, § 256 Rz. 6.

²³⁹ Dazu nur *Siegel*, DB 1991, 1941, 1944.

²⁴⁰ Statt vieler *Hennrichs*, Ubg 2011, 705, 708 f.

dem gewogenen Durchschnitt und der Lifo- bzw. Fifo-Methode wählen, weil ihm auf diese Weise eine Einzelbewertung ebenso erspart bleibt wie eine Feststellung der tatsächlichen Verbrauchsfolge. Der Vereinfachungszweck ist aber nicht mehr erfüllt, wenn eine Verbrauchsfolge unterstellt wird, die nach den tatsächlichen Verhältnissen offensichtlich ausgeschlossen ist.

In diesem Zusammenhang ist allerdings darauf hinzuweisen, dass diese Einschränkung des Wahlrechts mit Blick auf den technischen Fortschritt in der Praxis eine immer geringere Bedeutung haben dürfte. Angesichts der Fortschritte bei der Kühltechnik gibt es in vielen Bereichen praktisch keine „leicht verderblichen Waren“ mehr, weil selbst Lebensmittel bei geeigneter Aufbewahrung über lange Zeit ohne Qualitätseinbußen eingelagert werden können. Diese Einsicht könnte möglicherweise auch erklären, weshalb die Finanzverwaltung die Anwendung der Lifo-Methode auch bei der Bewertung von Tiefkühlfisch zugelassen hat.²⁴¹ Ähnliche Fragen stellen sich bei computergesteuerten Lagerverfahren, wo jederzeit eine bestimmte Verbrauchsfolge vorgegeben werden kann, sodass keine Verbrauchsfolgefiktion mit den tatsächlichen Verhältnissen „unvereinbar“ ist. Wie dieses Beispiel zeigt, dürften Wahlrechtseinschränkungen eine auf bestimmte Sachverhalte (z.B. Saisonbetriebe ohne die Möglichkeit der Zwischenlagerung) beschränkte Ausnahme darstellen.

b. Beschränkung auf Vorräte mit inflationsbedingten Preissteigerungen

Moxter ist der Ansicht, dass durch den GoB-Vorbehalt die Anwendung der Lifo-Methode auf solche Vermögensgegenstände beschränkt wird, bei denen mit inflationsbedingten Preissteigerungen zu rechnen ist.²⁴² Diese Einschränkung erscheint nicht nur wegen der tatsächlichen Schwierigkeiten bei der Abgrenzung von inflationsbedingten und nicht inflationsbedingten Preissteigerungen problematisch. Sie findet vor allem im Wortlaut des Gesetzes keine Stütze. Darüber hinaus vermag eine solche Einschränkung auch in teleologischer Hinsicht nicht zu überzeugen, denn es wäre nur dann begründet, wenn man – mit *Moxter* – in der Substanzerhaltung bei steigenden Preisen einen wesentlichen Regelungszweck der Norm sehen würde. Dies ist aber aus den

²⁴¹ OFD Hannover v. 16.2.2000 – S 2174 – 74 –StH 221, DB 2000, 597, dazu auch unten IV. 7. q.

²⁴² *Moxter*, DB 2001, 157, 159.

oben dargelegten Gründen²⁴³ nicht der Fall, sodass eine Unterscheidung zwischen inflationsbedingten Preissteigerungen und anderen Preisschwankungen keinen Sinn ergibt.

c. Methodenwechsel und Stetigkeitsgebot

Nach allgemeiner Ansicht ist der GoB-Vorbehalt schließlich heranzuziehen, wenn es um einen Methodenwechsel (z.B. von der Einzelbewertung zur Lifo-Methode und zurück) geht.²⁴⁴ Der GoB-Vorbehalt nimmt insoweit Bezug auf das Stetigkeitsgebot, und zwar in Gestalt des Grundsatzes der Bewertungsstetigkeit nach § 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB. Mit diesem Grundsatz sind rein bilanzpolitisch motivierte Methodenwechsel nicht zu vereinbaren, sodass ein Übergang von einer Methode zur anderen lediglich dann zulässig ist, wenn ein „begründeter Ausnahmefall“ nach § 252 Abs. 2 HGB vorliegt.²⁴⁵ Das Stetigkeitsgebot gilt aber nicht nur für die Wahl zwischen Durchschnittsbewertung und Lifo-Methode, sondern gleichermaßen für die nähere Ausgestaltung des Lifo-Verfahrens (Permanentes-Lifo, Perioden-Lifo, Lifo mit Layer-Bildung). Werden Layer gebildet, unterliegt auch die Wahl des Zeitraums (jährlich, monatlich) dem Stetigkeitsgebot.

IV. Anwendung der Lifo-Methode im Steuerbilanzrecht

1. Einzelbewertung und Bewertungsvereinfachung in der Steuerbilanz

Alle Bewertungsvereinfachungsverfahren stehen in einem gewissen Spannungsverhältnis zum Einzelbewertungsgrundsatz. Auch die Frage der steuerrechtlichen Zulässigkeit einer vereinfachten Bewertung lässt sich daher nur unter Berücksichtigung des Gebots der Einzelbewertung beantworten. Denn dieser für das Handelsrecht in § 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB normierte Grundsatz wird als GoB über die Maßgeblichkeit nach § 5 Abs. 1 S. 1 EStG auch für das Steuerrecht relevant.²⁴⁶ Darüber hinaus ist er im Einleitungssatz des § 6 Abs. 1 EStG spezialgesetzlich geregelt. Nach dem Bewertungsvorbehalt des § 4 Abs. 1 S. 9 i.V.m. § 5 Abs. 6 EStG, der einen Vorrang steuerlicher Spe-

²⁴³ Siehe oben III. 4. c. cc.

²⁴⁴ Dazu eingehend *Hennrichs*, Wahlrechte, 393 ff.; *ADS*, § 256 Rz. 20.

²⁴⁵ Statt vieler *Hennrichs*, a.a.O.

²⁴⁶ Vgl. *Meinert*, Bewertungseinheiten, 150 ff.

zialvorschriften vor den handelsrechtlichen GoB zum Ausdruck bringt,²⁴⁷ geht letztere Norm der handelsrechtlichen Regelung vor. Ungeachtet dieses Rangverhältnisses wird das Gebot der Einzelbewertung in Rechtsprechung²⁴⁸ und Literatur²⁴⁹ jedoch regelmäßig parallel aus der handelsrechtlichen Regelung des § 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB und der steuerlichen Vorbehaltssnorm des § 6 Abs. 1 EStG hergeleitet, weshalb grundsätzlich von einer Kongruenz der beiden Vorschriften ausgegangen werden kann.²⁵⁰ Bestätigung findet diese Auslegung darin, dass der BFH auch den steuerrechtlichen Einzelbewertungsgrundsatz den durch handelsrechtliche Ausnahmeregelungen angeordneten Einschränkungen unterwirft.²⁵¹

Für die steuerliche Zulässigkeit der Lifo-Methode ist das Verhältnis der beiden Einzelbewertungsvorschriften zueinander und deren Auslegung heute allerdings nur noch von nachrangiger Bedeutung, denn ihre Zulässigkeit ist seit Einführung des § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG positivrechtlich festgeschrieben. Früher entsprach es jedoch allgemeiner Auffassung, dass eine Lifo-Bewertung in der Steuerbilanz nicht zulässig sei, obwohl für die Handelsbilanz – spätestens mit Einführung des § 155 Abs. 1 S. 3 AktG 1965 – keine Bedenken gegen eine Lifo-Bewertung bestanden. Begründet wurde diese differenzierende Betrachtung mit dem Hinweis auf den steuerlichen Bewertungsvorbehalt.²⁵² Der Lifo-Bewertung stünden steuerliche Sonderbestimmungen entgegen, nach denen die tatsächlich vorhandenen Wirtschaftsgüter mit ihren Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten anzusetzen seien. Denn sowohl bei Lifo als auch bei Fifo werde das Wirtschaftsgut nicht mit seinen tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten, sondern mit denen eines an-

²⁴⁷ *Meinert*, Bewertungseinheiten, 171 m.w.N.

²⁴⁸ Vgl. BFH v. 16.7.1968 – GrS 7/67, BStBl. II 1969, 108, 111; v. 1.10.1975 – I R 207/73, BStBl. II 1976, 202, 202; v. 22.11.1988 – VII R 62/85, BStBl. II 1989, 359, 362; v. 12.10.1995 – I R 179/94, BStBl. II 1996, 402, 403; v. 27.3.1996 – I R 3/95, BStBl. II 1996, 470, 471, und v. 15.10.1997 – I R 16/97, BStBl. II 1998, 249, 250.

²⁴⁹ *Crezelius*, in Kirchhof, § 6 Rz. 9 f.; *Hoffmann*, in Littmann/Bitz/Pust, § 6 Rz. 66; *Knobbe-Keuk*, § 5 III 2 a), 156; *K/S/M-Werndl*, § 6 Rz. A 148 ff. Dies galt bereits vor Einführung des § 252 HGB, vgl. *Blümich*, 5. Aufl. 1943, § 6 Anm. 9.

²⁵⁰ Vgl. *Meinert*, Bewertungseinheiten, 172.

²⁵¹ Vgl. BFH v. 22.11.1988 – VIII R 62/85, BStBl. II 1989, 359 m.w.N.

²⁵² Gesetzesbegründung zum Einkommensteueränderungsgesetz vom 16.5.1969, BT-Drucks. V/3187, 4; weitere Nachweise in IFSt-Schrift Nr. 218 (1982), 44.

deren Wirtschaftsguts bewertet.²⁵³ Dies muss wohl als Hinweis auf den in § 6 Abs. 1 EStG verankerten Einzelbewertungsgrundsatz verstanden werden, der neben der einzelnen Bewertung eines jeden Wirtschaftsguts auch dessen Bewertung mit seinen tatsächlichen individuellen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten gebietet.²⁵⁴ Allerdings erscheint diese Begründung keineswegs zwingend, wenn man berücksichtigt, dass andere Bewertungsverfahren, wie die Fest- und die Durchschnittsbewertung, bei vergleichbarer Sachlage seit jeher auch steuerlich für zulässig erachtet wurden.

Das nach den §§ 240 Abs. 3, 256 S. 2 HGB (für Anlagevermögen) zulässige Festwertverfahren und die Gruppenbewertung zum gewogenen Durchschnitt nach den §§ 240 Abs. 4, 256 S. 2 HGB stellen ebenso wie das Lifo-Verfahren Ausnahmen vom Grundsatz der Einzelbewertung dar.²⁵⁵ Steuerrechtlich fehlt es jeweils an entsprechenden Regelungen. Dennoch ist seit den Anfängen des EStG 1934 – und damit auch bereits vor der erstmaligen handelsrechtlichen Normierung – anerkannt, dass beide Verfahren auch in der Steuerbilanz zulässig sind.²⁵⁶ Mangels einer steuerrechtlichen Normierung kommen dabei als Rechtsgrundlage für die steuerbilanzielle Anwendung der beiden Verfahren allein die handelsrechtlichen Vorschriften in Betracht,²⁵⁷ die über den Maßgeblichkeitsgrundsatz des § 5 Abs. 1 S. 1 EStG – sofern es sich um GoB handelt – auch für das Steuerrecht verbindlich werden.²⁵⁸ Die Rechtslage entspricht mithin der Situation, wie sie sich vor Einführung des § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG auch für die Lifo-Bewertung darstellte. Auch die steuerbilanzielle Anwendung von Fest- und Durchschnittswerten hätte daher eigentlich

²⁵³ *Rau*, BB 1966, 439; *Vogel*, DB 1966, 909, 911.

²⁵⁴ Vgl. dazu bereits oben III. 1. a.

²⁵⁵ BFH v. 22.11.1988 – VII R 62/85, BStBl. II 1989, 359, 362; *Funk*, FS von Wysocki, 1985, 73, 75; K/S/M-*Mathiak*, § 5 Rz. A 315; K/S/M-*Werndl*, § 6 Rz. A 163 und A 167.

²⁵⁶ *Blümich*, 5. Aufl. 1943, § 6 Anm. 9 und 11; *Funk*, FS von Wysocki, 1985, 73, 76 m.w.N. Zur Gruppenbildung mit Durchschnittsbewertung vgl. K/S/M-*Mathiak*, § 5 Rz. A 325 m.w.N., sowie H/H/R-*H. Richter*, § 6 Rz. 136; zum Festwertverfahren vgl. K/S/M-*Werndl*, § 6 Rz. A 167 m.w.N., sowie H/H/R-*H. Richter*, § 6 Rz. 146.

²⁵⁷ IFSSt-Schrift Nr. 218 (1982), 66.

²⁵⁸ K/S/M-*Mathiak*, § 5 Rz. A 315 m.w.N. und A 325; K/S/M-*Werndl*, § 6 Rz. A 168 m.w.N.; H/H/R-*H. Richter*, § 6 Rz. 116 und 146.

ebenfalls unter Hinweis auf den Bewertungsvorbehalt der §§ 5 Abs. 6, 6 Abs. 1 S. 1 EStG bezweifelt werden können.

Für die Differenzierung zwischen Fest- und Gruppenbewertung einerseits und den Verbrauchsfolgeverfahren andererseits findet sich in Rechtsprechung und Schrifttum keine überzeugende Erklärung. *H. Richter* bekundet: „Wegen der Maßgeblichkeit der HBil. für die stl. Gewinnermittlung [...] ist für Stpfl., die ihren Gewinn nach §§ 4, 5 Abs. 1 ermitteln, mangels eines Bewertungsvorbehalts nach § 5 Abs. 6 EStG die Gruppenbewertung gem. § 240 Abs. 4 iVm. § 256 Satz 2 HGB auch stl. erlaubt.“ Warum aber die bei der Gruppen- und Durchschnittsbewertung gleichfalls auftretende Kollision mit dem Einzelbewertungsgrundsatz nicht zu einer Verletzung der §§ 5 Abs. 6, 6 EStG führen soll, lässt er offen. *Mathiak*²⁵⁹ führt im Zusammenhang mit der Fest- und der Gruppenbewertung aus: „Nicht hier zu behandeln sind die Verbrauchsfolgeregelungen für das Vorratsvermögen (last in – first out [...]), die Sonderregelungen zur Einzelerfassung und -bewertung mit Unterstellungen sind“. Diese Unterscheidung vermag aber nicht zu überzeugen. Denn bei genauer Betrachtung erkennt man, dass sich entsprechende Feststellungen auch über die Fest- und die Durchschnittsbewertung treffen lassen. Hier liegt die Unterstellung zugrunde, dass sich der Wert gar nicht verändert bzw. alle Wirtschaftsgüter einer Gruppe denselben Wert haben.²⁶⁰ Darüber hinaus verfolgen sowohl Festwert- und Durchschnittsmethode als auch das Lifo-Verfahren dieselbe Zielrichtung, indem sie eine Schätzung der Wertverhältnisse ermöglichen, um so dem Grundsatz der Wirtschaftlichkeit Rechnung zu tragen. Damit soll der vom BFH²⁶¹ anerkannten Überlegung Rechnung getragen werden, dass von einem Kaufmann bei der Rechnungslegung kein im Verhältnis zur Bedeutung des Ergebnisses unangemessener Arbeitsaufwand verlangt werden darf.²⁶²

Dass die Festwert- und Durchschnittsbewertung steuerlich zulässig sein sollen, die Lifo-Methode hingegen – vor ihrer Normierung im EStG – nicht, erscheint vor diesem Hintergrund befremdlich. Die Differenzierung lässt sich allenfalls dadurch erklären, dass man entweder schlichtweg versuchte, han-

²⁵⁹ K/S/M-*Mathiak*, § 5 Rz. A 315.

²⁶⁰ Ähnlich auch K/S/M-*Werndl*, § 6 Rz. A 162, der jedoch nur in der Durchschnittsbewertung, nicht hingegen in der Bewertung zu Festwerten eine Unterstellung mit Schätzungscharakter sieht.

²⁶¹ BFH v. 25.3.1954 – IV D 1/53 S, BStBl. III 1954, 195, und v. 23.9.1966 – VI 117/65, BStBl. III 1967, 23.

²⁶² Vgl. *Funk*, FS von Wysocki, 1985, 73, 85.

delsrechtliche Gestaltungsspielräume einzuschränken, oder dass man davon ausging, die Ergebnisse der ersten beiden Methoden würden zu Wertansätzen führen, die näher an dem Wert liegen, der sich bei Einzelbewertung ergeben würde. I.d.S ist wohl auch der Einwand von *Vogel* zu verstehen, der die Durchschnittsmethode in Abweichung zur Lifo-Methode für zulässig erachtet, weil sie einfacher sei und zu richtigeren Ergebnissen führe.²⁶³

Indes soll auch die Durchschnittsbewertung im steuerlichen Bereich nicht uneingeschränkt anwendbar sein. Zwar stimmen die Voraussetzungen, unter denen eine Fest- oder Durchschnittsbewertung in der Steuerbilanz zulässig ist, weitestgehend mit den handelsrechtlichen Vorgaben überein,²⁶⁴ und auch die Finanzverwaltung erkennt die Fest-²⁶⁵ und die Gruppenbewertung mit dem gewogenen Durchschnittswert an. Dies soll für die Durchschnittsbewertung jedoch nur insoweit gelten, als sie nicht gegen die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung verstößt.²⁶⁶ Einen derartigen GoB-Vorbehalt enthielt auch § 40 Abs. 4 HGB a.F., der bis zur Einführung des § 240 Abs. 4 HGB durch das BiRiLiG²⁶⁷ Geltung hatte. Liest man mit der h.M.²⁶⁸ auch in § 240 Abs. 4 HGB einen solchen Vorbehalt hinein – was nicht unumstritten ist²⁶⁹ –, so soll die Gruppen-Durchschnittsbewertung nur zulässig sein, wenn ein Missverhältnis zwischen Aufwand und erzielter Genauigkeit vermieden wird oder das Ergebnis einer Einzelbewertung durch Gruppenbewertung mindestens annähernd erreicht wird.²⁷⁰ Eine ähnliche – wenn auch nicht auf einen GoB-Vorbehalt gestützte – Einschränkung hat auch der BFH in seinem Urteil vom 15.2.2001²⁷¹ formuliert, wo er ausführt:

²⁶³ *Vogel*, DB 1966, 909, 911.

²⁶⁴ So auch K/S/M-*Mathiak*, § 5 Rz. A 317 und A 325 ff. Zu den Voraussetzungen vgl. bereits III. 5.

²⁶⁵ R 5.4 Abs. 3 EStR 2011.

²⁶⁶ R 6.8 Abs. 4 EStR 2011.

²⁶⁷ Bilanzrichtliniengesetz vom 19.12.1985, BGBl. I 1985, 2355, BStBl. I 1985, 704.

²⁶⁸ Dazu nur *ADS*, § 240 Rz. 122.

²⁶⁹ Vgl. H/H/R-*H. Richter*, § 6 Rz. 120, der einen Vorrang des § 240 Abs. 4 HGB vor § 243 Abs. 1 HGB erwägt.

²⁷⁰ H/H/R-*H. Richter*, § 6 Rz. 120 unter Hinweis auf *Bernert*, in *Leffson/Rückle/Grossfeld*, Handwörterbuch unbestimmter Rechtsbegriffe im Bilanzrecht des HGB, 1986, 221.

²⁷¹ BFH v. 15.2.2001 – IV R 19/99, BStBl. II 2001, 549.

„Zwar ist diese Zusammenfassung einzelner Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens unter Ansatz des gewogenen Durchschnittswerts eine zulässige Bewertungsmethode, die auch dem buchführenden Land- und Forstwirt gemäß § 141 Abs. 1 Satz 1 AO 1977 i.V.m. § 240 Abs. 4 HGB offen steht, wenn es sich um annähernd gleichwertige Vermögensgegenstände handelt. Sie durchbricht indessen den Grundsatz der Einzelbewertung, dem aufgrund ausdrücklicher gesetzlicher Regelung im Steuer- und Handelsrecht (vgl. § 6 Abs. 1 EStG und §§ 240 Abs. 1, 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB) stets Vorrang gegenüber der nur als Vereinfachungsregelung konzipierten Gruppenbewertung zukommt. Dem entspricht es, dass die Inanspruchnahme dieser Vereinfachungsmaßnahme besonderer Rechtfertigung bedarf, sodass etwa bei Vorhandensein einer geringen Anzahl gleichartiger Vermögensgegenstände kein Bedarf für eine Vereinfachung des Nachweises, der Inventur und der Bewertung erkennbar ist (s. Knop in Küting/Weber, a.a.O., § 240 HGB RdNr. 65).“

Allerdings vermag auch diese Erwägung des BFH nicht die vor Einführung des § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG herrschende Ablehnung der Lifo-Bewertung in der Steuerbilanz zu erklären, da auch Lifo zu Wertansätzen führen kann, die dem Wert nach Einzelbewertung nahekommen bzw. sogar näherkommen als eine Durchschnittsbewertung. Mit der positiv-rechtlichen Regelung in § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG hat sich diese Frage jedoch seit 1990 erledigt.

2. Steuerliche Voraussetzungen des Lifo-Verfahrens

a. § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG

Die steuerliche Regelung des Lifo-Verfahrens in § 6 Abs. 1 Nr. 2a S. 1 EStG lautet:

„Steuerpflichtige, die den Gewinn nach § 5 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.“

Abgesehen davon, dass die handelsrechtliche Regelung des § 256 S. 1 HGB neben der Lifo-Methode auch die Fifo-Methode zulässt, indem sie formuliert *„kann [...] unterstellt werden, daß die zuerst oder daß die zuletzt angeschafften oder hergestellten“*, entsprechen sich die beiden Normen im We-

sentlichen wörtlich. Vor diesem Hintergrund überrascht es nicht, dass die handels- und steuerrechtlichen Anwendungsvoraussetzungen weitestgehend übereinstimmend ausgelegt werden.

Darüber hinaus bestimmt § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG in den Sätzen 2 und 3:

„Der Vorratsbestand am Schluss des Wirtschaftsjahres, das der erstmaligen Anwendung der Bewertung nach Satz 1 vorangeht, gilt mit seinem Bilanzansatz als erster Zugang des neuen Wirtschaftsjahres. Von der Verbrauchs- oder Veräußerungsfolge nach Satz 1 kann in den folgenden Wirtschaftsjahren nur mit Zustimmung des Finanzamts abgewichen werden.“

b. Persönlicher Anwendungsbereich

Der persönliche Anwendungsbereich der Option zur Lifo-Bewertung beschränkt sich dem Wortlaut der Norm nach auf solche Steuerpflichtige, die ihren Gewinn nach § 5 EStG ermitteln. Erfasst sind damit Gewerbetreibende, die aufgrund gesetzlicher Vorschriften – §§ 238 ff. HGB, 141 AO – verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, oder die freiwillig Bücher führen und regelmäßig Abschlüsse machen. Ob darüber hinaus auch buchführende Steuerpflichtige, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG ermitteln, zur Anwendung der Lifo-Methode berechtigt sind, ist umstritten. Teilweise wird dies wegen des Verweises in § 141 AO auf die handelsrechtlichen Vorschriften zur kaufmännischen Buchführung für buchführende Landwirte bejaht.²⁷² Dem steht jedoch der klare Gesetzeswortlaut des § 6 Abs. 1 Nr. 2a S. 1 EStG entgegen, der auf die Gewinnermittlung nach § 5 EStG und nicht auf die handelsrechtlichen Buchführungspflichten abstellt; § 5 EStG gilt aber nur für Gewerbetreibende.²⁷³ Unstreitig keine Anwendung findet die Option zur Lifo-Bewertung ferner für Steuerpflichtige, die ihren Gewinn durch Einnahmen-/Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG ermitteln, da diese weder die GoB beachten noch hier ein Ansatz oder eine Bewertung von Vorratsvermögen in Betracht kommt.²⁷⁴ Darüber hinaus ist § 6 Abs. 1 Nr. 2a S. 1 EStG weder bei Vollschätzfällen noch i.R.d. Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen einschlägig.²⁷⁵

²⁷² L/B/P-Hoffmann, § 6 Rz. 131.

²⁷³ So auch K/S/M-Werndl, § 6 Rz. C 28; weitere Nachweise bei H/H/R-H. Richter, § 6 Rz. 1123.

²⁷⁴ H/H/R-H. Richter, § 6 Rz. 1123; L/B/P-Hoffmann, § 6 Rz. 131.

²⁷⁵ K/S/M-Werndl, § 6 Rz. C 28.

c. Wirtschaftsgüter des Vorratsvermögens

Entsprechend der handelsrechtlichen Regelung ist der Anwendungsbereich der Lifo-Methode auch i.R.d. Steuerbilanz auf Wirtschaftsgüter des Vorratsvermögens beschränkt; der steuerliche Begriff des Wirtschaftsguts steht dem handelsrechtlichen Begriff des Vermögensgegenstands dabei gleich.²⁷⁶ Die Ausführungen zu den handelsrechtlichen Voraussetzungen²⁷⁷ gelten insoweit entsprechend.

Ergänzend ist darauf hinzuweisen, dass die Finanzverwaltung bei fertigen und unfertigen Erzeugnissen auch die sog. Lifo-Komponentenbewertung zulässt. Bei der vor allem in der Edelmetallindustrie angewendeten Komponentenbewertung werden Erzeugnisse ohne einzelne ihrer Bestandteile – z.B. den in Akkus enthaltenen Bleigehalt²⁷⁸ – bewertet. Die bei der Bewertung ausgelassenen Bestandteile werden vielmehr mit den noch nicht verarbeiteten Beständen derselben Gattung zusammengefasst und anschließend bewertet. Hintergrund dieser Handhabung ist, dass das Material als solches meist ohne nennenswerte Verluste wieder zurückgewonnen werden kann.²⁷⁹ Nach alter Rechtslage war die Komponentenbewertung gem. § 74a EStDV a.F. i.V.m. § 51 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. z EStG 1985 bereits für Edelmetallgehalte ausdrücklich erlaubt. Die sog. Formkosten, d.h. die sonstigen Herstellungskosten wie z.B. Fertigungslöhne und Abschreibungen, waren hingegen von der Lifo-Bewertung ausgenommen.²⁸⁰

R 6.9 Abs. 2 S. 4 EStR 2011 ermöglicht die Komponentenbewertung nunmehr allgemein bei der Bewertung der Materialbestandteile unfertiger oder fertiger Erzeugnisse, wenn der Materialbestandteil dieser Wirtschaftsgüter in der Buchführung getrennt erfasst wird und dies den handelsrechtlichen GoB entspricht. Ob daraus der Schluss zu ziehen ist, dass die Lifo-Komponentenbewertung über das Material hinaus auch auf weitere Kostenbestandteile von Vorraterzeugnissen, insbesondere auf Fertigungslöhne, anwendbar ist, ist umstritten. Teilweise wird dies bejaht, weil es in diesem Punkt keinen Unterschied zwischen einem Kostenbestandteil „Metall“ und einem Kostenbestandteil „Fertigungslohnstunde“ gebe. Ohne eine solche Mög-

²⁷⁶ *Niemann*, IFSt-Schrift Nr. 401 (2002), 38.

