

## F. Vorratsvermögen

Autor: Dr. Werner **Kleinle**, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater,  
Wirtschaftstreuhand GmbH, Stuttgart

Mitherausgeber: Prof. Dr. Thomas **Stobbe**, Pforzheim

**Älteres Schrifttum (bis 1979):** VAN DER VELDE, Kritische Bilanzposten (Typische bei Betriebsprüfungen auftauchenden Zweifelsfragen), StbJb. 1956/1957, 341; SCHINDELE, Zum Begriff der steuerlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten unter besonderer Berücksichtigung der Fertigungsgemeinkosten, BB 1958, 1033; BÖRNSTEIN, Die Fertigungsgemeinkosten als Teil der Herstellungskosten, DB 1959, 381; KOCH, Zur Problematik des Teilwerts, ZfhF 1960, 319 ff.; RAU, Steuerliche Herstellungskosten, BB 1962, 704; VAN DER VELDE, Neues zur Ermittlung der Herstellungskosten, DB 1962, 709; RAU., Lagerkosten – Herstellungs- oder Vertriebskosten, DB 1963, 11; SCHINDELE, Bilanzierung verlustbringender Artikel, BB 1963, 947; SCHINDELE, Einzelfragen im Bereich der steuerlich aktivierungspflichtigen Herstellungskosten, StBp. 1963, 162; SCHÖNENBECK, Der unter Vollkosten hereingekommene Auftrag und sein Bilanzwert, DB 1963, 143; RAU, Sozialer Aufwand und Herstellungskosten, BB 1964, 1288; HOFFMANN, Anmerkungen zu BFH v. 19.11.1963 – I 279/61, FR 1965, 16; JÄNKE, Teilwertbewertung und Niederwertprinzip, StBp. 1965, 57; OBERMANN, Warenbewertung im Textileinzelhandel, BB 1965, 33; OFFERHAUS, Zählt Materialschwund zu den Herstellungskosten, StBp 1965, 126; o.V., Aktuelle Fragen aus der Praxis der Betriebsprüfung – Zur Erfassung der Herstellungskosten, insbesondere von Herstellungsgemeinkosten, StBp. 1965, 318; DÖLLERER, Anschaffungskosten und Herstellungskosten nach neuem Aktienrecht unter Berücksichtigung des Steuerrechts, BB 1966, 1405; ERHARD, Bewertung des Warenlagers im Einzelhandel, StBp. 1966, 221 ff.; GRIEGER, Bewertung des Warenlagers im Einzelhandel, BB 1966, 767; MAASSEN, Beeinflusst die Gewinnspanne den Teilwert von Handelswaren, DB 1966, 1247; SCHNEIDER, Die Problematik betriebswirtschaftlicher Teilwertlehre, WPg. 1969, 305 ff.; GÜNTHER, Ausweis und Bewertung der nicht abgerechneten Leistungen bei Werbeagenturen, DB 1971, 877; JAKOBS, Das Bilanzierungsproblem in der Ertragsteuerbilanz, Stuttgart 1971; RID, Anmerkungen zu BFH v. 19.5.1972 – III R 21/71, DStZ 1972, 360; HÖRSTMANN, Zinsaufwand und Vorratsbewertung, FR 1974, 433; BREZING, Vergebliche Planungskosten eines Gebäudes als Herstellungskosten, FR 1975, 483; ERHARD, Teilwertermittlung bei fertigen und unfertigen Erzeugnissen, StBp. 1975, 29; PIEPER, Stl. Herstellungskosten, Wiesbaden 1975; WURL, Handelsrechtliche Bewertung unfertiger und fertiger Erzeugnisse bei Kuppelproduktion, WPg. 1975, 101; BACHMAYR, Bundesfinanzhof gegen Überbewertung in der Handelsbilanz, BB 1976, 565; GROH, Künftige Verluste in der Handels- und Steuerbilanz, zugleich ein Beitrag zur Teilwertdiskussion, StuW 1976, 36; KRUSCHWITZ, Können unfertige Erzeugnisse weniger als nichts wert sein?, DB 1976, 1069; PEINER, Zum zeitlichen Ende der Herstellung bei der Ermittlung der aktienrechtlichen Herstellungskosten, BB 1976, 834; RUDOLPH, Verbrauchsteuern, Abfüll- und Transportkosten auf Außenlager als Teil der Herstellungskosten, BB 1976, 877; BRANDL, Aktivierungswahlrecht für Sondereinzelkosten des Vertriebs in Handels- und Steuerbilanz bei langfristiger Auftragsfertigung, BB 1977, 888; OFFERHAUS, Teilwertabschreibung auf den Warenbestand – zum Nachweis einer Teilwertabschreibung, StBp. 1977, 193; RATH, Ersatzteilbewertung in Kraftfahrzeugbetrieben, BB 1977, 1345; SCHRÖDER, Tendenzänderung in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes zur Warenbewertung? Teilwertabschreibungen ohne Preisherabsetzungen im Fall des Juwelier-Urteils, BB 1977, 1583; DÖLLERER, Die Grenzen des Imparitätsprinzips, StbJb. 1977/78, 129; EULER/RZEPKA, Zur Teilwertabschreibung, BB 1978, 602; STOMMA, Zur Teilwertabschreibung von Warenbeständen, BB 1978, 1767; SÖFFING, Verlustprodukte, FR 1978, 240; WÖLFEL, Teilwertbestimmung bei der Warenbewertung, insbesondere bei Markenerzeugnissen, BB 1978, 546; GLADE, Praktische Erfahrungen mit der Betriebsprüfung, StbJb. 1978/1979, 574; REUTER, Steuerfragen aus der betrieblichen Praxis, StbJb. 1978/1979, 128; CHRISTIANSEN, Das Problem der Abgrenzung der steuerlichen Herstellungskosten von den Vertriebskosten am Beispiel beigepackter technischer Druckschriften, StBp. 1979, 204; HORLEMANN, Teilwertabschreibung ohne Minderung des Verkaufspreises?, BB 1979, 1227.

**Schrifttum (ab 1980):** EMMERICH, Zur Zulässigkeit von Gängigkeitsabschreibungen bei der Bewertung von Hilfs- und Betriebsstoffen, DB 1980, 2297 ff.; WAGNER/DIRRIGL, Die Steuerplanung der Unternehmung, Stuttgart/New York 1980; DERZ, Zur Bewertung des Vorratsvermögens nach dem Niederwertprinzip im Lebensmitteleinzelhandel Eingangsspanne – Istwarenerohgewinn – Bestandsspanne und ihre Bedeutung für die Bewertung der Vorräte an Handelswaren nach dem Niederwertprinzip, DB 1981, 1632; SLOMMA, Bilanzierung unverkäuflicher Ärztemuster durch Arzneimittelhersteller, BB 1981, 27; CHRISTIANSEN, Das Problem der steuerlichen Behandlung der Kosten der Fertigungsvorbereitung in der Serienfertigung, StBp. 1983, 113; KUPSCH, Bilanzierung und Bewertung von Werbemitteln in Handels- und Steuerbilanz, DB 1983, 509; LANGE, Neue Antworten auf bekannte Fragen des Bilanzsteuerrechts, StBj. 1983/1984, 210; FREIDANK, Bilanzierungsprobleme bei unterausgelasteten Kapazitäten im handels- und steuerrechtlichen Jahresabschluß der Aktiengesellschaft, BB 1984, 29 ff.; RAUPACH (Hrsg.), Werte und Wertermittlung im Steuerrecht, Köln 1984; WITTORE, Warenbewertung bei Preisherabsetzungen im Einzelhandel, StBp. 1984, 226; GROH, Wertabschläge im Warenlager, DB 1985, 1245 ff.; KALLWEIT, Berechnung der Anschaffungskosten durch retrograde Wertermittlung, BB 1985, 370; LIEPELT, Teilwertabschreibungen auf das Warenlager – Eine kritische Betrachtung der neueren Rechtsprechung, StBp. 1985, 37; NEFLIN, Fertigungsgemeinkosten bei Unterbeschäftigung und deren Erfassung, Inf. 1985, 534; SCHÄFER, Zur steuerlichen Bewertung von Kuppel-Nebenprodukten, StBp. 1985, 43; SELCHERT, Fremdkapitalzinsen in der Kalkulation der bilanziellen Herstellungskosten, DB 1985, 2413; CHRISTIANSEN, Herstellungskosten bei nicht ausgenutzten Produktionskapazitäten – Probleme und Überlegungen, StBp. 1986, 173; KÖHLER, Verfahren zur Ermittlung der Anschaffungskosten beim Vorratsvermögen, StBp. 1986, 205 ff.; DÖLLERER, Handelsbilanz und Steuerbilanz nach den Vorschriften des Bilanzrichtlinien-Gesetzes, BB (Beilage) 1987, 8; SCHMEISSER/STEINLE, Sind die Lohnnebenkosten Bestandteil der handelsbilanziellen Wertuntergrenze der Herstellungskosten gemäß § 255 Abs. 2 HGB?, DB 1987, 2317 ff.; CHRISTIANSEN, Die bilanzielle Berücksichtigung sogenannter bewußter Verluste, StBp. 1988, 265; WITTORE, Die Selbstkosten einer Ware im Einzelhandel, StBp. 1988, 4; DREISSIG, Bilanzsteuerrechtliche Behandlung von Optionen, BB 1989, 1511; KÜTING, Aktuelle Probleme bei der Ermittlung der handelsrechtlichen Herstellungskosten, BB 1989, 587 ff.; ORDELHEIDE in Festgabe f. Felix, 1989, 223 ff.; SCHILDBACH, Überlegungen zur Zukunft des Verhältnisses von Handels- und Steuerbilanz, BFuP 1989, 123 ff.; MICKSCHAS/MICKSCHAS, Herstellungskosten bei unausgelasteter Kapazität von Produktionsanlagen Behandlung von Leerkosten, BBK 1990, 3417; SIEGEL, Grundsatzprobleme der Lifo-Methode und des Indexverfahrens – Zum Versuch, Steuererleichterungen zum Anlaß zur „Weiterentwicklung“ von Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zu nehmen, DB 1991, 1941; CHRISTIANSEN, Probleme der Teilwertermittlung beim Vorratsvermögen, StBj. 1991/92, 137 ff.; SCHNEIDER, Investition, Finanzierung und Besteuerung, 7. Aufl., Wiesbaden 1992; BAREIS/ELSCHEN/SIEGLOCH/STREIM, Lifo, Jahresabschlußziele und Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, DB 1993, 1249; KÜTING/LORSON, Zur Problematik „moderner“ Gemeinkostenmanagement-Konzepte, DStR 1993, 845; NONNEMACHER, Bilanzierung von Forschung und Entwicklung, DStR 1993, 1231; WEBER u.a. (Hrsg.): Zur Neuausrichtung der Kostenrechnung: Entwicklungsperspektive für die 90er Jahre, Ein Beitrag zur theoretischen Begründung der Vollkostenrechnung, Stuttgart 1993, 137; BEISSE, Zum neuen Bild des Bilanzrechtssystems, in Festschrift Moxter, 1994, 3 ff.; BIENER, Rückstellungen wegen der Anschaffung nicht werthaltiger Vermögensgegenstände, in Festschrift Moxter, 1994, 129; KESSLER, Verabschiedet sich der Bundesfinanzhof vom Imparitätsprinzip? – Gedanken zur jüngeren Rechtsprechung und zur Rechtsposition von Heinrich Weber-Grellet, DStR 1994, 1289; KOHLER, Fertigungs- und Materialgemeinkosten als Teile der Herstellungskosten, KFR 1994, 125; BREITBACH, Prüfung der Vorräte mit PC-Unterstützung unter Berücksichtigung der Ermittlung von Reichweitenabschlägen, WPg. 1995, 745 ff.; GROH, Bewertung von Grundstücken, die eine Bank zur Vermeidung höherer Forderungsausfälle ersteigert (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG), FR 1995, 419; KESSLER, Die verlustfreie (Niederst-)Bewertung des Vorratsvermögens – ein Sammelbecken von Meinungen und Missverständnissen, DStR 1995, 839; MEISEL/TRAXL, Besonderheiten bei der Bewertung von zur Ausfallsicherung erworbenen Grundstücken, KFR 1995, 341; NIEHUS, Verlustfreie Bewertung der Vorräte – Quo Vadis?, DStR 1995, 168; FROMM, Zur Bewertung von Warenvorräten in Handelsunternehmen, BB 1996, 2453; SCHNEIDER, Sind Bewertungsverein-

fachungen, wie das Lifo-Verfahren oder die Festwertrechnung, Steuervergünstigungen?, StWi 1996, 145; TROOST/TROOST, Berücksichtigung erhöhter Lagerkosten bei der retrograden Teilwertermittlung – Folgerungen aus dem BFH-Urteil vom 24.2.1994 – IV R 18/92, DB 1996, 1097; WILKE/KESSELMEIER, Die Teilwertermittlung von Handelswaren bei gesunkenen Verkaufspreisen, DStR 1996, 6; SEETHALER, Gängigkeitsabschläge bei der Warenlagerbewertung im Handel – Zugleich eine Anmerkung zur Verfügung der OFD Frankfurt a.M. vom 17. Juli 1997, BB 1997, 2575; BUSCHMANN, Die Teilwertverprobung von Handelswaren, StBp. 1998, 328; JAKOBS/LORBACHER, Verbot von Teilwertabschreibungen und Gebot zur Wertaufholung – Eine verfassungswidrige Existenzbedrohung vieler Unternehmen durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002, GmbHR 1998, 1204; CATTELAENS, Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002: Teilwertabschreibung und Wertaufholung, DB 1999, 1185; GROH, Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002: Imparitätsprinzip und Teilwertabschreibung, DB 1999, 978; HETTLER, Einbeziehung von Anschaffungsnebenkosten in den Teilwert, KFR 1999, 413; KIRSCH, Ermittlung bilanzieller Herstellungskosten durch Anwendung der Prozesskostenrechnung, WPg. 1999, 281; OSER, Verbot der Teilwertabschreibung bei Verlustprodukten, BBK 1999, 3139; WEBER-GRELLET, Bilanzen: Keine Teilwertabschreibung bei Verlustprodukten, FR 1999, 1064; DIETRICH, Teilwertabschreibung, Wertaufholungsgebot und „voraussichtliche dauernde Wertminderung“ im Spiegel des BMF-Schreibens vom 25.2.2000, DStR 2000, 1630; GLADE, Teilwerte und außergewöhnliche Abschreibungen beim Umlaufvermögen in der Steuerbilanz und Auswirkungen auf die Handelsbilanz – Zugleich Anmerkung zum BMF-Schreiben vom 25.2.2000, DB 2000, 844; HOMMEL/BERND, Voraussichtlich dauernde Wertminderung bei der Teilwertabschreibung und Abschlussstichtagsprinzip – Kritische Besprechung der Verwaltungsauffassung, FR 2000, 1305; LOITZ/WINNACKER, Die dauernde Wertminderung im Umlaufvermögen vor dem Hintergrund der handelsrechtlichen und steuerlichen Bilanzierung, DB 2000, 2229; BOORBERG, Werbemittelvorräte im Jahresabschluss nach Handels- und Steuerrecht, DB 2001, 497; BREIDERT, Keine Teilwertabschreibung bei so genannten Verlustprodukten?, BB 2001, 979; BALLWIESER u.a. (Hrsg.), Handwörterbuch der Rechnungslegung und Prüfung, 3. Aufl., Stuttgart 2002; WAGNER, Welche Kriterien sollten die Neuordnung der steuerlichen Gewinnermittlung bestimmen?, BB 2002, 1885; BEISER, Die Angemessenheit der Material- und Fertigungsgemeinkosten im Rahmen der Herstellungskosten, DB 2003, 2557 ff.; HERZIG/BÄR, Die Zukunft der steuerlichen Gewinnermittlung im Licht des europäischen Bilanzrechts, DB 2003, 1 ff.; SCHEFFLER, Steuerbilanz und EuGH: Vorabentscheidungszuständigkeit, true and fair view und Vorsichtsprinzip, Wertaufhellung, StuB 2003, 301; BÄRENZ, Zum Einfluss des Gemeinschaftsrecht auf das Steuerbilanzrecht, Diss. Berlin 2004; HERZIG/HAUSEN, Steuerliche Gewinnermittlung durch modifizierte Einnahmenüberschussrechnung – Konzeption nach Aufgabe des Maßgeblichkeitsprinzips, DB 2004, 1 ff.; HOLLATZ, Keine sofort abziehbaren Werbungskosten bei Zwangsräumung eines Grundstücks, NWB F. 3, 13071; KAMINSKI/KESSLER/MÖSSNER/OFFERHAUS, Stellungnahme zur Abschaffung des Teilwerts des Wissenschaftlichen Beirats des Fachbereichs Steuer der Ernst & Young Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, BB 2004, Beilage 3; SCHILDBACH, Der handelsrechtliche Jahresabschluss, 7. Aufl. Herne/Berlin 2004; WEBER-GRELLET, Personengesellschaften: Umfang der Teilwertabschreibung auf teilfertige Bauten auf fremdem Grund und Boden, FR 2004, 996; COENENBERG, Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, 20. Aufl., Stuttgart 2005; MEIER, Aktuelle Rechtsprechung zum Bewertungswahlrecht für das Feldinventar landwirtschaftlicher Betriebe, Inf. 2005, 106; WAGNER u.a. (Hrsg.), Vahlens Kompendium der Betriebswirtschaftslehre, 5. Aufl., München 2005.

