

INSTITUT „FINANZEN UND STEUERN“ e.V.

Postfach 7269
53072 Bonn

IFSt-Schrift Nr. 401

**Zur handelsrechtlichen und steuerrechtlichen
Bewertung des Vorratsvermögens
– insbesondere zum Vereinfachungsverfahren
nach § 256 HGB / § 6 Abs. 1 Nr. 2 a EStG –**



Bonn, im Dezember 2002

Inhaltsübersicht

Seite:

Einleitung	8
Teil I: Handelsrecht	11
A. Bewertungsobjekte: Gegenstände des Vorratsvermögens	11
B. Erfassung	13
I. Grundregel: Einzelerfassung	13
II. Erleichterungen	14
1. Festbewertung / Verzicht auf jährliche Inventur (§ 240 Abs. 3 HGB)	14
2. Inventurvereinfachungsverfahren (§ 241 HGB)	14
C. Bewertung	15
I. Grundlegende Bewertungsvorschriften	15
1. Überblick	15
2. Ausgewählte allgemeine Regeln	16
a) Einzelbewertung	16
b) Vorsichtsprinzip	17
c) Periodengerechte Verrechnung von Aufwendungen und Erträgen	18

d) Bewertungsstetigkeit	18
e) Abweichung in begründeten Ausnahmefällen	19
 3. Wertansätze	
a) Anschaffungs-/Herstellungskosten minus Abschreibungen	20
b) Börsen-/Marktwert oder niedrigerer beizulegender Wert	21
 II. Bewertungserleichterungen	
1. Festwerte bei Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen (§ 240 Abs. 3 HGB)	22
2. Durchschnittswerte für gleichartige Vermögensgegenstände (§ 240 Abs. 4 HGB)	23
3. Verbrauchsfolgefiktionen (§ 256 HGB)	24
 III. Insbesondere zur Bewertung aufgrund Verbrauchsfolgefiktionen (§ 256 HGB)	
1. Arten der Verbrauchsfolgeverfahren	24
a) Verbrauchsfolge nach dem zeitlichen Ablauf	24
aa) Lifo-Verfahren	24
bb) Fifo-Verfahren	25
b) Verbrauchsfolge nach der Preishöhe (Hifo- und Lofo-Verfahren)	26
c) Indexverfahren	28
2. Weitere Tatbestandserfordernisse	30
a) Gleichartigkeit der Vermögensgegenstände	30
b) Fiktive und tatsächliche Verbrauchsfolge – GoB	33

3. Nicht zu den Vorräten zählende Gegenstände des Umlaufvermögens	36
Teil II: Steuerrecht	38
A. Identität des handels- und des steuerrechtlichen Begriffs des Vorratsvermögens	38
B. Bewertung des Vorratsvermögens	39
I. Vorrang des § 6 EStG	39
II. Gebot der Einzelbewertung (§ 6 Abs. 1 S. 1 EStG)	39
III. Wertansätze (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG)	40
1. Anschaffungs-/Herstellungskosten	40
2. Niedrigerer Teilwert	40
3. Höchstwerte	41
IV. Bewertungserleichterungen	42
1. Ansatz von Fest- und Gruppenwerten	42
2. Lifo-Verbrauchsfolgefiktion – tatbestandliche Erfordernisse	42
a) Vereinbarkeit mit den handelsrechtlichen GoB	42
b) Gleichartigkeit der Vorratsgegenstände	43
c) Zustimmungsbedürftig: Abweichung vom Lifo-Verfahren	45

C. Zweck der steuerlichen Anerkennung der Lifo-Bewertung	46
I. Teilweise Angleichung an die handelsrechtlich zulässige Bewertungsvereinfachung	46
II. Vermeidung der Besteuerung von Scheingewinnen	47
III. Lifo-Bewertung statt Preissteigerungsrücklage	49
D. Zur Diskussion über einzelne Tatbestandserforder-nisse der Lifo-Bewertung	52
I. Realitätsnähe der unterstellten Verbrauchsfolge	52
II. Einbeziehung heterogener Vorratsgegenstände	53
III. Vereinbarkeit mit den GoB	54
IV. GoB – Barriere zur Verhinderung von Miss-bräuchen?	56
E. Lifo-Bewertung aus der Sicht des BFH	58
I. Kern der Entscheidung	58
II. Zulässigkeit des Lifo-Verfahrens – ein Wertungskompromiss?	59
III. Anerkennung nur als begründete Ausnahme von der Einzelbewertung	62
F. Überlegungen zum Anwendungsbereich der der Lifo-Bewertung	64
I. Fortentwicklung der GoB?	64
II. Konkretisierung der Gleichartigkeit	66

1. Forderungen	66
2. Modellcharakter anderer steuerrechtlicher Vorschriften?	67
a) Identität von Wirtschaftsgütern i.S. des § 23 EStG	67
b) Identität von Ersatzwirtschaftsgütern	68
c) Wirtschaftliche Identität / Tauschgutachten	68
d) Eignung als Interpretationshilfe?	69
 G. Plädoyer für eine steuergesetzliche Anerkennung aller handelsrechtlich zulässigen Verbrauchsfolgefiktionen	 71
I. Keine Beschränkung auf das Lifo-Verfahren	71
II. Einbeziehung von Gegenständen des Umlaufvermögens, die nicht zu den Vorräten zählen	73
 H. Bewertung des Vorratsvermögens nach IAS/US-GAAP	 74
 Zusammenfassung	 77