²⁷⁷ Vgl. dazu III. 5. a.

²⁷⁸ *ADS*, § 256 Rz. 26.

²⁷⁹ *ADS*, § 256 Rz. 26.

²⁸⁰ *Herzig/Gasper*, DB 1991, 557, 565.

lichkeit sei eine Lifo-Bewertung bei langfristiger Auftragsfertigung nicht sinnvoll durchführbar;²⁸¹ hier würden zunächst nur Planungskosten vorliegen und körperliche Bestandteile im Laufe der Herstellung erst später hinzutreten.²⁸² Die Ansicht, dass Lohnbestandteile von der Komponentenbewertung ausgeschlossen seien,²⁸³ beruhe auf einem Missverständnis, denn R 6.9 Abs. 2 S. 4 EStG spreche nicht von „Materialbeständen“, sondern von „Materialbestandteilen“.²⁸⁴

Letztere Interpretation des Wortlauts von R 6.9 Abs. 2 S. 4 EStG ist denkbar, aber keinesfalls zwingend. Denn mit dem Begriff der „Materialbestandteile“ können – z.B. in Abgrenzung zu den Fertigungslöhnen – gleichfalls die als „Material“ zu qualifizierenden Bestandteile unfertiger oder fertiger Erzeugnisse gemeint sein. Zudem fehlt es der rein norminterpretierenden Verwaltungsrichtlinie ohnehin an einem verbindlichen Charakter.²⁸⁵ Entscheidend ist vielmehr die Vereinbarkeit mit den gesetzlichen Regelungen. Mit dem Gebot der Einzelbewertung dürfte eine separate Bewertung sämtlicher Kostenbestandteile nach dem Lifo-Verfahren jedoch nur schwerlich vereinbar sein, weil sie zu einer Atomisierung des – eigentlich in seiner Gesamtheit zu bewertenden – Wirtschaftsguts führt.²⁸⁶ Zudem fehlt es, bezogen auf die Lohnkosten, auch an der Möglichkeit, diese Komponente wieder zurückgewinnen zu können, was insoweit auch die wirtschaftliche Legitimation der Komponentenbewertung entfallen lässt.

d. Gleichartigkeit

Weitere Voraussetzung der Lifo-Bewertung ist die Gleichartigkeit der zu bewertenden Wirtschaftsgüter. Die Gleichartigkeit ist das entscheidende Merkmal zur Begrenzung des Gruppenumfangs. Als solches steht es im Spannungsverhältnis zwischen dem Bedürfnis nach Praktikabilität, das nach einer großzügigen Auslegung verlangt, und der Gefahr, dass bei zu großzügiger Gruppenbildung Anschaffungskosten eines Wirtschaftsguts auf ein Aliud

²⁸¹ *Treptow*, in *Herzig*, Vorratsbewertung, 1990, 20, 26.

²⁸² *Mayer-Wegelin*, in *Bordewin/Brandt*, § 6 Rz. 382. Vgl. auch *Bäuerle*, BB 1990, 1732, 1732.

²⁸³ *Richter*, in *H/H/R*, § 6 Rz. 1123a.

²⁸⁴ *Mayer-Wegelin*, in *Bordewin/Brandt*, § 6 Rz. 382.

²⁸⁵ Vgl. dazu auch *Brezing*, *StbJb.* 1990/91, 51, 52.

²⁸⁶ *Herzig/Gasper*, DB 1991, 557, 565; *Kronenwett*, FR 1991, 286, 289.

übertragen werden.²⁸⁷ Gleichzeitig ist mit der Existenz des Tatbestandsmerkmals klagestellt, dass die Lifo-Methode nicht auf das gesamte Vorratsvermögen angewandt werden muss,²⁸⁸ sondern das Wahlrecht – sofern der Steuerpflichtige eine Gruppenbildung vorgenommen hat – für jede „gleichartige“ Gruppe zur gesonderten Disposition steht.²⁸⁹

Das Gesetz enthält keine näheren Regelungen dazu, was genau unter „Gleichartigkeit“ zu verstehen ist. Der Finanzausschuss hat sich lediglich dahingehend geäußert, dass bei der Gruppenbildung in der Praxis „nicht kleinlich“ verfahren werden solle.²⁹⁰ Dem folgt im Grundsatz auch die Finanzverwaltung: Nach R 6.9 Abs. 3 S. 2 EStR 2011 sind zur Beurteilung der Gleichartigkeit die kaufmännischen Gepflogenheiten, insbesondere die marktübliche Einteilung in Produktklassen unter Beachtung der Unternehmensstruktur, und die allgemeine Verkehrsanschauung heranzuziehen. Der BFH hingegen hat zum Merkmal der Gleichartigkeit bislang nicht Stellung genommen. Im Urteil vom 20.6.2000²⁹¹ hat – und konnte – er sich einer Stellungnahme enthalten, weil er in der konkreten Fallgestaltung bereits einen Verstoß gegen den GoB-Vorbehalt des § 6 Abs. 1 Nr. 2a S. 1 EStG erkannte. Angesichts der Verwendung derselben Begrifflichkeiten wie in § 240 Abs. 4 und § 256 HGB kann sich die steuerrechtliche Interpretation jedoch an der handelsrechtlichen Auslegung orientieren.²⁹² Danach besteht Einigkeit dahingehend, dass Gleichartigkeit angenommen werden kann, wenn Wirtschaftsgüter identisch sind, sie der gleichen Warengattung angehören oder funktionsgleich sind.²⁹³

Abweichend von der im Handelsrecht geführten Diskussion²⁹⁴ wird das Erfordernis einer Preisgleichheit für das Steuerrecht allgemein negiert.²⁹⁵ Andererseits überzeugt es aber auch nicht, wenn dem Bestehen von Preisun-

²⁸⁷ Vgl. auch *Mayer-Wegelin*, in *Bordewin/Brandt*, § 6 Rz. 387.

²⁸⁸ R 6.9 Abs. 2 S. 3 EStR 2011.

²⁸⁹ *K/S/M-Werndl*, § 6 Rz. C 34.

²⁹⁰ BT-Drucks. 11/2536, 47.

²⁹¹ BFH v. 20.6.2000 – VIII R 32/98, BStBl. II 2001, 636.

²⁹² Vgl. dazu III. 5. b.

²⁹³ *Ammelung*, BB 1988, 2357, 2357; *K/S/M-Werndl*, § 6 Rz. C 36 m.w.N. und C 39; *Schulz/Fischer*, WPg 1989, 525, 525.

²⁹⁴ Vgl. zum Meinungsstand bereits III. 5. b.

²⁹⁵ *Hörtig/Uhlich*, DB 1994, 1045, 1045; *H/H/R-H. Richter*, § 6 Rz. 1123b m.w.N. So auch *K/S/M-Werndl*, § 6 Rz. C 37, allerdings unter Hinweis auf das Ziel der Vermeidung einer Scheingewinnbesteuerung.

terschieden nach teilweise vertretener Ansicht überhaupt keine Bedeutung zukommen soll.²⁹⁶ Schließlich kann nicht ignoriert werden, dass auch der Preis nach der Verkehrsanschauung einen Einfluss auf den Charakter von Wirtschaftsgütern hat und damit ein mögliches Kriterium der Gleichartigkeit bildet. Dementsprechend messen sowohl die Finanzverwaltung²⁹⁷ als auch die überwiegenden Stimmen in der Literatur²⁹⁸ bestehenden Preisunterschieden eine Indizwirkung für Qualitätsunterschiede zu. Bestätigt wird diese Sicht durch die Gesetzgebungsmaterialien, wo es im ersten Bericht des Finanzausschusses²⁹⁹ zum StReformG 1990 heißt:

„Die Wirtschaftsgüter müssen nicht gleichwertig sein, obwohl der Preis als Anzeichen für unterschiedliche Qualitätsmerkmale Einfluß auf die Gruppenbildung nehmen kann.“

Im Ergebnis entspricht die steuerliche Interpretation damit derjenigen, die – angesichts der praktischen Probleme bei der Bestimmung der Preisgleichheit – vorstehend auch bereits für das Handelsrecht als zutreffend erachtet wurde.³⁰⁰ Nach der hier vertretenen Ansicht ist das Merkmal der Gleichartigkeit folglich in Steuer- und Handelsrecht übereinstimmend auszulegen.

e. Einschränkungen durch GoB-Vorbehalt

Die Lifo-Bewertung unterliegt auch steuerrechtlich einem GoB-Vorbehalt. Dieser in § 6 Abs. 1 Nr. 2a S. 1 EStG niedergelegte Vorbehalt stimmt nahezu wörtlich mit dem des § 256 HGB überein – die steuerrechtliche Norm stellt lediglich ergänzend klar, dass die Lifo-Bewertung den „handelsrechtlichen“ GoB entsprechen muss, was jedoch selbstverständlich erscheint.

Vor diesem Hintergrund erscheint es mehr als naheliegend, den GoB-Vorbehalt im Handels- und Steuerrecht übereinstimmend auszulegen³⁰¹ und dem

²⁹⁶ So aber *Herzig/Gasper*, DB 1991, 557, 565 unter Hinweis auf die Zielsetzung der Vermeidung einer Scheingewinnbesteuerung; ihnen folgend *Ehmcke*, in Blümich, § 6 Rz. 75.

²⁹⁷ R 6.9 Abs. 3 S. 4 EStR 2011.

²⁹⁸ Vgl. nur H/H/R-H. Richter, § 6 Rz. 1123b m.w.N.

²⁹⁹ BT-Drucks. 11/2536, 47.

³⁰⁰ Vgl. III. 5. b).

³⁰¹ So auch H/H/R-H. Richter, § 6 Rz. 1123c; *Mayer-Wegelin*, in Bordewin/Brandt, § 6 Rz. 394.

Vorbehalt des § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG keine restriktivere Wirkung beizumessen als der handelsrechtlichen Regelung. Dafür spricht nicht nur die vergleichbare Ausgestaltung von § 256 HGB und § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG, sondern auch der Umstand, dass die auf den GoB fußenden Regelungen – wie beispielsweise der Einzelbewertungsgrundsatz – ohnehin als handels- und steuerrechtlich inhaltsgleich anzusehen sind.³⁰² Hinzu kommt, dass der Vorbehalt des § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG explizit auf die „handelsrechtlichen GoB“ und nicht auf vergleichbare steuerrechtliche Parallelvorschriften verweist. Einem divergierenden Verständnis der beiden Vorbehalte steht damit bereits der ausdrückliche Wortlaut der Norm entgegen.

Zweifel an einer parallelen Auslegung könnten sich allenfalls mit Blick auf das Urteil des BFH vom 19.7.2011³⁰³ zur Rückstellungsbildung bei Nachbetreuungspflichten ergeben. Dort hatte der BFH entschieden, dass es bereits an einer rechtlichen Grundlage für die Annahme der Finanzverwaltung fehle, die Bildung einer Rückstellung sei nur bei wesentlichen Verpflichtungen zulässig. Würde man hierin eine Absage an die steuerbilanzielle Anwendbarkeit des Wesentlichkeitsgrundsatzes sehen, so könnte sich dies auch einschränkend auf die steuerliche Anwendbarkeit der – ebenfalls auf dem Wesentlichkeitsgrundsatz basierenden³⁰⁴ – Lifo-Methode auswirken.

Eine derartige Konsequenz wird man jedoch verneinen müssen. Der BFH hat seine Entscheidung damit begründet, dass sich weder den (handelsrechtlichen) Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung noch den Regelungen des EStG eine Einschränkung der Pflicht zur Bildung von Rückstellungen auf wesentliche Verpflichtungen entnehmen lasse. Dass der BFH eine einschränkende Wirkung des Wesentlichkeitsgrundsatzes im konkreten Fall nicht nur auf Grundlage der Regelungen des EStG, sondern auch auf Grundlage der GoB verneinte, macht bereits deutlich, dass er keine steuerrechtsspezifische Aussage zum Wesentlichkeitsgrundsatz treffen wollte. Dies hätte auch überrascht, da er diesen in früheren Entscheidungen³⁰⁵ ausdrücklich

³⁰² Vgl. dazu bereits unter IV. 1.

³⁰³ BFH v. 19.7.2011 – X R 26/10, BFH/NV 2011, 2147.

³⁰⁴ Vgl. dazu bereits III. 1. c. cc.

³⁰⁵ BFH v. 20.6. 2000 – VIII R 32/98, BStBl. II 2001, 636 zur Lifo-Methode, und v. 18.3.2010 – X R 20/09, BFH/NV 2010, 1796 zum Ansatz von Rechnungsabgrenzungsposten in Fällen geringer Bedeutung.

auch für das Steuerrecht anerkannt hat.³⁰⁶ Zudem hat der BFH in einer – ebenfalls die Rückstellungsbildung bei Nachbetreuungsverpflichtungen betreffenden – Parallelentscheidung³⁰⁷ gänzlich auf Ausführungen zum Wesentlichkeitsgrundsatz verzichtet und lediglich festgestellt, dass es sich im Streitfall um einen wesentlichen Aufwand handele.

Vor diesem Hintergrund wird die Entscheidung vom 19.7.2011³⁰⁸ teilweise sogar dahingehend verstanden, dass der BFH mit seiner Absage an ein „Wesentlichkeitserfordernis“ als Voraussetzung für den Ansatz einer Verbindlichkeitsrückstellung gar keine Aussage über den allgemeinen Rechnungslegungsgrundsatz der Wesentlichkeit treffen wollte.³⁰⁹ *Tiedchen*³¹⁰ hingegen versteht die Aussage des BFH dahingehend, dass der Wesentlichkeitsgrundsatz zwar für die Bewertung, nicht aber für den Ansatz von Bilanzpositionen anzuwenden sei. Aber auch dies wäre für die Bestimmung des steuerbilanziellen Anwendungsbereichs der Lifo-Methode unerheblich, da das Lifo-Verfahren nur die Bewertung, nicht aber den Ansatz von Wirtschaftsgütern und Vermögensgegenständen betrifft.³¹¹ Darüber hinaus ließen sich aus einer Einschränkung des Wesentlichkeitsgrundsatzes ohnehin keine Rückschlüsse auf den Anwendungsbereich der Lifo-Methode (in der Steuerbilanz) ziehen, denn mit der gesetzlichen Normierung der auf dem Wesentlichkeitsgrundsatz fußenden Lifo-Bewertung hat der Gesetzgeber – zumindest in diesem konkreten Fall – zugleich auch den Wesentlichkeitsgrundsatz für anwendbar erklärt. Das Lifo-Verfahren ist mithin auch steuerbilanziell nur dann unanwendbar, wenn der Vereinfachungseffekt „offensichtlich“ fehlt³¹² oder die durch Lifo unterstellte Verbrauchsfolge nach den tatsächlichen Verhältnissen des konkreten Falls gänzlich unmöglich ist.³¹³

³⁰⁶ Zum Wesentlichkeitsgrundsatz im Steuerrecht vgl. auch *Tiedchen*, FR 2012, 22, 24; *Wendt*, FS Herzig.

³⁰⁷ BFH v. 19.7.2011 – X R 48/08, BFH/NV 2011, 2032.

³⁰⁸ BFH v. 19.7.2011 – X R 26/10, BFH/NV 2011, 2147.

³⁰⁹ So *Prinz*, FR 2012, 36, 37.

³¹⁰ *Tiedchen*, FR 2012, 22, 24 f.

³¹¹ Vgl. dazu bereits III. 1. a.

³¹² Vgl. III. 6. d.

³¹³ Vgl. III. 7. a.

3. Lifo-Methode als steuerliches Instrument zur Verhinderung einer „Scheingewinnbesteuerung“?

a. Meinungsstand

Der sachliche Anwendungsbereich der Lifo-Methode in der Steuerbilanz lässt sich nicht ohne eine Abgrenzung des Regelungszwecks von § 6 Abs. 1 Nr. 2a S. 1 EStG bestimmen. Konkret stellt sich dabei die Frage, ob die Norm über ihre Bewertungsvereinfachungsfunktion hinaus – als gleichwertigen oder zumindest sekundären Zweck – auch die Vermeidung einer Scheingewinnbesteuerung³¹⁴ verfolgt und so die Substanzerhaltung gewährleisten soll. Bei steigenden Preisen kann eine Scheingewinnbesteuerung dazu führen, dass die Wiederbeschaffung verbrauchter Vorräte nicht aus deren Erlösen zu finanzieren ist.³¹⁵ Im Bereich des Vorratsvermögens entspricht der Scheingewinn dem Betrag, der über die in der Gewinn- und Verlustrechnung angesetzten Aufwendungen hinaus erforderlich ist, um die Wiederbeschaffung der verbrauchten Vorräte zu ermöglichen.³¹⁶ Die Lifo-Methode mindert solche Scheingewinne, indem sie unterstellt, dass die zuletzt teuer angeschafften/hergestellten Wirtschaftsgüter zuerst veräußert oder verbraucht wurden.³¹⁷ Relevanz hat die vorliegende Problematik jedoch nur insoweit, als die Anwendung der Lifo-Methode nicht ohnehin bereits zulässig ist, weil sie den handelsrechtlichen GoB entspricht. Es geht also um die Frage, ob die Lifo-Methode trotz Verstoßes gegen den GoB-Vorbehalt anwendbar ist, wenn dies der Vermeidung von Scheingewinnen dient.

Vor allem *Herzig/Gasper*³¹⁸ sind unter Hinweis auf die Gesetzesbegründung zu dem Schluss gekommen, der Gesetzgeber habe mit der allgemeinen steuerlichen Anerkennung der Lifo-Methode insbesondere das Ziel verfolgt, dem Ausweis und der Besteuerung von Scheingewinnen entgegenzuwirken. Zwar sei diese Zielsetzung erst im Zusammenhang mit der Einführung des § 6 Abs. 1 Nr. 2a S. 1 EStG erkennbar verfolgt worden. Dies wirke jedoch auch auf die bis dato ausschließlich in der Bewertungsvereinfachung gesehene handelsrechtliche Zielsetzung der Lifo-Methode zurück. Aufgrund der

³¹⁴ Zur scheinengewinnreduzierenden Wirkung der Lifo-Methode vgl. *Gasper*, Lifo-Bewertung, 270 ff.

³¹⁵ H/H/R-H. Richter, § 6 Rz. 1122d.

³¹⁶ *Gasper*, Lifo-Bewertung, 256 mit Ausführungen zur Berechnung des Scheingewinns. Vgl. hierzu auch *Siegel*, DB 1991, 1941, 1941.

³¹⁷ H/H/R-H. Richter, § 6 Rz. 1122d.

³¹⁸ *Herzig/Gasper*, DB 1991, 557, 558 ff.

(umgekehrten) Maßgeblichkeit könne die Vermeidung der Scheingewinnbesteuerung in der Steuerbilanz nämlich nur erreicht werden, wenn bereits in der Handelsbilanz die Entstehung von Scheingewinnen vermieden werde. Dies mache eine Weiterentwicklung der handelsrechtlichen GoB erforderlich. Dass der Gesetzgeber nur die Lifo-Methode, nicht aber die anderen Verbrauchsfolgeverfahren des § 256 HGB steuerlich anerkannt habe, mache gleichfalls deutlich, dass der Hauptzweck der Gesetzesänderung in der Vermeidung einer Scheingewinnbesteuerung liege. Bei der gleichfalls in der Gesetzesbegründung erwähnten Angleichung des Steuerrechts an das Handelsrecht³¹⁹ könne es sich hingegen nur um einen Nebenzweck handeln.³²⁰

Eine derartige Rückwirkung der steuerlichen Gesetzesänderung auf die handelsrechtlichen GoB ist bereits oben mit eingehender Begründung abgelehnt worden.³²¹ Der Gesetzgeber kann mit einer Änderung des EStG grundsätzlich keinen Einfluss auf das Verständnis der handelsrechtlichen GoB nehmen;³²² dies gilt umso mehr, als die hier fragliche Regelung selbst unter einem GoB-Vorbehalt steht. Die damit verbundene Problematik ist jedoch entschärft, seit der Gesetzgeber durch das BilMoG die umgekehrte Maßgeblichkeit abgeschafft hat.³²³ Denn nach heutiger Rechtslage wäre es nunmehr denkbar, einen möglichen Substanzerhaltungszweck isoliert in der Steuerbilanz zu verwirklichen. Allerdings würde dies voraussetzen, dass die Substanzerhaltung als ein Regelungszweck des § 6 Abs. 1 Nr. 2a S. 1 EStG anzuerkennen ist.

Dem hat der BFH jedoch im Urteil vom 20.6.2000³²⁴ eine klare Absage erteilt. Die Vermeidung einer Scheingewinnbesteuerung bildet nach seiner Ansicht keine eigenständige Zielsetzung der steuerlichen Lifo-Bewertung. Sie ergebe sich weder aus systematisch-teleologischen Erwägungen, noch finde sie in der Entstehungsgeschichte der Norm einen Anhalt. § 6 Abs. 1 Nr. 2a

³¹⁹ Vgl. dazu BT-Drucks. 11/2157, 140.

³²⁰ *Herzig/Gasper*, DB 1992, 1301, 1301.

³²¹ Vgl. III. 4. c. cc. So auch BFH v. 20.6.2000 – VIII R 32/98, BStBl. II 2001, 636. Kritisch auch *Siegel*, DB 1991, 1941, 1942, jedoch mit dem Argument, dass das gesetzgeberische Motiv der steuerlichen Zulassung von Lifo die Förderung der Investitionsbereitschaft der Wirtschaft gewesen sei, die keinen Einfluss auf das Handelsrecht habe.

³²² Vgl. *Meinert*, Bewertungseinheiten, 221. So auch *Henrichs*, Wahlrechte, 395 ff., *Mayer-Wegelin*, in Küting/Weber, § 256 Rz. 18 m.w.N.

³²³ Vgl. bereits II. 8.

³²⁴ BFH v. 20.6.2000 – VIII R 32/98, BStBl. II 2001, 636.

S. 1 EStG gehe auf § 155 Abs. 1 S. 3 AktG 1965 zurück, der nach ganz herrschender Meinung ausschließlich das Ziel verfolgt habe, die Bewertung des Vorratsvermögens zu vereinfachen. Obgleich auch er unterstelle, dass nicht nur Vereinfachungserwägungen den Gesetzgeber bewogen hätten, die Verbrauchsfolgenbewertung zuzulassen, könne der Vermeidung einer Scheingewinnbesteuerung kein eigener Regelungszweck beigemessen werden. Denn bei älteren Gesetzen könne der subjektiven Vorstellung der am Gesetzgebungsverfahren Beteiligten nur insoweit Bedeutung beigemessen werden, „als sie im Gesetz selbst einen hinreichend bestimmten Ausdruck gefunden haben und hierdurch die Richtigkeit des durch den Gesetzeswortlaut sowie den Sinnzusammenhang ermittelten objektivierten Willens des Gesetzgebers bestätigt wird“. Dies schließe nicht nur aus, den erkennbaren Gesetzeszweck einer Norm durch weitgehend spekulative Erwägungen über die Motive der Abgeordneten zu erweitern; ausgeschlossen sei ferner „anhand der inhaltlich nicht bestimmten und damit nur anhand des Gesetzeszwecks konkretisierbaren Äußerung des Rechtsausschusses, mit dem Erfordernis, dass das Verfahren den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechen müsse, seien Missbräuche ausgeschlossen (BT-Drucks IV/3296, S. 31), das Tatbestandsmerkmal der GoB-Konformität im Sinne einer äußeren und damit weit zu fassenden Geltungsgrenze des Lifo-Verfahrens zu deuten, die den Normanwender nur in Ausnahmefällen dazu zwingt, den Gesichtspunkt der Bewertungsvereinfachung gegen die Durchbrechung der oberen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (Einzelbewertung; periodengerechte Aufwandsabgrenzung, vgl. oben Abschn. II. 2. a.) abzuwägen“.

Die Entscheidung des BFH ist in der Literatur überwiegend kritisch beurteilt worden. *Moxter*³²⁵ merkt an, dass – anders als der BFH es suggeriere – die Wortlaute von § 256 S. 1 HGB und § 6 Abs. 1 Nr. 2a S. 1 EStG nicht identisch seien, denn der Gesetzgeber habe aus der handelsrechtlichen Regelung zwar die Lifo-, nicht aber die Fifo-Methode für das Steuerrecht übernommen. Hätte der Gesetzgeber aber lediglich eine Bewertungsvereinfachung erlauben wollen, so hätte die Übernahme beider Verfahren nahegelegen. Dies indiziere einen eigenständigen Regelungszweck in Form der Vermeidung einer Scheingewinnbesteuerung, da die Ausschaltung von Scheingewinnen ein Spezifikum der Lifo-Methode gegenüber anderen Verbrauchsfolgefiktionen bilde. *Mayer-Wegelin*³²⁶ ist der Auffassung, dass der BFH zudem den Gesamtzusammenhang der Lifo-Einführung durch das StReformG 1990 ver-

³²⁵ *Moxter*, DB 2001, 157, 158.

³²⁶ *Mayer-Wegelin*, DB 2001, 554, 554.

kenne. Ziel sei es nämlich gewesen, die im Subventionsbericht aufgeführte Preissteigerungsrücklage und den Importwarenabschlag durch eine bessere und weniger angreifbare Regelung zu ersetzen. Insofern gebe es einen inneren Zusammenhang zwischen der Abschaffung der – der Minderung der Scheingewinnbesteuerung dienenden – Preissteigerungsrücklage und der Einführung der Lifo-Methode.³²⁷

Noch weiter gehen *Kessler/Suchan*³²⁸, die im Ziel der Substanzerhaltung die Rechtfertigung einer generellen – dann wohl auch handelsrechtlich gültigen – Abweichung vom Einzelbewertungsgrundsatz sehen. So gelte es, die Substanz des Unternehmens zu erhalten, um die Erreichung des wirtschaftlichen Unternehmenszwecks, nämlich die Einkommenserzielung, zu sichern. Gewinne lägen nach diesem Verständnis erst nach Erhaltung des Ausgangsreinvermögens vor. Dem entsprechend gelte es, geldentwertungsinduzierte Scheingewinne zu vermeiden. Selbst wenn man in der Lifo-Methode einen Verstoß gegen das Gebot der Einzelbewertung sehe, bestünde danach regelmäßig eine Rechtfertigung für die Einschränkung oberer GoB.

b. Stellungnahme

Den Stimmen in der Literatur, die in der Vermeidung einer Scheingewinnbesteuerung einen eigenen Regelungszweck sehen, ist zuzugeben, dass die Gesetzgebungsmaterialien keineswegs so frei von Anhaltspunkten hierfür sind, wie der BFH glauben machen will. Denn bereits in der Begründung des Gesetzentwurfs des StReformG 1990³²⁹ heißt es zu § 6 Abs. 1 Nr. 2a S. 1 EStG³³⁰:

„Das Problem der Scheingewinnbesteuerung ist durch die Preissteigerungsrücklage für den Fall lang anhaltender Preissteigerungen nicht gelöst worden, da die Rücklage spätestens nach 6 Jahren gewinnerhöhend aufgelöst werden muß. Für bestimmte Edelmetalle und Kupfer wurde die Lifo-Methode daher auch für das Steuerrecht bereits in § 51 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe z EStG i.V.m. § 74a EStDV zugelassen. Die mit der Gesetzesänderung vorgesehene allgemeine Einführung der Lifo-Methode

³²⁷ Ähnlich auch *Mayer-Wegelin*, in *Kütting/Weber*, § 256 Rz. 18.