## I. Allgemeine Erläuterungen

### 965 1. Begriffsdefinitionen

**Begriff des Vorratsvermögens/der Vorräte:** Zum Bewertungsgegenstand des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 gehört unzweifelhaft das Umlaufvermögen. Dies ergibt sich bereits aus dem Wortlaut der Vorschrift. Der Begriff wird jedoch genauso wenig wie das Anlagevermögen im EStG näher erläutert. Wegen des in § 5 Abs. 1 verankerten Maßgeblichkeitsprinzips ist hierzu nach hM auf die handelsrechtl. Bestimmungen, wie sie in § 247 HGB iVm. § 266 Abs. 2 HGB zum Ausdruck kommen, zurückzugreifen (s. auch BFH v. 2.12.1987 – X R 19/81, BStBl. II 1988, 502; H 6.1 „Anlagevermögen“, „Umlaufvermögen“ EStH; zur Abgrenzung s. Anm. 255–265; § 5 Anm. 370–373). Demnach gehören die Vorräte zum Umlaufvermögen. In stl. Hinsicht ist dies auch durch den Wortlaut des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 insoweit gedeckt, als hierbei alle „andere als die in Nummer 1 bezeichneten WG des Betriebs (... Umlaufvermögen)“ gemeint sind. Anzumerken ist, dass die Begriffe Vorräte und Vorratsvermögen in Gesetz und Schrifttum nicht voneinander unterschieden werden (vgl. ua. §§ 240 Abs. 4, 266 Abs. 2 Pos. B I. HGB; SCHMIDT/GLANEGGER XXV. § 6 Rn. 320: „82. Vorratsvermögen“; ELLROTT/St. RING in Beck-BilKomm. VI., § 247 HGB Rn. 60: „III. Vorräte“) und daher im Folgenden synonym verwendet werden. Den Begriffen liegen darüber hinaus auch eher die Vorstellung von Handels- und Produktionsbetrieben zu Grunde als die von Dienstleistungsbetrieben.

Zum Vorratsvermögen zählen WG, die am Abschlussstichtag *nicht* dazu bestimmt sind, *dauernd* dem Betrieb zu dienen (argumentum e contrario aus § 247 Abs. 2 HGB), vielmehr sind sie zur Be- oder Verarbeitung und/oder zum Verbrauch und/oder zur Veräußerung bestimmt. Entscheidend für die Zuordnung ist nicht die Art des WG oder die Dauer der Nutzung, sondern seine stichtagsbezogene Zweckbestimmung (vgl. BFH v. 13.1.1972 – V R 47/71, BStBl. II 1972, 744; s. Anm. 253, 261 „Zweckwidmung“).

**Zusammensetzung des Vorratsvermögens:** Die Zusammensetzung des Vorratsvermögens ergibt sich seit der Neufassung des § 266 Abs. 2 Pos. B I. HGB (nach dem BiRiLiG v. 19.12.1985 (BGBl. I 1985, 2355) wie folgt:

- (1) Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe;
- (2) unfertige Erzeugnisse, unfertige Leistungen;
- (3) fertige Erzeugnisse und Waren;
- (4) geleistete Anzahlungen.

Diese Gliederung ist dabei zunächst an ein typisches Produktions- und Handelsunternehmen angelehnt. Darüber hinaus umfasst die Bezeichnung „Vorräte“ auch „unfertige Leistungen“, welche den Bewertungsgegenstand in Dienstleistungsunternehmen ausmachen. Zu den „Vorräten“ rechnen auch „geleistete Anzahlungen“. Daneben trägt die Gliederung der unterschiedlichen Liquidierbarkeit der darunter zusammengefassten Gruppen von WG Rechnung (vgl. KÜTING/WEBER IV., § 266 HGB Rn. 64).

**Bedeutung der Zuordnung eines Wirtschaftsguts zum Vorratsvermögen:** Die primäre Abgrenzung zwischen Anlage- und Umlaufvermögen hat wesentliche Bedeutung für die Bewertung, insbes. für den Ansatz von planmäßiger AfA, die stl. nur für WG des Anlagevermögens in Betracht kommen (vgl. § 7). Mit Blick auf die Bewertung ergeben sich aber auch Unterschiede im Rahmen des Ansatzes primärer Wertansätze insoweit, als Handelsunternehmen zB gekaufte

Waren zur Bewertungsvereinfachung nicht mit den tatsächlich angefallenen (Einzel-)AK entsprechend dem Einzelbewertungsgrundsatz, sondern durchschnittliche AK retrograd aus den Verkaufspreisen ermitteln dürfen (vgl. hierzu H 6.2 „Waren“ EStH). Sofern ein WG zum Vorratsvermögen im Umlaufvermögen gehört, wirkt sich die anschließend vorzunehmende Zuordnung zu den einzelnen Gruppen des Vorratsvermögens im Rahmen des Ansatzes unterschiedlicher sekundärer Wertmaßstäbe aus. Die Zuordnung eines WG zu einer Gruppe des Vorratsvermögens kann dabei allerdings nicht allgemeingültig, sondern nur in Bezug auf das verfolgte Sachziel eines bestimmten Unternehmens erfolgen (ähnlich auch BFH v. 13.9.1989 – II R 1/87, BStBl. II 1990, 47). Auf jeden Fall *nicht* zu den *Vorräten* zu zählen sind die WG, die außerhalb des normalen Absatzprogramms liegen. Hierzu zählen zB im Rahmen von Kompensationsgeschäften erworbene Waren (nicht aber bei regelmäßigem Erwerb) oder Heizölbestände bei Vermögensverwaltungsgesellschaften (vgl. ADS VI., § 266 HGB Rn. 113; ELLROTT/KRÄMER in Beck-BilKomm. VI., § 266 HGB Rn. 106).

▶ *Rob-, Hilfs- und Betriebsstoffe*: Zum Begriff „Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe“ vgl. auch das handelsrechtl. Schrifttum zu § 275 Abs. 2 HGB, insbes. ADS VI., § 266 HGB Rn. 102–119, § 275 HGB Rn. 83–87 mwN; in stl. Hinsicht für die Auslegung hilfreich ist § 143 Abs. 2 AO; BMF v. 11.11.1974, BStBl. I 1974, 994 ff.; v. 25.3.1976, BStBl. I 1976, 246 Rn. 24.

▷ *Robstoffe* umfassen alle Stoffe, die unmittelbar in das Fertigerzeugnis oder das Sachanlagegut eingehen und nicht von untergeordneter Bedeutung sind – zB Holz für Möbel, Garne für Textilien. Unerheblich ist, dass die Stoffe nicht erworben, sondern im Produktionsprozess selbst gewonnen wurden (BFH v. 2.12.1987 – X R 19/81, BStBl. II 1988, 502). Die Bilanzierung solcher Kuppel- bzw. Abfallprodukte richtet sich danach, ob diese im Zustand der Veräußerbarkeit sind, dann Fertigerzeugnisse, oder anderweitig in die Fertigung weiterer Produktion (zB als Beimischung in der chemisch-pharmazeutischen Industrie) eingehen, dann unfertige Erzeugnisse (vgl. ADS VI., § 266 HGB Rn. 108). Auf den Grad der Wertschöpfung kommt es nicht an.

▷ *Hilfsstoffe* gehen ebenfalls unmittelbar in das Erzeugnis ein, jedoch als Bestandteile mit untergeordneter mengen- oder wertmäßiger Bedeutung (zB Schrauben, Farbe, Verpackungsmaterial). Auf die unterschiedliche Bedeutung in § 143 Abs. 2 AO sei an dieser Stelle hingewiesen; hierbei hat der Begriff auch die Bedeutung von Betriebsstoffen (vgl. HHSpr., § 143 AO Rn. 8).

▷ *Betriebsstoffe* gehen nicht unmittelbar in das Erzeugnis ein, werden jedoch zu dessen Herstellung verbraucht, ohne dabei selbst Bestandteil des WG zu werden – zB Schmiermittel, Brennstoffe, Strom. Zu den Betriebsstoffen gehören auch Büro- und Werbematerialien.

▶ *Waren* sind von Dritten bezogene WG, die im Unternehmen dazu bestimmt sind, ohne wesentliche Be- oder Verarbeitung veräußert oder auf andere Weise (zB als Muster) abgegeben zu werden (vgl. ADS VI., § 266 HGB Rn. 113 f; BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 266 HGB Rn. 78). Andersartig ist auch der Warenbegriff der §§ 143 f. AO.

▶ *Unfertige Erzeugnisse* sind im Betrieb erstellte Produkte, die die im Betrieb vorgesehene endgültige Markt- bzw. Lagerreife noch nicht erreicht haben, obwohl sie bereits einen Be- oder Verarbeitungsprozess – wenn auch nur teilweise – durchlaufen haben (s. auch BFH v. 18.6.1975 – I R 24/73, BStBl. II 1975, 809, und v. 2.6.1978 – III R 8/75, BStBl. II 1979, 235 betr. Druckvorlagen für Zeitschriften); ihr betrieblicher Herstellungsprozess ist noch nicht beendet. „We-

sentliche Frage für das Vorliegen von ‚unfertigen Erzeugnissen‘ ist, ob sich das Endprodukt in der Weise in seiner Entstehung befindet, dass das bis dahin Hergestellte bereits teilweise mit dem Fertigprodukt identisch ist und sich ihm gegenüber lediglich als ein ‚Weniger‘ darstellt“ (BFH v. 28.5.1979 – I R 1/76, BStBl. II 1979, 734, mit Hinweis auf BFH v. 18.6.1975 – I R 24/73, BStBl. II 1975, 809; es handelte sich um die Frage, ob Aufwendungen eines Unternehmens der Schallplattenindustrie für ausübende Künstler zur Schaffung eines aktivierungspflichtigen unfertigen Erzeugnisses geführt haben, was der BFH verneinte). Bei Dienstleistungserstellung schließt die Postenbezeichnung „*unfertige Leistungen*“ ein.

► *Fertige Erzeugnisse* sind selbsterstellte Produkte, die die vorgesehene endgültige Markt- oder Lagerreife erreicht haben, also abgabebereit sind; ihr Herstellungsvorgang ist beendet, also nicht so bei Wein oder Käse, bei denen der Herstellungsvorgang (Gärung bzw. Fermentation) über den einfachen Erzeugungsvorgang hinausgeht (Bilanzierung als unfertiges Erzeugnis; vgl. KÜTING/WEBER IV., § 266 HGB Rn. 73).

► *Sonstige Wirtschaftsgüter des Vorratsvermögens*: Tatsächlich ist damit der Kreis der zum Vorratsvermögen zählenden WG noch nicht abschließend umrissen. So zählen zB bei Dienstleistungsunternehmen auch „in Arbeit befindliche Aufträge“ oder „nicht abgerechnete Leistungen“ zu den „Erzeugnissen“ des Vorratsvermögens (zur Anpassung des Gliederungsschemas aus handelsrechtl. Sicht vgl. insoweit § 265 Abs. 5 HGB). Ob es sich um „Forderungen“ handelt, kann str. sein, wenn die Voraussetzungen der Forderungsrealisation noch nicht erfüllt sind. Bei Werkverträgen ist der hM mit dem Ausweis als Vorratsvermögen Recht zu geben, solange keine Abnahme nach § 640 BGB erfolgt ist, da sich der Zeitpunkt der Forderungsrealisation allein nach § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB bestimmt (vgl. ROGLER/JACOB, BB 2000, 2407 ff. mwN). Im Umkehrschluss sind abgenommene, aber noch nicht abgerechnete Leistungen unter den Forderungen auszuweisen. Die Abrechnung ist somit nicht entscheidend (vgl. SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXV. § 5 Rn. 270 „Forderungen“; s. auch § 5 Anm. 220). Für fertige, aber noch nicht abgenommene Leistungen sieht aber § 266 Abs. 2 HGB innerhalb des Vorratsvermögens keine Bezeichnung vor; sie sind jedoch nicht unter „fertige Erzeugnisse“ auszuweisen (so auch KÜTING/WEBER IV., § 266 HGB Rn. 91), sondern weiterhin als „unfertige Leistungen“. Bei „(teilmfertigen) Bauten auf fremdem Grund und Boden“ erfolgt strechtl. in Anlehnung an die zivilrechtl. Sichtweise dessen ungeachtet ein Ausweis als Forderung in Höhe der HK der teilmfertigen Bauten, jedoch ohne Gewinnrealisierung (vgl. BFH v. 28.11.1974 – V R 36/74, BStBl. II 1975, 398; v. 10.7.2002 – I R 79/01, BStBl. II 2002, 784; BMF v. 14.11.2000, BStBl. I 2000, 1514). Bedeutsame stl. Behandlungsunterschiede ergeben sich dadurch aber nicht. Zur Teilwertabschreibung in diesem Bereich vgl. Anm. 1011 „Verkaufserlöse bei halbfertigen Bauten auf fremdem Grund und Boden“.

Auch *Werkzeuge* können uU zum Vorratsvermögen gehören (s. OFD Düss./Köln/Münster, Bp.-Kartei, Werkzeuge).

Ebenso zur Veräußerung bestimmte *immaterielle WG* (zB Filmrechte, Geschmacksmuster, Urheberrechte, sonstige Rechte) sind im Vorratsvermögen auszuweisen. Hierbei ist auf einen von Sachen getrennten Ausweis, ggf. unter Anpassung der Bezeichnung des in Betracht kommenden Bilanzpostens zu achten.

## 2. Bilanzierungsfähigkeit und -pflicht bei Vorräten

Die Bilanzierung von WG des Vorratsvermögens erfolgt nach allgem. Grundsätzen (s. auch § 5 Anm. 303–310). Dies impliziert bei der Bilanzierung des Vorratsvermögens das Vorliegen folgender Voraussetzungen, die zu prüfen sind:

a) Existenz eines WG,

Zum Wirtschaftsgutbegriff vgl. § 5 Anm. 318–331 u. 344–367 mwN; LBP/HOFFMANN, § 5 Rn. 599–602b.

b) Sachliche und persönliche Zugehörigkeit zum Vermögen des Kaufmanns.

Hierbei meint *sachliche Zugehörigkeit* die vermögensmäßige Zuweisung des WG zum (stl.) BV (vgl. hierzu auch R 4.2 EStR und H 4.2 EStH). Vgl. auch § 15 Anm. 700–767 (SonderBV).

Persönliche (od. *personelle*) *Zugehörigkeit* beinhaltet das Recht bzw. die Befugnis, das wirtschaftliche Eigentum am einzelnen WG auszuüben; die Frage nach der persönlichen Zugehörigkeit umfasst gleichzeitig die Frage nach der zeitlichen Erfassung des Bilanzierungsgegenstands: dieser Zeitpunkt ist bei Seetransport („schwimmende Ware“) ab Erhalt des Konnossements oder des Auslieferungsscheins gegeben; vgl. insoweit BFH v. 3.8.1988 – I R 157/84, BStBl. II 1989, 21; H 5.3 „Zeitliche Erfassung von Waren“ EStH. Vgl. hierzu § 5 Anm. 310–317.

Sofern diese Voraussetzungen erfüllt sind, ergibt sich, dass WG des Vorratsvermögens (s. Anm. 965) bilanziert werden können und mangels Eingreifen von Aktivierungsverböten und -wahlrechten auch müssen.

**Grundsatz der Aktivierungspflicht:** Es müssen grds. alle vorhandenen WG des Vorratsvermögens aktiviert werden und entsprechend gesondert aufgezeichnet werden (vgl. zu entsprechenden Pflichten §§ 240, 246 HGB bzw. § 143 AO und den entsprechenden Hinweis in H 5.3 „Inventur“ 1. Spiegelstrich EStH). Dies setzt voraus, dass WG einzeln aufgenommen und inventarisiert werden. Doch dürfen an die Inventarisierung keine unzumutbaren Anforderungen gestellt werden (BFH v. 21.5.1957 – I 56/57 U, BStBl. III 1957, 237). Der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit erlaubt nämlich unter bestimmten Voraussetzungen die vereinfachte Inventuraufnahme und -bewertung (vgl. § 241 Abs. 1 HGB; H 5.3 „Inventur“ 2. Spiegelstrich EStH; zu diesen Erleichterungen s. ADS VI., § 240 HGB Rn. 25). Als Inventurerleichterung sind insbes. Stichprobenverfahren erlaubt (vgl. § 241 Abs. 1 Satz 1 HGB; UHLIG in Beck-HdR, F. B 220 Rn. 123 mwN). Zu den handelsrechtl. Anforderungen dieses Verfahrens bei der Vorratsinventur s. Stellungnahme HFA/IdW 1/1990, WPg. 1990, 143 ff. Wenngleich auch die WG des Vorratsvermögens einzeln zu bewerten sind (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB; R 6.8 Abs. 3 EStR), stehen zur Bewertungsvereinfachung insbes. die Möglichkeiten der Durchschnittsbewertung, Festwertbildung und Gruppenbewertung (s. Anm. 115, 135 u. 145) zur Verfügung (§ 240 Abs. 3, 4 HGB, R 6.8 Abs. 3, 4 EStR, H 6.8 „Festwert“ u. „Gruppenbewertung“ EStH; s. Anm. 114–173). Daneben sind Verbrauchsfolgeverfahren zulässig; einzige stl. zulässige Variante ist dabei das LiFo-Verfahren, vgl. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2a (Anm. 1121 ff.); einschränkend insoweit BFH v. 20.6.2000 – VIII R 32/98, BStBl. II 2001, 636. Zu beachten ist, dass Festwert- und Gruppenbewertung auch eine Inventurerleichterung insoweit darstellen, als sie sich auf das Vorgehen bei der körperlichen Erfassung der WG auswirken (vgl. UHLIG in Beck-HdR, F. B 220 Rn. 215–228).

**Ausnahme bei Landwirten:** Außerdem räumt die FinVerw. buchführungspflichtigen Land- und Forstwirten (§ 141 AO) als Inventurerleichterung bei Vorräten aus Vereinfachungsgründen ein stl. Wahlrecht ein, selbstgewonnenes, nicht zum Verkauf bestimmtes Vorratsvermögen ebenso wie die stehende Ernte und

das Feldinventar zu aktivieren (BMF v. 16.11.1993, BStBl. I 1993, 933; s. BFH v. 1.10.1992 – IV R 97/91, BStBl. II 1993, 284 mwN; FG Sachsen-Anhalt v. 10.4.2003 – 3-K-467/01, nv., Lexinform 816549, rkr.; MEIER, Inf. 2005, 106).