³²⁸ *Kessler/Suchan*, *DStR* 2003, 345, 346 f.

³²⁹ Steuerreformgesetz 1990 v. 25.7.1988, *BGBI. I* 1988, 1093.

³³⁰ *BT-Drucks.* 11/2157, 140.

im Steuerrecht soll dem Problem der Scheingewinnbesteuerung auch bei anderen Wirtschaftszweigen abhelfen. “

Ähnlich äußert sich auch der Finanzausschuss in seinem ersten Bericht zum StReformG,³³¹ wo er zur allgemeinen Einführung der Lifo-Methode ausführt:

„Die Besteuerung eines preissteigerungsbedingten Scheingewinns wird dadurch vermieden, so daß auf die Preissteigerungsrücklage verzichtet werden kann.“

Der BFH ignoriert diese Ausführungen im Rahmen seiner Motivanalyse und beschäftigt sich ausschließlich mit den gesetzgeberischen Erwägungen zur Einführung des § 155 Abs. 1 S. 3 AktG in BT-Drucks. IV/3296, 31. Dies überrascht angesichts der Tatsache, dass Gegenstand seiner Entscheidung primär die Auslegung des § 6 Abs. 1 Nr. 2a S. 1 EStG ist und er dessen Gesetzesbegründung an anderer Stelle dann doch noch heranzieht, um darzulegen, dass es dem Gesetzgeber letztlich um eine Angleichung an das Handelsrecht gegangen sei.

Ungeachtet dieser Begründungsschwächen ist dem Urteil des BFH im Ergebnis zuzustimmen. *Niemann*³³² weist in diesem Kontext zutreffend darauf hin, dass die Rechtsfolge des Lifo-Verfahrens nicht deshalb zu dessen Zweck wird, weil sie „den an der Gesetzgebung Beteiligten bekannt gewesen und damit von ihnen akzeptiert sein muss“. Tatsächlich gilt vielmehr auch in Bezug auf § 6 Abs. 1 Nr. 2a S. 1 EStG der vom VIII. Senat des BFH für § 155 Abs. 1 S. 3 AktG herangezogene Grundsatz, dass die in der Gesetzesbegründung gemachten Erwägungen nur dann für den Rechtsanwender verbindlich sind, wenn sie im Gesetzestext verankert wurden; andernfalls wirken sie nicht über den Rang eines historischen Indizes hinaus.³³³ Im Gesamtkontext der Regelung entfaltet das vorliegende Indiz jedoch aus mehreren Gründen kein so großes Gewicht, dass es die Substanzerhaltung zu einem eigenständigen Regelungszweck erheben könnte.

Der Annahme eines eigenen Regelungszwecks der steuerlichen Lifo-Methode steht bereits entgegen, dass der Wortlaut der handels- und der steuerrechtlichen Vorschrift, bezogen auf das Lifo-Verfahren, im Wesentlichen identisch ist. Als der Gesetzgeber die Norm des § 6 Abs. 1 Nr. 2a S. 1 EStG

³³¹ BT-Drucks. 11/2536, 47.

³³² *Niemann*, IFSt-Schrift Nr. 401 (2002), 62.

³³³ Vgl. *Meinert*, Bewertungseinheiten, 221.

geschaffen hat, war ihm jedoch bekannt, dass die Substanzerhaltung für die handelsrechtliche Regelung als eigenständige Zielsetzung weitestgehend abgelehnt³³⁴ wurde. Hätte er sich für die Steuerbilanz davon abgrenzen wollen, so hätte es nahegelegen, dies im Wortlaut der Norm zum Ausdruck zu bringen. Dies ist jedoch nicht geschehen. Darüber hinaus hat der Gesetzgeber die Anwendbarkeit der Lifo-Methode auch steuerrechtlich unter den Vorbehalt gestellt, dass sie den handelsrechtlichen GoB entspricht. Ein singulärer steuerrechtlicher Regelungszweck, der über die handelsrechtliche Zulässigkeit hinausgeht, würde hingegen am GoB-Vorbehalt scheitern. Hätte der Gesetzgeber also die Vermeidung der Scheingewinnbesteuerung in den Regelungszweck der steuerrechtlichen Regelung aufnehmen wollen, so hätte er entweder den GoB-Vorbehalt insoweit aufweichen oder aber die Substanzerhaltung auch als handelsrechtlichen Regelungszweck verankern müssen. Dies ist jedoch ersichtlich nicht geschehen, da § 254 S. 1 HGB von der Änderung unberührt geblieben ist.

Zu einem anderen Ergebnis würde man allenfalls gelangen, wenn man mit *Kessler/Suchan*³³⁵ im Ziel der Substanzerhaltung bereits eine gerechtfertigte Einschränkung des Einzelbewertungsgrundsatzes sieht, die dann für das Handels- und das Steuerrecht parallel gelten würde. Dass eine derartige Folge handelsrechtlich nicht anzunehmen ist, wurde aber bereits dargelegt.³³⁶ Hinzu kommt, dass es dann – wäre diese Hypothese zutreffend – für die Anwendung von Lifo gar keiner handels- oder steuerrechtlichen Regelung bedurft hätte. Ganz im Gegenteil hätten § 256 S. 1 HGB und § 6 Abs. 1 Nr. 2a S. 1 EStG sogar vielmehr eine einschränkende Wirkung, da sie Lifo nur für gleichartige Vermögensgegenstände/Wirtschaftsgüter des Vorratsvermögens, nicht aber für das sonstige Umlauf- oder Anlagevermögen zulassen, bei dem gleichfalls das Risiko einer Scheingewinnbesteuerung besteht.

Nicht verkannt wird an dieser Stelle, dass der Gesetzgeber zeitgleich mit Einführung der allgemeinen Lifo-Methode die frühere Preissteigerungsrücklage nach § 74 EStDV a.F. abgeschafft hat, welche bis dato der Vermeidung einer Scheingewinnbesteuerung diente. Diese zeitliche und – nach der Gesetzesbegründung³³⁷ – auch innere Verknüpfung macht deutlich, dass die Preissteigerungsrücklage durch die Lifo-Methode ersetzt werden sollte und

³³⁴ Vgl. bereits III. 4. c. cc. Nachweise bei *Hennrichs*, Wahlrechte, 394 f.

³³⁵ *Kessler/Suchan*, DStR 2003, 345, 346 f.

³³⁶ Vgl. III. 4. c. cc.

³³⁷ BT-Drucks. 11/2157, 140.

durch deren Einführung überflüssig geworden ist. Dies kann als weiteres Indiz für die Einordnung der Substanzerhaltung als eigenständige Zielsetzung des § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG gewertet werden. Allerdings folgt hieraus nicht zwingend, dass alle bislang von der Preissteigerungsrücklage abgedeckten Fälle auch von der Lifo-Methode abgedeckt werden müssen, denn die Lifo-Methode ist im Verhältnis zur Preissteigerungsrücklage kein Mehr, sondern ein Aliud.³³⁸ Hätte der Gesetzgeber den Anwendungsbereich der Preissteigerungsrücklage erhalten und durch die Neuregelung ausdehnen wollen, so hätte er dies durch eine Erweiterung der bisherigen Regelung – z.B. durch die Erhöhung des rücklagefähigen Betrags oder die Verlängerung der Auflösungsfristen – getan.

Letzteres ist jedoch nicht geschehen. Der Gesetzgeber hat sich vielmehr für die Einführung einer gänzlich anderen Methode entschieden. Natürlich hatte er hierbei auch das Problem der Scheingewinnbesteuerung im Blick und ihm dürfte bewusst gewesen sein, dass auch mit der Lifo-Bewertung eine schein-gewinnreduzierende Wirkung verbunden ist. Dass diese Wirkung über den rechnerischen Reflex hinaus aber auch zum Regelungszweck des § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG erhoben werden und damit der Anwendungsbereich der Norm auch auf solche Fälle erweitert werden sollte, in denen die Lifo-Bewertung gegen die GoB verstößt – denn nur um diese Fälle geht es in der vorliegenden Diskussion –, lässt sich nach den vorstehenden Ausführungen jedoch nicht feststellen. Die Vermeidung einer Scheingewinnbesteuerung ist daher kein der Bewertungsvereinfachung vergleichbares Regelungsziel des § 6 Abs. 1 Nr. 2a S. 1 EStG geworden.³³⁹ Eine extensive Auslegung der Norm unter Hinweis auf den Zweck der Substanzerhaltung ist folglich ausgeschlossen.

4. Lifo als steuerliches Wahlrecht

Mit der Verwendung der Begriffe „kann“ in § 256 S. 1 HGB bzw. „können“ in § 6 Abs. 1 Nr. 2a S. 1 EStG hat der Gesetzgeber die Lifo-Bewertung sowohl handels- als auch steuerrechtlich als Wahlrecht ausgestaltet.³⁴⁰ Fraglich ist jedoch, ob das Wahlrecht einheitlich ausgeübt werden muss oder ob auch

³³⁸ Zu den alternativen steuerlichen Instrumenten zur Verhinderung einer Scheingewinnbesteuerung vgl. *Mayer-Wegelin*, DB 1982, 2052.

³³⁹ So im Ergebnis auch *Hennrichs*, Ubg 2011, 705, 707; *Siegel*, DB 1991, 1941, 1943; *Wacker*, BB 2000, 2355.

³⁴⁰ Vgl. auch *H/H/R-H. Richter*, § 6 Rz. 1123 f.

eine divergierende Wahlrechtsausübung in Handels- und Steuerbilanz zulässig ist.

Bislang stand einer einheitlichen Wahlrechtsausübung die umgekehrte Maßgeblichkeit nach § 5 Abs. 1 S. 2 EStG a.F. entgegen, nach der steuerliche Wahlrechte nur in Einklang mit der handelsrechtlichen Jahresbilanz ausgeübt werden konnten.³⁴¹ Diese durch das WoBauFG³⁴² ab 1990 eingeführte Regelung ist jedoch durch das BilMoG³⁴³ für alle nach dem 31.12.2009 beginnenden Geschäftsjahre aufgehoben worden, sodass diese Einschränkung der Wahlrechtsausübung entfallen ist.

Dessen ungeachtet könnte der Grundsatz der formellen Maßgeblichkeit auch weiterhin eine einheitliche Wahlrechtsausübung gebieten. Unter diesem – zumindest vor BilMoG von der herrschenden Meinung³⁴⁴ anerkannten – Grundsatz versteht man die Abhängigkeit der Steuerbilanz von der konkreten Handelsbilanz.³⁴⁵ Der Steuerpflichtige ist demnach nicht nur an die abstrakten handelsrechtlichen Vorgaben gebunden, sondern muss darüber hinaus auch den konkreten zulässigerweise gebildeten handelsrechtlichen Ansatz in die steuerliche Gewinnermittlung übernehmen, was zur Folge hat, dass inhaltsgleiche Wahlrechte in der Handels- und Steuerbilanz einheitlich auszuüben sind.³⁴⁶ Der BFH hat diesen Grundsatz bereits frühzeitig aus dem Wortlaut des § 5 EStG abgeleitet.³⁴⁷ *Knobbe-Keuk*³⁴⁸ hat zudem auf § 60 Abs. 2 EStDV hingewiesen, der für die steuerliche Gewinnermittlung der Unternehmen, die handelsrechtlich zur Buchführung verpflichtet sind, keine eigenständige Steuerbilanz fordert. Vielmehr ist der Steuererklärung die

³⁴¹ Vgl. hierzu *Knobbe-Keuk*, § 2 III, 28 ff.

³⁴² Gesetz zur steuerlichen Förderung des Wohnungsbaus und zur Ergänzung des Steuerreformgesetzes 1990 vom 22.12.1989, BGBl. I 1989, 2408, BStBl. I 1989, 505.

³⁴³ Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts vom 25.5.2009, BGBl. I 2009, 1102.

³⁴⁴ Nachweise bei *Meinert*, Bewertungseinheiten, 167, sowie bei *Anzinger/Schleier*, DStR 2010, 395, 396.

³⁴⁵ K/S/M-*Kempermann*, § 5 Rz. B 133.

³⁴⁶ *Knobbe-Keuk*, § 2 II 2, 22.

³⁴⁷ BFH v. 17.9.1969 – I 189/65, BStBl. II 1970, 107 m.w.N.; v. 25.4.1985 – IV R 83/83, BStBl. II 1986, 350; v. 21.10.1993 – IV R 87/92, BStBl. II 1994, 176.

³⁴⁸ *Knobbe-Keuk*, § 2 II. 2, 22 m.w.N. Kritisch hierzu *Schildbach*, StbJb 1990/91, 31, 45; *Weber-Grellet*, DB 2009, 2402, 2402.

Handelsbilanz beizulegen. Sofern diese Ansätze oder Beträge enthält, die den steuerlichen Vorschriften nicht entsprechen, sind diese durch Zusätze oder Anmerkungen den steuerlichen Vorschriften anzupassen. Demgemäß hätten sowohl RFH als auch BFH die „Steuerbilanz“ in ständiger Rechtsprechung stets als „eine Handelsbilanz mit den durch das Steuerrecht bedingten Korrekturen“ verstanden, was der Annahme einer formellen Maßgeblichkeit entspreche. Nach Einführung der umgekehrten Maßgeblichkeit in § 5 Abs. 1 S. 2 EStG durch das WoBauFG³⁴⁹ ab 1990 wurde die Annahme der formellen Maßgeblichkeit ergänzend damit begründet, dass die umgekehrte Maßgeblichkeit logisch die formelle Maßgeblichkeit voraussetze.³⁵⁰

Bereits nach alter Rechtslage war die formelle Maßgeblichkeit jedoch nicht frei von Kritik und wurde von manchen Autoren schon damals als überholt und gegenstandslos betrachtet.³⁵¹ Zudem gebe der Wortlaut des § 5 Abs. 1 S. 1 EStG a.F. keine eindeutige gesetzliche Grundlage für die Maßgeblichkeit von konkreten handelsrechtlichen Wertansätzen; es würden nur Rechnungslegungsvorschriften angesprochen.³⁵² Seit der Gesetzgeber i.R.d. BilMoG § 5 Abs. 1 S. 2 a.F. EStG gestrichen und in § 5 Abs. 1 S. 1 EStG einen zweiten Halbsatz eingeführt hat – „[...] es sei denn, im Rahmen des Ausübung eines steuerlichen Wahlrechts wird oder wurde ein anderer Ansatz gewählt“ –, mehren sich die Stimmen, die die formelle Maßgeblichkeit als – ganz oder teilweise – abgeschafft betrachten. So geht die Finanzverwaltung – wohl mit Blick auf § 5 Abs. 1 S. 1 HS. 2 EStG – davon aus, dass rein handelsrechtliche Wahlrechte, die – wie die Fest- oder Gruppenbewertung³⁵³ – nur über die Maßgeblichkeit für das Steuerrecht relevant werden, weiterhin in Übereinstimmung mit der Handelsbilanz auszuüben seien. Steuerrechtlich ausdrücklich normierte Wahlrechte wie die Lifo-Bewertung nach § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG könnten nunmehr hingegen autonom, d.h. unabhängig vom handelsrechtlichen Ansatz ausgeübt werden, was eine Teilabschaffung

³⁴⁹ Gesetz zur steuerlichen Förderung des Wohnungsbaus und zur Ergänzung des Steuerreformgesetzes 1990 vom 22.12.1989, BGBl. I 1989, 2408, BStBl. I 1989, 505.

³⁵⁰ Wassermeyer, DStJG 14 (1991), 29, 33.

³⁵¹ Nachweise bei Meinert, Bewertungseinheiten, 167. Vgl. auch Anzinger/Schleier, DStR 2010, 395, 398 konkret zur Lifo-Methode.

³⁵² Schildbach, StbJb 1990/91, 31, 45.

³⁵³ Vgl. dazu BMF-Schreiben v. 12.3.2010 – IV C 6-S 2133/09/10001, 2010/0188935, BStBl. I 2010, 239 Rz. 7.

der formellen Maßgeblichkeit bedeuten würde.³⁵⁴ Eine Einzelbewertung in der Handelsbilanz stehe der steuerbilanziellen Anwendung von Lifo daher nicht länger entgegen.³⁵⁵ Andere gehen darüber hinaus und vertreten unter Hinweis auf die Aufhebung des § 5 Abs. 1 S. 2 EStG a.F. die Ansicht, dass die formelle Maßgeblichkeit insgesamt, d.h. auch bezüglich der nur aus den GoB abgeleiteten Wahlrechte entfallen sei.³⁵⁶

Letztere Ansicht findet allerdings keine Stütze in dem neu eingefügten § 5 Abs. 1 S. 1 HS. 2 EStG und basiert damit im Wesentlichen auf der Kritik, die bereits vor BilMoG gegen die formelle Maßgeblichkeit vorgebracht worden ist. Zwar ist ihr zugutezuhalten, dass sich die formelle Maßgeblichkeit nicht länger unter Verweis auf § 5 Abs. 1 S. 2 EStG a.F. begründen lässt. Dies ändert jedoch nichts an dem Umstand, dass das Gesetz – wie sich aus § 60 Abs. 2 EStDV ergibt – nach wie vor von dem Grundsatz ausgeht, dass die steuerliche Gewinnermittlung auf der Grundlage einer entsprechend den steuerrechtlichen Vorschriften modifizierten Handelsbilanz erfolgt. Hinzu kommt, dass auch bei teleologischer Betrachtung kein Grund dafür ersichtlich ist, warum dem Steuerpflichtigen – von steuerrechtlichen Subventionswahlrechten abgesehen – ein eigenständiger steuerlicher Gestaltungsspielraum eingeräumt werden sollte. Denn die Besteuerung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip³⁵⁷ verlangt nach einer Objektivierung der steuerlichen Gewinnermittlung, die sich nur aus der Ordnungsfunktion der handelsrechtlichen Rechnungslegung ergeben kann.³⁵⁸

Sofern die Finanzverwaltung und andere von einer Teilaufhebung der formellen Maßgeblichkeit ausgehen, berufen sie sich im Wesentlichen auf den durch das BilMoG eingeführten zweiten Halbsatz des § 5 Abs. 1 S. 1 EStG. Die Norm stellt den Maßgeblichkeitsgrundsatz unter den Vorbehalt, dass nicht ein steuerliches Wahlrecht zu einem anderen Ansatz führt, ohne dabei zwischen den verschiedenen Arten steuerrechtlicher Wahlrechte zu dif-

³⁵⁴ BMF-Schreiben v. 12.3.2010 – IV C 6-S 2133/09/10001, 2010/0188935, BStBl. I 2010, 239 Rz. 17. So auch BeckBilKomm-Förschle/Usinger, § 243 Rz. 120; Buciek, in Blümich, § 5 Rz. 202; Prinz, DB 2010, 2069, 2071.

³⁵⁵ BMF-Schreiben v. 12.3.2010 – IV C 6-S 2133/09/10001, 2010/0188935, BStBl. I 2010, 239 Rz. 17.

³⁵⁶ H/H/R-Stobbe, § 5 Rz. 62; Herzig/Briesemeister, DB 2009, 926, 929 f.; Weber-Grellet, DB 2009, 2402, 2402 f.

³⁵⁷ Meinert, Bewertungseinheiten, 214 ff.

³⁵⁸ Hüttemann, DSZ 2011, 507, 513. Vgl. auch Arbeitskreis Bilanzrecht der Hochschullehrer Rechtswissenschaft, DB 2009, 2570, 2572.

ferenzieren. Diesen weit gefassten Wortlaut nimmt die wohl überwiegende Ansicht im Schrifttum zum Anlass, die Vorschrift nicht nur auf Subventionswahlrechte – die bislang vor allem Gegenstand der umgekehrten Maßgeblichkeit waren³⁵⁹ –, sondern auf alle steuerlichen Wahlrechte anwenden zu wollen.³⁶⁰

Eine derart weite Auslegung des § 5 Abs. 1 S. 1 HS. 2 EStG ist nicht unproblematisch und wird daher auch von einem Teil der Literatur³⁶¹ bestritten. Bedenken gegen diese Auslegung ergeben sich vor allem mit Blick auf die Entstehungsgeschichte der Norm, deren Neufassung lediglich sicherstellen sollte, dass steuerliche Subventionswahlrechte trotz der prinzipiellen Maßgeblichkeit der GoB und trotz Wegfalls der umgekehrten Maßgeblichkeit weiterhin ausgeübt werden können.³⁶² Zudem war die Frage der steuerbilanziellen Wahlrechtsausübung auch im Gesetzgebungsverfahren diskutiert worden. So hatte der Bundesrat³⁶³ in seiner Stellungnahme zum Regierungsentwurf des BilMoG eine konkretere Ausgestaltung des § 5 Abs. 1 EStG angeregt, weil nach der Entwurfsfassung u.a. offen sei, ob eine in der Handelsbilanz wegen voraussichtlich dauerhafter Wertminderung vorgenommene Abschreibung auf den niedrigeren beizulegende Wert nach § 253 Abs. 3 S. 3 und 4 HGB-E auch in der Steuerbilanz vorgenommen werden müsse oder ob insoweit ein steuerliches Wahlrecht bestehe. In ihrer Gegenäußerung hierzu vertrat die Bundesregierung³⁶⁴ dann aber die Ansicht, dass der Grundsatz der Maßgeblichkeit durch die beabsichtigten Änderungen nicht berührt und der bisherige Rechtszustand beibehalten werde.

Beide Aspekte lassen darauf schließen, dass die Erfassung sämtlicher steuerlicher Wahlrechte nicht vom gesetzgeberischen Willen getragen ist und § 5 Abs. 1 S. 1 HS. 2 EStG daher einer teleologischen Reduktion bedarf.³⁶⁵ Die

³⁵⁹ Vgl. *Knobbe-Keuk*, § 2 III 2., 29 ff.; *Hennrichs*, Ubg 2009, 533, 538.

³⁶⁰ Nachweise beim Arbeitskreis Bilanzrecht der Hochschullehrer Rechtswissenschaft, DB 2009, 2570, 2571, sowie bei *Hennrichs*, Ubg 2009, 533, 535.

³⁶¹ Arbeitskreis Bilanzrecht der Hochschullehrer Rechtswissenschaft, DB 2009, 2570, 2571 f.; *Hennrichs*, Ubg 2009, 533, 538 f.; *Hüttemann*, DStZ 2011, 507, 509; *Schenke/Risse*, DB 2009, 1957, 1957 f.; *Wehrheim/Fross*, StuW 2010, 195, 200 ff.

³⁶² *Wehrheim/Fross*, StuW 2010, 195, 200 f.

³⁶³ BT-Drucks. 10067, 120.

³⁶⁴ BT-Drucks. 16/10067, 124.

³⁶⁵ Vgl. bereits *Hüttemann*, DStZ 2011, 507, 509.

Frage der Reichweite der formellen Maßgeblichkeit ist jedoch eine Frage von grundsätzlicher Bedeutung, die im vorliegenden Zusammenhang nicht abschließend entschieden werden kann. An dieser Stelle sei jedoch darauf hingewiesen, dass sich steuerliche Wahlrechte mit dem Ziel der Ermittlung des zutreffenden, d.h. eines gleichheitsgerechten, möglichst willkürfreien und periodengerechten Gewinns grundsätzlich nicht vertragen.³⁶⁶ Vor diesem Hintergrund ist nicht ersichtlich, warum dem Steuerpflichtigen erlaubt werden sollte, Wahlrechte, die ihm aufgrund gleichlautender Regelungen in Handels- und Steuerbilanz gleichermaßen zustehen, in unterschiedlicher Weise auszuüben. Folge dieser Prämisse ist, dass auch die Lifo-Bewertung in der Steuerbilanz – aufgrund der formellen Bindung der konkreten Ansätze in der Handelsbilanz – nur dann zulässig ist, wenn sie auch handelsbilanziell Anwendung findet.

Aber auch, wenn man den Anwendungsbereich des § 5 Abs. 1 S. 1 HS. 2 EStG mit der herrschenden Meinung weit auslegt, führt dies – anders als es im BMF-Schreiben vom 12.3.2010³⁶⁷ zum Ausdruck kommt – keineswegs dazu, dass trotz einer handelsrechtlichen Einzelbewertung steuerbilanziell die Lifo-Methode angewendet werden kann. Dem steht bereits der GoB-Vorbehalt des § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG entgegen. Denn in dieser Konstellation fehlt es erkennbar an der Vereinfachungsfunktion der Lifo-Methode, die aber erforderlich ist, um überhaupt eine Abweichung vom Einzelbewertungsgrundsatz zu rechtfertigen.³⁶⁸ Im Gegenteil begründet die Anwendung der Lifo-Methode in diesem Fall sogar einen Mehraufwand, da zusätzlich zu den Einzelwerten die Lifo-Wertansätze zu ermitteln sind. Sie würde bereits damit nicht den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechen. Eine nur steuerbilanzielle Lifo-Bewertung wäre in dieser Konstellation allenfalls dann denkbar, wenn man die Lifo-Bewertung trotz GoB-Widrigkeit im konkreten Fall unter Hinweis auf den Zweck der Vermeidung von Scheingewinnen zulassen würde. Dass dies abzulehnen ist, wurde jedoch bereits ausgeführt.³⁶⁹ Unschädlich wäre der GoB-Vorbehalt hingegen dann, wenn in der Handelsbilanz zwar nicht die Lifo-Methode, wohl aber ein anderes Bewertungsvereinfachungsverfahren angewendet worden ist, da dann – trotz der divergierenden Wahlrechtsausübung – nicht ausgeschlossen

³⁶⁶ Vgl. hierzu *Hennrichs*, Ubg 2009, 533, 539.

³⁶⁷ BMF-Schreiben v. 12.3.2010 – IV C 6-S 2133/09/10001, 2010/0188935, BStBl. I 2010, 239 Rz. 17.

³⁶⁸ Vgl. dazu bereits III. 6.

³⁶⁹ Vgl. dazu III. 4 c. cc.

werden kann, dass sich insgesamt immer noch ein Vereinfachungseffekt im Vergleich zur Einzelbewertung ergibt.

Wie bereits an anderer Stelle³⁷⁰ dargelegt, ist der erforderliche Vereinfachungseffekt auch dann noch gegeben, wenn der Steuerpflichtige nicht in der Handelsbilanz, sondern im IFRS-Abschluss ein anderes Bewertungsvereinfachungsverfahren (z.B. eine Bewertung mit dem gewogenen Durchschnittswert) anwendet. Die Anwendung der Lifo-Methode in der Steuerbilanz ist wegen des GoB-Vorbehalts erst dann als unzulässig anzusehen, wenn die betreffenden Vermögensgegenstände in der handelsrechtlichen Rechnungslegung (HGB-Bilanz oder IFRS-Abschluss) tatsächlich einzeln bewertet werden. Denn in diesem Fall kann die Anwendung der Lifo-Methode (oder eines anderen Bewertungsvereinfachungsverfahrens) im Vergleich zur Übernahme der Einzelwerte in die steuerliche Gewinnermittlung zu keinem weiteren Vereinfachungseffekt führen.