**Begründung:** Nach FG Meck.-Vorp. (v. 3.7.2002 – 1-K-25/99, rkr.) wurde diese Vereinfachung, wonach ein buchführender Land- und Forstwirt sein selbstgewonnenes, nicht zum Verkauf bestimmtes Vorratsvermögen, hier Rübenblattsilage, zu aktivieren oder auf die Aktivierung zu verzichten hat, dh. die Kosten der Herstellung als sofort abzugsfähige BA behandeln kann, von der FinVerw. unter der Annahme zugelassen, dass die Nichtbilanzierung durch die annähernd gleichbleibende Höhe der anzusetzenden Beträge zu Beginn und am Ende eines Wj. ohne Gewinnauswirkung bleibt. Gem. § 163 AO iVm. R 14 Abs. 2 Satz 3 EStR besteht ein solches Aktivierungswahlrecht für landwirtschaftliche Betriebe mit jährlicher Fruchtfolge ebenfalls für das Feldinventar. Das Aktivierungswahlrecht steht Stpfl. zu, soweit sie aus einem luf. Betrieb Einkünfte iSd. § 13 erzielen, ferner KapGes., Erwerbs- und Wirtschafts-genossenschaften, wenn der Betrieb auf LuF beschränkt ist oder der luf. Betrieb als organisatorisch verselbständigter Betriebsteil geführt wird (Abschn. 28 KStR 1990). Dies gilt entsprechend für Pers-Ges., die Gewerbebetrieb kraft Rechtsform sind (vgl. dazu auch FinMin. Meck.-Vorp. v. 8.12.1993 – IV 310-S2–170–23/93, Bl. 19 Rechtsbehelfsakte).

► *Keine Anwendung des Abs. 2 bei geringwertigen Wirtschaftsgütern des Vorratsvermögens?:* Nach LANGEL, StJb. 1983/84, 210 (ebenso BIENER in Festschr. Moxter, 1994, 129), soll für Stichtagsbestände an Büro- und Werbematerialien kein Ansatz erforderlich sein (keine WG, Verbrauchsgüter, Buchführungsvereinfachung); selbst bei bejahrter Ansatzpflicht sei der bei Unternehmensveräußerung angesetzte Wert und damit der Teilwert erfahrungsgemäß gleich Null; uE unzutreffend: Eine Bilanzierung ist der Bewertung vorgeschaltet (ebenso SCHMIDT/GLANEGGER XXV. § 6 Rn. 19; dh. Büro- und Werbematerialien sind aktivierungspflichtige WG, wenngleich ihr Teilwert mit null zu bewerten ist (vgl. zB Nachweise bei Anm. 1025 „Ärzttemuster“, „Werbemittel“).

► *Nichtbeanstandungsgrenze:* Zur Rationalisierung der stl. Bp. konnte früher nach Anweisungen der FinVerw. beim Vorratsvermögen von einer Nachaktivierung bis zu 3000 DM je Bilanzposten abgesehen werden (KOCH, DStZ 1981, 293; BMF v. 4.12.1979, StEK AO 1977 § 194 Nr. 2 Tz. 3.142). Fraglich ist, ob diese Grenze immer noch Gültigkeit besitzt.

### 3. Unterschiedliche gesetzliche Normen und deren Auswirkungen auf die Vorratsbewertung im Kurzvergleich

#### 967 a) Regelungszusammenhang zwischen Handels- und Steuerbilanz

**Bedeutung und Umfang des Regelungszusammenhangs:** Der Maßgeblichkeitsgrundsatz regelt das Verhältnis zwischen Handels- und strechtl. Vorschriften; er leitet sich aus § 5 Abs. 1 ab (vgl. SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXV. § 5 Rn. 26; s. ausführlich die Erl. zu § 5, insbes. Anm. 15–18). Dieser gilt nach hM für Bewertung und Ansatz vorbehaltlich abweichender estrechtl. Normen gleichermaßen (vgl. SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXV. § 5 Rn. 21; § 5 Anm. 84 u. 86). Im Handels- und Steuerrecht kann *prinzipiell* für jede Bilanzierungs- und Bewertungsfrage entweder eine zwingende Norm oder eine ein Wahlrecht einräumen- de Norm existieren.

**Zusammenhang zur Bilanzierung von Vorratsvermögen:** Bezug nehmend auf die Bilanzierung und Bewertung des Vorratsvermögens kann demnach der Grundsatz der Maßgeblichkeit iwS wie folgt spezifiziert werden:

**Fälle der materiellen Maßgeblichkeit (im engeren Sinne):** s. § 5 Anm. 61, 120–126.

► *Zwingende Vorschrift – Keine Vorschrift* (als Idealtypus für die Geltung der Maßgeblichkeit): In diesem Fall wird folglich der Stpfl. an die handelsrechtl. Bilanzierungsgebote, Bilanzierungsverbote und zwingenden Bewertungsregeln (Bewertungsmethoden) gebunden. In Betracht kommt daher eine Anwendung bzgl.

▷ Bilanzansatz: s. auch § 240 HGB (Inventar, Bewertungsvereinfachungen), § 241 HGB (Inventurvereinfachungen), § 246 Abs. 1 HGB (Vollständigkeit), die

▷ Bewertung:

1. § 241 HGB (Inventurvereinfachungen), § 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB (Einzelbewertung – s. auch § 5 Anm. 217), § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB (Vorsichts- und Imparitätsprinzip), § 256 Abs. 1 Nr. 6 HGB (Bewertungsstetigkeit), § 253 Abs. 1, 3 (Anschaffungs- und Herstellungskostenprinzip),

2. § 255 Abs. 1, 2 HGB (Inhalt des Begriffs der AHK – s. auch § 5 Anm. 122 u. § 6 Anm. 281; zur Problematik der Wahlrechte bei den HK s. Anm. 461).

► *Zwingende Vorschrift – Wahlrecht*: Sieht das Steuerrecht ein Wahlrecht vor, so bindet die HBil. die Ausübung dieses Wahlrechts, wenn im Handelsrecht eine zwingende Vorschrift vorgegeben ist. Das stl. Wahlrecht kommt damit nicht zur Entfaltung seiner Wirkung bzgl.

▷ Bilanzansatz: – (ohne Relevanz im Bereich des Vorratsvermögens)

▷ Bewertung: § 253 Abs. 3 Satz 1 u. 2 HGB (Strenges Niederwertprinzip; str. aber, ob hierbei Fall der materiellen od. formellen Maßgeblichkeit vorliegt; s. § 5 Anm. 123) – § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 (Teilwertabschreibung im Umlaufvermögen; BFH v. 6.11.1975 – IV R 205/71, BStBl. II 1977, 377);

► *Zwingende Vorschrift – Zwingende Vorschrift (Identität)*: Bei inhaltlicher Gleichheit von handels- und strechtl. Pflichtvorschriften wirkt die stl. Rechtsnorm nur deklaratorisch bzgl.

▷ Bilanzansatz: – (ohne Relevanz im Bereich des Vorratsvermögens)

▷ Bewertung: § 253 Abs. 3 Satz 1 HGB (niedrigerer beizulegender Wert) – § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG (Teilwert; str., da eigenständige Bewertungskonzeption zu Grunde liegt (s. Anm. 620, 621, vgl. Fälle der Durchbrechung der Maßgeblichkeit).

**Fälle der formellen Maßgeblichkeit (im engeren Sinne):** Nicht nur die materielle Maßgeblichkeit, sondern auch die formelle Maßgeblichkeit gilt nach überwiegender hM (SCHILDBACH, BFuP 1989, 123 ff.; zum Begriff s. § 5 Anm. 62).

► *Wahlrecht – Keine Vorschrift*: Als Idealtypus der formellen Maßgeblichkeit bedeutet dieser Fall, dass die handelsrechtl. genutzten Bilanzierungs- und Bewertungsspielräume auch mit stl. Wirkung genutzt werden können. Wegen der Bilanzierungsgrundsätze im Bereich des Vorratsvermögens vgl. Anm. 965–966 u. 969 mwN. Ein solcher Sachverhalt existiert jedoch zurzeit nicht.

▷ Bilanzansatz: –

▷ Bewertung:

1. Herstellungskosten:

§ 255 Abs. 2 Satz 3 HGB (Einbeziehungswahlrecht von notwendigen best. Gemeinkosten wie zB die Fertigungsgemeinkosten) – BFH v. 4.7.1990 – GrS 1/89, BStBl. II 1990, 830; v. 21.10.1993 – IV R 87/92, BStBl. II 1994, 176; R 6.3 Abs. 1 EStR (Einbeziehungspflicht solcher Bestandteile in die HK); s. dazu Anm. 461. Fraglich ist, ob hier überhaupt die formelle Maßgeblichkeit greift oder ob nicht ein Fall der materiellen Maßgeblichkeit vorliegt.

Stl. anerkannte Einbeziehungswahlrechte für allgemeine Verwaltung und Aufwendungen für soziale Einrichtungen und betriebliche Altersversorgung nach R 6.3 Abs. 4 EStR, die auch handelsrechtl. gelten (§ 253 Abs. 2 Satz 4 HGB); in diesen Fällen greift neben der materiellen Maßgeblichkeit auch die formelle Maßgeblich-

keit, dh. die Wahlrechtsausübung in der HBil. ist bei der stl. Gewinnermittlung zu übernehmen.

2. § 253 Abs. 4 HGB (Abschreibungen im Rahmen vernünftiger kaufmännischer Beurteilung; sog. Ermessensabschreibung) – Dieser Korrekturwert ist in der StBil. aufgrund des im StRecht gültigen stärkeren Objektivierungsgedankens und des Charakters der rechtsformspezifischen Regelung (s. Anm. 53; § 5 Anm. 15) nicht zulässig. Er ist daher in § 6 nicht enthalten und daher nicht zulässig (vgl. auch Hovos/SCHRAMM/M. RING in Beck-BilKomm VI., § 253 HGB Rn. 651). Ein niedriger Ansatz in der StBil. kommt nur über den niedrigeren Teilwert in Betracht.
3. § 253 Abs. 3 Satz 3: nach hM stl. nicht zulässig, was uE bzgl. der Herleitung fragwürdig ist; s. dazu Anm. 87.

► **Wahlrecht – Übereinstimmungsfall:** Sofern im Übereinstimmungsfall Wahlrechte in beiden Bilanzen vorgesehen sind, bindet die Ausübung des Wahlrechts in der HBil. idR die Behandlung in der StBil. (formelle Maßgeblichkeit nach § 5 Abs. 1 Satz 2); daneben kann auch das stl. Wahlrecht enger gefasst sein, so dass nur ein eingeschränkter Einigungsspielraum besteht (Divergenzfall). Im hier betrachteten Beispiel für die formelle Maßgeblichkeit im Bereich des Vorratsvermögens ist für die StBil. die Wahlrechtsausübung in der HBil. zu übernehmen im Hinblick auf

- ▷ Bilanzansatz: – (ohne Relevanz im Bereich der Vorräte)
- ▷ Bewertung: Innerhalb des Einigungsspielraums: § 256 HGB (Lifo-Verfahren) – § 6 Abs. 1 Nr. 2a (Lifo-Verfahren); s. auch Anm. 210.

*Anmerkung:* Bis einsch. 1998 galt ein Wertaufholungswahlrecht nach § 280 Abs. 2 HGB für KapGes., dem eine stl. inhaltsgleiche Regelung in § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG entsprach; diese machte jedoch für die Ausübung des Wahlrechts durch den Stpfl. in der StBil. zur Voraussetzung, dass in der HBil. entsprechend verfahren wurde. Zur Wertaufholung nach dem Recht idF des StEntG 1999/2000/2002 vgl. Anm. 971.

**Durchbrechung der Maßgeblichkeit:** Gemeint sind Fälle der Durchbrechung der Maßgeblichkeit durch zwingende stl. Vorschriften (*lex specialis*) bzw. durch auf Grund teleologischer Gesetzesauslegung gewonnene Rechtsgrundsätze.

► **Zwingende Vorschrift – Zwingende Vorschrift (Divergenz):** Ein Fall, der abweichende Bilanzierungs- bzw. Bewertungsvorschriften im Bereich des Vorratsvermögens voraussetzt, liegt vor im Bezug auf:

- ▷ Bilanzansatz: – (ohne Relevanz im Bereich der Vorräte)
- ▷ Bewertung: im Bereich des Vorratsvermögens ist dies bspw. die verlustfreie Bewertung nach der retrograden Methode, bei der nach StRecht im Gegensatz zum Handelsrecht ein durchschnittlicher Unternehmergewinn abgezogen wird (s. Anm. 618–621 u. 1013). Dies führt uE zwingend zu einem Abweichen von niedriger beizulegendem Wert und Teilwert (vgl. auch Anm. 618–621; MELLWIG in Beck-HdR, F. B 164 Rn. 170 ff. mwN; ELLROTT/St. RING in Beck-BilKomm. VI., § 253 HGB Rn. 523; die Abweichung fällt demnach unter §§ 254, 279 S. 2 HGB); daneben besteht eine Durchbrechung der Maßgeblichkeit insoweit, als das StRecht eine Teilwertabschreibung vom Vorliegen einer „voraussichtlich dauernden Wertminderung“ abhängig macht (s. Anm. 562, 969).

► **Wahlrecht – Wahlrecht (Divergenzfall im weiteren Sinne):** Sofern keine deckungsgleiche Teilmenge von Wahlmöglichkeiten, die Handelsrecht und StRecht gewähren, existiert, muss handelsrechtl. und stl. abweichend verfahren werden.

- ▷ *Bilanzansatz:* – (ohne Relevanz im Bereich des Vorratsvermögens)
- ▷ Bewertung: § 256 HGB (andere Verbrauchsfolgeverfahren als Lifo) – § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG (Lifo-Verfahren).

► **Wahlrecht – Zwingende Vorschrift:** Eine zwingende steuerbilanzielle Regelung zu Ansatz und Bewertung geht dem Handelsrecht und damit dem Maßgeblichkeitsgrundsatz vor. Es kommt zur zwingenden Abweichung von HBil. und StBil.:

- ▷ Bilanzansatz: – (ohne Relevanz im Bereich des Vorratsvermögens)

- ▷ Bewertung: § 253 Abs. 5 HGB (handelsrechtl. Beibehaltungswahlrecht – stl. Zuschreibungsgebot nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 u. Nr. 2 Satz 3 als vorrangige stl. Vorschrift (§ 5 Abs. 6); s. Anm. 626 u. 971.

**Fälle der formellen Maßgeblichkeit bei Steuervergünstigungen (sog. umgekehrte Maßgeblichkeit):** Hierunter versteht man die Tatsache, dass das StRecht bestimmten Stpfl. überwiegend aus wirtschaftspolitischen oder sonstigen Erwägungen heraus Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften als Wahlrecht gewährt und dabei die formelle Maßgeblichkeit nach § 5 Abs. 1 Satz 2 voraussetzt; s. auch § 5 Anm. 63.

**Beispiel a):** Ein solcher relevanter Fall der umgekehrten Maßgeblichkeit im Bereich des Vorratsvermögens ist nach *geltender Rechtslage* nur für die stl. zulässige Bildung einer Rücklage für Ersatzbeschaffung (R 6.6 EStR) gegeben; Voraussetzung hierfür ist, dass im handelsrechtl. Jahresabschluss entsprechend verfahren wird (R 6.6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 EStR). *Anmerkung:* § 6b hat wegen des notwendigen Vorliegens von Anlagevermögens keine Relevanz im Bereich des Vorratsvermögens.

**Beispiel b):** Als Beispiel war früher der Importwarenabschlag nach § 80 EStDV hierunter zu nennen, der aber abgeschafft wurde.

## b) Europarechtliche Einflüsse und bilanzsteuerrechtliche Vorratsbewertung 968

**Schrifttum:** BÄRENZ, Zum Einfluss des Gemeinschaftsrechts auf das Steuerbilanzrecht, Diss. Berlin 2004; s. auch § 5 Anm. 20 u. 96.

**Die EuGH-Rechtsprechung zur sachlichen Zuständigkeit:** Die Frage, ob und inwieweit der EuGH das Bilanzsteuerrecht als rein nationales Recht beeinflusst, ist in der früheren Rspr. des BFH abschlägig beschieden worden (BFH v. 15.7.1998 – I R 24/96, BStBl. II 1998, 728; v. 9.9.1998 – I R 6/96, BStBl. II 1999, 129).

In neueren Urteilen hat sich allerdings der EuGH (EuGH v. 14.9.1999 – Rs. C-275/97, DB 1999, 2035) – auch im Bereich der Bewertung – insoweit als zuständig erklärt, als das nationale Bilanzrecht bzw. -steuerrecht auf einer Umsetzung von Gemeinschaftsrecht (in der Form von EG-Richtlinien) basiert. Mit Ur. des EuGH v. 7.1.2003 – Rs. C-306/99 (DStR 2003, 67) wurde bestätigt, dass diesbezüglich sogar eine Vorlagepflicht zur richtlinienkonformen Auslegung unabhängig davon besteht, ob es sich um Einzelkaufleute, PersGes. oder KapGes. handelt (so auch schon BFH v. 5.4.1984 – V R 51/82, BStBl. II 1984, 499); s. dazu § 5 Anm. 20.

**Konsequenzen und offene Fragen:** Die Rspr. des EuGH, die in bilanzrechtl. Fragen, soweit sie auf Gemeinschaftsrecht beruhen, eine eigenständige sachliche Zuständigkeit reklamiert, hat über den Regelungszusammenhang von Handels- und StRecht in Form des Maßgeblichkeitsgrundsatzes auch Ausstrahlungswirkung auf das originäre Bilanzsteuerrecht der Vorratsbewertung (vgl. DZIADKOWSKI/HENSELMANN in Beck-HdR, F. B 120 Rn. 350).

Für einen Einfluss des EuGH über diesen Wirkungszusammenhang wird danach vorausgesetzt, dass nationales Handelsrecht durch Umsetzung von Gemeinschaftsrecht entstanden ist, allerdings nur wenn und solange das Maßgeblichkeitsprinzip greift (zur Zukunft des Maßgeblichkeitsgrundsatzes s. HERZIG/BÄR, DB 2003, 1 ff.; im Licht der Verordnung zur Vereinheitlichung der Rechnungslegung HERZIG/HAUSEN, DB 2004, 1; zur Neuordnung der Gewinnermittlung WAGNER, BB 2002, 1885).