5. Lifo und Niederstwert

Darüber hinaus stellt sich die Frage, inwieweit im Rahmen einer zulässigen Lifo-Bewertung auch dem handelsrechtlichen Niederstwertprinzip Rechnung zu tragen ist. Ähnlich wie die vorstehend behandelte Problematik der Wahlrechtsausübung hängt diese Frage in erster Linie davon ab, ob man das Prinzip der formellen Maßgeblichkeit auch nach den Rechtsänderungen durch das BilMoG weiterhin anerkennt.

Für das Handelsrecht normiert § 253 Abs. 4 HGB, dass Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens zwingend auf den niedrigeren Börsen- oder Marktpreis oder niedrigeren beizulegenden Zeitwert abzuschreiben sind. Von dieser Regelung weicht das Steuerrecht ab, indem nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 EStG ein dauerhaft niedrigerer Teilwert angesetzt werden „kann“. Obwohl die Norm ihrem Wortlaut nach als Wahlrecht ausgestaltet ist, bestand bis 2010 bereits aufgrund der umgekehrten Maßgeblichkeit auch ein steuerbilanzielles Abschreibungsgebot. Diese Wechselwirkung ist durch Streichung der umgekehrten Maßgeblichkeit entfallen, was – zusammen mit der Einführung des § 5 Abs. 1 S. 1 HS. 2 EStG – einen Streit über das Verständnis der Formulierung „kann“ in § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 EStG ausgelöst hat.

³⁷⁰ Vgl. oben III 6. c. gg.

Diejenigen, die die formelle Maßgeblichkeit insgesamt für abgeschafft halten,³⁷¹ und diejenigen, die unter Hinweis auf § 5 Abs. 1 S. 1 HS. 2 EStG eine Teilabschaffung bei Bestand eines eigenständigen steuerlichen Wahlrechts vertreten,³⁷² wollen auch die Teilwertabschreibung nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 EStG der Entscheidung des Steuerpflichtigen überlassen. Die Gegenauffassung, die die formelle Maßgeblichkeit weiterhin anerkennt und § 5 Abs. 1 S. 1 HS. 2 EStG nur auf Steuervergünstigungswahlrechte bezieht, geht hingegen davon aus, dass das handelsrechtliche Niederstwertprinzip auch nach BilMoG weiterhin zu einem steuerbilanziellen Abschreibungsgebot führt.³⁷³ Einen dritten Weg geht *Schulze-Osterloh*³⁷⁴, der zwar den Wortlaut des § 5 Abs. 1 S. 1 EStG wörtlich verstehen will und damit eine formelle Maßgeblichkeit ablehnt, aber dennoch von einem steuerbilanziellen Abschreibungsgebot ausgeht, weil er § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 EStG trotz des Wortlauts „kann“ unter Hinweis auf den Telos der Norm und seine historische Entwicklung bereits nicht als steuerliches Wahlrecht ansieht. Das Wort „kann“ bringe vielmehr nur eine Grenze für die Abschreibung auf einen niedrigeren Wert zum Ausdruck.

Nicht unerwähnt bleiben soll an dieser Stelle auch die von *Werndl*³⁷⁵ vertretene Ansicht, wonach die Anwendbarkeit des handelsrechtlichen Niederstwertprinzips i.R.d. steuerbilanziellen Lifo-Bewertung – unabhängig von der Frage der formellen Maßgeblichkeit – bereits aus dem GoB-Vorbehalt des § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG ableitbar sei. Denn die Lifo-Bewertung stehe stets unter dem Vorbehalt, den handelsrechtlichen GoB entsprechen zu müssen, wozu auch das Niederstwertprinzip gehöre.

Zumindest letztere Ansicht vermag nicht zu überzeugen. Denn § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG sieht bereits seinem Wortlaut nach nicht vor, dass i.R.d. Lifo-Bewertung den handelsrechtlichen GoB ein genereller Vorrang vor den steuerlichen Bewertungsvorschriften zukommen soll. Die Norm enthält zwar

³⁷¹ Vgl. bereits IV. 4.

³⁷² Vgl. BMF-Schreiben v. 12.3.2010 – IV C 6-S 2133/09/10001, 2010/0188935, BStBl. I 2010, 239 Rz. 15; *Buciek*, in Blümich, § 5 Rz. 202; *Ernsting*, FR 2010, 1067, 1069; *Herzig/Briesemeister/Schäperclaus*, DB 2011, 1, 3.

³⁷³ *Anzinger/Schleier*, DStR 2010, 395, 398; Arbeitskreis Bilanzrecht der Hochschullehrer Rechtswissenschaft, DB 2009, 2570, 2571 f.; *Hennrichs*, Ubg 2009, 533, 541; *Hüttemann*, DStZ 2011, 507, 509.

³⁷⁴ *Schulze-Osterloh*, DStR 2011, 534, 535 ff.

³⁷⁵ *K/S/M-Werndl*, § 6 Rz. C 51. Vgl. zur Problematik auch *H/H/R-H. Richter*, § 6 Rz. 1123g, der jedoch keine eigene Stellungnahme abgibt.

einen GoB-Vorbehalt. Dieser besagt jedoch nur, dass die von der Lifo-Methode angenommene Unterstellung einer Verbrauchsfolge den GoB entsprechen müsse. Der Vorbehalt gilt damit für die Anwendbarkeit von Lifo dem Grunde nach, nicht aber für die konkreten Wertansätze bei der Lifo-Bewertung. Diese Auslegung bestätigt sich auch bei historischer Betrachtung. Denn nach dem Bericht des Rechtsausschusses zum AktG 1965³⁷⁶ dient der GoB-Vorbehalt nur dazu, Missbräuche auszuschließen. Da die Formulierung nahezu wortgleich in § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG übernommen wurde, ist davon auszugehen, dass auch dem steuerrechtlichen GoB-Vorbehalt keine weiter reichende Wirkung zukommt.

Die Frage nach dem verbliebenen Geltungsbereich der formellen Maßgeblichkeit und nach der generellen Verbindlichkeit des handelsrechtlichen Niederstwertprinzips für die Steuerbilanz stellt hingegen eine der umstrittensten Fragestellungen des BilMoG dar. Selbst die Finanzverwaltung vertritt diesbezüglich keine einheitliche Auffassung, da sie im BMF-Schreiben vom 12.3.2010³⁷⁷ dem Steuerpflichtigen die Entscheidung zur Teilwertabschreibung überlassen will, in R 6.9 Abs. 6 EStR 2011 aber weiterhin darauf hinweist, dass i.R.d. Lifo-Bewertung das Niederstwertprinzip zu beachten sei. Angesichts der übergreifenden Bedeutung dieser Problematik kann die Fragestellung im speziellen Rahmen der vorliegenden Untersuchung nicht abschließend beantwortet werden. Es ist jedoch darauf hinzuweisen, dass für eine Fortgeltung des Niederstwertprinzips spricht, dass die Frage Gegenstand der Diskussion im Gesetzgebungsverfahren gewesen ist und die Bundesregierung zu der vergleichbaren Vorschrift des § 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG in ihrer Gegenäußerung zu einer Stellungnahme des Bundesrates³⁷⁸ ausgeführt hat:³⁷⁹

„Auch nach dem Verzicht auf die umgekehrte Maßgeblichkeit ändert sich an der Systematik der außerplanmäßigen Abschreibungen/der Teilwertabschreibungen wegen dauernder Wertminderung nichts. Ein Ansatz mit dem niedrigeren beizulegenden Wert nach § 253 Abs. 3 Satz 3 HGB-E ist vorzunehmen (Niederstwertprinzip). Aufgrund der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz ist steuerlich eine Teil-

³⁷⁶ BT-Drucks. IV/3296, 31.

³⁷⁷ BMF-Schreiben v. 12.3.2010 – IV C 6-S 2133/09/10001, 2010/0188935, BStBl. I 2010, 239 Rz. 15.

³⁷⁸ Vgl. dazu bereits unter IV. 4.

³⁷⁹ BT-Drucks. 16/10067, 124.

wertabschreibung nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG vorzunehmen. Ein steuerliches Wahlrecht besteht insoweit nicht.“

Der Wille des historischen Gesetzgebers steht damit im offenen Widerspruch zum wörtlichen Verständnis des § 5 Abs. 1 S. 1 HS. 2 EStG. Zudem ist – mangels lenkender Subventionswirkung³⁸⁰ – auch in diesem Kontext kein Grund dafür ersichtlich, warum dem Steuerpflichtigen ein Wahlrecht eingeräumt und damit die Objektivität und Vergleichbarkeit der steuerlichen Gewinnermittlung gemindert werden sollte.

Im Kontext der Lifo-Bewertung ist mit der Teilwertabschreibung jedoch noch eine weitere Problematik verbunden, denn es stellt sich die Frage nach deren konkreter Umsetzung. Für den Fall, dass eine Teilwertabschreibung vorgenommen werden soll/muss, ist dabei insbesondere zweifelhaft, ob der Teilwert als Summe des zu Tagespreisen bewerteten gesamten Bestands einer Gruppe³⁸¹ für den Basisbestand der Gruppe und jeden Layer separat³⁸² oder sogar für jedes in der Gruppe befindliche Wirtschaftsgut isoliert zu ermitteln ist.³⁸³ Bei den ersten beiden Methoden – die auch die Finanzverwaltung in Form der zweiten Variante zu befürworten scheint³⁸⁴ – kommt es zwangsläufig zur Saldierung von Wertminderungen und Werterhöhungen innerhalb einer Gruppe. Teilweise wird darin ein Verstoß gegen das Realisationsprinzip gesehen, weil auf diesem Weg auch nicht realisierte Wertsteigerungen bei der Teilwertermittlung Berücksichtigung fänden.³⁸⁵ Zudem wenden die Befürworter der Betrachtung der gesamten Gruppe gegen die isolierte Layer-Betrachtung ein, dass es sich bei den Layern nicht um isoliert bewertbare Wirtschaftsgüter handele.³⁸⁶

Auch diese Problematik hängt mittelbar von der Diskussion über die Fortgeltung der formellen Maßgeblichkeit und die Unabhängigkeit steuerlicher

³⁸⁰ Zur Einordnung des § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 EStG vgl. *Hennrichs*, Ubg 2009, 533, 536.

³⁸¹ So *Bäuerle*, BB 1990, 1732, 1733; *Blümich-Ehmcke*, § 6 Rz. 79; *H/H/R-H. Richter*, § 6 Rz. 1123g.

³⁸² So *B/B-Mayer-Wegelin*, § 6 Rz. 402; *BeckBilKomm-Ellrott/Krämer*, § 256 Rz. 100; *Kulosa*, in *Schmidt*, § 6 Rz. 419.

³⁸³ *GEFIU*, DB 1990, 1977, 1978; *Treptow*, in *Herzig*, *Vorratsbewertung*, 20, 26 f.

³⁸⁴ Vgl. *R 6.9 Abs. 6 EStR* 2011.

³⁸⁵ *GEFIU*, DB 1990, 1977, 1978; *Treptow*, in *Herzig*, *Vorratsbewertung*, 20, 26 f.

³⁸⁶ *Ehmcke*, in *Blümich*, § 6 Rz. 79.

Wahlrechte ab. Geht man nämlich davon aus, dass der Steuerpflichtige nach BilMoG ohnehin nicht mehr gehalten ist, zwingend auf den niedrigsten steuerlich zulässigen Wert abzuschreiben, so stellt sich die vorstehende Problematik nicht. Der Steuerpflichtige kann dann nämlich die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, den Teilwert oder auch einen Zwischenwert ansetzen.³⁸⁷ Für diesen Fall ist es jedoch egal, ob der innerhalb einer Gruppe ermittelte Teilwert mit dem Teilwert bei Einzelbetrachtung übereinstimmt oder – aufgrund der Berücksichtigung von unrealisierten Wertsteigerungen – diesen übersteigt und damit letztlich einen ebenfalls zulässigen Zwischenwert bildet. Entscheidend ist nur, dass unrealisierte Wertsteigerungen nicht insgesamt zum Ansatz eines höheren Werts führen, was jedoch bereits dadurch ausgeschlossen ist, dass nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG nur ein niedrigerer Teilwert berücksichtigt werden darf. Insofern könnte es dem Steuerpflichtigen überlassen bleiben, wie er i.R.d. Lifo-Bewertung den Teilwert ermittelt.

Folgt man hingegen der hier präferierten Beschränkung des § 5 Abs. 1 S. 1 HS. 2 EStG auf subventive Wahlrechte, so bedarf die Frage einer Entscheidung. Dabei ist zunächst dem Argument entgegenzutreten, dass es sich bei Layern nicht um isoliert bewertbare Wirtschaftsgüter handle, weshalb der Teilwert nur für die gesamte Gruppe ermittelt werden könne. Dieses Argument verfährt nicht, denn es wird nicht der Teilwert des Layers als solcher, sondern der Teilwert der im Layer abgebildeten Wirtschaftsgüter ermittelt. Doch auch wenn damit den Wertunterschieden innerhalb der Gruppe bereits besser Rechnung getragen wird als bei Betrachtung der gesamten Gruppe, führt eine derartige layerbezogene Teilwertabschreibung grundsätzlich zu einem Verstoß gegen den Einzelbewertungsgrundsatz.

Zwar werden die Vertreter einer Gesamtbetrachtung hiergegen einwenden, dass dies zu einem Verwaltungsmehraufwand führt, den die Lifo-Bewertung ja gerade vermeiden soll. Dieses Argument ist jedoch trügerisch. Denn auch die Formulierung „Teilwert der zu einer Gruppe zusammengefassten Wirtschaftsgüter“³⁸⁸ darf nicht darüber hinwegtäuschen, dass sich dieser Gruppenteilwert nur durch Addition der isoliert ermittelten Teilwerte der einzelnen Wirtschaftsgüter bestimmen lässt. Ein Unterschied zwischen den verschiedenen Verfahren ergibt sich mithin nur auf der nächsten Stufe, wenn es darum geht zu vergleichen, ob der so ermittelte Teilwert niedriger ist als der Buchwert. Während die Einzelbetrachtung hier dazu führt, dass das Ab-

³⁸⁷ *Ehmcke*, in Blümich, § 6 Rz. 561b f. m.w.N.

³⁸⁸ So R 6.9 Abs. 6 EStR 2011.

schreibungserfordernis auf den niedrigeren Teilwert für jedes Wirtschaftsgut isoliert bestimmt wird, kommt es bei der Gruppenbetrachtung zum Vergleich zwischen dem Gruppenteilwert – in dem auch nicht realisierte Wertsteigerungen enthalten sind – und dem Gruppenbuchwert. Für eine derartige Gesamtbetrachtung liefert § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG jedoch keine Legitimation, denn die Rechtfertigung, vom Einzelbewertungsgebot abzuweichen, beschränkt sich grundsätzlich auf die Unterstellung einer Verbrauchsfolge. Etwas anderes gilt jedoch dann, wenn es bereits i.R.d. Lifo-Bewertung zu einer zulässigen Durchschnittsbewertung gekommen ist, weil es dann an individuellen Buchwerten der einzelnen Wirtschaftsgüter mangelt. Für diesen Fall ist aber zumindest eine gesonderte Betrachtung des Basisbestandes und der verschiedenen Layer geboten.³⁸⁹

6. Erstmalige Anwendung und Abweichung von der Lifo-Methode

Für die erstmalige Anwendung des Lifo-Verfahrens ist § 6 Abs. 1 Nr. 2a S. 2 EStG zu beachten, nach dem als erster Zugang des Wirtschaftsjahres mit erstmaliger Lifo-Bewertung der Bilanzansatz des Vorratsbestandes am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres gilt. Ursprünglich war im StReformG 1990 vorgesehen, die Vorräte mit ihrem Durchschnittswert als ersten Zugang zu berücksichtigen. Um zu verhindern, dass die Unternehmen einen etwaigen Importwarenabschlag gewinnerhöhend auflösen mussten, ist der Gesetzgeber hiervon abgerückt und hat im WoBauFG den letzten Bilanzansatz als maßgeblichen Wert vorgeschrieben.³⁹⁰

Bei ihrer erstmaligen Anwendung bedarf die Lifo-Bewertung keiner Zustimmung der Finanzverwaltung.³⁹¹ Begehrt der Steuerpflichtige in den Folgejahren jedoch, die Lifo-Bewertung wieder aufzugeben, so bedarf dies nach § 6 Abs. 1 Nr. 2a S. 3 EStG der Zustimmung des Finanzamts. Zweck der Regelung ist nach der Gesetzesbegründung, sicherzustellen, dass ein Wechsel in die weiterhin zulässige Durchschnittsbewertung nicht willkürlich möglich ist.³⁹² Obschon die Gesetzesbegründung nur auf die Durchschnittsbewertung Bezug nimmt, sprechen sowohl der Wortlaut als auch der Telos der Norm

³⁸⁹ Ähnlich auch ADS, § 256 Rz. 53; *Hundsdoerfer*, in HdJ II/4, Rz. 167.

³⁹⁰ Vgl. *Müller-Gatermann*, in Herzig, Vorratsbewertung, 28, 29 f.

³⁹¹ H/H/R-H. *Richter*, § 6 Rz. 1123i.

³⁹² BT-Drucks. 11/2157, 140.

dafür, eine entsprechende Zustimmung auch für die Rückkehr zur Einzelbewertung zu verlangen.³⁹³

Die Zustimmung ist eine Ermessensentscheidung der Finanzverwaltung, die insbesondere³⁹⁴ mögliche Verstöße gegen das handelsrechtliche Stetigkeitsgebot³⁹⁵ zu berücksichtigen hat.³⁹⁶ Als Nebenentscheidung zum Steuerbescheid ist sie mit diesem zu überprüfen.³⁹⁷ Verweigert das Finanzamt die Zustimmung, bleibt – soweit kein Verstoß gegen das Stetigkeitsgebot vorliegt – der handelsbilanzielle Ansatz hiervon unberührt.³⁹⁸ Teilweise wird darüber hinaus vertreten, dass die Lifo-Methode in der Steuerbilanz auch ohne Zustimmung entfalle, wenn sie zulässigerweise in der Handelsbilanz aufgegeben werde, weil dann das Maßgeblichkeitsgebot die Lifo-Bewertung verhindere.³⁹⁹ Dem steht jedoch der aus dem Bewertungsvorbehalt folgende Vorrang des § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG entgegen.

Keiner Zustimmung der Finanzverwaltung bedarf es hingegen, wenn nur gewisse Vorrätegruppen, die bisher nach der Lifo-Methode bewertet wurden, auslaufen und für neue Vorrätegruppen von dem Verbrauchsfolgeverfahren kein Gebrauch gemacht werden soll.⁴⁰⁰

7. Branchenbezogene Einzelfragen der Anwendung der Lifo-Methode

a. Automobilhandel

Die Zulässigkeit einer Gruppenbewertung von Neu- und Gebrauchtwagen im Handelsbestand eines Automobilhändlers nach der Lifo-Methode bildete den Gegenstand des bereits oben ausführlich behandelten BFH-Urteils vom

³⁹³ So im Ergebnis auch K/S/M-*Werndl*, § 6 Rz. C 65.

³⁹⁴ Ähnlich auch K/S/M-*Werndl*, § 6 Rz. C 65, für den § 6 Abs. 1 Nr. 2a S. 3 EStG keine über die Beachtung des Stetigkeitsprinzips hinausgehenden zusätzlichen materiellen Anforderungen an einen Methodenwechsel, sondern lediglich eine verfahrensrechtliche Barriere darstellt.

³⁹⁵ Vgl. dazu bereits III. 7. c.

³⁹⁶ BeckBilKom-*Ellrott/Krämer*, § 256 Rz. 104.

³⁹⁷ H/H/R-*H. Richter*, § 6 Rz. 1123j m.w.N.

³⁹⁸ H/H/R-*H. Richter*, § 6 Rz. 1123j.

³⁹⁹ *Jungkunz/Köbrich*, DB 1989, 2285, 2287.

⁴⁰⁰ *Jungkunz/Köbrich*, DB 1989, 2285, 2287.

20.6.2000.⁴⁰¹ Im Schrifttum war die Anwendung der Lifo-Methode im Bereich des Automobilhandels bis zu dieser Entscheidung wohl überwiegend für zulässig erachtet worden.⁴⁰² Hierbei sei zunächst zwischen Neu- und Gebrauchtwagen zu unterscheiden. Beide Gruppen sollten dann – ohne Rücksicht auf die Typenvielfalt – in die Untergruppen Kleinwagen, Fahrzeuge der unteren Mittelklasse, der oberen Mittelklasse und Oberklassefahrzeuge unterteilt werden.⁴⁰³ Als Zuordnungskriterien für Fahrzeuge fremder Hersteller sollten die PS-Stärke oder der Hubraum dienen.⁴⁰⁴ Ausreißer (Sonderanfertigungen oder seltene Fahrzeuge wie z.B. ein Trabant oder Rolls-Royce) seien den vorhandenen Gruppen so lange zuordenbar, solange ihr mengenmäßiger Bestand nur von untergeordneter Bedeutung sei. Um das Strukturproblem innerhalb der Gruppe zu umgehen, sei es jedoch sinnvoll, insofern von vornherein eine Einzelbewertung vorzunehmen.⁴⁰⁵ Der BFH ist in seinem Urteil vom 20.6.2000 dieser Sichtweise im Ergebnis nicht gefolgt. Der VIII. Senat brauchte allerdings zur Frage der Gruppenbildung nicht Stellung zu nehmen, da er das Lifo-Verfahren bereits dem Grunde nach für unanwendbar erachtete.

Wie bereits oben dargelegt, ist dem BFH für den entschiedenen Einzelfall eines (kleinen) Kfz-Handelsbetriebs mit einem überschaubaren Bestand an individuellen Fahrzeugen zu folgen. Allerdings kann das Urteil u.E. nicht dahin verallgemeinert werden, dass Pkw allein wegen ihrer hohen Anschaffungskosten grundsätzlich einer Lifo-Bewertung nicht zugänglich wären. Vielmehr ist – entsprechend dem Wirtschaftlichkeits- und Wesentlichkeitsprinzip – darauf abzustellen, ob eine relevante Bewertungsvereinfachung grundsätzlich denkbar ist. Dies ist bei großen Beständen an Neufahrzeugen oder neuwertigen Fahrzeugen mit vergleichbarer Ausstattung (z.B. im Großhandel mit Leasing-Rückläufern) durchaus vorstellbar. Das Gleiche gilt auch für den Handel mit Gebrauchtfahrzeugen, wenn diese nicht als „Unikate“ an Privatpersonen veräußert werden sollen, sondern von „Aufkäufern“ in großen Stückzahlen ins Ausland verbracht werden sollen, weil es sich um Fahrzeuge handelt, die wegen ihres Alters und Gewährleistungsrisikos im deutschen Markt nicht mehr abgesetzt werden können. Schließlich ist darauf hinzuweisen, dass die Entscheidung des BFH unmittelbar nur den Kfz-

⁴⁰¹ BFH v. 20.6.2000 – VIII R 32/98, BStBl. II 2001, 636.

⁴⁰² Vgl. dazu eingehend *Weber/Standke*, BB 1993, 393, 399.

⁴⁰³ *Jungkurz/Köbrich*, DB 1989, 2285, 2291; *Mayer-Wegelin*, DB 1989, 937, 940.

⁴⁰⁴ *Weber/Standke*, BB 1993, 393, 399.

⁴⁰⁵ *Weber/Standke*, BB 1993, 393, 400.

Handel betroffen hat. Davon ist die Anwendung von Bewertungsvereinfachungsverfahren im Bereich der Automobilindustrie selbst zu trennen. Hier bestehen gegen eine Anwendung der Lifo-Bewertung, z.B. im Bereich der Ersatzteillager, regelmäßig keine Einwände. Denn es handelt sich regelmäßig um große Bestände an gleichartigen Vermögensgegenständen mit einem eher geringen Wert (wie z.B. Schrauben, Keilriemen, Zündkerzen, Stoßstangen und Scheibenwischer), bei denen eine tatsächliche Einzelbewertung mit unverhältnismäßigen Kosten verbunden wäre.

b. Chemische Industrie

Mit der Anwendung der Lifo-Methode in der chemischen Industrie haben sich vor allem *Hörtig/Puderbach*⁴⁰⁶ ausführlich auseinandergesetzt. Sie weisen zunächst darauf hin, dass die Lifo-Bewertung traditionell als Mengenermittlung konzipiert sei und daher grundsätzlich ein belastbares Mengengerüst erfordere, an welchem es im Dienstleistungssektor, beim Anlagenbau oder in bestimmten Zweigen der chemischen Industrie (Mikrobiologie, organische Chemie) fehle. In diesen Fällen sei zu erwägen, ob man auf Ersatz-Mengengerüste, wie z.B. Fertigungs- oder Maschinenstunden, zurückgreifen könne. Eine solche Ausweitung der Bewertungsvereinfachung ist u.E. aber aus den bereits oben im Zusammenhang mit der Komponentenbewertung⁴⁰⁷ dargestellten Gründen abzulehnen, weil es an einer vermögensgegenstandsbezogenen Bewertung fehlt.

c. Computergesteuerte Lagerverfahren

Computergesteuerte Lagerverfahren führen in der Praxis nicht selten dazu, dass die tatsächlichen Lagerabgänge in einer Reihenfolge erfolgen, die dem Fifo-Verfahren entspricht.⁴⁰⁸ Im Rahmen einer Arbeitssitzung des Fachinstituts der Steuerberater aus Anlass der Einführung der Lifo-Methode wurde der damals zuständige Regierungsdirektor im BMF, *Müller-Gatermann*, dazu gefragt, ob dies einer steuerlichen Anwendung der Lifo-Methode entgegenstehe. Er wollte hierzu nicht abschließend Stellung nehmen, weil er von der Materie her nicht beurteilen könne, ob ein Vergleich mit den leicht verderblichen Waren möglich sei. Immerhin zeige aber die recht großzügige

⁴⁰⁶ *Hörtig/Puderbach*, DB 1991, 977 ff.

⁴⁰⁷ Vgl. IV. 2. d.

⁴⁰⁸ *Bäuerle*, BB 1990, 1732, 1732.