Im Bereich der Vorratsbilanzierung bedeutet dies, dass sich maßgebliche handelsrechtl. Ansatz- und/oder Bewertungsvorschriften aus Gemeinschaftsrecht

ableiten lassen müssen (zB AK, HK). Nur in diesen Fällen besteht unstreitig eine sachliche Zuständigkeit des EuGH. Unklar in diesem Zusammenhang ist dabei aber nach wie vor, in welchen Fällen eine Gesetzesnorm

- aufgrund eigenständiger Gesetzeskompetenz (dann keine Vorlagepflicht) oder
- aufgrund nationaler Umsetzung von Gemeinschaftsrecht, insbes. bei Umsetzungswahlrechten in Richtlinien (dann mit Vorlagepflicht),

ergehen (kritisch aus Sicht des Rechtsanwenders SCHEFFLER, *StuB* 2003, 301). Zum Verweisungszusammenhang zwischen Gemeinschaftsrecht auf Steuerbilanzrecht s. neuerdings BÄRENZ, *Zum Einfluss des Gemeinschaftsrechts auf das Steuerbilanzrecht*, 2004.

#### 969 4. Bewertungsgrundsätze für das Vorratsvermögen

Grundsätzlich wird das Vorratsvermögen nach den allgemein für WG des Umlaufvermögens geltenden Vorschriften bewertet. Insbes. gelten das Stichtagsprinzip (s. Anm. 80–88) sowie die Grundsätze der Einzelbewertung (s. Anm. 89 f.) und der Bewertungsstetigkeit. Der Einzelbewertungsgrundsatz wird durch bestimmte Bewertungsvereinfachungen als Folge des Grundsatzes der Wirtschaftlichkeit durchbrochen (s. auch Anm. 101). Zum Verhältnis von handelsrechtl. und strechtl. Bewertungsprinzipien s. Anm. 967. Bei der Bewertung ist im Allgemeinen zwischen primären und sekundären Wertmaßstäben zu unterscheiden (s.u.). *Primäre Wertmaßstäbe* sind solche, die sich unmittelbar aus dem erstmaligen Erwerbs- oder Herstellungsvorgang anhand der dabei zum Augenschein kommenden Werte ableiten lassen. *Sekundäre Wertmaßstäbe* sind aufgrund einer durch den Stpfl. veranlassten erneuten fiktiven „Bepreisung“ nur mittelbar ableitbar (vgl. ähnlich BFH v. 31.1.1991 – IV R 31/90, *BStBl.* II 1991, 627).

**Primäre Wertmaßstäbe** sind für die WG des Vorratsvermögens gem. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 ausschließlich und alternativ die AK oder HK (s. Anm. 269–404, 454–544). Mit den primären Werten wird versucht, den Anschaffungs- und Herstellungsvorgang als erfolgsneutrale Vermögensumschichtung darzustellen. Daneben fungieren sie als Wertobergrenze für spätere Zuschreibungen (vgl. SCHILDBACH, *Der handelsrechtliche Jahresabschluss*, 7. Aufl. 2004, 240).

**Sekundärer Wertmaßstab** ist der Teilwert (s. Anm. 554–621, 767–772). Der Teilwert als rein stl. Begriff wird für die Antizipation späterer Verluste herangezogen (außerhalb schwebender Geschäfte). Er dient als zweiter Wertmaßstab dazu, die einmal vorhandenen primären Wertmaßstäbe (ggf. vermindert um planmäßige Abschreibungen) vom Anschaffungs- und Herstellungsvorgang bis zum Ausscheiden der WG zu überprüfen.

**Wertermittlungsverfahren:** Für WG des Vorratsvermögens kommen neben der *Einzelbewertung* (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB) auch bestimmte Wertermittlungsverfahren zur Bewertungsvereinfachung wie die *Gruppenbewertung* (vgl. § 240 Abs. 4 HGB; R 6.8 Abs. 4 EStR; s. Anm. 115–134), die *Durchschnittsbewertung* (R. 6.4 Abs. 3 Satz 3 EStR; s. Anm. 135–142), die *Festwertbildung* (§ 240 Abs. 3 HGB, H 6.4 „Festwert“ EStH; s. Anm. 145–173) und uU die *Lifo-Bewertung* (§ 256 HGB, Abs. 1 Satz 1 Nr. 2a; s. Anm. 210, R 6.9 EStR, H 6.9 EStH) unter den dort genannten Voraussetzungen in Betracht (s. Anm. 101) – vgl. auch zur Fest- und Gruppenbewertung WINKELJOHANN/PHILIPPS in *Beck-BilKomm.* VI., § 240 HGB Rn. 71–141. Während die Gruppenbewertung primär eine Vereinfachung in Bezug auf die Aufstellung des Inventars darstellt, kann diese ebenfalls als Bewertungsvereinfachung als Gruppen-Durchschnittsbewertung im

Rahmen der Bestandsbewertung verstanden werden (§ 256 Satz 2 HGB; ebenso R 6.4 Abs. 4 Satz 1 EStR; WINKELJOHANN/PHILIPPS in Beck-BilKomm. VI., § 256 HGB Rn. 71 u. 130). Im Gegensatz hierzu ist die Durchschnittsbewertung ein reines Bewertungsverfahren als Schätzverfahren im Vergleich zur Einzelbewertung der WG (s. Anm. 141). Zu Wertermittlungsmethoden als StVergünstigungen s. SCHNEIDER, StWi 1996, 145.

**Unterschiede der Wertmaßstäbe und deren Ermittlungsweisen:** Es ist zunächst sowohl für primäre als auch für sekundäre Wertmaßstäbe jeweils getrennt nach beschafften und selbsterstellten Vorräten sowie zwischen absatzbestimmten WG und nicht absatzbestimmten (sog. verwendungsbestimmten) WG zu unterscheiden. Außerdem können AK und Teilwert in progressiver oder retrograder Berechnungsweise ermittelt werden (s. Anm. 110–113, 973, 976 u. 1004). Die für einzelne Typengruppen von Vorräten geltenden Ermittlungsweisen zeigt diese Übersicht:

Wertmaßstäbe		Beschaffte Vorräte		Selbsterstellte Vorräte	
		absatzbestimmt	verwendungsbestimmt	absatzbestimmt	verwendungsbestimmt
AHK	1	AKErmittlung		HKErmittlung	
		a) progressiv		a) progressiv	
		b) retrograd		b) retrograd	
Teilwert	2a	Wiederbeschaffungskosten-Ermittlung		Wiederherstellungskosten-Ermittlung	
		a) progressiv		a) progressiv	
		b) retrograd		b) retrograd	
	2b	Verkaufswertdeckungsrechnung	Ermittlung der Verwendungswertminderung	Verkaufswertdeckungsrechnung	Ermittlung der Verwendungswertminderung
		a) progressiv		a) progressiv	
		b) retrograd		b) retrograd	
	2c		Ermittlung des Mindestwerts		Ermittlung des Mindestwerts

**Im Einzelfall anzusetzender Wert:** Welcher der hiernach ermittelten Werte im Einzelfall anzusetzen ist, kann streitig sein:

Neben den AHK als primäre Wertmaßstäbe (s.o.) „können“ WG des Umlaufvermögens mit dem Teilwert bewertet werden, wenn dieser niedriger ist als die AHK (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 idF des StEntlG 1999/2000/2002). Hierbei ist nunmehr zusätzliche Voraussetzung, dass es sich dabei um eine voraussichtlich dauernde Wertminderung handelt (Gesetzesänderung). Nach hM wandelt sich aber das stl. Abwertungswahlrecht beim Umlaufvermögen bei Gewinnermittlern nach § 5 Abs. 1 Satz 1 wegen des handelsrechtl. geltenden strengen Niederstwertprinzips (s. § 253 Abs. 3 HGB) zu einer Abwertungspflicht (so auch R 6.8 Abs. 1 Satz 3 EStR; bestätigend insoweit BFH v. 5.5.2004 – XI R 43/03, BFH/NV 2005, 22; s. ausführlich Anm. 562).

Diese Regelung gilt auch für originär nach § 141 Abs. 1 Satz 1 AO Buchführungspflichtige, da hierbei Satz 2 die §§ 238, 240 Abs. 1 und die §§ 243–256 HGB für entsprechend anwendbar erklärt. Demnach ist auch in diesen Fällen das strenge Niederwertprinzip als materielle Vorschrift zu beachten (aA TIPKE/KRUSE, § 141 AO Tz. 10–18: keine Anwendung der materiellen Maßgeblichkeit). Da sich diese materielle Vorschrift mangels Aufstellen einer HBil. aber nicht im Wege einer HBil. konkretisiert, greift uE die formelle Maßgeblichkeit mangels eines konkreten Wertansatzes nicht (s. auch Anm. 563). Mithin stimmen Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 und § 5 nicht überein, soweit das handelsrechtl. Niederwertprinzip das (Wahl-)Recht des Abs. 1 Nr. 2 Satz 2, von einer Teilwertabschreibung abzusehen, verdrängt (vgl. BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 63 mwN). Zum Regelungszusammenhang zwischen HBil. und StBil. s. auch Anm. 967.

Allerdings wird dieses hinsichtlich *dauernder Wertminderungen* wieder insoweit durch das Bewertungswahlrecht nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 als eigenständige strechtl. Vorschrift außer Kraft gesetzt, als ein stl. Beibehaltungswahlrecht gilt, dh. keine Abwertungspflicht besteht (ebenso BLÜMICH/EHMCKE, § 6 Rn. 577; KSM/WERNDL, § 6 B 411, § 5 Rn. 37; R 6.8 Abs. 1 Satz 5 EStR). Dies gilt hierbei aber nur für Stpfl., die den Gewinn nach § 4 Abs. 1 ermitteln.

Vgl. zum Begriff „voraussichtlich dauernde Wertminderung“: BMF v. 25.2.2000, BStBl. I 2000, 372; v. 12.8.2002, BStBl. I 2002, 793 (zur Bewertung von Fremdwährungsverbindlichkeiten); DIETRICH, DStR 2000, 1630; LOITZ/WINNACKER, DB 2000, 2229; krit. zur Gesetzesänderung HOMMEL/BERND, FR 2000, 1305; neuerdings auch für Wertpapiere des Anlagevermögens FG Köln v. 21.6.2006, BB 2006, 1901, für Gebäude des Anlagevermögens BFH v. 14.3.2006 – I R 22/05, FR 2006, 831.

Zusammenfassend gilt bzgl. der Voraussetzung einer Teilwertabschreibung im Umlaufvermögen nach dem StEntlG 1999/2000/2002 unbenommen der zu Grunde liegenden Rechtsform Folgendes (vgl. auch JAKOBS/LORBACHER, GmbHR 1998, 1204):

Art der Gewinnermittlung		Stpfl. nach § 5 Abs. 1		Stpfl. nach § 4 Abs. 1	
Dauer der voraussichtl. Wertminderung		dauernd	nicht dauernd	dauernd	nicht dauernd
Abwertung auf niedrigeren Teilwert	HBil.	Pflicht	Pflicht	–	–
	StBil.	Pflicht	Verbot	Kann	Verbot

Streitig kann wiederum sein, ob und inwieweit der Mindestwert (Einzelveräußerungspreis) – vorrangig des Teilwertansatzes – bei der Verkaufswertdeckungsrechnung eine Rolle spielt (s. hierzu Anm. 1017).

970 **5. Ableitung der Wertmaßstäbe**

**Herleitung der Abschreibungsgrenzen:** Bei der Frage der Ableitung der (Vergleichs-)Wertmaßstäbe stellt sich das Problem, welche Marktverhältnisse einer Bewertung zum Teilwert zugrunde gelegt werden müssen:

► *Handelsrechtlich* hat sich dabei im Lauf der Jahre in Schrifttum und Praxis eine differenzierte Handhabung der einzelnen WG des Vorratsvermögens herausentwickelt (vgl. KÜTING/WEBER IV., § 253 HGB Rn. 166; ELLROTT/ST. RING in Beck-BilKomm. VI., § 253 HGB Rn. 516 f.; aA MELLWIG in Beck-HdR, F. B 164 Rn. 121). Danach gilt die

- (1) beschaffungsmarktorientierte Bewertung für
    - Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe und
    - unfertige und fertige Erzeugnisse, soweit auch Fremdbezug möglich wäre;
  - (2) absatzmarktorientierte Bewertung für
    - unfertige und fertige Erzeugnisse und
    - Überbestände an Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen,
  - (3) beschaffungs- und absatzmarktorientierte Bewertung (= doppelte Maßgeblichkeit) für
    - Handelswaren und
    - Überbestände an fertigen und unfertigen Erzeugnissen.
- *Steuerlich* wurden diese Regeln als GoB anerkannt und mit wenigen Abweichungen übernommen (vgl. KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 5 V 3a und b; SCHMIDT/GLANEGGER XXV. § 6 Rn. 227 u. 228).
- ▷ *Grundsätzlich* ist auch stl. der *niedrigere* Wert wie im Handelsrecht (s. Anm. 618 f.), der sich nach den Berechnungsweisen 2a und 2b (s. Tabelle in Anm. 969) ergibt, anzusetzen (glA SCHMIDT/GLANEGGER XXV. aaO). Hierin sieht man keinen Verstoß gegen das Stichtagsprinzip (ähnl. BEISSE in Festschr. Moxter, 1994, 19; aA KESSLER, DStR 1994, 1289). Das folgt ebenfalls aus der für die Teilwertermittlung maßgeblichen Bewertungsfiktion des gedachten Erwerbers, der nur den niedrigeren Wert zwischen Reproduktionswert und Verwendungs- bzw. Absatzwert vergüten würde (s. Anm. 614–616). Hierbei sind jedoch nachstehende Nuancen – abhängig von der Art des bilanzierten WG – zu beachten.
- ▷ *Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe*: Hierbei soll prinzipiell der Teilwert aus den nachhaltig gesunkenen Wiederbeschaffungskosten, die aus Börsen- oder Marktpreisen des Beschaffungsmarktes der jeweiligen Unternehmensstufe abzuleiten sind, als Anhaltspunkt für die sekundäre Bewertung herangezogen werden (H 6.7 „Teilwertvermutungen“ Nr. 4 EStH und H 6.7 „Schätzung“ EStH: Einzelveräußerungspreis als wertmäßige Untergrenze nach BFH v. 25.8.1983 – IV R 218/80, BStBl. II 1984, 33). Daneben soll, wie bei anderen Vorratsgütern, der niedrigere Teilwert aus den späteren Absatzpreisen abzuleiten sein (LEFFSON, Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl. 1987, 423; einschränkend GLANEGGER/NIEDNER, HGB, § 253 Rn. 39 bei Überbeständen; zur Problematik einer absatzorientierten Bewertung MELLWIG in Beck-HdR, F. B 164 Rn. 128). UE ist eine absatzmarktorientierung möglich, sofern objektive Wertmaßstäbe aus vorhandenen Markt- und Börsenpreisen vorhanden sind, da andernfalls einer willkürlichen Bewertung Tür und Tor geöffnet wird (offen LBP/HOFFMANN, § 6 Rn. 442; bejahend wohl insoweit SCHMIDT/GLANEGGER XXV. § 6 Rn. 250 „ABC der Teilwertabschreibungen“ – Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe). Dies gilt auch für Überbestände an Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen.
- ▷ *Eigenerzeugnisse (fertige und unfertige Erzeugnisse)*: Bei unfertigen Erzeugnissen wird als Teilwert der Betrag vermutet, der zur Wiederbeschaffung erforderlich ist (H 6.7 „Teilwertvermutungen“ Nr. 4 EStH). Bei nicht gängigen selbst-erstellten Erzeugnissen ist dies der Wiederherstellungswert, der im Rahmen der zulässigen Grenzen für die HK ermittelt werden kann, und zwar retrograd oder progressiv (s. Anm. 615). Anzusetzen sind die Selbstkosten als Vollkosten. Dieser sog. Reproduktionswert kann unter den ursprünglichen Kosten liegen, wenn die Kosten nachhaltig gesunken sind (BFH v. 14.2.1956

– I 239/54 U, BStBl. III 1956, 102; v. 9.9.1986 – VIII R 20/85, BFH/NV 1987, 442; zu sinkenden Rohstoffpreisen s. BFH v. 17.7.1956 – I 292/55 U, BStBl. III 1956, 379). Aber auch aus gesunkenen Verkaufspreisen lassen sich Abschreibungsgrenzen gewinnen, um die fertigen Erzeugnisse mit dem Teilwert anzusetzen (sog. retrograde Wertermittlung; hierzu H 6.8 „retrograde Bewertungsmethode“ EStH). Handelsrechtl. für unzulässig erachtet wird dabei der Ansatz eines Abschlags für den Unternehmergewinn (s. für viele ADS VI., § 253 HGB Rn 526; ELLROTT/ST. RING in Beck-BilKomm. VI., § 253 HGB Rn. 523; Anm. 1013). Stl. hingegen würde ein potentieller Erwerber der Bestände gemäß der gesetzlichen Teilwertdefinition einen solchen Unternehmerlohn ansetzen (vgl. BFH v. 5.5.1966 – IV 252/60, BStBl. III 1966, 370; v. 27.10.1983 – IV R 143/80, BStBl. II 1984, 35; zur Berechnungsweise s. auch H 6.8 Beispiele für die Bewertung von Wirtschaftsgütern des Vorratsvermögens ... „Subtraktionsmethode“ – EStH). Pauschalabschläge wegen langer Lagerdauer sind grds. ohne konkreten Nachweis nicht zulässig (BFH v. 13.10.1976 – I R 79/74, BStBl. II 1977, 540; v. 24.2.1994 – IV R 18/92, BStBl. II 1994, 514; OFD Frankfurt, DB 1997, 1795; BMF v. 7.5.2001, BB 2001, 1405: allgemeine Abschreibungen ohne nähere Prüfung nicht möglich). Vgl. Anm. 1025 „Gängigkeitsabschläge“.