Verwaltungsmeinung zum Weinhandel, dass die Verwaltung kein kleinliches Verfahren wolle.⁴⁰⁹ Dem Argument, die Unternehmen könnten durch eine Änderung der Programmierung jederzeit auf eine Lifo-Verbrauchsfolge umstellen, maß *Müller-Gatermann* keine entscheidende Bedeutung zu.⁴¹⁰ Diese Beurteilung ist in der Literatur wiederholt kritisiert worden. Während einige mit der Eliminierung der Scheingewinnbesteuerung argumentieren,⁴¹¹ verweisen andere darauf, dass die Technik der Lagerung nicht für die Zulässigkeit des Verfahrens entscheidend sein dürfe.⁴¹²

Nach der hier vertretenen Ansicht bildet die Verhinderung einer Scheingewinnbesteuerung zwar kein eigenständiges Ziel der Lifo-Methode, sodass allein Vereinfachungsüberlegungen eine Rolle spielen können. Der Vereinfachungszweck ist aber bei größeren Lagerbeständen immer erfüllt, sodass sich nur noch die Frage stellt, inwieweit der GoB-Vorbehalt der Anwendung der Lifo-Methode entgegensteht. Dies ist – wie oben dargelegt⁴¹³ – nur dann der Fall, wenn die gewählte Verbrauchsfolge nach den tatsächlichen Verhältnissen ganz unmöglich ist, was bei computergesteuerten Lagern deshalb nicht der Fall ist, weil die Wahl der Lifo-Verbrauchsfolge technisch umsetzbar ist. Für diese Auslegung spricht auch die Überlegung, dass die Art der Lagerungstechnik nicht über die Anwendbarkeit einer vereinfachten Bewertung entscheiden kann.

d. CO2-Emissionsberechtigungen

Die Finanzverwaltung vertritt die Auffassung, dass die Lifo-Methode auf CO2-Emissionsberechtigungen nicht anwendbar sei. Vielmehr soll nur die Durchschnittsbewertung möglich sein.⁴¹⁴ Diese Ansicht ist u.E. zutreffend, da Emissionsberechtigungen mit Wertpapieren vergleichbar sind, für die der

⁴⁰⁹ *Herzig*, Vorratsbewertung nach der Lifo-Methode ab 1990, Köln 1990, Diskussionsbeitrag von *Müller-Gatermann*, 41.

⁴¹⁰ *Herzig*, Vorratsbewertung nach der Lifo-Methode ab 1990, Köln 1990, Diskussionsbeitrag von *Müller-Gatermann*, 69.

⁴¹¹ *Herzig/Gasper*, DB 1992, 1301, 1302; *Weber/Standke*, BB 1993, 393, 399.

⁴¹² *ADS*, § 256 HGB Rz. 17.

⁴¹³ Vgl. oben III. 7. a.

⁴¹⁴ BMF-Schreiben vom 6.12.2005 – IV B 2-S 2134a-42/05, BStBl. I 2005, 1047 Rz. 13.

deutsche Gesetzgeber die ihm nach der Richtlinie zustehende Möglichkeit, eine Lifo-Bewertung zu erlauben, nicht genutzt hat.⁴¹⁵

e. Fischverarbeitende Industrie

Zur Lifo-Bewertung in der fischverarbeitenden Industrie (Tiefkühlfish) hatte die OFD Hannover zunächst in einer Verfügung vom 16.02.2000⁴¹⁶ Stellung genommen. Hierbei wies sie zwar darauf hin, dass Lifo z.B. bei leicht verderblichen Waren nicht anwendbar sei, weil die Methode nicht völlig unvereinbar mit dem betrieblichen Geschehensablauf sein dürfe. Gleichzeitig erteilte sie jedoch die Weisung, von abschließenden Entscheidungen bis zur Klärung der Angelegenheit abzusehen. Mit Verfügung vom 7.11.2000 hob die OFD Hannover die vorstehende Verfügung auf und erklärte, dass das Lifo-Verfahren auch bei der Bewertung von Tiefkühlfish unter Beachtung der allgemeinen Grundsätze in Betracht kommen könne.⁴¹⁷

Der Anwendung der Lifo-Methode auf Lagerbestände an Tiefkühlfish lässt sich nur entgegenhalten, dass die gewählte Verbrauchsfolge nach den tatsächlichen Verhältnissen praktisch unmöglich ist. Insoweit liegt in der Tat der Vergleich zu leicht verderblichen Waren nahe. Ob dieser Vergleich tatsächlich zutreffend ist, hängt letztlich allein von den technischen Möglichkeiten der Lagerung ab. Soweit es nach dem Stand der Technik und den geltenden Lebensmittelgesetzen möglich und zulässig ist, auch Tiefkühlfish über einen längeren Zeitraum zu lagern, wird man der fischverarbeitenden Industrie die Anwendung der Lifo-Methode nicht unter Hinweis auf den GoB-Vorbehalt untersagen können, selbst wenn die gewählte Verbrauchsfolge regelmäßig von der tatsächlichen Verbrauchsfolge abweichen dürfte.

f. Fleischverarbeitende Industrie

Mit Schreiben vom 2.5.1997⁴¹⁸ hat das BMF zur Anwendung des Lifo-Verfahrens auf Fleisch Stellung genommen und ausgeführt, dass Lifo bei leicht verderblichen Waren wie Fleisch dem betrieblichen Geschehensablauf völlig widerspreche. Dagegen lasse sich auch nicht einwenden, dass die Haltbarkeit

⁴¹⁵ Vgl. dazu bereits oben III. 5. a.; so auch *Kulosa*, in Schmidt, § 6 Rz. 412.

⁴¹⁶ OFD Hannover v. 16.2.2000 – S 2174-74-StH 221 / S 2174-59-StO 221, DB 2000, 597.

⁴¹⁷ OFD Hannover v. 7.11.2000 – S 2174-74-StH 221, S 2174-59-StO 221.

⁴¹⁸ BMF-Schreiben v. 2.5.1997 – IV B 2-S 2174-17/97, DB 1997, 1251 f.

durch moderne Gefriertechniken gesteigert werden könne. Auch in diesem Fall könne der betriebliche Geschehensablauf nicht i.S.v. Lifo umgestaltet werden, weil es nach wie vor das Bestreben sein müsse, die älteren Bestände vor den neuen zu verbrauchen oder zu veräußern. Aufgrund dieser tatsächlichen Abweichung könne Lifo auf Fleisch nicht angewendet werden.

Die eher restriktive Haltung der Finanzverwaltung bei fleischverarbeitenden Unternehmen erscheint im Vergleich zu der vorstehend dargestellten großzügigen Handhabung bei fischverarbeitenden Betrieben widersprüchlich. Wenn es tatsächlich zutrifft, dass die Haltbarkeit von Frischfleisch durch moderne Gefriertechniken so weit gesteigert werden kann und ein Verbrauch nach der Lifo-Methode auch nach Lebensmittelrecht innerhalb gewisser Lagerzeiträume gesetzlich zulässig ist, dann wäre die Lifo-Methode auch bei Fleisch mit dem tatsächlichen Geschehensablauf nicht völlig unvereinbar und folglich zulässig. Jedenfalls ist, ausgehend von den geltenden gesetzlichen Rahmenbedingungen, nicht unbedingt einsichtig, weshalb Tiefkühlfisch grundsätzlich anders behandelt werden sollte als Tiefkühlfleisch.

g. Hausgeräteindustrie

Zur Frage der Gruppenbildung in der Hausgeräteindustrie haben *Schulz/Fischer*⁴¹⁹ eingehender Stellung genommen. Sie führen aus, dass die Gruppenszusammensetzung im Einzelfall auch von der Vielfalt der Vorratspositionen und der Art des Unternehmens abhinge. So würde z.B. ein Hersteller von Staubsaugern seine Produktpalette in kleine Handgeräte, Bodenstaubsauger und Staubsauger für professionelle Anwendung durch Reinigungsfirmen aufteilen. Sofern er daneben jedoch noch andere Haushaltsgeräte wie z.B. Waschmaschinen, Trockner, Geschirrspülmaschinen etc. herstelle, könnten diese zu jeweils einer Gruppe zusammengefasst werden. Zudem sei die relative Bedeutung der jeweils zusammenzufassenden Vorratsarten zu beachten, da es zweckmäßig erscheine, im Bereich der wertmäßig bedeutenden Vorratsarten an die Gleichartigkeit höhere Anforderungen zu stellen. Für die wesentlichen Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe seien daher Gruppen mit relativ genauer Gruppenumschreibung, wie z.B. Stahl Gussteile, Bleche oder oberflächenbehandelt, zu bilden, während für die unbedeutenden Vorratsarten umfassender definierte Gruppen zulässig seien, wie z.B.:

⁴¹⁹ *Schulz/Fischer*, WPg 1989, 525, 526.

Gruppe 1:	Öle, Fette, Schmierstoffe
Gruppe 2:	Lacke, Farben
Gruppe 3:	Metallkurzwaren (Schilder, Schrift- und Warenzeichen, Masseteile, Federn, Kleinteile, Beschläge, Schellen, Knöpfe, Kontakte etc.)
Gruppe 4:	Plastikteile

Diese beispielhaften Ausführungen zur Gruppenbildung betreffen rechtlich die Frage der „Gleichartigkeit“ von Vermögensgegenständen des Vorratsvermögens (§§ 256 S. 1, 240 Abs. 4 HGB). Insoweit ist *Schulz/Fischer* darin zuzustimmen, dass bei der Gruppenbildung – ausgehend vom übergeordneten Gedanken der Wirtschaftlichkeit und Wesentlichkeit – auch die relative Gewichtigkeit der einzelnen Gruppen innerhalb des Vorratsvermögens von Bedeutung ist. Dies ergibt sich u.E. aus den gleichen Überlegungen, mit denen oben auch das Kriterium der „annähernden Preisgleichheit“ abgelehnt worden ist: Die Grenzen einer zulässigen Bewertungsvereinfachung lassen sich eben nicht mit absoluten oder schematischen Kriterien bestimmen, sondern müssen stets unter Berücksichtigung der Verhältnisse des Einzelfalls gezogen werden.

h. Leicht verderbliche Waren und Saisonbetriebe

Für leicht verderbliche Waren sieht R 6.9 Abs. 2 S. 2 EStR 2011 eine Unanwendbarkeit des Lifo-Verfahrens vor, weil das Verfahren nicht völlig unvereinbar mit dem betrieblichen Geschehensablauf sein dürfe. Entsprechendes gilt nach Ansicht der Finanzverwaltung in anderen Fällen, in denen die Vorräte am Bilanzstichtag nicht mehr vorhanden sind, wie z.B. bei Saisonbetrieben, bei denen das Lager im Laufe des Jahres völlig geleert wird (Zuckerfabrik).⁴²⁰

Der Finanzverwaltung ist darin zu folgen, dass ein Verbrauchsfolgeverfahren unzulässig ist, wenn die unterstellte Verbrauchsfolge nach den tatsächlichen Verhältnissen ganz ausgeschlossen ist. Insoweit führt der vollständige Abbau eines (Alt-)Bestands zwingend dazu, dass eine „neue“ Rechnung beginnt und ein danach gebildeter Bestand ausschließlich mit den Anschaffungskosten der späteren Zugänge bewertet werden kann. Kommt es aus technischen oder wirtschaftlichen Gründen (z.B. Saisongeschäft) dazu, dass alle Zugänge ei-

⁴²⁰ *Herzig*, Vorratsbewertung nach der Lifo-Methode ab 1990, Köln 1990, Diskussionsbeitrag von *Müller-Gatermann*, 67.

nes Wirtschaftsjahres in demselben Wirtschaftsjahr verbraucht werden, dann ist für die Anwendung der Lifo-Methode in der Tat kein Platz. Allerdings ist darauf hinzuweisen, dass die Einordnung eines Betriebs als „Saisonbetrieb“ noch nicht zwingend zum Ausschluss der Lifo-Methode führen muss, solange es denkbar ist, dass die am Ende der Saison vorhandenen Restbestände für eine Verwendung im nächsten Wirtschaftsjahr ohne Haltbarkeitsprobleme eingelagert werden können.

i. Mineralölwirtschaft

Zu Anwendungsmöglichkeiten der Lifo-Methode in der Mineralölwirtschaft hat sich *Utemark*⁴²¹ geäußert. In einer Veranstaltung aus Anlass der Einführung der Lifo-Methode schilderte er 1990, dass man beabsichtige, aus der Produktpalette von ca. 2.000 Erzeugnissen acht Bewertungsgruppen zu bilden, wie z.B. Rohöle, Mitteldestillate (z.B. Dieselkraftstoff und leichtes Heizöl), Benzine, Schmierstoffe und Schmieröle. Die letzte Gruppe sollte Produkte mit Werten von 400 DM bis 10.000 DM je Tonne (1990) und sowohl Fertig- als auch Halbfertigerzeugnisse umfassen. Allerdings sei dies insofern gerechtfertigt, als die Gruppe von ihrer Wertigkeit nur etwa 5 % des Gesamtwerts des Bestands ausmache. Anders sei die Situation bei einem Mineralölhändler zu beurteilen, der nur mit Mineralölerzeugnissen wie Schmierstoffen und Schmierölen handle – dort sei eine höhere Anzahl von Bestandsgruppen erforderlich. Für spätere Perioden solle dann nur noch die Gesamtmenge innerhalb der betreffenden Gruppe ausschlaggebend sein; auf deren Zusammensetzung hinsichtlich der einzelnen Produkttypen komme es nicht mehr an. Verglichen werde nur, ob der Wert aufgrund der aktuellen Qualitätszusammensetzung in der Gruppe höher oder niedriger sei als der Vorjahreswert der Bestandsgruppe bei gleicher Menge. In Bezug auf den Umfang der Gruppenbildung äußerte sich der Vertreter der Finanzverwaltung – *Müller-Gatermann* – damals zustimmend.⁴²² Er bestätigte, dass man in Bereichen, die wertmäßig nicht so ins Gewicht fallen, nach dem Grundsatz der Wesentlichkeit bei der Gruppenbildung durchaus großzügiger sein könne. Hierzu verwies er wiederum auf das BMF-Schreiben zur Weinwirtschaft.⁴²³

⁴²¹ *Utemark*, in Herzig, Vorratsbewertung nach der Lifo-Methode ab 1990, Köln 1990, Diskussionsbeitrag von *Utemark*, 43.

⁴²² *Herzig*, Vorratsbewertung nach der Lifo-Methode ab 1990, Köln 1990, Diskussionsbeitrag von *Müller-Gatermann*, 45.

⁴²³ BMF-Schreiben vom 28.3.1990 – IV B 2-S 2174-18/90, BStBl. I 1990, 148.

Die Vorschläge von *Utemark* entsprechen dem zum Merkmal der „Gleichartigkeit“ entwickelten Standpunkt, dass es bei der Gruppenbildung nicht nur auf die Art- und Funktionsgleichheit ankommen kann, sondern auch das relative Gewicht der einzelnen Gruppen innerhalb des Vorratsvermögens zu berücksichtigen ist.⁴²⁴ Sie verdienen daher grundsätzlich Zustimmung.

j. Pharmaindustrie

Für die Pharmaindustrie fehlt es bislang an einer veröffentlichten Stellungnahme der Finanzverwaltung. Arzneimittelrechtlich sieht Art. 84 der RL 2001/83/EG⁴²⁵ vor, dass die Kommission Leitlinien für die gute Vertriebspraxis veröffentlicht. Nach Rn. 15 der bislang gültigen Leitlinie 94/C 63/03⁴²⁶ war die ausschließliche Anwendung der Fifo-Methode vorgesehen, um den Umschlag des Bestands zu garantieren. Im Entwurf einer neuen überarbeiteten Leitlinie vom 15.7.2011 wird das Fifo-Prinzip durch das „Fefo“-Prinzip (first expired first out) ersetzt, was in der Pharmaindustrie ohnehin schon gängige Praxis ist.⁴²⁷

Da eine Lifo-Bewertung mithin im Bereich der Pharmaindustrie arzneimittelrechtlich nicht zulässig ist, kann sie auch in der Handels- und Steuerbilanz der Pharmaunternehmen keine Anwendung finden.

k. Sekundärrohstoff- und Entsorgungswirtschaft

Auf eine Anfrage, nach welchen Grundsätzen in der Sekundärrohstoff- und Entsorgungswirtschaft eine Gruppeneinteilung vorgenommen werden könne, wenn die Warenvorräte nach der Lifo-Methode bewertet werden sollen, hat das BMF im Jahr 1992⁴²⁸ zunächst unter Verweis auf Abschn. 36a Abs. 3 EStR darauf hingewiesen, dass zur Beurteilung der Gleichartigkeit die kauf-

⁴²⁴ Vgl. dazu oben III. 5. b.

⁴²⁵ Vom 6.11.2001, ABl. L 311. Art. 84 wurde durch die RL 2011/62/EU vom 8.6.2011, ABl. L 174/74 nicht geändert.

⁴²⁶ Die Leitlinie wurde auf Grundlage von Art. 10 der RL 92/25/EWG vom 31.3.1992 über den Großhandelsvertrieb von Humanarzneimitteln, ABl. Nr. L 113 erstellt.

⁴²⁷ *Becker*, GMP Journal, Ausgabe 20. Juli/August 2011, 4, 4.

⁴²⁸ Vgl. Verfügung des Sächsischen Staatsministeriums der Finanzen vom 12.5.1992 – 32-S 2174-4/4-17171 und der OFD Münster vom 15.6.1992 – S 2174-26/2 St 41, BB 1992, 1388.

männischen Gepflogenheiten, insbesondere die marktübliche Einteilung in Produktklassen unter Beachtung der Unternehmensstruktur, und die allgemeine Verkehrsanschauung heranzuziehen seien. Ausgehend von diesen Grundsätzen bestünden keine Bedenken, folgende Gruppeneinteilung vorzunehmen:

Gruppe 1:	Eisen-Schrotte	Gruppe 7:	Zink-Schrotte
Gruppe 2:	legierte Stahl-Schrotte	Gruppe 8:	Zinn-Schrott
Gruppe 3:	Aluminium-Schrotte	Gruppe 9:	Altglas
Gruppe 4:	Blei-Schrotte	Gruppe 10:	Altholz
Gruppe 5:	Kupfer-Schrotte	Gruppe 11:	Altkunststoff
Gruppe 6:	Messing-Schrotte	Gruppe 12:	Altpapier

Die Legierungen seien dabei im Bereich der Metall-Schrotte mit den zugrunde liegenden Rohstoffen art- und funktionsgleich, wenn ihre zusätzlichen Metallkomponenten „wert- und mengenmäßig nur von untergeordneter Bedeutung seien“.

Im vorliegenden Zusammenhang kann offenbleiben, ob die von der Finanzverwaltung erlaubte Gruppenbildung auch heute noch den tatsächlichen Verhältnissen entspricht. Wichtig ist allein der Hinweis, dass die Finanzverwaltung bei der Beurteilung der „Gleichartigkeit“ wiederum auch die (relative) „wert- und mengenmäßige“ Bedeutung der einzelnen Gruppen berücksichtigt. Mit dem Kriterium der „untergeordneten“ Bedeutung wird unmittelbar auf den Wirtschaftlichkeits- und Wesentlichkeitsgrundsatz als dem entscheidenden teleologischen Ansatzpunkt für die Bewertungsvereinfachung Bezug genommen.⁴²⁹

I. Tabakindustrie

aa. Gruppenbildung

Zur Gruppeneinteilung von Tabakvorräten zum Zweck der Lifo-Bewertung in der Zigarettenindustrie hat das BMF zunächst in seinem Schreiben vom 9.4.1992⁴³⁰ Stellung bezogen. Unter Verweis auf Abschn. 36a Abs. 3 EStR führte es dabei aus, dass es gerechtfertigt sei, die Haupttabaksorten Virginia

⁴²⁹ Dazu oben III. 1. c. cc.

⁴³⁰ BMF-Schreiben v. 9.4.1992 – IV B 2-S 2174-15/92, DB 1992, 1103.

und Burley in Rippen und Strips zu unterteilen, da gerade bei diesen Tabaksorten bereits beim Einkauf eine Einteilung in diese Produktklassen erfolge und somit der für die Lifo-Methode geforderten Marktüblichkeit Rechnung getragen werde. Weiterhin sei es gerechtfertigt, die sog. homogenen Tabake (HTL) und die sodann noch verbleibenden anderen reinen Tabakvarietäten (z.B. Tabak der Sorte Maryland) aufzuteilen. Wenn auch betragsmäßig von eher untergeordneter Bedeutung, habe die Aufteilung dennoch ihre Berechtigung in der Trennung der anderen reinen Tabake von den aus verschiedenen Tabakbestandteilen hergestellten homogenen Tabaken. Die Anwendung der Lifo-Methode erfordere gleichartige Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens; allein hierauf stelle die Trennung in homogene Tabake und andere reine Tabake ab. Hiernach bestünden keine Bedenken, wenn die Tabakvorräte in der Zigarettenindustrie mindestens in folgende Gruppen eingeteilt würden:

1. Virginia in Rippen
2. Virginia in Strips
3. Burley in Rippen
4. Burley in Strips
5. Orient
6. homogene Tabake (HTL)
7. sonstige Tabake

Bei der Gruppe „homogene Tabake“ (HTL) handele es sich um eine gepresste Tabakfolie, die sich aus Materialien wie kleinen Rippen (Winnowings), nicht mehr schneidbaren Tabakbruchstücken (Scraps oder Fines) und Tabakstaub zusammensetzten. Die Gruppe „Sonstige Tabake“ umfasse alle anderen reinen Tabakvarietäten, wie beispielsweise Tabak der Sorte Maryland.

bb. Automatenverkauf

In Reaktion auf das nicht veröffentlichte Urteil des FG Baden-Württemberg vom 19.2.2004⁴³¹ hat die Finanzverwaltung in einer Verfügung vom

⁴³¹ Urteil des FG Baden-Württemberg v. 19.2.2004 – 6 K 19/01.

23.10.2009⁴³² abermals zur Anwendung von Lifo bei der Bewertung von Tabakwaren Stellung genommen. Hierin stellte sie heraus, dass die Argumente des FG Baden-Württemberg – welches die Zulässigkeit von Lifo verneint hatte – nicht überzeugten. Denn zum einen sei die Lifo-Methode auf Tabakvorräte anwendbar, sodass für die verarbeiteten Produkte (Tabakwaren wie z.B. Zigaretten) nichts anderes gelten könne. Zum anderen liege auch kein Verstoß gegen die GoB vor. Lifo sei auch beim Automatenverkauf mit dem betrieblichen Geschehensablauf nicht völlig unvereinbar. Darauf, dass die Automaten die zuerst befüllten Produkte zuerst abgeben, komme es deshalb nicht an, weil die Automaten in relativ geringen Abständen wieder befüllt würden. Vor allem sei für die bei der Befüllung verwendeten Produkte – jedenfalls solange keine Preisänderung eintritt – keine zwingende Reihenfolge vorgegeben. Ferner stelle die Warenumschnlaghäufigkeit kein Kriterium dar, das für die Frage der Zulässigkeit von Lifo heranzuziehen sei. Auch dürfe der Gesichtspunkt der Bewertungsvereinfachung nicht überstrapaziert werden. Es sei nicht zutreffend, dass Lifo nur dann zulässig sei, wenn sie zu einer erkennbaren Vereinfachung der Bewertung führe. Dementsprechend lasse die Finanzverwaltung bei der Bewertung von Weinvorräten Lifo selbst dann zu, wenn eine Einzelbewertung ohne Weiteres möglich sei. Gemessen am BFH-Urteil vom 20.6.2000 lägen bei den Vorräten an Tabakwaren zudem – absolut betrachtet und auf die einzelne Packung bezogen – weder hohe Erwerbenaufwendungen vor, noch seien individuelle Merkmale gegeben, die eine Identifizierung und Zuordnung der einzelnen Anschaffungskosten zulassen würden.

Die auf den ersten Blick recht großzügig erscheinende Auffassung der Bayerischen Finanzverwaltung verdient Zustimmung. Aus der Tatsache, dass innerhalb der Zigarettenautomaten eine bestimmte Verbrauchsfolge technisch vorgegeben ist, lässt sich für den Bestandsabbau beim Hersteller noch nichts entnehmen. Entscheidend ist vielmehr, wie die Automaten befüllt werden, und insoweit gibt es keine zwingende Verbrauchsfolge, sodass die Anwendung der Lifo-Methode nicht zwingend ausgeschlossen ist.

⁴³² Verfügung des Bayerischen Landesamtes für Steuern v. 23.10.2009 – S 2174.1.1-5/16 St33/St32, DStR 2009, 2318.

m. Textilindustrie

Mit der Anwendung der Lifo-Methode in der Textilindustrie haben sich *Jungkurz/Köbrich*⁴³³ befasst. Unter Bezugnahme auf *Schulz/Fischer*⁴³⁴ weisen sie darauf hin, dass man bei einer sehr weiten Definition des Begriffs der Gleichartigkeit ggf. mit den Gruppen Rohstoffe, Hilfsstoffe, Betriebsstoffe, unfertige Erzeugnisse, fertige Erzeugnisse und Waren auskäme. Jedenfalls sollten die Gruppen bei einem einstufigen Textilbetrieb so weit gefasst sein, dass nicht mehr als 10 Gruppen gebildet werden müssten. Bei mehrstufigen Betrieben könne sich die Zahl der Gruppen entsprechend der Stufen erhöhen. Rohstoffe in einer Spinnerei oder Weberei sollten z.B. maximal wie folgt aufgeteilt werden: Baumwolle, künstliche Spinnfasern (Zellwolle), synthetische Spinnfasern, Wolle und feine Tierhaare, sonstige Fasern. Garnvorräte könnten entsprechend den eingesetzten Rohstoffen, entsprechend dem betriebsindividuellen Einsatzzweck (Produktgruppen) oder evtl. auch überhaupt nicht aufgliedert werden.

Ob die vorgeschlagene Gruppeneinteilung zulässig ist oder nicht, lässt sich nur unter Berücksichtigung der konkreten Verhältnisse dieser Branche beurteilen und soll daher an dieser Stelle nicht weiter vertieft werden. Richtig ist aber, dass bei der Gruppeneinteilung auch die Verhältnisse des einzelnen Betriebs nicht unberücksichtigt bleiben dürften. Insoweit können für Großbetriebe andere Maßstäbe angemessen sein als für kleine Betriebe mit wenigen Produkten und entsprechend weniger Rohstoffen.

n. Unfertige oder fertige Erzeugnisse

Nach R 6.9 Abs. 2 S. 4 EStR 2011 darf die Lifo-Methode „auch bei der Bewertung der Materialbestandteile unfertiger oder fertiger Erzeugnisse angewandt werden, wenn der Materialbestandteil dieser Wirtschaftsgüter in der Buchführung getrennt erfasst wird und dies handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung“ entspricht.

Die Bezugnahme auf die getrennte Erfassung des Materialbestandteils hat im Fachschrifttum zu einer Diskussion darüber geführt, ob das Lifo-Verfahren bei der Ermittlung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten einzelner Güter auf die Materialbestandteile beschränkt ist und eine Ausdehnung

⁴³³ *Jungkurz/Köbrich*, DB 1989, 2285, 2290 ff.