- ▷ *Handelswaren*: Bei Handelswaren als klassischem Fall der doppelten Maßgeblichkeit ist eine Orientierung am Absatz- und Beschaffungsmarkt sinnvoll (vgl. BFH v. 27.10.1983 – IV R 143/80, BStBl. II 1984, 35; H 6.7 „Teilwertvermutungen“ Nr. 4 EStH). Zur Teilwertbewertung s. Anm. 1010.

Hinsichtlich der hier vertretenen Auffassung erfolgt die Teilwertermittlung bei den einzelnen WG des Vorratsvermögens, sofern nicht Sonderfälle gegeben sind, anhand folgender Marktverhältnisse und Wertmaßstäbe:

Art des Vorratsvermögens	Marktbewertung	Maßstab für Teilwert
Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe	a) Externer Beschaffungsmarkt (Grds.)	Wiederbeschaffungskosten
	b) Absatzmarkt (Ausn.)	Netto-Veräußerungserlös
Unfertige Erzeugnisse u. Leistungen	a) Interner Beschaffungsmarkt	Wiederherstellungskosten
	b) Absatzmarkt	Netto-Veräußerungserlös
Fertige Erzeugnisse, Waren	a) Interner u. externer Beschaffungsmarkt	Wiederherstellungskosten
	b) Absatzmarkt	Netto-Veräußerungserlös

**Anmerkung:** Unter externem bzw. internem Beschaffungsmarkt versteht man einen unternehmensexternen resp. unternehmensinternen Markt zur Beschaffung (Herstellung) der Vorräte.

## 971 6. Zuschreibungen (Wertaufholung)

**Teilwertzuschreibung nach erfolgter Teilwertabschreibung:** Mit dem StEntlG 1999/2000/2002 wurde der Bereich der Zuschreibung bei zuvor erfolgter Abschreibung auf den Teilwert neu geregelt (s. auch BMF v. 25.2.2000, BStBl. I 2000, 372; CATTELAENS, DB 1999, 1185 ff.); s. Anm. 624–626.

Anzumerken ist, dass für Stpfl. des § 4 Abs. 1 die Bewertungsvorschriften des § 6 als *lex specialis* gegenüber den über § 141 Abs. 1 Satz 2 AO subsidiär anwendbaren Vorschriften des HGB vorgehen. Die folgende Tabelle fasst die

Rechtslage de lege lata im Hinblick auf die Teilwertzuschreibung synoptisch zusammen. Insgesamt zeigt sich, dass ein strikter „Bewertungsvorbehalt“ greift mit der Folge, dass in der StBil. ab 1999 eine Zuschreibungspflicht für alle Stpfl. gilt:

Art der Gewinnermittlung		Stpfl. nach § 5 Abs. 1		Stpfl. nach § 4 Abs. 1
Rechtsform/Stpfl.		PersGes./ EinzelUnt.	KapGes./ KapGes. & Co.	Andere (Nicht-Kaufmann)
Zuschreibung bei vorheriger Teilwert-AfA	HBil.	Wahlrecht	Pflicht	–
	StBil.	Pflicht	Pflicht	Pflicht

## II. Anschaffungskostenbegriff und -ermittlung

**Schrifttum:** WOHLGEMUTH/RADDE in Beck-HdR, F. B 162 Anschaffungskosten mwN; WOHLGEMUTH in HdJ, Abt. I/9, Anschaffungskosten in der Handels- und Steuerbilanz.

### 1. Begriffsdefinition

972

**Anschaffungskosten** kommen als Bewertungsmaßstab für Vorräte idR nur bei Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen, fremdbezogenen Bauteilen und Waren in Frage. Bei fremdbezogenen Dienstleistungen zur Erstellung eines aktivierungsfähigen WG des Vorratsvermögens, zB Bezug von Ingenieurleistungen zur Herstellung eines Produkts im Umlaufvermögen, sind die entstandenen Aufwendungen zu aktivieren. Der Begriff der AK ist zweideutig und nicht im betriebswirtschaftlichen Sinne zu verstehen (analog BFH v. 30.6.1955 – IV 695/54 U, BStBl. III 1955, 238 für den Ansatz kalkulatorischer Kosten im Rahmen der HK-Ermittlung; daneben vgl. ADS VI., § 255 HGB Rn. 5: ausschließlich ausgabewirksam orientierter Begriff). Zu den AK allgemein s. bes. Anm. 281–303. Zurückgegriffen wird zu dessen inhaltlicher Unterlegung auf das Handelsrecht (§ 255 Abs. 1 Satz 1 HGB, s. Anm. 281; ebenso BFH v. 24.8.1995 – IV R 27/94, BStBl. II 1995, 895). Die AK umfassen im Allg. den Anschaffungspreis zzgl. Anschaffungsnebenkosten sowie ggf. später entstandenen nachträgliche AK, soweit sie dem WG einzeln zugeordnet werden können und sind um die sog. AK-Minderungen zu kürzen (vgl. BFH v. 21.1.1999 – IV R 27/97, BStBl. II 1999, 638; s. Anm. 284 ff.). Insofern unterscheiden sie sich von den HK dadurch, dass keine Gemeinkosten miteinbezogen werden (s. Anm. 282e; zu Ermittlungsverfahren der AK s. Anm. 974 mwN).

**Nicht zu den Anschaffungskosten** gehören bei Vorräten insbes.

- ▷ Gemeinkosten der Beschaffung (stRspr.: RFH v. 4.2.1939, RStBl. 1939, 321; BFH v. 26.1.1960 – I D 1/58 S, BStBl. III 1960, 191; v. 31.7.1967 – I 219/63, BStBl. II 1968, 22; v. 13.4.1988 – I R 104/86, BStBl. II 1988, 892; H 6.2 „Gemeinkosten“ EStH); bedeutsam ist dabei die Abgrenzung zu den aktivierungsfähigen bzw. -pflichtigen (Einzel-)Nebenkosten der Anschaffung: es sind daher als Abgrenzungskriterium nur solche Aufwendungen als zurechenbar zu behandeln, die sich zweifelsfrei, ohne ihre Maßeinheiten (Menge oder Preis) zu schätzen, den einzelnen WG direkt zuordnen lassen (BFH v. 31.7.1967 – I 219/63, BStBl. II 1968, 22);
- ▷ Reisekosten des Warenbeschaffungsbereichs (BFH v. 24.2.1972 – IV R 4/68, BStBl. II 1972, 422); jedoch dann AK, wenn dem zu erwerbenden WG direkt zurechenbar (s.u.);

- ▷ nach der Anschaffung anfallende Aufwendungen, die nicht der Bereitstellung zum Verbrauch bzw. zur Veräußerung dienen;
- ▷ Aufwendungen, die der Vorbereitung der Veräußerung dienen, zB für die Versendung nach auswärtigem Lager;
- ▷ Aufwendungen für die Finanzierung sowie allgemeine Geldbeschaffung (BFH v. 24.5.1968 – VI R 6/67, BStBl. II 1968, 574; für HK H 6.3 „Geldbeschaffungskosten“ EStH); ausnahmsweise können auch AK vorliegen (s.u.);
- ▷ Anzahlungen für gekaufte Ware (glA für HK BFH v. 4.7.1990 – GrS 1/89, BStBl. II 1990, 830).

**Nebenkosten** der Anschaffung der Vorräte gehören ebenfalls zu den AK, soweit sie dem WG einzeln zugeordnet werden können (§ 255 Abs. 1 Satz 2 HGB; H 6.2 „Nebenkosten“ EStH; s. Anm. 286). Auch dieser Begriff ist in Ermangelung einer abweichenden Definition anhand des Handelsrechts auszulegen (stRspr., zuletzt BFH v. 19.12.2000 – IX/R 100/97, BFH/NV 2001, 699). Es gilt zu beachten, dass es sich dabei um Aufwendungen handeln muss, die in einem wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Anschaffung stehen, insbes. zwangsläufig mit der Anschaffung anfallen (BFH v. 17.10.2001 – I R 32/00, BStBl. II 2002, 349). Nicht ausreichend ist demnach ein bloßer kausaler Zusammenhang (ebenso ORDELHEIDE in Festgabe Felix, 1989, 223 [225]; so aber noch BFH v. 6.2.1987 – III R 203/83, BStBl. II 1987, 423). UE zutreffend, da die Begründung von Nebenkosten mittels Kausalität andernfalls ausfern könnte. Die wirtschaftliche Betrachtung ist daher zweckentsprechend, jedoch nicht vollständig objektivierbar. Beim Vorratsvermögen kommen vor allem die Aufwendungen für Transport, Versicherung, Verpackung, Zoll und Vermittlung in Betracht, jedoch nur insoweit, als es sich um direkt zurechenbare Aufwendungen (Einzelnkosten) handelt (s.o.; BFH v. 31.7.1967 – I 219/63, BStBl. II 1968, 22; v. 24.5.1968 – VI R 6/67, BStBl. II 1968, 574; v. 24.2.1972 – IV R 4/68, BStBl. II 1972, 422). Sie können nur aktiviert werden, wenn auch die Anschaffungs(haupt)kosten aktiviert werden können (H 6.2 „Nebenkosten“ EStH; BFH v. 19.6.1997 – IV R 16/95, BStBl. II 1997, 808). Zu Einzelfragen s. die Hinweise in Anm. 284 u. 292–303; zur Pauschalierung s.u.

**Nicht zu den Anschaffungsnebenkosten** gehören bei Vorräten insbes.:

- ▷ Kosten der Rechtsverteidigung nach erlangter Verfügungsmacht (arg.: Anschaffungsvorgang ist mit Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht abgeschlossen); ebenso Kosten für die Zwischenlagerung von Gegenständen nach erlangter Verfügungsmacht;
- ▷ Kosten für die Qualitätskontrolle, sofern die Risiken von Qualitätsmängeln auf Grund von Vereinbarungen im Kaufvertrag ausschließlich beim Käufer liegen (anders aber, wenn die Qualitätskontrolle im Wesentlichen die Funktion hat festzustellen, ob die im Kaufvertrag zugesicherten Eigenschaften des gekauften WG vorliegen; vgl. WOHLGEMUTH/RADDE in Beck-HdR, F. B 162 Anschaffungskosten, Rn. 24);
- ▷ Lagerkosten ab dem Zeitpunkt der endgültigen Einlagerung (vgl. instruktiv hierzu BFH v. 31.7.1967 – I 219/63, BStBl. II 1968, 22).

**Anschaffungskostenminderungen:** s. Anm. 289 „Preisnachlässe“.

*Keine Anschaffungskostenminderungen* sind:

- ▷ Verkaufsrabatt (bei der Bewertung von Anlagevermögen, BFH v. 15.5.1963 – I 69/62 U, BStBl. III 1963, 503);

- ▷ Genossenschaftliche Warenrückvergütung (BFH v. 14.4.1984 – IV R 112/81, BStBl. II 1984, 554: insoweit kein Preisnachlass, sondern Rückvergütung gesellschaftsrechtl. Natur an die Genossen); ähnlich für Beiträge an Erdölbevorzugungsverband (EVB-Beiträge, BFH v. 17.10.2001 – I R 32/00, BStBl. II 2002, 349).

**Zeitpunkt der Beendigung der Anschaffung:** s. Anm. 282c.

## 2. Ermittlung

973

**Progressive und retrograde Anschaffungskosten-Ermittlung bei Waren:** s. auch Anm. 110. Statt des üblichen, vom Anschaffungspreis über Anschaffungsnebenkosten und AKMinderungen zu den AK fortschreitenden Berechnungsgangs (*progressives* Verfahren) können die AK bei *Waren* auch nach der *retrograden* Methode (sog. Verkaufswertverfahren) ermittelt werden (vgl. H 6.2 „Waren“ EStH; BFH v. 29.11.1960 – I 137/59 U, BStBl. III 1961, 154; für die Teilwertermittlung im Zwangsversteigerungsverfahren BFH v. 29.11.1960 – I R 68/92, BStBl. II 1995, 336; s. auch KÖHLER, StBp. 1986, 205). Dies allerdings nur unter dem Umstand, dass sich feste Rohgewinnsätze ohne Schätzungsfehler feststellen lassen (vgl. RFH v. 10.8.1938, RStBl. 1938, 888). Zum Verkaufswertverfahren bei Zwangsversteigerungen s. KESSLER, DStR 1995, 839.

Die AK werden hierbei durch Rückrechnung vom Verkaufspreis abzgl. USt. (§ 9b Abs. 1) her ermittelt, indem ein dem Rohgewinnaufschlag entsprechender Rohgewinnabschlag gem. Preiskalkulation (Handelsspanne) sowie Erlösschmälerungen (zB beim Einkauf in Anspruch genommene Preisnachlässe) vom verminderten Netto-Verkaufspreis abgezogen werden. Hierdurch wird bei Handelsunternehmen dem Umstand Rechnung getragen, dass die Wareneinstandspreise bei der Warenaufnahme mangels entsprechender Aufzeichnungen nicht erkennbar und somit nur schwer zu ermitteln sind (vgl. auch SCHMIDT/GLANEGGER XXV. § 6 Rn. 320; daneben für die Teilwertermittlung H 6.8 „Retrograde Bewertungsmethode“ EStH; hierbei wird aber übersehen, dass gem. § 143 AO bereits entsprechende Aufzeichnungspflichten bestehen, die seitens der FinVerw. dem Stpfl. auferlegt werden). Dieses Verfahren wird von der FinVerw. nicht beanstandet. Bei unterschiedlichen Rohgewinnaufschlägen je Artikelgruppe müssen auch unterschiedliche Rohgewinnabschläge nach Gruppe gleichartiger WG zur Anwendung kommen. Die Anschaffungspreisnachlässe und die Anschaffungsnebenkosten können dabei auch durch auf den Wareneingang bezogene Prozentsätze von den retrograd ermittelten AK abgezogen bzw. ihnen hinzuaddiert werden (GROH, DB 1985, 1245; KÖHLER, StBp. 1986, 207 f.).

Bei sich im Zeitablauf verändernden Aufschlagssätzen (bei sich veränderten Markt-/Preis-/Konkurrenzverhältnissen der Regelfall) dürfen nicht die ursprünglichen zur Zeit der Anschaffung, sondern abgeleitet aus dem Stichtagsprinzip die am Bilanzstichtag für die WG-Gruppe geltenden Auf- bzw. Abschlagssätze Anwendung finden (glA GROH, DB 1985, 1246; DERZ, DB 1981, 1632).

Problematisch ist die Anwendung des Verkaufswertverfahrens bei nicht von vornherein kalkulierten Preisherabsetzungen (BFH v. 27.10.1983 – IV R 143/80, BStBl. II 1984, 35); fraglich ist hier insbes., ob ein der ursprünglich kalkulierten oder der tatsächlich am Bilanzstichtag erzielbaren Spanne entsprechender Abschlag vom Verkaufspreis erfolgen soll (für Anwendung der kalkulierten Handelsspanne: KALLWEIT, BB 1985, 370). Insbes. stellt sich dabei die Frage nach der Abgrenzung zum Prinzip der verlustfreien Bewertung. Zur Verlustberücksichtigung steht nämlich nicht die AK-Ermittlung, sondern die Teilwertabschreibung

zur Verfügung (s. zur Grundidee verlustfreier Bewertung auch KESSLER, DStR 1995, 840). Weil nachträgliche Preisherabsetzungen und Reduktionen der Handelsspanne ineinander überführbar sind, wären verdeckte Teilwertansätze bei Reduktion der Handelsspanne die Folge (so auch SCHMIDT/GLANEGGER XXV. § 6 Rn. 320). Nach den Folgerungen des BFH (v. 27.10.1983 – IV R 143/80 aaO) bedarf es hierbei einer gesonderten Berechnung, um festzustellen, inwieweit der ermäßigte Preis die AK und den Rohgewinnaufschlag deckt, falls der kalkulierte Aufschlag höher war als der Rohgewinnaufschlag. Für die Ermittlung der AK ist daher nur vom verbleibenden Aufschlag auszugehen.

Nur WG, die annähernd gleichwertig sind, dh deren Verkaufspreise nur geringfügig voneinander abweichen, können zu Bewertungsgruppen zusammengefasst werden (§ 240 Abs. 4 HGB iVm. § 256 Satz 2 HGB). Bei erheblichen Preisunterschieden der WG müssen daher für die Anwendung der retrograden AK-Ermittlung differenzierte WG-Gruppen gebildet werden, für die dann auch differenzierte Spannen-Abschläge gelten (glA LIEPELT, StBp. 1985, 38; für aufschlagdifferenzierte Bestandsaufnahme bei Mischkalkulation auch WITTORFF, StBp. 1984, 226 mit Beisp.). Zu Einzelheiten der Vorratsbewertung im Lebensmitteleinzelhandel s. auch DERZ, DB 1981, 1632.

Zum richtigen Ergebnis führt es auch, wenn Preisherabsetzungen unberücksichtigt bleiben (zB dem Aufnahmewert der ausgezeichneten Preise wieder hinzuzaddiert werden) und wenn hiervon die kalkulierte Eingangsspanne abgesetzt wird (GROH, DB 1985, 1245 [1248]).

**Einbeziehung/Pauschalierung der Anschaffungsnebenkosten:** Die Anschaffungsnebenkosten sind grds. einbeziehungspflichtig. Ausnahmsweise kann darauf aus Wesentlichkeitsgesichtspunkten verzichtet werden, dh wenn sie im Verhältnis zu den Anschaffungs(haupt)kosten als geringfügig betrachtet werden können. Ebenso kann ihre Einbeziehung entfallen, soweit ihre Ermittlung nur mit ungewöhnlich hohem Arbeitsaufwand zu bewerkstelligen ist und dies in etwa zum gleichen Ergebnis wie bei direkt zurechenbaren Kosten führen würde (ebenso KÜTING/WEBER, § 255 HGB Rn. 34; ADS VI., § 255 HGB Rn. 21; WOHLGEMUTH/RADDE in Beck-HdR, F. B 162 Rz. 93; ELLROTT/BRENDT in Beck-BilKomm. VI., § 255 Rn. 202; dies müsste wegen der allgemeinen Geltung handelsrechtl. GoB auch stl. gelten).