⁴³⁴ *Schulz/Fischer*, WPg 1989, 525, 527.

auch auf die Fertigungskosten generell ausgeschlossen ist.⁴³⁵ Die meisten Autoren gehen jedoch davon aus, dass eine Beschränkung des Lifo-Verfahrens auf die Materialbestandteile der Herstellungskosten nicht beabsichtigt war. Vielmehr habe die Finanzverwaltung beabsichtigt, die in den achtziger Jahren entwickelte sog. Komponentenbewertung, nach der schon bisher der Edelmetallgehalt bestimmter Produkte von den übrigen Kosten separiert werden durfte, beizubehalten; eine Ausweitung auf andere Branchen sei jedoch gleichfalls nicht beabsichtigt gewesen.⁴³⁶

Die Frage der Komponentenbewertung ist an anderer Stelle bereits behandelt worden. Auf diese Ausführungen wird zur Vermeidung von Wiederholungen verwiesen.⁴³⁷

o. Weinwirtschaft

Zur Zulässigkeit der Lifo-Methode i.R.d. Weinwirtschaft hat das BMF im Schreiben vom 28.3.1990⁴³⁸ Stellung genommen. Hiernach sollen weder weinrechtliche Vorschriften, die eine Einzelbewertung des gelagerten Weins ermöglichen, noch die handelsrechtlichen GoB einer Lifo-Bewertung der Weinbestände entgegenstehen. Zur Anwendung von Lifo seien gleichartige Weine in Gruppen zusammenzufassen, wobei für die Zuordnung zu einer Gruppe grundsätzlich von der Art des Weins (Stillwein oder Schaumwein) und dessen Qualitätsstufe auszugehen sei. Eine weitere Unterteilung nach Farbe, Rebsorte, Lage und Jahrgang sei aus Gründen der Bewertungsvereinfachung nicht erforderlich. Die in einer Gruppe zusammengefassten Weine müssten zudem nicht gleichwertig sein. Danach sei inländischer Wein mindestens in folgende Gruppen einzuteilen:

1. Tafelwein
2. Qualitätswein
3. Kabinett
4. Spätlese

⁴³⁵ So vertreten von *Bäuerle*, BB 1990, 1732, 1732.

⁴³⁶ *Weber/Standke*, BB 1993, 393, 397 m.w.N.

⁴³⁷ Vgl. oben IV. 2. d.

⁴³⁸ BMF-Schreiben v. 28.3.1990 – IV B 2-S 2174-18/90, BStBl. I 1990, 148.

5. Auslese, Beerenauslese, Trockenbeerenauslese und Eiswein
6. Einfacher Schaumwein
7. Qualitätsschaumwein (Sekt), Qualitätsschaumwein bestimmter Anbaugebiete (Sekt bestimmter Anbaugebiete)

Zu der Gruppe der Tafelweine gehörten danach auch EG-Verschnitte. Ausländischer Wein sei der Gruppe zuzuordnen, der er in Art und Qualität entspreche. Im Einzelfall könne auch der Preis Anzeichen für unterschiedliche Qualitätsmerkmale sein und deshalb Einfluss auf die Gruppenbildung nehmen. Sofern Wein einer Gruppe aufgrund der gelagerten Menge im Verhältnis zum gesamten Weinvorrat von untergeordneter Bedeutung sei, könne er in Art und Qualität nächststehenden Gruppen zugerechnet werden.

Das BMF-Schreiben zur Weinwirtschaft entspricht im Wesentlichen der hier vertretenen Auffassung zur Gruppenbildung, wonach dem Preis der Ware lediglich eine Indizwirkung für die funktionelle Gleichartigkeit zukommt und die Gruppenbildung umso großzügiger ausfallen kann, wenn die betreffende Gruppe im Verhältnis zum gesamten Vorrat lediglich von „untergeordneter Bedeutung“ ist.⁴³⁹

p. Wertpapierhandel

Während der RFH im Urteil vom 13.12.1928⁴⁴⁰ einem Kaufmann noch ein Wahlrecht in Hinsicht auf die Frage eingeräumt hat, welches Wertpapier bei einem Verkauf er als verkauft ansehen will (was letztlich eine Lifo-Bewertung ermöglichen würde), hat der BFH mit Urteil vom 15.2.1966 die Anwendung der Lifo-Methode für den Bereich des Wertpapierhandels untersagt und (insbesondere unter Hinweis auf die Sammelverwahrung) eine zwingende Bewertung mit dem gewogenen Durchschnittspreis angeordnet.⁴⁴¹ Der BFH hat dies wie folgt begründet:

„Sofern sonstige Anhaltspunkte für einen zutreffenden Schätzwert fehlen, bleibt als einzige feststehende Schätzungsgrundlage nur der Anschaffungspreis des vermischten Gesamtbestandes übrig, der sich aus

⁴³⁹ Vgl. dazu III. 5. b.

⁴⁴⁰ RFH v. 13.12.1928 – VI A 899/28, RStBl. 1929, 136.

⁴⁴¹ BFH v. 15.2.1966 – I 95/63, BStBl. III 1966, 274.

der Zusammenrechnung der Einzelkosten ergibt. Daraus folgt für das einzelne Wertpapier ein Durchschnittswert. Es kann hier dahingestellt bleiben, ob der Steuerpflichtige nur noch Sammeldepotanteile bilanzieren darf; auch nach der Ansicht des BdF ist es nicht zu beanstanden, wenn der Steuerpflichtige weiter „Wertpapiere“ bilanziert.“

Diese Grundsätze hat der BFH im Urteil vom 24.11.1993⁴⁴² auf den Bereich der Spekulationsgeschäfte nach § 23 Abs. 1 Nr. 1b EStG übertragen. Auch hier sei die Unterstellung einer bestimmten Verbrauchsfolge – selbst für Zwecke der Beweiserleichterung – unzulässig. Vielmehr sei „die Sechsmonatsfrist nur gewahrt, wenn (der Art und der Stückzahl nach) ausgeschlossen werden kann, dass die veräußerten Wertpapiere außerhalb dieser Frist erworben wurden. Soweit Spekulationsgeschäfte vorliegen, sind die Anschaffungskosten nach Durchschnittswerten zu ermitteln.

Die Rechtsprechung des BFH ist schon deshalb konsequent, weil die Anwendung der Lifo-Methode auf Wertpapiere bereits handelsrechtlich ausgeschlossen ist, da der deutsche Gesetzgeber von dem Mitgliedstaatenwahlrecht nach Art. 40 Abs. 1 Vierte RL zur Ausdehnung der Verbrauchsfolgeverfahren auf Wertpapiere keinen Gebrauch gemacht hat.⁴⁴³ Darüber hinaus gelten die §§ 256, 240 HGB bzw. § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG nur für kaufmännische Unternehmen bzw. Gewerbetreibende, sodass eine Anwendung von Verbrauchsfolgeverfahren im Bereich der Überschusseinkünfte ausscheidet.

q. Zwischenprodukte

Gegenstand divergierender Stellungnahmen der Finanzverwaltung ist die Frage, ob die Lifo-Methode auch auf Zwischenprodukte anwendbar ist. Auslöser der Diskussion ist eine Verfügung der OFD Rheinland vom 30.11.2007⁴⁴⁴ zur Anwendung des BFH-Urteils vom 20.6.2000 (VIII R 32/98, BStBl. II 2001, 636). Hiernach sei die Lifo-Methode zwar grundsätzlich auch bei Sachverhalten anwendbar, bei denen während eines mehrstufigen Verarbeitungsverfahrens Zwischenprodukte entstünden, die mit eigenen Chargennummern versehen und damit selbstständig identifizierbar seien. Maßgeblich für die Zulässigkeit von Lifo sei allein die Frage der möglichen Zuordnung der für die Herstellung verwendeten Rohstoffe; sei diese nicht gegeben, komme

⁴⁴² BFH v. 24.11.1993 – X R 49/90, BStBl. II 1994, 591.

⁴⁴³ Statt vieler nur *Kleindiek*, in Staub, § 256 Rz. 2.

⁴⁴⁴ OFD Rheinland v. 30.11.2007 – S 2174 – 1000 – St141.

auch für fertige Zwischenprodukte eine Lifo-Bewertung in Betracht. Erfolge jedoch lediglich eine Weiterverarbeitung von erworbenen Wirtschaftsgütern (z.B. Walzplatten), ohne dass sich hierbei Vermischungen ergäben, so sei eine konkrete Zuordnung zu den erworbenen Walzplatten (Rohstoffen) möglich, die die Anwendung von Lifo ausschließe. Dies gelte sowohl für kupferproduzierende Unternehmen als auch für die Aluminiumindustrie.

Während die Finanzverwaltung des Landes Sachsen-Anhalt sich dieser Auffassung angeschlossen hat,⁴⁴⁵ ist ihr das niedersächsische Finanzministerium entgegengetreten. Der BFH-Entscheidung vom 20.6.2000 könne nicht entnommen werden, dass die Lifo-Methode immer dann, wenn die individuellen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten ermittelt werden können, von vornherein ausscheide. Insbesondere wird auf die Urteilspassage verwiesen, in der es heißt:

„Das anhängige Verfahren gibt dem erkennenden Senat keine Gelegenheit, darüber zu entscheiden, ob in den beschriebenen Bewertungserschwernissen eine äußere und somit durchgängig zu beachtende Grenze für den Anwendungsbereich des Lifo-Verfahrens zu sehen ist.“

Damit habe der BFH gerade nicht entschieden, dass das Fehlen von erheblichen Bewertungserschwernissen automatisch eine Versagung der Lifo-Methode zur Folge haben solle. Der BFH habe folgende Kriterien für relevant erachtet:

- Ist die Bewertung besonders aufwendig?
- Entspricht der tatsächliche Geschehensablauf im Großen und Ganzen der Lifo-Methode?
- Geht es um Vorratsgegenstände mit hohen Erwerbssaufwendungen?

Da es sich hierbei jedoch um eine typisierende Betrachtungsweise handle, sei es nicht erforderlich, dass alle diese Kriterien erfüllt seien. Zudem müssten auch nach H 6.9 EStH die Kriterien „hohe Erwerbssaufwendungen“, „ohne Weiteres identifizierbare Anschaffungskosten“ und „Zuordenbarkeit ohne Schwierigkeiten zu den einzelnen Vermögensgegenständen“ kumulativ vorliegen, um die Lifo-Methode versagen zu können.

⁴⁴⁵ Schreiben v. 14.8.2008.

U.E. ist der Auffassung der niedersächsischen Finanzverwaltung zuzustimmen. Denn bereits an anderer Stelle⁴⁴⁶ ist dargelegt worden, dass es für die Zulässigkeit der Lifo-Bewertung auf die Identifizierbarkeit der Wirtschaftsgüter und damit auf die potenzielle Möglichkeit, eine Einzelbewertung vornehmen zu können, nicht ankommen kann. Schließlich besteht trotz individueller Zuordenbarkeit der Wirtschaftsgüter die Möglichkeit, durch Anwendung der Lifo-Methode eine Bewertungsvereinfachung zu erzielen.

V. Exkurs: Zulässigkeit der Lifo-Methode nach IFRS/IAS, US-GAAP und den Vorschlägen der EU-Kommission zur GKKB und zu einer geänderten Jahresabschluss-RL

1. IFRS/IAS

Ähnlich dem deutschen Handelsrecht geht auch IAS 2.23 vom Grundsatz der Einzelbewertung aus. Dieser gilt für solche Vorräte, „die normalerweise nicht austauschbar sind“, und solche Erzeugnisse, Waren oder Leistungen, „die für spezielle Projekte hergestellt und ausgesondert werden“. Die Einzelbewertung bedeutet in diesem Kontext die Zuordnung spezieller Anschaffungs- und Herstellungskosten zu den Vorräten. Hiervon abweichend betrachtet IAS 2.24 die Einzelzuordnung als ungeeignet, wenn es sich kumulativ um eine große Anzahl von Vorräten handelt und diese normalerweise untereinander austauschbar sind. Für diesen Fall sieht IAS 2.25 die zwingende Verwendung vereinfachter Verfahren vor und schließt aus Objektivierungsgründen ein Wahlrecht zugunsten der Einzelbewertung aus.⁴⁴⁷ Zulässige Verfahren – die in IAS 2.25 als „Zuordnungsverfahren“ bezeichnet werden – sind hiernach das Fifo-Verfahren sowie die Durchschnittsmethode, die beide in IAS 2.27 definiert werden. Eine dem § 240 Abs. 3 HGB vergleichbare Festwertbewertung ist in IAS 2 nicht vorgesehen. Dennoch wird teilweise vertreten, dass aufgrund des Wesentlichkeitsgrundsatzes auch unter IAS 2 eine Festwertbewertung zulässig sei.⁴⁴⁸

Darüber hinaus war nach IAS 2 (1993) ursprünglich auch ein Wahlrecht zugunsten der Lifo-Methode als alternatives Verfahren („*Allowed Alternative Treatment*“) zugelassen. Dieses Wahlrecht ist jedoch i.R.d. „*improvement*

⁴⁴⁶ Vgl. III. 6. c. ff.

⁴⁴⁷ *Quick*, DB 2008, 2206, 2209; *Pellens/Fülbier/Gassen*, Internationale Rechnungslegung, 362.

⁴⁴⁸ Zum Streitstand vgl. *Kümpel*, DB 2003, 2609, 2613 f.

projects“ für Abschlüssen, die am oder nach dem 1.1.2005 beginnen, Ende 2003 abgeschafft worden. Als Reaktion auf anhaltende Kritik⁴⁴⁹ verfolgte das International Accounting Standards Board (IASB) mit dem Projekt neben der sprachlichen Konkretisierung das Ziel, Wahlrechte zu eliminieren und inhaltliche Widersprüche zu bereits bestehenden Rechnungslegungsstandards auszuräumen.⁴⁵⁰ Hintergrund für die Abschaffung der Lifo-Methode war dabei nach IAS 2.BC10 und 11 zunächst, dass die Lifo-Methode an Ansicht des IASB den Wareneinsatz nicht realitätsgerecht abbildet und damit zu einer unrealistischen Kostendarstellung führt. Darüber hinaus sei die Anwendung der Lifo-Methode zumeist steuerlich veranlasst. Die dem zugrunde liegenden Erwägungen seien jedoch unsystematisch und würden im Ergebnis zur Verfälschung der Ertragslage führen.⁴⁵¹ Zudem dürften steuerliche Effekte keinen Einfluss auf die Rechnungslegung haben, wenn sie einer angemessenen Bilanzierung entgegenstehen.⁴⁵² In diesem Zusammenhang setzte sich das IASB in IAS 2.BC15 und 16 auch mit dem Argument auseinander, dass die Lifo-Methode zur Abbildung eines – dem Eisernen Bestand vergleichbaren – Sicherheitsbestands besser geeignet sei, lehnte dies jedoch im Ergebnis ab. Der grundsätzlichen Abschaffung der Lifo-Methode stehe nach IAS 2.BC19 jedoch nicht der Möglichkeit entgegen, in Ausnahmefällen eine dem Lifo-Verfahren ähnliche Verbrauchsfolge anzunehmen, wenn diese den tatsächlichen Wareneinsatz besser abbilde.

Bezüglich der nunmehr noch zulässigen Verfahren ordnet IAS 2.25 an, dass ein Unternehmen für alle Vorräte, die von ähnlicher Beschaffenheit und Verwendung für das Unternehmen sind, das gleiche Kosten-Zuordnungsverfahren anwenden muss. Für Vorräte von unterschiedlicher Beschaffenheit oder Verwendung können hingegen unterschiedliche Zuordnungsverfahren gerechtfertigt sein. Vorräte, die in einem Geschäftssegment verwendet werden, können dabei nach IAS 2.26 beispielsweise für das Unternehmen eine andere Verwendung haben als die gleiche Art von Vorräten, die in einem anderen Geschäftssegment eingesetzt werden. Ein Unterschied im geografischen Standort von Vorräten (oder in den jeweiligen Steuervorschriften) ist jedoch allein nicht ausreichend, um die Anwendung unterschiedlicher Kosten-Zuordnungsverfahren zu rechtfertigen.

⁴⁴⁹ Vgl. IAS 2.IN2 und 2 i.d.F. v. 31.3.2004.

⁴⁵⁰ *Zülch*, KoR 2004, 153, 153.

⁴⁵¹ Vgl. IAS 2.BC12 f.

⁴⁵² Vgl. IAS 2.BC20.

2. US-GAAP

Anders als nach IAS 2 ist nach US-GAAP⁴⁵³ – neben der Durchschnittsbewertung und der Fifo-Methode – weiterhin auch eine Bewertung nach der Lifo-Methode zulässig. So heißt es in chapter 4 („Inventory Pricing“) statement 4 des im Juni 1953 vom Committee on Accounting Procedure (CAP) des American Institute of Accountants veröffentlichten „Restatement and Revision of Accounting Research Bulletins“ (ARB)⁴⁵⁴:

“Cost for inventory purposes may be determined under any one of several assumptions as to the flow of costs factors (such as first-in first-out, average, and last-in first-out); the major objective in selecting a method should be to choose the one which, under the circumstances, most clearly reflects periodic income.”⁴⁵⁵

Zwar steht die Anwendung der Lifo unter dem Vorbehalt der übergeordneten Zielsetzung der bestmöglichen periodengerechten Erfolgsabbildung. Diese Einschränkung ist jedoch wenig konkret formuliert. Auch in der Begründung zu statement 4 heißt es lediglich:

“The cost to be matched against revenue from a sale may not be the identified cost to the specific item which is sold, especially in cases in which similar goods are purchased at different times and at different prices. While in some lines of business specific lots are clearly identified from the time of purchase through the time of sale and are costed on this basis, ordinarily the identity of goods is lost between the time of acquisition and the time of sale. In any event, if the materials purchased in various lots are identical and interchangeable, the use of identified costs of the various lots may not produce the most useful financial statements. This fact has resulted in the development of general acceptance of several assumptions with respect to the flow of cost factors (such as first-in first-out, average, and last-in first-out) to provide practical bases for the measurement of periodic income. [...]”

⁴⁵³ United States Generally Accepted Accounting Principles.

⁴⁵⁴ AICPA (1953) Accounting Research Bulletin No. 43: Restatement and Revision of Accounting Research Bulletins, New York 1953, Abrufbar unter <http://clio.lib.olemiss.edu/cdm4/document.php?CISOROOT=/deloitte&CISOPTR=9764&CISOSHOW=9620>.

⁴⁵⁵ Entspricht 330-10-30-9 der zum 1.7.2009 eingeführten Accounting Standards Codification (ASC), die die zu diesem Zeitpunkt gültigen Regelungen in eine systematische Zusammenstellung übernommen haben.

Vor diesem Hintergrund überrascht es nicht, dass sich die Lifo-Methode bei der Bewertung des Vorratsvermögens in US-amerikanischen Unternehmen weitestgehend durchgesetzt hat.⁴⁵⁶ Voraussetzung für die steuerliche Anwendung der Lifo-Methode ist dabei nach sec. 472 (c) des Internal Revenue Codes (IRC) jedoch, dass sie auch in der Handelsbilanz zur Anwendung gelangt. Dies kommt einer umgekehrten Maßgeblichkeit der Steuerbilanz für die Handelsbilanz gleich und stellt eine Ausnahme zu der ansonsten in der US-amerikanischen Bilanzierungspraxis vorherrschenden strikten Trennung von handels- und steuerrechtlicher Rechnungslegung dar.⁴⁵⁷

In jüngerer Zeit ist die Lifo-Methode jedoch auch in den USA unter Druck geraten. Hintergrund ist zum einen das Übereinkommen des IASB und des US Financial Accounting Standards Board (FASB), eine Konvergenz zwischen U.S. GAAP und IAS zu erreichen. Zum anderen gibt es vonseiten der US-amerikanischen Börsenaufsicht (SEC⁴⁵⁸) Bestrebungen, auch US-Gesellschaften die Einreichung von IAS/IFRS-Abschlüssen zu ermöglichen.⁴⁵⁹ Angesichts der Verknüpfung von Steuer- und Handelsrecht durch IRC sec. 472 (c) würde mit der Abschaffung der Lifo-Methode jedoch eine erhebliche Steuerbelastung für die US-Unternehmen einhergehen.⁴⁶⁰ Dem daraus resultierenden Vorschlag der SEC, die IFRS/IAS für US-Zwecke zu modifizieren, um die Lifo-Methode zu erhalten, ist das FASB jedoch entschieden entgegengetreten.⁴⁶¹

⁴⁵⁶ Pellens/Fülbier/Gassen, Internationale Rechnungslegung, 392.

⁴⁵⁷ Pellens/Fülbier/Gassen, Internationale Rechnungslegung, 6. Aufl. 2006, 392.

⁴⁵⁸ U.S. Securities and Exchange Commission.

⁴⁵⁹ Vgl. dazu die vom SEC veröffentlichte "Roadmap for the potential use of financial statements prepared in accordance with international financial reporting standards by U.S. issuers", abrufbar unter <http://www.sec.gov/rules/proposed/2008/33-8982.pdf>. Nicht US-Gesellschaften, die in den USA registrierte sind, ist bereits für alle nach November 2007 endenden Geschäftsjahre erlaubt, einen Abschluss nach IAS/IFRS aufzustellen, vgl. "acceptance from foreign private issuers of financial statements prepared in accordance with international financial reporting standards without reconciliation to U.S. GAAP", abrufbar unter <http://www.sec.gov/rules/final/2007/33-8879.pdf>.

⁴⁶⁰ Vgl. dazu eingehend Bloom/Cenker, The Death of Lifo?, Journal of Accountancy, Januar 2009, abrufbar unter <http://www.journalofaccountancy.com/issues/2009/jan/deathofLifo.htm>.

⁴⁶¹ Vgl. Brief des FASB an die SEC vom 7.11.2007, abrufbar unter <http://www.fasb.org/cs/BlobServer?blobcol=urldata&blobtable=MungoBlobs&blobkey=id&blobwhere=1175818772343&blobheader=application%2Fpdf>.

3. GKKB

Obwohl die Lifo-Methode in 19 der 27 Mitgliedsstaaten der EU als Methode für die Bewertung von Vorratsvermögen für steuerliche Zwecke zugelassen ist,⁴⁶² sieht der Vorschlag der Europäischen Kommission für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) vom 16.3.2011⁴⁶³ – in Anlehnung an IAS 2 – keine Bewertung nach der Lifo-Methode vor. Vielmehr heißt es in Artikel 29 „Vorräte und unfertige Erzeugnisse“:

„Die Kosten von Vorräten und unfertigen Erzeugnissen, die normalerweise nicht austauschbar sind, sowie von hergestellten Gütern und Dienstleistungen, die für bestimmte Vorhaben getrennt werden, werden einzeln ermittelt. Die Kosten anderer Vorräte und unfertiger Erzeugnisse werden nach dem First-in-First-out-Verfahren (FIFO) oder nach der gewichteten Durchschnittsmethode ermittelt.“

Auch der dänische Präsidenschaftsvermerk vom 4.4.2012,⁴⁶⁴ der in der Aprilsitzung der Ratsgruppe „Steuerfragen“ zur Diskussion gestellt wurde, stellt diese Regelung nicht in Frage.

4. Entwurf einer neuen Jahresabschluss-RL

Eine ähnliche Vorstellung verfolgt die Europäische Kommission nunmehr auch für die handelsrechtliche Rechtslage, indem sie dort gleichfalls eine Abschaffung der Lifo-Methode anstrebt. So heißt es in Artikel 11 Nr. 8 des Entwurfs einer „Richtlinie über den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen“ vom 25.10.2011⁴⁶⁵:

⁴⁶² Vgl. Studie von CPB Netherlands „The economic effects of EU-reforms in corporate income tax systems“ zur GKKB Folgenabschätzung, Oktober 2009, abrufbar unter http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/publications/studies/index_de.htm.

⁴⁶³ KOM (2011) 121/4; abrufbar unter http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/common_tax_base/index_de.htm.

⁴⁶⁴ Abrufbar unter <http://register.consilium.europa.eu/pdf/en/12/st08/st08387.en12.pdf>.

⁴⁶⁵ KOM (2011) 684 endg.

„Die Mitgliedstaaten können zulassen, dass der Erwerbspreis oder die Herstellungskosten gleichartiger Gegenstände des Vorratsvermögens sowie alle beweglichen Vermögensgegenstände einschließlich der Wertpapiere nach den gewogenen Durchschnittswerten oder aufgrund des ‚First in – First out (Fifo)‘-Verfahrens oder eines vergleichbaren Verfahrens berechnet werden.“

Zwar erscheint es – angesichts der funktionalen Ähnlichkeit von Lifo und Fifo – naheliegend, auch die Lifo-Methode als ein „vergleichbares Verfahren“ i.S.d. Vorschrift anzusehen. Die englischsprachige Begründung des Richtlinienentwurfes steht einer solchen Interpretation jedoch entgegen, denn sie führt aus:

“[...] this article also excludes the last-in, first-out (LIFO) method of valuation as a permitted valuation method for stocks and fungible items. These changes will ensure better comparability of financial statements.”

Irreführend ist hingegen die deutschsprachige Fassung der Entwurfsbegründung, in der von einem Ausschluss der Fifo-Methode die Rede ist. Angesichts des eindeutigen Wortlauts von Art. 11 Nr. 8 des Richtlinienentwurfes kann es sich hierbei jedoch nur um ein Versehen handeln. Das Verbot der Lifo-Methode wird in den politischen Beratungen auf europäischer Ebene allerdings dem Vernehmen nach keinen Bestand haben; der Kommissionsvorschlag stößt in diesem Punkt auf Widerstand. Dies überrascht nicht, wenn man die weite steuerrechtliche Anerkennung der Lifo-Methode in den Mitgliedstaaten berücksichtigt.

VI. Überlegungen de lege ferenda

1. Abschaffung des Lifo-Verfahrens in der Handelsbilanz und Fortführung in der Steuerbilanz

I.R.d. Bilanzrechtsmodernisierung hat sich der deutsche Gesetzgeber 2009 – nicht zuletzt mit Rücksicht auf § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG – bewusst für ein Festhalten an der Lifo-Methode in der Handelsbilanz entschieden.⁴⁶⁶ Diese Entscheidung hätte gemessen an den Zielsetzungen des BilMoG (u.a. eine gewisse Annäherung der nationalen Rechnungslegung an die IFRS/IAS)⁴⁶⁷

⁴⁶⁶ Vgl. BT-Drucks. 16/10067, 62.

⁴⁶⁷ Dazu BT-Drucks. 16/10067, 34: „...maßvolle Annäherung der handelsrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften an die IFRS“.

auch anders ausfallen können, da die Lifo-Methode – wie oben dargestellt⁴⁶⁸ – nach den IFRS/IAS nicht (mehr) zulässig ist. Aus rein nationaler Sicht sind gegenwärtig keine Bestrebungen erkennbar, die Lifo-Bewertung handelsrechtlich aufzugeben. Allerdings enthält Art. 11 Abs. 8 des Vorschlags der EU-Kommission für eine Richtlinie über den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen vom 25.10.2011⁴⁶⁹ eine entsprechende Beschränkung des bisherigen Mitgliedstaatenwahlrechts nach Art. 40 Abs. 1 der Vierten RL. Sollte dieser Vorschlag umgesetzt werden, müsste der deutsche Gesetzgeber § 256 S. 1 HGB dahingehend ändern, dass handelsrechtlich nur noch eine Bewertung mit gewogenen Durchschnittswerten oder nach der Fifo-Methode zulässig wäre.