**Ermessen des Steuerpflichtigen:** In der Ermittlungsweise der AK der Vorräte ist der Stpfl. grundsätzlich frei, sofern das gewählte Verfahren sicherstellt, dass – unter Berücksichtigung der Wirtschaftlichkeit der Bilanzierung und Inventarerstellung – tatsächliche AK festgestellt werden und die Vorgehensweise nachprüfbar ist (ähnlich BFH v. 29.4.1965 – VI 262/64 U, BStBl. III 1965, 448). Auf die abgabenrechtl. bestehenden Aufzeichnungspflichten gem. § 143 AO sei an dieser Stelle hingewiesen.

### 974 3. ABC der Anschaffungskosten

**Abstockung:** Bei Ausscheiden eines Gesellschafters aus einer PersGes. mit Abfindung unter Buchwert sind die auf die einzelnen WG entfallenden „stillen Lasten“ entsprechend dem Teilwert gleichmäßig zu verteilen (BFH v. 12.12.1996 – IV R 77/93, BStBl. II 1996, 180). Dies führt zu einer Korrektur der ursprünglichen AK.

**Angemessenheit** s. „Unangemessenheit“.

**Anschaffungskostenminderungen** (s. Anm. 289) für den Erwerb von WG des Vorratsvermögens sind von den AK abzusetzen (§ 255 Abs. 1 Satz 3 HGB).

Sie sind nur von den AK abzusetzen, sobald sie tatsächlich eingetreten sind; s. auch „Bonus“. Zur Behandlung von erhaltenen Konventionalstrafen s. „Konventionalstrafe“.

**Anschaffungsnebenkosten:** s. Anm. 293 u. 972. Beispiele: Transportkosten, Kosten des Umladens, Kosten des Einlagerns zum Beschaffungsbereich (BFH v. 14.11.1985 – IV R 170/83, BStBl. II 1986, 60).

**Anzahlungen** auf Vorräte sind zu aktivieren, da auch die anzuschaffenden WG des Vorratsvermögens zu bilanzieren sind (§ 266 Abs. 2 B.I.4.; aber bereits ohne Rücksicht auf die Aktivierungsfähigkeit des angeschafften WG BFH v. 4.8.1976 – I R 145/74, BStBl. II 1976, 675). Die Bewertung erfolgt in Höhe des Anzahlungsbetrags als AK iSd. § 255 Abs. 1 HGB; mit den Anzahlungen geleistete USt. ist nach § 9b Abs. 1 nur insoweit zu aktivieren, als kein Vorsteuerabzug möglich ist. Soweit die Lieferung des WG durch den Lieferanten konkursbedingt ausfällt, zählen solche Aufwendungen zu den BA, da es insoweit an einer Vermögensumschichtung fehlt (glA für HK BFH v. 4.7.1990 – GrS 1/89, BStBl. II 1990, 830).

**Beginn der Anschaffung:** Erwerbsvorgang ist zeitraumbezogen (s. Anm. 274), dementsprechend beeinflusst die Abgrenzung des Beginns die Höhe der in die AK einzubeziehenden Ausgaben (WOHLGEMUTH/RADDE in Beck-HdR, F. B 162 Anschaffungskosten Rn. 20); s. auch „Lagerkosten“.

**Besichtigungskosten** sind AK, soweit der Beginn der Anschaffung eingetreten ist; s. auch BFH v. 13.3.1981 – VIII R 195/77, BStBl. II 1981, 470; s. auch „Beginn der Anschaffung“.

**Betriebsbereitschaftskosten** sind unstreitig AK; s. Anm. 282d; vgl. BFH v. 1.4.1981 – I R 27/79, BStBl. II 1981, 660; v. 13.4.1988 – I R 104/86, BStBl. II 1988, 892; s. auch „Lagerkosten“ bzw. „Qualitätskontrollkosten“.

**Bonus:** Wird er tatsächlich gewährt, führt er zu einer nachträglichen Minderung der AK für das erworbene WG (glA für Skonti BFH v. 31.7.1970 – IV R 216/67, BStBl. II 1971, 323).

**Branntweinsteuer:** AK für Monopolsprit, BFH v. 5.5.1983 – IV R 18/80, BStBl. II 1983, 559.

**Eingegangene Ware** ist gemäß dem Sollprinzip mit dem vertraglich geschuldeten Entgelt zu bewerten. AKMinderungen sind erst bei tatsächlichem Eintritt zu berücksichtigen; s. auch „Bonus“ bzw. „Skonti“.

**Ende der Anschaffung** bestimmt insoweit die zeitpunktbezogene Grenze, bis zu der angefallene Ausgaben für den Erwerb und die Erlangung der Betriebsbereitschaft eines WG als AK zu werten sind und daher aktiviert werden müssen (s. Anm. 282d; vgl. WOHLGEMUTH/RADDE aaO Rn. 22 u. 94; zur Abgrenzung bei Reisekosten BFH v. 24.2.1972 – IV R 4/68, BStBl. II 1972, 422). Hierzu zählen bei Roh-, Hilfs-, Betriebsstoffen und Waren Lagerkosten. Wird der Gegenstand direkt in die verarbeitende Kostenstelle geliefert, endet der Beschaffungsvorgang mit der Anlieferung; s. für HK BFH v. 29.3.1976 – III R 171/72, BStBl. II 1976, 409 betr. Lieferung von Fertigerzeugnissen in eine Verkaufsfiliale; s. auch „Lagerkosten“ bzw. „Prozesskosten“.

**Fiktive Anschaffungskosten:** Im Regelfall sind Beschaffungsvorgänge mit Ausgaben verbunden, die den Betrag der AK festlegen. Dies ist insbes. aber bei bestimmten Verträgen nicht immer der Fall, wenn dabei keine Ausgaben anfallen, weil die Vertragsparteien gegenseitige Ansprüche aufrechnen (§ 387 BGB) bzw. WG tauschen. In diesem Fall bilden fiktive AK den maßgeblichen Bewer-

tungsmaßstab. Im Fall der Aufgabe von Forderungen und deren Verrechnung mit Ansprüchen auf Kaufpreiszahlung für erworbene WG (Kompensationsgeschäft) bestimmen sich die AK nach dem Zeitwert der Gegenleistung (s. ähnlich BFH v. 9.11.2000 – IV R 45/99, BStBl. II 2001, 190); s. auch „Tausch“ bzw. „Unentgeltlicher Erwerb“; s. aber Anm. 303.

**Finanzierungskosten** gehören grds. nicht zu den AK (s. Anm. 299), sondern zu den sofort abziehbaren Geldbeschaffungskosten (s. Anm. 299 mwN; BFH v. 13.10.1983 – IV R 160/78, BStBl. II 1984, 101).

**Fremdwährung:** s. Anm. 10 „Umrechnungskurse“. Evtl. beim Umtausch in fremde Währung anfallende Bankgebühren stellen Anschaffungsnebenkosten dar.

**Gemeinkosten** gehören nicht zu den AK (BFH v. 13.4.1988 – I R 104/86, BStBl. II 1988, 892).

**Grundstück:** Säumniszuschläge zur GrESt. rechnen zu den AK des Grundstücks (BFH v. 14.1.1992 – IX R 226/87, BStBl. II 1992, 464). Aussetzungszinsen für die GrESt. stellen hingegen keine AK für das erworbene WG dar (BFH v. 25.7.1995 – IX R 38/93, BStBl. II 1995, 853); s. ferner „Vermittlungsprovision“.

**Kalkulatorische Kosten** sind keine ausgabewirksamen Aufwendungen iSd § 255 Abs. 1 HGB und führen daher nicht zu AK (glA für HK BFH v. 30.6.1955 – IV 695/54 U, BStBl. III 1955, 238); Beispiele: kalkulatorische Zinsen für Eigenkapital (s. Anm. 299), Wert der eigenen Arbeitsleistung nach einem fiktiven Unternehmerlohn (BFH v. 10.5.1995 – IX R 73/91, BStBl. II 1995, 713); s. aber „Tätigkeitsvergütung“.

**Konventionalstrafe** als Folge der Vertragsverletzung (zB Lieferverzug) führt nur dann zu Anschaffungskostenminderungen, wenn aufgrund der Vertragsverletzung beim Erwerber keine Ergebnisbelastungen eingetreten sind; übersteigt die Vertragsstrafe die entstandenen Aufwendungen oder Ertragseinbußen, ist sie insoweit als AKMinderung zu behandeln, da sich die erbrachte Gegenleistung entsprechend reduziert hat (vgl. WOHLGEMUTH/RADDE aaO Rn. 87; aA KÜTING/WEBER IV., § 255 HGB Rn. 123: sofort erfolgswirksame Erfassung).

**Lagerkosten** sind bei Gegenständen des Vorratsvermögens ab dem Zeitpunkt der Aufnahme in das Materiallager nicht zu den AK für die erworbenen WG zu rechnen, da der Anschaffungsvorgang insoweit abgeschlossen ist (vgl. ähnlich ELLROTT/BRENDT in Beck-BilKomm. VI., § 255 HGB Rn. 201; Anm. 295; s. auch „Ende der Anschaffung“). Ausnahme: es handelt sich um Kosten für die Zwischenlagerung von Gegenständen (BFH v. 31.7.1967 – I 219/63, BStBl. II 1968, 22). Nicht einbeziehungsfähig sind auch gegebenenfalls anfallende Kosten der späteren Verbringung von einem Rohstofflager in ein Produktionslager.

**Lieferbereitschaft:** Zahlungen hierfür gehören zu den AK (BFH v. 13.4.1988 – I R 104/86, BStBl. II 1988, 892); s. Anm. 293.

**Meistgebot:** s. „Zwangsversteigerung“.

**Mitgliedsbeiträge** zum Erdölbevorratungsverband sind keine AK für die erworbenen Erdölzeugnisse, da sie wirtschaftlich nicht dem (einzelnen) Anschaffungsvorgang zugeordnet werden können; s. auch „Gemeinkosten“.

**Negative Anschaffungskosten** sind in der StBil. nicht darstellbar (BFH v. 12.4.1999 – IX B 25/99, BStBl. II 1999, 647).

**Optionen** sind abzugrenzen vom Optionsgeschäft. Hierbei handelt es sich begrifflich um ein selbständiges Recht, das zum Erwerb eines WG berechtigt (vgl.

auch IdW BFA 2/1995, Tz. A). Diese stellen nichtabnutzbare WG des Umlaufvermögens dar, was aber die Möglichkeit einer Teilwertabschreibung bei dauerhafter Wertminderung nicht ausschließt. Sofern dieses Recht ausgeübt wird, stellen gezahlte Optionsprämien Anschaffungs(neben)kosten für das im Zuge dessen erworbene WG dar. Folglich ist eine Aktivierung zwingend (vgl. auch FG Ba.-Württ. v. 30.6.1993, EFG 1994, 197, rkr.; ADS VI., § 255 HGB Rn. 74 f. mwN; aA DREISSIG, BB 1989, 1515 f.: für eine erfolgswirksame Behandlung).

**Preisnachlass:** s. „Bonus“.

**Prozesskosten** teilen als Folgekosten das rechtl. Schicksal der Aufwendungen, um die gestritten wird (BFH v. 1.12.1987 – IX R 134/83, BStBl. II 1988, 431). Sind diese als AK zu behandeln, so gilt dies ebenfalls für diese Kosten.

**Qualitätskontrollkosten:** Sofern sie dazu dienen, die vertraglich zugesicherten Eigenschaften des beschafften WG zu überprüfen, ist der Anschaffungsvorgang noch nicht abgeschlossen und hierfür anfallende Aufwendungen, sofern einzeln zurechenbar, sind AK für die erworbenen WG; andernfalls liegen abziehbare BA ohne Bezug zum Anschaffungsgeschäft vor; s. auch „Ende der Anschaffung“.

**Räumungskosten** sind AK für ein erworbenes Grundstück zum Zweck der Bebauung, wenn es sich um Aufwendungen handelt, die mit Blick auf eine vorzeitige Nutzung durch den Erwerber getätigt werden (BFH v. 18.5.2004 – IX R 57/01, BStBl. II 2004, 872; aA FG Köln v. 20.9.2001, EFG 2002, 8, aufgeh. durch BFH v. 18.5.2004 – IX R 57/01, BStBl. II 2004, 872; s. auch HOLLATZ, NWB F. 3, 13071).

**Ratenkauf:** Die AK ermitteln sich beim Ratenkauf durch die Ermittlung des Barwerts der Ratenzahlungen. Ändert sich der Barwert infolge einer vertraglich vereinbarten Wertsicherungsklausel, führt dies nicht zu einer nachträglichen Erhöhung der AK; die höheren Aufwendungen sind BA (BFH v. 16.1.1979 – VIII R 38/76, BStBl. II 1979, 334).

**Reisekosten** zur Besichtigung eines später erworbenen WG sind Teil der AK, sofern diese einzelnen Erwerbsvorgängen zurechenbar sind (stRspr.; BFH v. 24.2.1972 – IV R 4/68, BStBl. II 1972, 422; v. 10.3.1981 – VIII R 195/77, BStBl. II 1981, 470).

**Rücklage für Ersatzbeschaffung:** s. § 6b Anm. 80 u. § 5 Anm. 572 ff.

**Schulden:** Übernommene Schulden rechnen zu den AK des hierfür erworbenen WG (H 6.2 „Schuldübernahme“ EStH; BFH v. 31.5.1972 – I R 49/69, BStBl. II 1972, 696; v. 2.10.1984 – VIII R 36/83, BStBl. II 1985, 320).

**Skonto:** s. „Bonus“ bzw. „Anschaffungskostenminderungen“.

**Stundung:** Ist der Kaufpreis zinslos gestundet, sind die AK als Barwert des Kaufpreises im Zeitpunkt der Anschaffung abzuzinsen; dabei ist idR ein Zinsfuß von 5,5 vH anzuwenden, BFH v. 29.10.1974 – VIII R 131/70, BStBl. II 1975, 173 (s. auch R 6.2 EStR: *Ansatz nach den versicherungsmathematischen Grundsätzen*).

**Tätigkeitsvergütungen** können, soweit einem Anschaffungsvorgang einzeln zurechenbar, zu AK führen (glA für HK BFH v. 8.2.1996 – III R 35/93, BStBl. II 1996, 427).

**Tausch:** Stl. wird dieser ebenso wie der tauschähnliche Vorgang als dem Kauf gleichgestellt behandelt. Hierbei bemessen sich die AK der erworbenen WG grds. nach dem gemeinen Wert der hingegebenen Gegenstände (Abs. 6). Zum Tausch bei verzögerter Gegenleistung vgl. BFH v. 14.12.1982 – VIII R 53/81,

BSStBl. II 1983, 303: Gewinnrealisierung mit der wirtschaftlichen Vertragserfüllung durch den Veräußerer.

**Tauschähnlicher Vorgang:** s. „Tausch“.

**Transportversicherung:** Aufwendungen hierfür sind keine AK für erworbene WG des Vorratsvermögens; s. „Versicherungsvertrag“.

**Umsatzprämie:** s. „Bonus“.

**Unangemessenheit** der AK führt nicht zu Herabsetzung auf den angemessenen Kaufpreis eines WG (BFH v. 8.10.1987 – IV R 5/85, BSStBl. II 1987, 853); der Anschaffungsvorgang ist grds. ein erfolgsneutraler Vorgang. Das Abzugsverbot nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 greift nur, wenn und soweit Ausgaben erfolgswirksam behandelt werden. Es kann uU eine niedrigere Bewertung mit dem Teilwert geboten sein (vgl. handelsrechtl. IDW, WP HdB 2006, E Rn. 263).

**Verbrauchssteuern:** s. § 5 Anm. 1978–1990.

**Verdeckte Einlage:** Verbilligte Warenverkäufe an eine KapGes. durch ihren Gesellschafter führen zu AK in Höhe des Teilwerts gem. Abs. 1 Nr. 5.

**Vermittlungsprovision:** Wird sie bei Anschaffung eines WG gezahlt, so gehört sie zu den Anschaffungsnebenkosten. Bei nachträglicher Erstattung und Nachlassen mindern diese ebenso wie sonstige AKMinderungen die AK (stRspr.: BFH v. 22.4.1988 – III R 54/83, BSStBl. II 1988, 901; v. 26.2.2002 – IX R 20/98, BSStBl. II 2002, 796).

**Versicherungsvertrag:** Aufwendungen für den Abschluss dürfen nach § 248 Abs. 3 HGB nicht aktiviert werden. Es liegen sofort abziehbare BA vor. Beispiel: Kosten für Transportversicherung.

**Vorauszahlungen:** s. „Anzahlungen“.

**Vorsteuer:** Abziehbare Vorsteuer gehört gem. § 9b Abs. 1 Satz 1 nicht zu den AK, soweit ein Vorsteuerabzug nach § 15 UStG möglich ist; andernfalls zählen sie zu den AK; s. Anm. 285.

**Währung:** s. „Fremdwährung“.

**Warenkreditversicherung:** s. „Versicherungsvertrag“.

**Warenrückvergütungen** sind keine Anschaffungspreisminderungen (im Fall einer Genossenschaft s. BFH v. 12.4.1984 – IV R 112/81, BSStBl. II 1984, 554: insoweit kein Preisnachlass, sondern Rückvergütung gesellschaftsrechtl. Natur an die Genossen).

**Wirtschaftliche Verfügungsmacht** ist gleichzeitig der Zeitpunkt der Anschaffung. Vgl. nachstehend „Zeitpunkt der Anschaffung“.

**Zeitpunkt der Anschaffung** ist bedeutsam für die Anwendung der AfA-Vorschriften nach § 7 Abs. 4, 5. Er hängt unweigerlich mit dem Begriff „wirtschaftliche Verfügungsmacht“ zusammen. Nach R 7.4 Abs. 1 EStR ist die AfA vorzunehmen, sobald ein WG angeschafft ist. Dies ist der Zeitpunkt der Lieferung, ab welchem sich der Umsatzakt vollzogen hat und sich die Pflichten des Verkäufers auf Gewährleistungsmängel beschränken. Nach BFH v. 28.4.1977 – IV R 136/75 (BSStBl. II 1977, 553) kann dies dann angenommen, wenn Eigenbesitz, Gefahr, Nutzungen und Lasten auf den Erwerber übergehen. Dieser Zeitpunkt ist aber irrelevant für die Beurteilung, ob danach anfallende Kosten als AK zu behandeln sind; s. auch „Ende der Anschaffung“.

**Zölle:** s. § 5 Anm. 1978–1990.

**Zuschuss:** s. § 5 Anm. 1600–1630.

**Zwangsversteigerung:** s. BFH v. 11.11.1987 – I R 7/84, BSStBl. II 1988, 424.

### III. Herstellungskostenbegriff und -ermittlung

**Schrifttum:** OESTREICHER in Beck-HdR, F. B 163 Herstellungskosten mwN; WOHLGEMUTH in HdJ, Abt. I/10, Herstellungskosten in der Handels- und Steuerbilanz; IDW HFA 5/91, WPg. 1992, 94.

#### 1. Begriffsdefinition

975

HK kommen als Bewertungsmaßstab für Vorräte idR nur bei fertigen und unfertigen Erzeugnissen in Betracht. Im Unterschied zu den AK findet dieser Begriff immer dann Anwendung, wenn ein WG vom zu bilanzierenden Unternehmen selbst hergestellt wird (hM; KÜTING/WEBER IV., § 255 HGB Rn. 131). Möglich sind HK jedoch auch bei Rohstoffen, wenn hierauf Aufwendungen gemacht wurden, die zu einer Wertsteigerung des Rohmaterials führen (zB Beseitigung des Deckmaterials von in absehbarer Zeit abzubauenen Mineralien, FG Nürnberg. v. 22.11.1974, EFG 1975, 153, rkr.), oder als Gewinnungskosten in der gewerblichen Urproduktion. Allgemeine Erläuterungen zu Begriff und Ermittlung der Herstellungskosten s. Anm. 454–469. Der Begriff ist zweideutig; gemeint sind nur die tatsächlichen Aufwendungen. Kalkulatorische Kosten bleiben somit außen vor (vgl. KÜTING/WEBER IV., § 255 HGB Rn. 154).

**Bestandteile der Herstellungskosten und Maßgeblichkeit:** s. Anm. 463 u. 967.

#### Abgrenzung Einzelkosten/Gemeinkosten bzw. variable Kosten/fixe Kosten:

► „*Einzelkosten* sind Kosten, die einem bestimmten Kostenträger (Leistungseinheit) unmittelbar zuzurechnen sind“ (BMF v. 11.11.1974, BStBl. I 1974, 994). Ähnlich BFH v. 31.7.1967 – I 219/63, BStBl. II 1968, 22: „Einzelkosten sind die Kosten, deren Maßeinheiten (Zeit, Menge) für das einzelne Erzeugnis direkt bewertet werden können.“

► „*Gemeinkosten* sind Kosten, die für eine Mehrzahl von Kostenträgern entstehen, aber den einzelnen Kostenträgern nicht unmittelbar zugerechnet werden können. Sie werden den Kostenträgern als Stellingemeinkosten oder Gruppen-gemeinkosten belastet.“ (BFH v. 31.7.1967 – I 219/63 aaO: „Gemeinkosten sind die Kosten, deren Maßeinheiten nur indirekt, auf Grund einer Annahme, bewertet werden können.“). Die in § 255 Abs. 2 Satz 3–5, Abs. 3 Satz 2 HGB gewährten Einbeziehungswahlrechte für bestimmte Gemeinkosten können aus kostenrechnerischer Sicht sowohl variable Kosten (als unechte Gemeinkosten) als auch fixe Kosten (als echte Gemeinkosten) sein (s.u. fixe Kosten).

► *Variable Kosten* sind solche, die in Abhängigkeit von der Produktionsleistung anfallen (vgl. OESTREICHER in Beck-HdR, F. B 163 Rn. 40);

► *Fixe Kosten* sind Kosten, die betragsmäßig unabhängig von der individuellen Produktionsleistung anfallen (vgl. OESTREICHER in Beck-HdR aaO);

Die o.g. Differenzierung bildet die Vorstufe für die Ermittlung der stl. HK und ist insbes. im Hinblick auf die HK-Ermittlung bei unterschiedlichen Kostenrechnungssystemen sinnvoll.

Allgemein zu den modernen Kostenrechnungssystemen s. KÜTING/LORSON, DStR 1993, 845; zur Ermittlung bilanzieller HK bei Prozesskostenrechnung vgl. KIRSCH, WPg. 1999, 281. Zur Herleitung der HK bei unterschiedlichen Kostenrechnungssystemen vgl. WOHLGEMUTH in HdJ, Abt. I/10 Rn. 116 ff. Vgl. Anm. 467.

Für die stl. HK-Ermittlung sind Einzel-/Gemeinkosten der Ausgangspunkt. Daher werden bei Kostenrechnungssystemen wie der Grenzplankostenrechnung bzw. Teilkostenrechnung die zwangsläufig nicht berücksichtigten Gemeinkosten

stl. mit einzubeziehen sein. Daneben werden einzelnen Kostenarten (Gemeinkosten) darauf hin untersucht werden müssen, ob diese auch angemessen sind. ZB sind daher fixe Kosten, die nicht auf die genutzte Kapazität entfallen, nicht in die Wertermittlung mit einzubeziehen (vgl. auch IDW HFA 5/1991, WPg. 1992, 94); s. Anm. 984. Aus stl. Sicht ebenso relevant ist die Abgrenzung der Betriebsbereiche. Beispiel: Kosten des Vertriebs, wenngleich einzelnen Produkten direkt zurechenbar, sind aufgrund des handelsrechtl. Einbeziehungsverbots nicht in die stl. HK einzubeziehen. Zu beachten ist ferner das für Forschung und Entwicklung zu beachtende Aktivierungsverbot nach § 5 Abs. 2; s. auch Anm. 1000 „Forschung“, „Entwicklung“.

*Einzelfragen* betr. HK s. Anm. 1000.

**Zeitraum der Herstellung:** Eine Aktivierung von Aufwendungen kommt nur für solche in Betracht, die während des Zeitraums der Herstellung, dh. von Beginn bis zum Ende der Herstellung, anfallen (§ 255 Abs. 2 Satz 5 HGB); s. Anm. 276.

► *Beginn der Herstellung:* s. hierzu BFH v. 20.2.1975 – IV R 79/74, BStBl. II 1975, 510; GLANEGGER, DB 1987, 2116. Die Rspr. des BFH zum Beginn des Herstellungszeitraums ist nicht durchweg einheitlich (vgl. auch OESTREICHER aaO Rn. 42 mwN). Nach jüngerer Ansicht muss für die Annahme des Herstellungsbeginns ein unmittelbarer sachlicher Zusammenhang einer Maßnahme zu einem Objekt der Herstellung gegeben sein (s. für Abraumvorrat bei der Mineralgewinnung BFH v. 23.11.1978 – IV R 20/75, BStBl. II 1979, 143).

► *Ende der Herstellung:* Das Ende der Herstellung von Vorräten ist stl. streitig, da die Herstellung entweder mit der körperlichen Entstehung des WG oder erst mit seiner Auslieferbarkeit und Verkaufbarkeit beendet ist (vgl. zB PEINER, BB 1976, 834 mwN; ebenso ELLROTT/BRENDT in Beck-BilKomm. VI., § 255 HGB Rn. 420). Nach stRspr. (BFH v. 20.2.1975 – IV R 241/69, BStBl. II 1975, 412; v. 11.3.1975 – VIII R 23/70, BStBl. II 1975, 659; v. 21.7.1989 – III R 89/85, BStBl. II 1989, 906; FG Hamb. v. 25.10.1993, EFG 1994, 288) ist ein WG hergestellt, sobald es seiner Zweckbestimmung entsprechend genutzt werden kann. Dementsprechend sind danach anfallende Aufwendungen keine HK mehr; s. auch Anm. 1000 „Ende der Herstellung“, „Lagerkosten“.

Danach anfallende Kosten dürfen nicht mehr aktiviert werden, da diese ihrer Art nach zu den Vertriebskosten, für die ein Aktivierungsverbot besteht (s.o.; § 255 Abs. 2 Satz 6 HGB), zählen. Ausgenommen hiervon sind die nachträglichen HK (vgl. KÜTING/WEBER IV., § 255 HGB Rn. 262; ähnlich BFH v. 17.10.2001 – I R 32/00, BStBl. II 2002, 349). Solche nachträgliche HK sind dann beendet, wenn die sachlich zusammenhängenden Maßnahmen abgeschlossen sind; s. dazu Anm. 1000 „Abfüllkosten“, „Beförderung“ (auf Auslieferungslager), „Beginn der Herstellung“, „Ende der Herstellung“, „Verbrauchssteuern“, „Verpackungskosten“.

## 976 2. Progressive und retrograde Ermittlung der Herstellungskosten

**Ermittlung:** s. Anm. 110f. Die HK der fertigen und unfertigen Erzeugnisse können sowohl progressiv als auch retrograd ermittelt werden. Bei der progressiven Methode werden die HK ausgehend von den bei der Leistungserstellung angefallenen Kosten berechnet, während diese bei der retrograden Methoden durch Rückrechnung vom voraussichtlichen Verkaufspreis berechnet werden.

Einschränkend kommt hinzu, dass bei der Ermittlung der HK nach der progressiven Methode nur solche Aufwendungen einbezogen werden, die zu Ausgaben

führen oder geführt haben und im Rahmen der GuV als Aufwand erfasst werden. Sofern auch solche Kostenbestandteile aufgrund des jeweiligen Kostenrechnungssystems miteinbezogen wurden, die per definitionem nicht mit den Zielen der Finanzbuchführung vereinbar sind, sind Korrekturen bei der Ableitung der HK aus den Kostenrechnungswerten vorzunehmen (vgl. auch KÜTING/WEBER IV., § 255 HGB Rn. 149). Dies kann aber nur bei einer progressiven Ermittlung der HK der Fall sein.

**Ermessen des Steuerpflichtigen:** Auch bei der HKErmittlung der Vorräte ist der Stpfl. in seiner Wahl grundsätzlich frei (vgl. auch LBP/HOFFMANN, § 6 Rn. 323). Ausgeschlossen ist dies bei Erzeugnissen der gewerblichen Urproduktion, für die allein die progressive Methode in Frage kommt (BFH v. 29.4.1970 – III 217/63, BStBl. II 1970, 614).

### 3. Materialeinzelkosten

977

**Begriff:** s. auch Anm. 463. Materialeinzelkosten umfassen den bewerteten Güterverbrauch an Roh- und Hilfsstoffen sowie selbsterstellten oder hinzugekauften (Einbau-)Fertigteilen innerhalb eines Wj. Zu den Materialeinzelkosten von Vorräten gehören neben den in Anm. 463 dargelegten Kosten auch Kosten der Lohnveredelung und wiederverwendete Abfälle sowie unter bestimmten Voraussetzungen auch Verpackungsmaterial (s. Anm. 1000). Auch Werkleistungen, die von Dritten für die Herstellung eines Produkts bezogen werden, gehören zu den Materialkosten (vgl. Anm. 463). Voraussetzung hierfür ist, dass diese als Einzelkosten qualifiziert werden können.

► *Hilfsstoffe* sind Gegenstände, die bei der Herstellung oder Verarbeitung eines WG unmittelbar verwendet und verbraucht werden, ohne wesentliche Bestandteile des WG (zB Nägel, Schrauben, Beizen, Lacke und Farben bei der Möbelerstellung; Farb- und Konservierungsstoffe bei Nahrungs- und Genussmitteln) zu werden (s. Anm. 463 u. 965). Ihrem Wesen nach handelt es sich um Einzelkosten, die sich aber häufig nur schwer einer Ausbringungsmenge zuordnen lassen und daher auch als unechte Gemeinkosten behandelt werden; s.u. „Ermessen“.

► *Betriebsstoffe* sind von den Hilfsstoffen abzugrenzen, da sie nicht unmittelbar verwendet werden, sondern zur Aufrechterhaltung der Fertigung anfallen (s. Anm. 463 u. 965). IdR können sie nicht einer einzelnen Ausbringungsmenge zugerechnet werden. Es liegen daher keine einbeziehungspflichtigen HKBestandteile vor.

► *Materialschwund* – durch Gewichtsverlust, Abfälle, Bruch, Ausschuss und dgl. – führt insoweit zu HK, als er infolge des Herstellungsvorgangs auftritt (glA RFH v. 1.3.1939, StuW 1939 Nr. 293 betr. Umfüllen von Öl in einem Handelsbetrieb, aber auch mit Geltung für HK; BREZING, FR 1975, 483; OFFERHAUS, StBp. 1965, 126). Sofort abziehbar sind aber uE *Materialverluste*, dh. diejenigen Aufwendungen, die zwar anlässlich des Herstellungsvorgangs angefallen sind, aber nicht mit der Fertigung unmittelbar zusammenhängen, deren Ursachen somit außerhalb des Herstellungsvorgangs liegen: zB bei Diebstahl, Unterschlagung, Zerstörung außerhalb des Herstellungsvorgangs (glA KÜTING/WEBER IV., § 255 HGB Rn. 180; ADS VI., § 255 HGB Rn. 144; FROTSCHER/HERRMANN, § 6 Rn. 211).

**Bewertung:** Grundsätzlich ist der Güterverbrauch mit den historischen AHK einschl. Anschaffungsnebenkosten und abzgl. AKMinderungen zu bewerten. Sofern abgewertete Materialien verbraucht werden, sind die niedrigeren Buch-

werte anzusetzen (BFH v. 11.10.1960 – I 175/60 U, BStBl. III 1960, 492; v. 29.9.1966 – IV 166/62, BStBl. III 1967, 3). Ist aber der Grund für eine Abwertung zwischenzeitlich entfallen, ist stl. vorrangig zuzuschreiben und der Materialverbrauch mit dem zugeschriebenen Wert in die HK einzurechnen (vgl. hinsichtlich der geänderten Rechtslage bei Zuschreibungen insoweit Anm. 970). Dies gilt allerdings nur, wenn die Herstellung zum Bilanzstichtag begonnen wurde oder am Bilanzstichtag noch nicht beendet ist. Außerhalb dieser Grenzen wirken sich Zuschreibungen daher nicht auf die HKBewertung aus (vgl. hierzu auch OESTREICHER in Beck-HdR, F. B 163, Rn. 61 f.).

► *Eigenes Material* ist bei der Ermittlung der HK der Erzeugnisse grundsätzlich mit dem *Buchwert* zu bewerten; Grundsätzliches über Bewertung von Holz, das im eigenen Wald gewonnen wurde, s. Anm. 739, 740.

► *Unentgeltlich von Dritten zur Verfügung gestelltes Material*: Bei *privat* veranlasster Zuwendung bildet die betriebliche Verwendung eine Einlage, die mit dem Teilwert zu bewerten ist (Abs. 1 Nr. 5). Bei *betrieblich* veranlasster Zuwendung bildet der gemeine Wert des WG eine BE und fiktive AK (Abs. 4). Das eingelegte oder betrieblich unentgeltlich erworbene Material geht mit dem Buchwert (also ggf. unter Berücksichtigung zwischenzeitlicher AfA und Teilwertabschreibungen) in die HK ein. – Ein *zweckbestimmter Zuschuss* kann von den HK abgesetzt werden, s. § 5 Anm. 1620, 1622; s. auch „Zuschuss“.

**Ermmessen:** Dem Stpfl. steht es uE frei, ob Hilfsstoffe, die idR wert- und mengenmäßig von untergeordneter Bedeutung sind, unmittelbar als Einzelkosten zugerechnet werden oder als unechte Gemeinkosten behandelt werden.

Bei der Bewertung des Materialverbrauchs in den HK steht es uE dem Stpfl. frei, nach den gleichen Grundsätzen wie bei der Ermittlung des Materialverbrauchs in der Bestandsbewertung oder aber nach anderen, zulässigen Bewertungsmethoden zu verfahren (OESTREICHER in Beck-HdR aaO Rn. 57 f.; ADS VI., § 255 HGB Rn. 146; aA für stl. Zwecke BLÜMICH/EHMCKE, § 6 Rn. 464). Dies muss allein schon wegen des Einzelbewertungsgrundsatzes (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB) gelten. Bei einer unterschiedlichen Bewertung kann somit Aufwand stl. vorverlagert werden, wenn der Materialverbrauch in den Stoffbeständen niedriger angesetzt wird als der Materialverbrauch in der GuV (vgl. mit Beispiel OESTREICHER in Beck-HdR aaO Rn. 57 f.). Schranken ergeben sich dabei nur aufgrund des Realisationsprinzips.

#### 978 4. Fertigungseinzelkosten

**Begriff:** s. auch Anm. 463a. Die Begriffe der Fertigung und der Fertigungskosten sind gesetzlich nicht definiert. UE können diese zeitlich und sachlich abgegrenzt werden.

► *Zeitlich* betrachtet umfassen diese nur solche Kosten, die zwischen dem Beginn und dem Ende der Herstellung eines WG anfallen. Somit scheidet Vertriebskosten aus (s. auch Anm. 976).

► *Sachlich* betrachtet sind dies alle Kosten, die keine Materialkosten, kein Werteverzehr des Anlagevermögens, keine Sonderkosten der Fertigung, keine Kosten der Allgemeinen Verwaltung sind (ebenso OESTREICHER in Beck-HdR, F. B 163, Rn. 64). Positiv betrachtet gehören hierzu insbes. die Fertigungslöhne (BMF v. 11.11.1974, BStBl. I 1974, 1000), ferner sonstige, unmittelbar durch den Einsatz fremder Arbeitskräfte für den Herstellungsvorgang anfallende Aufwendungen, soweit sie sich auf die einzelnen Erzeugnisse aufteilen lassen (s. auch WP-Hdb. 2006, Band I, E Rn. 276).

**Fertigungslöhne** „sind alle Brutto-Löhne und -Gehälter der für die Fertigung eingesetzten Arbeitskräfte einschließlich Sonderzulagen, Leistungs- und Abschlussprämien“ (BMF v. 11.11.1974 aaO) sowie sonstiger Lohnnebenkosten (somit auch gesetzlicher Sozialversicherungsanteile des ArbG trotz Gemeinkostencharakters).