Die Kommission begründet ihren Änderungsvorschlag damit, dass die vorgesehenen Änderungen „eine bessere Vergleichbarkeit von Abschlüssen gewährleisten“ würden.⁴⁷⁰ Daran ist richtig, dass jede Einschränkung von Mitgliedstaatenwahlrechten geeignet ist, die Vergleichbarkeit von Jahresabschlüssen innerhalb Europas zu verbessern. Ferner ist zuzugeben, dass bei einer strikten Deduktion aus den Jahresabschlusszielen – Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bilds der Vermögens- und Ertragslage – die Fifo-Fiktion den ökonomischen Sachverhalt vielfach besser abbilden dürfte als die Lifo-Fiktion.⁴⁷¹ Da es aber dem Sinngehalt von Verbrauchsfolgefiktionen widersprechen würde, in jedem Einzelfall die den tatsächlichen Verhältnissen besser entsprechende Verbrauchsfolge zu ermitteln, erscheint die geltende Regelung in Art. 40 Abs. 1 Vierte RL jedenfalls unter Vereinfachungsgesichtspunkten konsequenter. Ferner ist zu beachten, dass die europäischen Jahresabschlussrichtlinien wegen unterschiedlicher Rechnungslegungstraditionen in den Mitgliedstaaten zwangsläufig immer einen gewissen Kompromisscharakter haben werden. Insoweit dürfte es für die Zulässigkeit der Lifo-Methode auch eine wichtige Rolle spielen, ob diese Bewertungsmethode in einzelnen Mitgliedstaaten – wie in Deutschland – auch für Zwecke der steuerlichen Gewinnermittlung akzeptiert wird. Denn in diesem Fall erscheint ein Gleichlauf von Handels- und Steuerrecht schon aus Gründen der Bewertungsvereinfachung wünschenswert, um den Unternehmen unterschiedliche Wertansätze in Handels- und Steuerbilanz zu er-

⁴⁶⁸ Vgl. oben V. 1.

⁴⁶⁹ KOM (2011) 684 endg.

⁴⁷⁰ Vgl. KOM (2011) 684 endg.

⁴⁷¹ Dazu nur *Siegel*, DB 1991, 1941, 1942 f.

sparen. Im Ganzen gibt es also sachliche Gründe, an dem bisherigen Mitgliedstaatenwahlrecht festzuhalten. Dem Vernehmen nach soll Art. 11 Abs. 8 des Kommissionsvorschlags auch in den laufenden Beratungen auf europäischer Ebene auf Widerspruch seitens der Mitgliedstaaten gestoßen sein. Soweit es dem Richtliniengeben in erster Linie um eine Verbesserung des Informationsgehalts des Jahresabschlusses geht („true-and-fair-view“), wäre auch daran zu denken, die Anwendung der Lifo-Methode an zusätzliche Angabepflichten zu knüpfen, was allerdings dem Vereinfachungsgedanken zuwiderlaufen würde.

Unabhängig von den Realisierungschancen des Kommissionsvorschlags stellt sich die Frage, ob eine Streichung der Lifo-Methode in der Handelsbilanz ein hinreichender Grund wäre, die Lifo-Methode auch für steuerliche Zwecke aufzugeben. Insoweit zeigt ein Blick auf die historische Entwicklung der Lifo-Bewertung in Deutschland, dass es keinen zwingenden Gleichlauf von Handels- und Steuerbilanz bei der Frage der Verbrauchsfolgeverfahren gibt. Geht man – abweichend von der hier vertretenen Ansicht⁴⁷² – mit dem BMF-Schreiben vom 12.3.2010 davon aus, dass der steuerrechtliche Wahlrechtsvorbehalt in § 5 Abs. 1 S. 1 2. HS. EStG seit 2009 eine unterschiedliche Vorratsbewertung in Handels- und Steuerbilanz erlaubt, dann hat es einen solchen Gleichlauf in Deutschland nur zwischen 1990 und 2009 gegeben. Ferner hat das Steuerrecht die Fifo-Methode als reine Verbrauchsfolgefiktion bis heute nicht akzeptiert (wahrscheinlich, um weitere Gestaltungsoptionen auszuschließen). Schon diese Beobachtung zeigt, dass der Steuergesetzgeber an der Lifo-Methode als rein steuerrechtliches Bewertungsvereinfachungsverfahren grundsätzlich auch dann festhalten könnte, wenn diese z.B. aufgrund geänderter gemeinschaftsrechtlicher Vorgaben handelsrechtlich abgeschafft würde. Dies folgt nicht nur daraus, dass der deutsche Steuergesetzgeber an die Vorgaben der Bilanzrichtlinien nicht gebunden ist. Auch in teleologischer Hinsicht ist zu beachten, dass die Steuerbilanz im Unterschied zum handelsrechtlichen Jahresabschluss keinen Informationszwecken dient, sodass eine in erster Linie mit Informationsgesichtspunkten begründete Abschaffung der Lifo-Methode durch den Richtlinienggeber keine Auswirkungen auf die Steuerbilanz haben müsste.

Außer Frage steht jedoch, dass ein Auseinanderfallen von Handels- und Steuerbilanz im Bereich der Bewertungsvereinfachung nicht wünschenswert ist. Dies ergibt sich aus den gleichen Erwägungen, die bereits im Zusammen-

⁴⁷² Dazu oben IV. 4.

hang mit der Maßgeblichkeit ausgeführt worden sind.⁴⁷³ Versteht man die Lifo-Methode als Bewertungsvereinfachungsverfahren, dann wird nur eine einheitliche Handhabung in Handels- und Steuerbilanz diesem Zweck uneingeschränkt gerecht, weil den Unternehmen auf diese Weise unterschiedliche Bewertungsansätze in Handels- und Steuerbilanz erspart werden. Dieser Grund hat auch den Gesetzgeber des BilMoG bewogen, an der Lifo-Methode in § 256 S. 1 HGB festzuhalten,⁴⁷⁴ und diese Begründung erscheint auch heute noch überzeugend.

Sollte sich das Handelsbilanzrecht gleichwohl (z.B. aufgrund geänderter europäischer Vorgaben) von der Lifo-Methode verabschieden und der Steuergesetzgeber an § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG festhalten, hätte dies auch nicht zwingend eine Änderung des Zwecks der steuerlichen Lifo-Methode zur Folge. Sie wäre – wenn ihr Anwendungsbereich nicht grundlegend geändert würde – weiterhin als Bewertungsvereinfachungsmethode einzuordnen, und zwar auch dann, wenn der Gesetzgeber mit der Aufrechterhaltung des § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG den Unternehmen auch die Möglichkeit geben will, im Bereich des Vorratsvermögens den steuerlichen Gewinnausweis bei steigenden Preisen abzumildern. Bei diesem Szenario könnte der Steuergesetzgeber den Wortlaut des heutigen § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG sogar weitgehend unverändert lassen. Lediglich der GoB-Vorbehalt in § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG müsste geändert werden, weil die Anwendung der Lifo-Methode in der Steuerbilanz nicht mehr von ihrer Vereinbarkeit mit den handelsrechtlichen GoB abhängig gemacht werden könnte. Wollte man die anderen bisher aus dem GoB-Vorbehalt abgeleiteten Einschränkungen gleichwohl für Zwecke der Steuerbilanz erhalten, müssten diese dann allerdings als gesonderte Voraussetzungen gesetzlich festgeschrieben werden. Dies gilt z.B. für die Frage, ob die Lifo-Bewertung auch in solchen Fällen zulässig ist, in denen die Verbrauchsfolge nach den tatsächlichen Verhältnissen ausgeschlossen ist. Denkbar ist schließlich, dass ein isolierter Fortbestand der Lifo-Methode im Steuerrecht mittel- und langfristige gewisse Rückwirkungen auf die Auslegung des § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG haben könnte. Dies gilt insbesondere dann, wenn der Steuergesetzgeber die Beibehaltung der Lifo-Methode in der Steuerbilanz trotz Änderung des § 256 S. 1 HGB sogar ausdrücklich mit dem Ziel der Verhinderung der Besteuerung von Scheingewinnen rechtfertigen wür-

⁴⁷³ Vgl. oben IV. 4.

⁴⁷⁴ BT-Drucks. 16/10067, 62.

de, was u.U. zu einem großzügigeren Verständnis des Anwendungsbereichs führen könnte.⁴⁷⁵

2. Gesetzliche Konkretisierung des Anwendungsbereichs der Lifo-Methode im Handelsrecht

Fraglich ist, ob es sich de lege ferenda empfiehlt, den handelsrechtlichen Anwendungsbereich der Lifo-Methode (und der anderen Bewertungsvereinfachungsverfahren) – auch mit Blick auf ihre steuerrechtliche Anwendung – in § 256 S. 1 HGB näher zu konkretisieren. Insoweit ist zunächst zu beachten, dass der deutsche Gesetzgeber bei der Ausgestaltung der Bewertungsmethoden nicht frei, sondern an die Vorgaben der Jahresabschluss-RL gebunden ist. Deshalb ist es Deutschland z.B. verwehrt, das Lifo-Verfahren handelsrechtlich so auszugestalten, dass es in erster Linie als Instrument einer rein „bilanzpolitisch motivierten Ergebnisverstärkung“ eingesetzt werden könnte.⁴⁷⁶ Dies wäre etwa anzunehmen, wenn die Lifo-Methode aufgrund einer Änderung des § 256 S. 1 HGB auch auf Sachverhalte angewandt werden dürfte, bei denen ein Vereinfachungszweck offensichtlich nicht mehr erkennbar ist oder eine entsprechende Verbrauchsfolge nach den tatsächlichen Verhältnissen ganz ausgeschlossen ist. Da es sich bei Art. 40 Abs. 1 Vierte RL um ein Mitgliedstaatenwahlrecht handelt, ist umgekehrt zu überlegen, ob der deutsche Gesetzgeber den Anwendungsbereich der Lifo-Methode beliebig einschränken und ihre Anwendung z.B. auch davon abhängig machen dürfte, dass sie „im Wesentlichen“ der tatsächlichen Verbrauchsfolge entspricht.⁴⁷⁷ Gegen eine solche Änderung könnte sprechen, dass sie dem gemeinschaftsrechtlich vorgegebenen Zweck der Bewertungsvereinfachung widerspricht, weil ein konkreter Vergleich zwischen dem tatsächlichen und dem unterstellten betrieblichen Geschehensablauf dem Vereinfachungsgedanken zuwiderlaufen würde.

Überlegenswert erscheint hingegen eine gesetzliche Konkretisierung des Merkmals der „gleichartige[n] Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens“ in §§ 240 Abs. 4, 256 S. 1 HGB. Eine solche Änderung begegnet auch gemeinschaftsrechtlich keinen Bedenken, solange sich die Konkretisierung des in Art. 40 Abs. 1 Vierte RL verwandten Begriffs „gleichartig“ am Ziel

⁴⁷⁵ Zur Frage einer weitergehenden Abkoppelung vom Handelsrecht bei Fortbestehen des § 256 S. 1 HGB vgl. unten VI. 3.

⁴⁷⁶ Dazu *Hennrichs*, Wahlrechte, 400.

⁴⁷⁷ In diese Richtung bereits de lege lata *Döllerer*, BB 1966, 629, 631.

der Bewertungsvereinfachung orientiert und den Wesentlichkeitsgrundsatz als äußere Grenze der Bewertungsvereinfachung beachtet. Zu denken ist hier vor allem an einen erläuternden Zusatz, dass eine „annähernde Wertgleichheit“ nicht erforderlich ist. Auf diese Weise würde der Gesetzgeber nicht nur eine seit der Einfügung des § 155 Abs. 1 S. 3 AktG 1965 im Schrifttum umstrittene und von der Rechtsprechung bislang nicht geklärte Streitfrage entscheiden, sondern auch den – unter Vereinfachungsgesichtspunkten wünschenswerten – Gleichlauf zwischen der handelsrechtlichen Rechtslage und dem steuerrechtlichen Verständnis zu § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG verbessern helfen. Ferner hat die Untersuchung gezeigt, dass es auch den Vertretern der h.M. bisher nicht gelungen ist, einheitliche Maßstäbe dafür zu entwickeln, wann eine „annähernde“ Preis- oder Wertgleichheit vorliegen soll.⁴⁷⁸ Schließlich ist deutlich geworden, dass sich aus dem mit §§ 240 Abs. 4, 256 S. 1 HGB verfolgten Vereinfachungszweck ohnehin keine konkreten und allgemeingültigen Kriterien für eine „annähernde“ Gleichwertigkeit ableiten lassen, weshalb auch die h.M. – je nach absolutem Wert der Vermögensgegenstände – unterschiedlich hohe Schwankungsbreiten vorschlägt. Im Ganzen dürfte daher die von der Minderansicht und der Finanzverwaltung vertretene Grenzziehung,⁴⁷⁹ die in (wesentlichen) Preisunterschieden lediglich ein Indiz für die fehlende Gleichartigkeit sieht, dem Regelungsziel „Vereinfachung“ besser gerecht werden.

Fraglich ist, welche Auswirkungen eine isolierte Änderung in §§ 240 Abs. 4, 256 HGB auf die steuerrechtliche Bewertungsvereinfachung hätte. Im Bereich der Durchschnittsbewertung nach § 240 Abs. 4 HGB würde eine Änderung des Handelsrechts über die Maßgeblichkeit (§ 5 Abs. 1 S. 1 EStG) unmittelbar auf die steuerliche Gewinnermittlung „durchschlagen“. Dies ist bei der Lifo-Methode im Ausgangspunkt anders, weil § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG das Merkmal der „Gleichartigkeit“ eigenständig regelt. Zwar setzt nach Ansicht der Finanzverwaltung weder die Durchschnittsbewertung noch die Lifo-Methode eine Gleichwertigkeit der betreffenden Wirtschaftsgüter voraus.⁴⁸⁰ Gleichwohl dürfte es sinnvoll sein, bei einer Änderung des § 256 S. 1 HGB auch § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG entsprechend anzupassen, um den gewollten Gleichlauf von Handels- und Steuerrecht auch gesetzlich klarzustellen.

⁴⁷⁸ Vgl. oben III. 5 b. aa.

⁴⁷⁹ Vgl. EStR R 6.8 Abs. 4.

⁴⁸⁰ Vgl. EStR R 6.8 Abs. 4.

3. Abkoppelung der steuerrechtlichen Lifo-Methode vom Handelsrecht

Alternativ zu Änderungen im Handelsrecht stellt sich die Frage, ob sich umgekehrt auch eine vollständige oder teilweise Abkoppelung der steuerrechtlichen Lifo-Bewertung vom Handelsrecht empfiehlt. Dabei soll zunächst eine vollständige Ablösung vom Handelsrecht betrachtet werden, bei der die steuerrechtliche Lifo-Methode – ganz entsprechend den Überlegungen von *Herzig/Gasper*⁴⁸¹ – nicht mehr nur als Bewertungsvereinfachungsverfahren verstanden, sondern als eigenständiges steuerliches Instrument zur Verhinderung einer Scheingewinnbesteuerung ausgestaltet wird. Der Gesetzgeber würde damit praktisch die vom BFH in der Entscheidung vom 20.6.2000⁴⁸² vermisste teleologische „Anreicherung“ des § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG nachholen. Dies könnte beispielsweise in der Weise erfolgen, dass bei einer Neufassung der Zweck der Verhinderung einer Scheingewinnbesteuerung im Gesetz verankert wird (z.B. durch folgende Ergänzung: „Steuerpflichtige, die den Gewinn nach § 5 ermitteln, können zur Verhinderung des Ausweises von Scheingewinnen für den Wertansatz gleichartiger Wirtschaftsgüter des Vorratsvermögens unterstellen, dass die zuletzt ...“).

Allerdings erscheint die Aufnahme eines solchen Zusatzes für sich genommen nicht ausreichend, um die steuerliche Lifo-Methode teleologisch neu auszurichten. Denn das Ziel der Verhinderung von Scheingewinnen ist für sich genommen „inhaltsleer“, solange der Gesetzgeber nicht auch durch eine Änderung der konkreten Voraussetzungen in § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG eine bestimmte Richtung vorgibt, in der der Anwendungsbereich der Lifo-Methode gegenüber dem bisherigen Rechtszustand erweitert werden soll. Allerdings könnte eine gesetzliche Bezugnahme auf die Scheingewinnbesteuerung den – unerwünschten – Nebeneffekt haben, dass die Anwendung der Lifo-Methode – ebenso wie bei der früheren Preissteigerungsrücklage nach § 74 EStDV a.F. – den konkreten Nachweis einer wesentlichen Preissteigerung voraussetzen würde, was die Unternehmen mit zusätzlichen Dokumentationspflichten belasten würde.⁴⁸³ Ferner müsste insbesondere der GoB-Vorbehalt entfallen, weil der Rechtsanwender anderenfalls bei der Auslegung zu schwierigen Abwägungen zwischen dem Ziel der Bewertungsvereinfachung

⁴⁸¹ DB 1991, 557.

⁴⁸² BFH v. 20.6.2000 – VIII R 32/98, BStBl. II 2001, 636.

⁴⁸³ Für eine Beschränkung der Lifo-Methode auf inflationsbedingte Preissteigerungen de lege lata *Moxter*, DB 2001, 157, 159.

chung einerseits und dem Ziel der Substanzerhaltung andererseits gezwungen wäre. Eine Streichung des GoB-Vorbehalts hätte insbesondere zur Folge, dass die Einschränkungen, die der BFH im Urteil vom 20.6.2000⁴⁸⁴ aus dem GoB-Vorbehalt abgeleitet hat, praktisch aufgegeben würden, sodass das Lifo-Verfahren im Steuerrecht auch in Fällen wie dem Urteils Sachverhalt zulässig wäre, in denen ein Vereinfachungszweck praktisch nicht mehr erkennbar ist. Bei einem Wegfall des GoB-Vorbehalts müssten allerdings solche Einschränkungen, die bisher noch aus dem GoB-Vorbehalt abgeleitet worden sind und an denen weiterhin festgehalten werden soll (man denke an die Unzulässigkeit der Lifo-Methode bei tatsächlicher Unmöglichkeit der Lifo-Verbrauchsfolge), im Gesetz konkret verankert werden.

Was den sachlichen Anwendungsbereich der steuerrechtlichen Lifo-Methode angeht, dürfte der Steuergesetzgeber zwar nicht von der Beschränkung der Lifo-Methode auf „gleichartige Wirtschaftsgüter des Vorratsvermögens“ abgehen wollen. Fraglich ist aber, ob man am Merkmal der „Gleichartigkeit“ ansetzt und die vom Finanzausschuss des Deutschen Bundestags bei Einführung der Lifo-Methode geäußerte Hoffnung, man werde bei der Gruppenbildung „*nicht kleinlich verfahren*“,⁴⁸⁵ im Gesetzeswortlaut des § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG verankert. Dies könnte z.B. in der Weise geschehen, dass man – über die schon bisher von der Finanzverwaltung vertretene Auffassung hinaus – festschreibt, dass auch wesentliche Preisunterschiede eine Gruppenbildung bei im Übrigen funktions- oder artgleichen Wirtschaftsgütern nicht ausschließen.

Jede Abkoppelung der steuerrechtlichen Lifo-Methode vom Handelsrecht und vom Ziel der Bewertungsvereinfachung hätte allerdings auch Rückwirkungen auf die steuersystematische Einordnung und gleichheitsrechtliche Rechtfertigung des § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG. Die Lifo-Methode wird bisher – zu Recht⁴⁸⁶ – in den Subventionsberichten der Bundesregierung nicht aufgeführt.⁴⁸⁷ Diese Einordnung lässt sich bisher mit der Überlegung rechtfertigen, dass die Lifo-Methode bei kaufmännischen Unternehmen ein auch handelsrechtlich zulässiges Bewertungsvereinfachungsverfahren darstellt, das –

⁴⁸⁴ BFH v. 20.6.2000 – VIII R 32/98, BStBl. II 2001, 636.

⁴⁸⁵ Vgl. dazu BT-Drucks. 11/2536, 47.

⁴⁸⁶ Anders – ohne überzeugende Begründung – die Begründung im Regierungsentwurf eines Gesetzes zum Abbau von Steuervergünstigungen und Ausnahmen (Steuervergünstigungsabbaugesetz), BT-Drucks. 15/119, 37.

⁴⁸⁷ Vgl. dazu nur den 23. Subventionsbericht der Bundesregierung.

entsprechend dem Grundgedanken der Maßgeblichkeit – durch § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG lediglich in das Steuerrecht übernommen wird. An dieser Einordnung wird man nicht ohne Weiteres festhalten können, wenn man die Lifo-Methode in erster Linie als ein auf das Vorratsvermögen beschränktes Instrument zur Verhinderung der Besteuerung von „Scheingewinnen“ versteht. Denn die „Scheingewinne“, deren Besteuerung verhindert werden soll, sind eben eine zwangsläufige Folge des Nominalwertprinzips, das den geltenden Besteuerungsvorschriften zugrunde liegt.

Mit der Frage nach dem Subventionscharakter einer vom Handelsrecht abgekoppelten Lifo-Bewertung hängt auch die weitere Frage nach der verfassungsrechtlichen Rechtfertigung einer vorrangig auf „Gewinnglättung“ ausgerichteten Lifo-Methode zusammen. Diese Frage stellt sich so lange nicht, wie die Lifo-Methode nur ein – auch handelsrechtlich anerkanntes – Verfahren zur Bewertungsvereinfachung darstellt und die Abweichung von der Einzelbewertung mit Gründen der Maßgeblichkeit bzw. Wirtschaftlichkeitserwägungen gerechtfertigt werden kann. Stellt der Gesetzgeber aber das Ziel der Verhinderung einer „Scheingewinnbesteuerung“ in den Vordergrund, dann bedürfte es in Hinsicht auf den Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) einer sachlichen Rechtfertigung für die steuerliche Sonderbehandlung des Vorratsvermögens. Insoweit wäre zum einen darzulegen, weshalb man gerade im Bereich des Vorratsvermögens und nur für bilanzierende Gewerbetreibende punktuell vom Grundsatz der Nominalbewertung abweicht. Zum anderen wäre – wenn man z.B. auf die Gefährdung des langfristigen Unternehmenserhalts durch eine Scheingewinnbesteuerung abstellen wollte – zu fragen, ob eine allgemeine Anwendung der Lifo-Methode im Vorratsvermögen den Anforderungen des BVerfG genügt, das in ständiger Rechtsprechung bei steuerlichen Vergünstigungen verlangt, dass ein „Lenkungszweck mit hinreichender Bestimmtheit tatbestandlich vorgezeichnet und gleichheitsgerecht ausgestaltet sein muss“.⁴⁸⁸ Insoweit erscheint es jedenfalls fraglich, ob die bisherige Anknüpfung an das Vorratsvermögen diesen Anforderungen entspricht oder ob eine auf das Problem der Scheingewinnbesteuerung bezogene rein steuerrechtliche Lifo-Methode auf solche Branchen (z.B. NE-Metallwirtschaft) oder Rohstoffe (Edelmetalle, Mineralöl etc.) beschränkt werden müsste, in denen Preisschwankungen (durch Inflation oder andere Ereignisse) in der Praxis typischerweise besonders gravierend ausfallen. Dieser Ansatz entspräche letztlich der zwischen 1985 und 1990 bestehenden Rechtslage, bei der die Lifo-Methode lediglich für bestimmte preissensib-

⁴⁸⁸ St. Rspr. seit BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121, 148.

le Branchen zugelassen war.⁴⁸⁹ Im Vergleich zum geltenden Recht käme es folglich nicht zu einer Ausweitung, sondern genau umgekehrt zu einer Einschränkung der Lifo-Methode.

4. Ersatzlose Abschaffung des § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG

Fraglich ist, ob sich auch bei Fortbestehen des § 256 S. 1 HGB eine Abschaffung der steuerrechtlichen Lifo-Methode empfiehlt. Würde der Steuergesetzgeber § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG ersatzlos streichen, wäre insoweit der Rechtszustand vor 1990 wiederhergestellt, allerdings ohne die vor 1990 bestehenden Ersatzinstrumente zur Berücksichtigung von Preissteigerungen in den §§ 74, 74a EStDV (z.B. die Preissteigerungsrücklage). Eine Bewertung des Vorratsvermögens nach Verbrauchsfolgeverfahren wäre dann zwar grundsätzlich untersagt. Die Lifo-Bewertung bliebe aber in den (eher seltenen) Fällen zulässig, in denen der Steuerpflichtige – entsprechend R 36 Abs. 2 EStR 1955 – glaubhaft machen kann, „dass in seinem Betrieb in der Regel die zuletzt beschafften Waren zuerst verbraucht oder veräußert worden sind – das kann sich z.B. aus der Art der Lagerung ergeben“. Denn soweit Lifo der tatsächlichen Verbrauchsfolge im einzelnen Betrieb entspricht, ist sie steuerrechtlich nicht nur zulässig, sondern auch geboten. Dies ergibt sich schlicht daraus, dass die vereinfachte Bewertung des Vorratsvermögens mit dem gewogenen Durchschnitt nur dort sachgerecht ist, wo keine besonderen Anhaltspunkte über die tatsächliche Verbrauchsfolge bestehen.⁴⁹⁰

Wenn man versucht, die praktischen Konsequenzen einer Abschaffung des § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG für die wesentlichen Fallgruppen aufzuzeigen, so lassen sich vier Arten von Betrieben unterscheiden:

Betriebe, bei denen die tatsächliche Verbrauchsfolge zwar nicht der Lifo-Methode entspricht, bei denen die Lifo-Methode mit dem tatsächlichen Geschehensablauf aber nicht völlig unvereinbar ist, dürften die Lifo-Methode nicht länger anwenden und müssten für Zwecke der steuerlichen Gewinnermittlung auf eine Bewertung zum gewogenen Durchschnittswert oder auf eine Einzelbewertung umstellen. Dies dürfte für die wohl überwiegende Zahl der Betriebe zutreffen, die gegenwärtig noch in der Steuerbilanz das Lifo-Verfahren anwenden.

⁴⁸⁹ Vgl. oben II. 5.

⁴⁹⁰ Vgl. auch BFH v. 15.2.1966 – I 95/63, BStBl. III 1966, 274.

Betriebe, bei denen die Lifo-Methode dem tatsächlichen Geschehensablauf entspricht (z.B. aufgrund der Lagerung des Vorratsvermögens), wären weiterhin berechtigt, ihre Vorräte nach der Lifo-Methode zu bewerten.

Betriebe, die aufgrund von technischen Voraussetzungen (z.B. computer-gesteuerte Hochregallager) oder nach den tatsächlichen Verhältnissen die Verbrauchsfolge frei wählen können, könnten ihre tatsächliche Verbrauchsfolge auf „Lifo“ umstellen, um weiterhin nach Lifo zu bewerten. Diese Option findet ihre praktische Grenze dort, wo aus Gründen der Alterung oder der Produktverbesserung ein tatsächlicher Verbrauch der Lagerbestände nach der Lifo-Methode nicht möglich ist.

Fraglich ist schließlich, wie im Sonderfall des Metallumlaufstocks zu verfahren ist. Hier hatte der BFH zumindest für das Umarbeitungsgeschäft eine Gewinnrealisierung durch Vermischung verneint.⁴⁹¹ Für solche Betriebe der Halbzeugbranche wäre zu überlegen, ob die seit der Einführung der Lifo-Methode 1990 praktisch nicht mehr relevante Rechtsprechung wieder zur Geltung käme.⁴⁹²

Insgesamt ist festzustellen, dass eine Abschaffung der Lifo-Methode in den letzten drei Fallgruppen voraussichtlich zu deutlich mehr Prüfungsaufwand und Rechtsstreitigkeiten führen würde, weil die Vereinbarkeit der Lifo-Bewertung mit dem tatsächlichen betrieblichen Geschehensablauf für den konkreten Einzelfall geklärt werden müsste bzw. die Anwendbarkeit der alten BFH-Rechtsprechung zu prüfen wäre. In der dritten Fallgruppe würde sich zudem die Rechtsfrage stellen, ob die tatsächliche Verbrauchsfolge auch dort für die steuerrechtliche Bewertung relevant sein soll, wo der Steuerpflichtige die tatsächliche Verbrauchsfolge aufgrund der technischen Verhältnisse praktisch frei wählen kann.⁴⁹³ Das Streitpotential dürfte sich weiter erhöhen, wenn es in Zukunft im Zuge der Bewältigung der Finanz- und Schuldenkrise zu deutlich höheren Inflationsraten käme, sodass das Thema „Scheingewinnbesteuerung“ für die Wirtschaft insgesamt eine größere praktische Bedeu-

⁴⁹¹ Vgl. BFH-Gutachten v. 26.8.1960 – I D 1/59 U, BStBl. III 1961, 31.

⁴⁹² In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass es auch nach Einführung des § 6 Abs. 6 EStG Fälle gibt, in denen (wie z.B. bei der Umlegung von Grundstücken i.R.d. Flurbereinigung) eine Gewinnrealisation verneint wird (vgl. dazu *Kulosa*, in L. Schmidt, § 6 Rz. 734).

⁴⁹³ So hält z.B. *Siegel*, DB 1991, 1941, 1943, die tatsächliche Verbrauchsfolge aus ökonomischer Sicht für gänzlich irrelevant.

tung gewinnen würde. Schon heute dürfte zumindest in solchen Branchen mit erheblichem Widerstand gegen eine Abschaffung der Lifo-Methode zu rechnen sein, die wie die Edelmetall- oder NE-Industrie schon immer mit stark schwankenden Rohstoffpreisen zu kämpfen hatten.

Betrachtet man die Rechtsentwicklung der letzten 60 Jahre, so lässt sich feststellen, dass das Probleme der Scheingewinnbesteuerung den Steuergesetzgeber seit der Gründung der Bundesrepublik Deutschland beschäftigt hat. Während er zunächst punktuell und mit originär steuerrechtlichen Instrumenten (Preissteigerungsrücklage, Importwarenabschlag, Rücklage aus Billigkeitsgründen) auf diese Problem reagiert hat, wurde Mitte der 80er-Jahre die Lifo-Methode zunächst branchenbezogen und dann allgemein steuerrechtlich zugelassen. Diese Beobachtung zeigt, dass eine Abschaffung der Lifo-Bewertung im Vorratsvermögen nicht nur die oben dargelegten Folgefragen aufwerfen würde, sondern höchstwahrscheinlich auch nicht ohne gleichzeitige Wiedereinführung alternativer Instrumente zur Berücksichtigung von Preisschwankungen möglich wäre.⁴⁹⁴ Unter dieser Prämisse geht es also weniger um die Alternative „Abschaffung oder Fortbestand der Lifo-Methode in der Steuerbilanz“, sondern darum, ob die Lifo-Methode im Vergleich zu alternativen Instrumenten (dazu gleich) die vorzugswürdigere Alternative darstellt. Bei dieser Sichtweise spricht vieles für den gegenwärtigen Rechtszustand, der nicht nur dem Steuergesetzgeber die Ausgestaltung und den Vollzug von punktuellen Sonderregelungen erspart, sondern auch den Unternehmen die Übernahme handelsrechtlicher Bewertungsansätze in das Steuerrecht erlaubt, was eine nicht unerhebliche Vereinfachung bedeutet. Schließlich entspricht eine weitgehend vereinheitlichte Bewertungsvereinfachung in Handels- und Steuerbilanz auch der Grundentscheidung des Steuergesetzgebers zugunsten der Maßgeblichkeit. Denn die für das Handelsrecht geltenden Vereinfachungserwägungen treffen in gleichem Maße auch für die Steuerbilanz zu, sodass es – wie oben dargelegt – auch vor 1990 eigentlich keinen wirklich überzeugenden Grund gab, die handelsrechtlich erlaubte Lifo-Methode steuerrechtlich nicht zuzulassen.

⁴⁹⁴ Anders aber der Regierungsentwurf des Steuervergünstigungsabbaugesetzes 2002, BT-Drucks. 15/119, 37, unter Hinweis auf die abgesenkten Steuersätze.

5. Alternative Instrumente zur steuerlichen Berücksichtigung von Preissteigerungen

Sollte der Steuergesetzgeber nach steuerrechtlichen Alternativen zum geltenden § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG suchen, käme wohl nur die Rückbesinnung auf die alte Preissteigerungsrücklage nach § 74 EStDV a.F. in Betracht. Sie stellte (abgesehen vom Importwarenabschlag nach § 80 EStDV a.F.) zwischen 1955 und 1990 die einzige gesetzliche Regelung dar, die speziell dem Zweck diente, die Besteuerung von Scheingewinnen zu mildern. Anders als die Lifo-Methode setzte die frühere Preissteigerungsrücklage nicht bei der Bewertung des Vorratsvermögens an, sodass auch das Nominalwertprinzip formal unangetastet blieb.⁴⁹⁵ Es wurde lediglich der steuerpflichtige Gewinn durch eine steuerfreie Rücklage vorübergehend neutralisiert, deren Bildung allein in der Steuerbilanz erfolgen konnte (keine umgekehrte Maßgeblichkeit). In sachlicher Hinsicht setzt die Bildung einer Preissteigerungsrücklage eine „wesentliche“ Preissteigerung voraus (mehr als 10 %), sodass der Steuerpflichtige eine Preissteigerung bis zu 10 % selbst tragen musste (Selbstbehalt). Die Rücklage führt lediglich zu einer befristeten Steuerstundung (Liquiditätsgewinn), da sie nach einigen Jahren (zuletzt zum Ende des auf die Bildung folgenden sechsten Wirtschaftsjahres) gewinnerhöhend aufzulösen war.

Vergleicht man die Preissteigerungsrücklage mit der Anwendung der Lifo-Methode, so ergeben sich einige Unterschiede, die den Gesetzgeber Ende der 80er-Jahre bewogen haben, die Lifo-Methode auch steuerlich zuzulassen. Zunächst ist festzustellen, dass die Bildung der Preissteigerungsrücklage als originär steuerrechtliches Instrument mit nicht unerheblichen Verwaltungskosten bei den Unternehmen und den überwachenden Finanzbehörden verbunden war. Denn es bedurfte stets des Nachweises einer (wesentlichen) Preissteigerung für die jeweilige Gruppe von begünstigten Wirtschaftsgütern und der gesonderten Ermittlung der Höhe der Preissteigerungsrücklage unter Berücksichtigung des Selbstbehalts. Ferner mussten die gebildeten Rücklagen (unter Beachtung etwaiger Preissenkungen) fortgeschrieben und nach Ablauf der gesetzlichen Höchstdauer aufgelöst werden. Demgegenüber hat die Lifo-Methode nicht nur den Vorzug, dass sie im Einklang mit der Handelsbilanz auf der Ebene der Bewertung angewandt werden kann und dem Steuerpflichtigen einen zusätzlichen Verfahrensaufwand erspart. Sie ermöglicht es den Unternehmen auch, dass – soweit eine entsprechende Verbrauchsfolge nicht nach den tatsächlichen Verhältnissen ganz ausgeschlossen ist – niedrige Anschaffungskosten dauerhaft bilanziell erhalten bleiben,

⁴⁹⁵ Vgl. *Mayer-Wegelin*, DB 1982, 2052, 2054.

während die Preissteigerungsrücklage lediglich zu einer temporären Entlastung führt. Dieses systembedingte Defizit einer zeitlich befristeten steuerfreien Rücklage war auch der Grund, weshalb der Gesetzgeber bereits 1985 die Lifo-Methode im Edelmetallbereich zugelassen hatte. Im Ganzen ist festzustellen, dass die Preissteigerungsrücklage im Vergleich zur Lifo-Bewertung nur eine „second-best-Lösung“ darstellt.

6. Vergleichende Betrachtung

Wenn man versucht, die vorstehenden Überlegungen zusammenzuführen, dann lassen sich folgende Feststellungen treffen. Handelsrechtlich gibt es – entgegen den Vorschlägen der EU-Kommission – keinen zwingenden Grund für die Abschaffung der Lifo-Methode. Vielmehr entspricht es dem Grundgedanken von Verbrauchsfolgefiktionen, dass den Unternehmen schon aus Vereinfachungsgründen die Wahl zwischen mehreren – grundsätzlich denkbaren – Verbrauchsfolgefiktionen belassen wird, sodass die Lifo-Methode neben dem Fifo-Verfahren weiterhin erlaubt sein sollte. Solange das Handelsrecht neben der Durchschnittsbewertung auch Verbrauchsfolgeverfahren als weitere Bewertungsvereinfachungsverfahren erlaubt, sollte auch der Steuergesetzgeber entsprechend dem Grundgedanken der steuerlichen Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Gewinnermittlung für das Steuerrecht auch die Lifo-Methode als Verfahren zur vereinfachten Bewertung zulassen. Solange die Lifo-Methode auch steuerrechtlich lediglich die durch § 256 S. 1 HGB gezogenen Grenzen als Bewertungsvereinfachungsverfahren übernimmt, gibt es auch in gleichheitsrechtlicher Hinsicht keine Bedenken gegen diese Bewertungsmethode. Dem steht auch nicht entgegen, dass die Lifo-Methode im Ergebnis bei steigenden Preisen zu einem geringeren Ergebnisausweis führt und der Gesetzgeber damit den Unternehmen ein Instrument zur partiellen Verhinderung einer Scheingewinnbesteuerung im Vorratsvermögen eröffnet. Dies gilt jedenfalls dann, wenn diese Wirkungsweise lediglich ein gesetzgeberisches Motiv und nicht den vorrangigen Zweck der steuerlichen Lifo-Bewertung darstellt. Ein Ausbau der steuerlichen Lifo-Methode zu einem eigenständigen steuerrechtlichen Instrument zur Verhinderung von Scheingewinnen ist zwar denkbar, bedürfte aber als Abweichung vom Nominalwertprinzip einer sachlichen Rechtfertigung und überzeugenden tatbestandlichen Eingrenzung. Eine Abschaffung der Lifo-Methode und eine Rückkehr zur alten Preissteigerungsrücklage sind nicht zu empfehlen.

VII. Zusammenfassung der Ergebnisse

(1) Die Lifo-Methode gehört in Deutschland seit den 50er-Jahren zu den handelsrechtlich zulässigen Bewertungsvereinfachungsverfahren und wurde erstmals in § 155 Abs. 1 S. 3 AktG 1965 gesetzlich verankert. Im Steuerrecht haben die Finanzgerichte die Anwendung der Lifo-Methode – anders als die Durchschnittsbewertung – stets für unvereinbar mit dem deutschen Einkommensteuerrecht gehalten.⁴⁹⁶ Dies hat den Steuergesetzgeber der Nachkriegszeit veranlasst, zur Lösung des Problems der Scheingewinnbesteuerung auf andere Instrumente zurückzugreifen (Preissteigerungsrücklage). Dieser Rechtszustand änderte sich erst durch die Einführung des § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG 1990, mit dem die Lifo-Methode – verbunden mit einem GoB-Vorbehalt – auch steuerlich zugelassen wurde.

(2) Die Untersuchung der handelsrechtlichen Grundlagen hat ergeben, dass sich die Lifo-Methode wie die anderen Bewertungsvereinfachungsverfahren auf den Gedanken der „Wirtschaftlichkeit“ der Rechnungslegung zurückführen lässt. Allerdings wird mit dem Hinweis auf den Wirtschaftlichkeitsgrundsatz das Spannungsverhältnis zwischen Einzelbewertung und Bewertungsvereinfachung zunächst nur beschrieben, aber noch nicht gelöst, weil sich die mit einer Bewertungsvereinfachung verbundenen Vorteile nicht einfach gegen mögliche Verzerrungen des Vermögens- und Ergebnisausweises abwägen lassen. Daran ändert sich nur wenig, wenn man das Wesentlichkeitsprinzip an die Stelle des Wirtschaftlichkeitsgedankens setzt. Diese Unschärfe dürfte ein Hauptgrund dafür sein, dass über die Grenzen einer vereinfachten Bewertung (und insbesondere der Zulässigkeit der Lifo-Methode) bis heute keine letzte Einigkeit erreicht werden konnte.

(3) § 256 S. 1 HGB erlaubt nur bei „gleichartigen“ Vermögensgegenständen des Vorratsvermögens neben einer vereinfachten Bewertung mit dem gewogenen Durchschnittswert (vgl. die §§ 240 Abs. 4, 256 S. 2 HGB) auch eine Bewertung nach dem Lifo-Verfahren. Bei der Prüfung der Gleichartigkeit kommt es vorrangig auf die Art- und Funktionsgleichheit an. Eine annähernde „Gleichwertigkeit“ ist entgegen der wohl noch h.M. keine zwingende Voraussetzung für eine vereinfachte Bewertung. Der Grundsatz der Wesentlichkeit gebietet vielmehr eine auf die tatsächlichen Verhältnisse bezogene Betrachtungsweise, bei der auch die relative Bedeutung der zusammengefassten Vermögensgegenstände zu berücksichtigen ist. Ferner dürften erhebliche Preisabweichungen regelmäßig ein Indiz für eine fehlende Art- und Funktionsgleichheit darstellen.

⁴⁹⁶ So ausdrücklich OFH-Gutachten v. 3.6.1949 – I D 2/49, OFHE 54, 338.

(4) Dem BFH-Urteil vom 20.6.2000⁴⁹⁷ ist darin zu folgen, dass die Lifo-Methode handelsrechtlich nur Vereinfachungszwecken dient. Die Verhinderung des Ausweises von Scheingewinnen bzw. die Substanzerhaltung sind daher lediglich eine Folge der Anwendung dieses Verfahrens, nicht aber sein gesetzgeberischer Zweck. Daran hat sich auch durch die Einführung des § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG nichts geändert.

(5) Entgegen den recht weit formulierten Aussagen des BFH-Urteils vom 20.6.2000⁴⁹⁸ steht der GoB-Vorbehalt des § 256 S. 1 HGB und der Telos der Bewertungsvereinfachungsverfahren der Anwendung der Lifo-Methode lediglich in Ausnahmefällen entgegen. Auch die vom BFH aufgestellten Ausschlusskriterien, die zudem stets kumulativ erfüllt sein müssen, umschreiben lediglich in allgemeiner Form den „Ausnahmefall“, in dem eine vereinfachte Bewertung trotz an sich gleichartiger Vermögensgegenstände gegen die GoB verstößt, weil sie erkennbar nicht mehr vom Vereinfachungsgedanken getragen wird. Für dieses „Regel-Ausnahmeverhältnis“ spricht insbesondere der Normzweck der §§ 240, 256 HGB, weil der konkrete Nachweis eines überwiegenden Vereinfachungseffekts dem Wirtschaftlichkeitsprinzip und der Vereinfachung zuwiderlaufen würde. Konkret folgt daraus, dass die Lifo-Methode auch bei „höherwertigen“ Vermögensgegenständen grundsätzlich zulässig ist und auch durch die lediglich theoretische Möglichkeit einer Einzelbewertung aufgrund moderner Lagerungssysteme nicht ausgeschlossen wird. Ferner ist eine vereinfachte Bewertung aufgrund des GoB-Vorbehalts in § 256 S. 1 HGB ausgeschlossen, wenn die gewählte Verbrauchsfolge mit dem tatsächlichen betrieblichen Geschehensablauf schlechthin unvereinbar ist. Schließlich unterliegt die Wahl zwischen mehreren vereinfachten Bewertungsmethoden dem Stetigkeitsgrundsatz.

(6) Die steuerrechtliche Analyse des Lifo-Verfahrens hat gezeigt, dass es bei systematischer Betrachtung nur schwerlich nachvollziehbar ist, warum die Lifo-Methode vor Einführung des § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG trotz ihrer handelsrechtlichen Normierung nach allgemeiner Auffassung für die Steuerbilanz nicht anerkannt wurde. Seitdem das Einkommensteuergesetz die Lifo-Bewertung ausdrücklich erlaubt, hat sich diese Frage jedoch erledigt.

(7) In seinem sachlichen Anwendungsbereich und seinen Tatbestandsvoraussetzungen stimmt § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG vollumfänglich mit § 256 S. 1 HGB – dem er nachgebildet ist – überein. Insbesondere ist das Merkmal der

⁴⁹⁷ BFH v. 20.6.2000 – VIII R 32/98, BStBl. II 2001, 636.

⁴⁹⁸ BFH v. 20.6.2000 – VIII R 32/98, BStBl. II 2001, 636.

„Gleichartigkeit“ nach der hier vertretenen Auffassung handels- und steuerrechtlich übereinstimmend dergestalt auszulegen, dass eine fehlende Gleichwertigkeit in beiden Rechtsbereichen lediglich ein Indiz für eine fehlende Gleichartigkeit darstellt. Zudem ist der Anwendungsbereich des § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG nicht durch einen eigenen Regelungszweck der Vermeidung von Scheingewinnbesteuerungen auch auf solche Fälle erweitert worden, in denen die Lifo-Bewertung gegen die handelsrechtlichen GoB verstößt.

(8) Geht man – mit guten Gründen – davon aus, dass die formelle Maßgeblichkeit auch nach BilMoG weiterhin Bestand hat und § 5 Abs. 1 S. 1 HS. 2 EStG sich nur auf Subventionswahlrechte bezieht, kann das Wahlrecht zur Lifo-Bewertung in der Handels- und der Steuerbilanz nur einheitlich ausgeübt werden. Unter dieser Prämisse ist zudem auch i.R.d. Lifo-Bewertung zwingend das handelsrechtliche Niederstwertprinzip zu beachten, was steuerbilanziell zu einem Gebot der Teilwertabschreibung führt. Die Abweichung von der einmal gewählten Lifo-Bewertung bedarf der Zustimmung der Finanzverwaltung. Hierbei handelt es sich um eine Ermessensentscheidung, die sich am Stetigkeitsgebot zu orientieren hat.

(9) Im Rechtsvergleich ergibt sich ein gemischtes Bild, was die Zulässigkeit der Lifo-Methode angeht. Während sie nach IFRS/IAS heute nicht mehr erlaubt ist, findet sie in den US-GAAP und auch im US-amerikanischen Steuerrecht weiterhin Anwendung. Auf europäischer Ebene ist die Lifo-Methode – abweichend von Art. 40 Abs. 1 Vierte RL – in den Vorschlägen der EU-Kommission für eine GKKB und eine geänderte Jahresabschluss-RL bisher nicht mehr vorgesehen.

(10) De lege ferenda gibt es – insbesondere wenn Art. 40 Abs. 1 Vierte RL nicht geändert wird – handelsrechtlich keinen zwingenden Grund zur Abschaffung der Lifo-Methode. Ferner spricht das mit den Verbrauchsfolgemethoden verfolgte Vereinfachungsanliegen dafür, den Unternehmen die Wahl zwischen mehreren grundsätzlich denkbaren Verbrauchsfolgefiktionen zu belassen. Solange die Lifo-Methode handelsrechtlich anerkannt bleibt, sollte das Steuerrecht schon mit Rücksicht auf den Grundgedanken der steuerlichen Maßgeblichkeit die Lifo-Methode ebenfalls als Verfahren zur vereinfachten Bewertung zulassen. Eine Fortentwicklung der steuerlichen Lifo-Methode zu einem eigenständigen steuerrechtlichen Instrument zur Verhinderung von Scheingewinnen ist zwar denkbar, bedürfte aber als partielle Abweichung vom Nominalwertprinzip einer sachlichen Rechtfertigung und überzeugenden tatbestandlichen Eingrenzung. Eine Abschaffung der Lifo-Methode und eine Rückkehr zur alten Preissteigerungsrücklage sind nicht zu empfehlen.

VIII. Literaturhinweise

Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, Teilband 1: §§ 252 – 263 HGB, 6. Aufl., Stuttgart 1995.

Brezing, Lifo-Verfahren im Steuerrecht, StbJb 1990/1991, 51 ff.

Füllung, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Vorräte, Düsseldorf 1976.

Gasper, Die Lifo-Bewertung: Zielsetzung, GoB-Konformität, Verfahren, Düsseldorf 1995.

Hennrichs, Wahlrechte im Bilanzrecht der Kapitalgesellschaften – unter besonderer Berücksichtigung der EG-Bilanzrichtlinie, Köln 1999.

Hennrichs, Lifo in der Handels- und Steuerbilanz – Neues nach BilMoG?, Ubg 2011, 705.

Herzig (Hrsg.), Vorratsbewertung nach der Lifo-Methode ab 1990, Köln 1990.

Herzig/Gasper, DB 1991, 557, Die Lifo-Methode in der Handels- und Steuerbilanz, DB 1991, 557.

Herzig/Gasper, Eine Zwischenbilanz zur Lifo-Diskussion, DB 1992, 1301.

Hildebrandt, Führt die Nutzung von elektronischer Datenverarbeitung zur Abschaffung der Lifo-Bewertung?, DB 2011, 1999.

Hörtig/Puderbach, Vorratsbewertung nach der Lifo-Methode – Zur Einführung und Anwendung in der Chemischen Industrie, DB 1991, 977.

Institut „Finanzen und Steuern“ e.V., Die steuerliche Zulässigkeit der Lifo- und anderer Verbrauchsunterstellungsverfahren des § 155 Abs. 1 S. 3 Aktiengesetz 1965, Bonn 1982.

Kessler/Suchan, Das „Lifo-Urteil“ des BFH und seine Bedeutung für das Handelsrecht, DStR 2003, 345.

Krumbholz, Zur Anwendung des Lifo-Verfahrens im Kraftfahrzeughandel – Anmerkung zum BFH-Urteil vom 20.6.2001 – VIII R 32/98, StuB 2001, S. 84 – StuB 2001, 74.

Küting/Weber, Handbuch der Rechnungslegung Einzelabschluss, Kommentar zur Bilanzierung und Prüfung, Band 2: §§ 252 – 274a HGB, 5. Aufl., Stuttgart.

Mayer-Wegelin, Zum Anwendungsbereich der Lifo-Methode bei der Bewertung von Vorräten, DB 1989, 937.

Mayer-Wegelin, Die Lifo-Bewertung: Regelungszweck einerseits und Ausgestaltung andererseits, DB 2001, 554.

Meinert, Die Bildung objektübergreifender Bewertungseinheiten nach Handels- und Steuerrecht, Köln 2010.

Moxter, Lifo-Methode: Durch Vereinfachungszweck eingeschränkter Geltungsbereich in der Steuerbilanz? – Anmerkung zum BFH-Urteil vom 20.6.2000 VIII R 32/98, DB 2001, 157.

Niemann, Zur handelsrechtlichen und steuerrechtlichen Bewertung des Vorratsvermögens – insbesondere zum Vereinfachungsverfahren nach § 256 HGB/§ 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG, IFSt-Schrift Nr. 401, Bonn 2002.

Schulz/Fischer, Die Lifo-Bewertung nach Handels- und Steuerrecht – Zur Abgrenzung des Begriffs „Gleichartigkeit“ – (Teil I), WPg 1989, 489 (Teil II), WPg 1989, 525.

Siegel, Grundsatzprobleme der Lifo-Methode und des Indexverfahrens – Zum Versuch, Steuererleichterungen zum Anlaß zur „Weiterentwicklung“ von Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zu nehmen, DB 1991, 1941.

Weber/Standke, Vorratsbewertung und Lifo-Verfahren in der Automobilindustrie, BB 1993, 393.

IFSt-Schriften 2011 / 2012 / 2013

2011

- Nr. 467 *Dahlmanns*, Tagungsbericht, Kolloquium zur Beschleunigung der Betriebsprüfung
- Nr. 468 *Hemmelgarn*, Steuern und Abgaben im Finanzmarktsektor – Abgabenrechtliche Regulierung und neue Finanzmarktsteuern in der Europäischen Union
- Nr. 469 *Drüen*, Modelle und Rechtsfragen zeitnaher Betriebsprüfung
- Nr. 470 *Ernst*, Neuordnung der Verlustnutzung nach Anteilseignerwechsel – Reformbedarf und haushaltspolitische Bedeutung des § 8c KStG
- Nr. 471 *IFSt-Arbeitsgruppe*, Einführung einer modernen Gruppenbesteuerung – Ein Reformvorschlag
- Nr. 472 *Rublack*, Berücksichtigung finaler Auslandsverluste – Ein Vorschlag zur Umsetzung der unionsrechtlichen Anforderungen im deutschen Steuerrecht
- Nr. 473 *Blumenberg/Kring*, Europäisches Beihilferecht und Besteuerung
- Nr. 474 *Scheffler*, Das Maßgeblichkeitsprinzip nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – Bestandsaufnahme nach Auffassung der Finanzverwaltung und Alternativen zum Maßgeblichkeitsprinzip
- Nr. 475 *Beland*, Realsteuern 2011
- Nr. 476 *Houben/Baumgarten*, Haushalts- und Verteilungswirkungen einer Tarifreform
- Nr. 477 *Englisch/Friedrich-Vache*, Umsatzsteuerrechtliche Aspekte der Anteilsveräußerung

2012

- Nr. 478 *Dahm/Hamacher*, Export der Abgeltungsteuer – Zur Vereinfachung und grenzüberschreitenden Anwendung der Abgeltungsteuer
- Nr. 479 v. *Wolfersdorff/Fuest/Thöne/Jung*, Trends und Zukunftsfragen der Steuer- und Finanzpolitik in Deutschland und Europa
- Nr. 480 *Brunsbach/Endres/Lüdicke/Schnitger*, Deutsche Abkommenspolitik – Trends und Entwicklungen 2011/2012
- Nr. 481 *Oestreicher/Koch/Vorndamme/Hohls*, Aufkommenswirkungen einer Abschaffung des Ergebnisabführungsvertrags bei der ertragsteuerlichen Organschaft
- Nr. 482 v. *Wolfersdorff*, Die „kleine Organschaftsreform“: Erleichterungen bei Abschluss und Durchführung des Gewinnabführungsvertrags – Notlösung, aber keine Alternative zur Einführung einer modernen Gruppenbesteuerung
- Nr. 483 *Hey/Maiterth/Houben*, Zukunft der Vermögensbesteuerung

2013

- Nr. 484 *Schulte/Petschulat*, Disquotale Einlagen und verdeckte Gewinnausschüttungen im Schenkungsteuerrecht
- Nr. 485 *Andrae*, Realsteuern 2012 – Die Entwicklung der Realsteuerhebesätze der Gemeinden mit 50.000 und mehr Einwohnern im Jahr 2012 gegenüber 2011
- Nr. 486 *Hüttemann/Meinert*, Die Lifo-Methode in Handels- und Steuerbilanz