*Einzelfragen* s. Anm. 1000 „Arbeitsleistung, eigene“, „Lohnkosten“, „Gewinnbeteiligung“, „Reisekosten“, „Soziale Aufwendungen“.

*Sondereinzelkosten* der Fertigung s. Anm. 987.

## 5. Gemeinkosten

**Schrifttum:** KÜTING, Aktuelle Probleme bei der Ermittlung der handelsrechtlichen Herstellungskosten, BB 1989, 587 ff.; s. auch Anm. 463b ff.

### a) Arten von Gemeinkosten

979

Gemeinkosten (Begriff s. Anm. 976; Einzelfragen s. Anm. 1000) gehören insoweit zu den HK, als es sich um Materialgemeinkosten oder Fertigungsgemeinkosten handelt. Daneben gehört auch der Werteverzehr des Anlagevermögens zu den stl. HK (vgl. Anm. 984). Zu den Fertigungsgemeinkosten s. Anm. 983, zu Verwaltungsgemeinkosten s. Anm. 1000 „Verwaltungskosten“.

### b) Abgrenzung

980

Aus stl. Sicht muss zwecks Einbezug von Gemeinkosten als HKBestandteile grundsätzlich geprüft werden, ob

- der Werteverzehr angemessen ist und
- der Werteverzehr durch die Fertigung veranlasst ist.

Vgl. insoweit Anm. 463c und R. 6.3 Abs. 2 EStR (ebenso aus handelsrechtl. Sicht KÜTING, BB 1989, 590). Allerdings ist nicht zwingend notwendig, dass die bis zum Bilanzstichtag angefallenen Aufwendungen bereits zur Entstehung eines als Einzelheit greifbaren WG geführt haben (vgl. R 6.3 Abs. 7 EStR). Die Abgrenzung zwischen Einzel- und Gemeinkosten ist für stl. Zwecke bedeutungslos, sofern man der Auffassung des BFH und der FinVerw. folgt, dass diese Gemeinkosten einbeziehungspflichtig sind (s. Anm. 461).

**Angemessenheit/Notwendigkeit der Gemeinkosten:** s. Anm. 463c.

**Veranlassung durch die Herstellung/Abgrenzung von sonstigen Aufwendungen:** s. Anm. 463c.

### c) Materialgemeinkosten

981

Materialgemeinkosten „sind die Kosten (ohne abziehbare Vorsteuer), die mit der Lagerung und Wartung des Materials in Zusammenhang stehen“ (BMF v. 11.11.1974, BStBl. I 1974, 1000). Beispiele: Kosten der Einkaufsabteilung, Warenannahme, Material- und Rechnungsprüfung, Lagerung und Materialverwaltung (ELLROTT/BRENDT in Beck-BilKomm. VI., § 255 Rn. 422; ähnlich ADS VI., § 255 HGB Rn. 174) einschl. zB Versicherungen und Bewachung der Materialien (vgl. auch R 6.3 Abs. 2 EStR). Die Materialgemeinkosten werden oft unter den Fertigungsgemeinkosten erfasst. Die Materialgemeinkosten werden dabei durch einen prozentualen Zuschlag auf das Fertigungsmaterial, ggf. auch in Form unterschiedlicher Zuschläge auf einzelne Stoffgruppen, verrechnet (vgl. ELLROTT/BRENDT in Beck-BilKomm. VI., § 255 HGB Rn. 422); s. auch Anm. 461 (Problematik des Einbezugs in die HK) u. 463d.

982 **d) Fertigungsgemeinkosten**

Fertigungsgemeinkosten „sind die im Fertigungsbereich anfallenden Gemeinkosten“ (BMF v. 11.11.1974, BStBl. I 1974, 1000). Nach BFH v. 21.1.1971 – IV R 51/69 (BStBl. II 1971, 304) gehört hierzu „alles, was dazu verwendet wird, um die Halb- oder Fertigware herzustellen, dh. alles, was hierbei in vollem Umfange in dem Herstellungsprozess aufgeht“. Da diese Umschreibung sehr weit gefasst ist, passt sie aber auch auf die anderen Bestandteile der HK wie zB die Verwaltungs- und Dispositionskosten. Vgl. dagegen ADS VI., § 255 HGB Rn. 174 (ebenso ELLROTT/BRENDT in Beck-BilKomm. VI., § 255 HGB Rn. 423): „Fertigungsgemeinkosten sind alle für die Leistung anfallenden Kosten, die nicht unmittelbar als Materialkosten und Fertigungslöhne oder als Sonderkosten verrechnet werden können und auch nicht zu den Verwaltungs- und Vertriebskosten gehören.“. Als Beispiele werden dort genannt „Energiekosten, Hilfs- und Betriebsstoffe, Sachversicherungen für Anlagen der Fertigung, Instandhaltungsaufwendungen der Anlagen der Fertigung, Werkstattverwaltung, Lohnbüro, Arbeitsvorbereitung, Fertigungskontrolle und Grundsteuer.“; s. auch BFH v. 26.1.1960 – I D 1/58 S, BStBl. III 1960, 191. Weitere Beispiele: Löhne für Reinigung der Anlagen, Prüfung der Erzeugnisse, Wach- und Sicherheitsdienst, Abfallbeseitigung, Unfallverhütung, Unfallschutz; s. auch R 6.3 Abs. 2 EStR; Anm. 1000, daneben auch Anm. 461 (Problematik des Einbezugs in die HK) u. 463c.

**Einzelfragen** s. auch Anm. 1000.

► *Sondergemeinkosten der Fertigung* sind als Fertigungsgemeinkosten zu behandeln (so die handelsrechtl. Auffassung, vgl. ua. OESTREICHER in Beck-HdR, F. B 163, Rn. 71). Allerdings ist die Abgrenzung zwischen Einzel- und Gemeinkosten ohne stl. Relevanz; s. hierzu Anm. 980.

► *Verpackungskosten als Fertigungsgemeinkosten*: in stl. Sicht ist zwischen Innen- und Außenverpackung zu unterscheiden; die Aufwendungen für die Außenverpackung rechnen grds. nicht zu den HK; dies gilt nicht, wenn und soweit die Warenumschließung auf Grund der Eigenart des Produkts erforderlich ist, um es absatzfähig zu machen (vgl. BFH v. 3.3.1978 – III R 30/76, BStBl. II 1978, 412; v. 2.2.1990 – III R 126/85, BStBl. II 1990, 593).

983 **e) Werteverzehr des Anlagevermögens als Herstellungskosten**

**Schrifttum**: OESTREICHER in Beck-HdR, Herstellungskosten, F. B 163 Rn. 118 ff.; BEISER, Die Angemessenheit der Material- und Fertigungsgemeinkosten im Rahmen der Herstellungskosten, DB 2003, 2557 ff.; s. auch Anm. 463 f.

Begrifflich sind hierunter die Abschreibungen auf Produktionsanlagen zu verstehen. Der Wertverzehr des Anlagevermögens *kann* nach § 255 Abs. 2 Satz 3 HGB in die HK einbezogen werden. Auch hier handelt es sich idR um Gemeinkosten, sofern nicht ein Ein-Produktbetrieb vorliegt. Begrifflich kommt damit zum Ausdruck, dass sowohl technisch als auch wirtschaftlich sowie (steuer)juristisch bedingte Wertminderungen Berücksichtigung finden. *Stl.* gilt dieses Wahlrecht nach hM (s. Anm. 461) nicht; hier wird von einer Einbeziehungspflicht ausgegangen (vgl. R 6.3 Abs. 1 Satz 1 EStR; BFH v. 20.5.1988 – III R 31/84, BStBl. II 1988, 961).

In stl. Hinsicht wird für die Aktivierungsfähigkeit solcher Aufwendungen gefordert (R 6.3 Abs. 3 EStR), dass die entstandenen Aufwendungen

- (1) angemessen sind,
- (2) durch die Herstellung veranlasst sind und

(3) auf den Zeitraum der Fertigung entfallen.

Siehe hierzu auch Anm. 980.

**Bedeutung der Absetzungsmethode und -basis:** s. Anm. 463f „Absetzung für Abnutzung“ sowie „Kalkulatorische Abschreibungen“.

► *Degressive Abschreibung:* In R 6.2 Abs. 3 Satz 2 EStR heißt es sinngemäß, dass „ein Stpfl. bei der Berechnung der HK abweichend vom bilanzmäßigen Ansatz der AfA in fallenden Jahresbeträgen (§ 7 Abs. 2) auch die AfA in gleichen Jahresbeträgen (§ 7 Abs. 1 Satz 1, 2) wählen kann“. Unzulässig dürfte daher wohl der umgekehrte Fall sein, in dem das Anlagevermögen linear und der angemessene Werteverzehr des Anlagevermögens für Zwecke der HK-Ermittlung in degressiven Jahresbeträgen berechnet wird. Das Verfahren muss jedoch nach R 6.2 Abs. 3 Satz 3 EStR auch dann beibehalten werden, wenn gegen Ende der Nutzungsdauer die Absetzungen in fallenden Jahresbeträgen niedriger sind als die Absetzung in gleichen Jahresbeträgen.

**Angemessenheit der Aufwendungen:** Ein Einbezug in die HK scheidet für solche Aufwendungen aus, die in Ihrer Mengen- oder Wertkomponente nicht üblicherweise im Produktionsprozess anfallen (ähnlich OESTREICHER in Beck-HdR, F. B 163, Rn. 118). Bewertungsfreiheiten, Sonderabschreibungen und erhöhte Absetzungen gehören daher *handelsrechtl.* insoweit, als sie über die normalen AfA hinausgehen, nicht zu den HK, da sie keinen Verbrauch von Gütern ausdrücken, der unmittelbar durch den Herstellungsvorgang veranlasst ist. Ihnen steht auch kein entsprechender Wertzuwachs bei den hergestellten Gütern gegenüber (vgl. KÜTING/WEBER IV., § 255 HGB Rn. 277). Dem steht stl. R 6.3 Abs. 3 Sätze 1 u. 4 EStR gegenüber, wonach für die Ermittlung der HK *typisierend* auch stl. Sonderabschreibungen und erhöhte Absetzungen mit einzubeziehen sind.

► *Stillstandszeiten* von Maschinen und dgl. führen nur dann zu einem niedrigeren Ansatz der HK wegen verringerter AfA, wenn es sich um einen außergewöhnlichen Stillstand handelt, nicht dagegen, wenn eine Maschine üblicherweise immer nur zeitweilig benutzt wird und dann wieder ruht (ähnlich KÜTING/WEBER IV., § 255 HGB Rn. 263). Im letzten Fall ist ein Abweichen von der ursprünglichen AfA aufgrund noch vorliegender Angemessenheit der Aufwendungen nicht gerechtfertigt; s. auch § 7 Anm. 123 u. Anm. 1000 „Stillstandskosten“ sowie Anm. 985.

► *Teilwertabschreibungen* iSv Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 gehören nicht zu den HK (R 6.3 Abs. 3 Satz 5 EStR).

**Veranlassung durch die Fertigung:** Aufwendungen für Güterverbräuche, die nichts mit der Fertigung zu tun haben, sind auch stl. zu eliminieren. So können daher zB Abschreibungen auf Gebäude, die sich im stl. BV befinden und sowohl der betrieblichen Produktion als auch für fremde Wohnzwecke genutzt werden, nur insoweit berücksichtigt werden, als hierbei das Gebäude der Produktion zur Verfügung steht.

**Zeitraum der Herstellung:** Dieser ist im EStG nicht definiert. Für die HK-Ermittlung ist er aber insoweit von Bedeutung, als nur solche Aufwendungen als Werteverzehr des Anlagevermögens, die innerhalb dieses Zeitraums anfallen, einbezogen werden können (KÜTING, BB 1989, 591; s. auch WOHLGEMUTH in HdJ, Abt. I/10, Rn. 109); s. auch Anm. 975.

984 f) **Fertigungsgemeinkosten bei Unterbeschäftigung als Herstellungskosten**

**Schrifttum:** FREIDANK, Bilanzierungsprobleme bei unterausgelasteten Kapazitäten im handels- und steuerrechtlichen Jahresabschluss der Aktiengesellschaft, BB 1984, 29; NEFLIN, Fertigungsgemeinkosten bei Unterbeschäftigung und deren Erfassung, Inf. 1985, 534; CHRISTIANSEN, Herstellungskosten bei nicht ausgenutzten Produktionskapazitäten, StBp. 1986, 173; MICKSCHAS/MICKSCHAS, Bilanzierung und Bewertung von Tauschgeschäften, BBK 1990, 3417; KOHLER, Fertigungs- und Materialgemeinkosten als Teile der Herstellungskosten, KFR 1994, 125; BEISER, Die Angemessenheit der Material- und Fertigungsgemeinkosten im Rahmen der Herstellungskosten, DB 2003, 2557; s. auch Anm. 463c.

Gemeinkosten der Fertigung wie zB Abschreibungen auf nicht genutzte Anlagen (s. auch Anm. 983 „Stillstandszeiten“), nicht einzeln zurechenbare Fertigungslöhne (Kosten der Arbeitsvorbereitung bzw. Arbeitsüberwachung, Lohnbüro [vgl. auch KÜTING/WEBER IV., § 255 HGB Rn. 309]) sind im Gegensatz zur unklaren alten Regelung im AktG von 1965 trotz Ihres Fixkostencharakters aktivierungsfähig. Sofern diese Aufwendungen angemessen sind, können (handelsrechtl.) jene aktiviert werden bzw. sind (stl.) jene zu aktivieren; s. insoweit auch Anm. 980. Deswegen sind die bei dauerhafter Unterbeschäftigung entstehenden, im Vergleich zur Vollbeschäftigung erhöhten Gemeinkostenanteile von den übrigen Kosten auszusondern. Die Aussonderung dieser „unangemessenen Aufwendungen“ zielt auf eine gewisse Normalisierung ab (vgl. BEISER, DB 2003, 2558). Man unterscheidet hierbei zweckmäßigerweise zwischen Nutzkosten und solchen Kosten, die durch den Nichteinsatz oder den nicht vollen Einsatz von Fertigungskapazitäten entstehen. Diese nennt man gemeinhin auch Leerkosten od. Unterbeschäftigungskosten (vgl. OESTREICHER in Beck-HdR, F. B 163, Rn. 123). Während für letztere ein Aktivierungsverbot gilt, können erstere als angemessene Gemeinkostenanteile in die HK einfließen (vgl. auch BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 255 HGB Rn. 182; ELLROTT/BRENDT in Beck-BilKomm. VI., § 255 HGB Rn. 439; WOHLGEMUTH in HdJ, Abt. I/10, Rn. 87). Für die Ermittlung der zuzurechnenden Gemeinkostenanteile und der Leerkosten muss zunächst eine Bezugsgröße gewählt werden (vgl. OESTREICHER in Beck-HdR aaO Rn. 126; KÜTING/WEBER IV., § 255 HGB Rn. 313):

- Normalbeschäftigung,
- Optimale Beschäftigung oder
- Maximale Beschäftigung.

Diese legt als Obergrenze das Niveau der Vollbeschäftigung fest. Wegen der praktischen Schwierigkeit, dieses für den einzelnen Betrieb exakt zu bestimmen, begnügt sich die hM mit der Festlegung einer betriebsindividuellen Bandbreite, innerhalb derer jedes Beschäftigungsniveau als Vollbeschäftigung gilt und somit eine Eliminierung der Leerkosten von den HK unterbleibt (vgl. WOHLGEMUTH aaO Rn. 93; ebenso IDW, HFA 5/91, Rn. 4). Nur sofern die Untergrenze tatsächlich unterschritten wird, sind die Leerkosten zu eliminieren. Nach KÜTING/WEBER (IV., § 255 HGB Rn. 321; ELLROTT/BRENDT in Beck-BilKomm. VI., § 255 HGB Rn. 439) ermittelt sich diese Grenze, indem die erreichte Beschäftigung im Verhältnis zur normalerweise erreichbaren Beschäftigung weniger als 70 vH beträgt. Wird das Beschäftigungsintervall hingegen überschritten, so ist die tatsächlich erreichte Kapazitätsauslastung zur HKErmittlung maßgebend. Einschränkend ist zu berücksichtigen, dass für die Ermittlung der Gemeinkostenzuschläge die tatsächliche Beschäftigung nicht zu weit von der den Zuschlägen zu Grunde liegenden Beschäftigung abweicht (vgl. WOHLGEMUTH aaO Rn. 86). In der Praxis dürfte wohl die durchschnittliche Kapazitätsauslastung der vergangenen Periode eine brauchbare Bezugsgröße darstellen (ebenso BAETGE/KIRSCH/

THIELE, § 255 HGB Rn. 182). Daneben sind noch weitere Abstufungen auseinander zu halten. Betreffen die Fertigungsgemeinkosten auch während des Geschäftsjahrs, wenig oder gar nicht genutzte Anlagen, so sind deren Gemeinkosten von der Zurechnung zu den HK abzusondern (vgl. ELLROTT/BRENDT in Beck-BilKomm. VI., § 255 Rn. 439 mwN).

*Steuerlich* wird die Problematik der Unterbeschäftigung lediglich in R 6.2 Abs. 6 EStR geregelt (vgl. auch SCHMIDT/GLANEGGER XXV. § 6 Rn. 190). Hier heißt es sinngemäß, dass, wenn ein Betrieb infolge teilweiser Stilllegung oder mangelnder Aufträge nicht voll genutzt wird, die dadurch verursachten Kosten bei der HK-Ermittlung nicht miteinbezogen werden (nach RFH v. 5.3.1940, RStBl. 1940, 683 ff.). Nach BFH v. 15.2.1966 – I 103/63 (BStBl. III 1966, 468; DÖLLERER, BB 1966, 1405; DÖLLERER, BB 1987, 8) heißt es hierzu aber einschränkend, dass die nicht volle Ausnutzung von Produktionsanlagen dann nicht zu einer Minderung der in die HK einzubeziehenden Fertigungsgemeinkosten führt, wenn sich die Schwankung in der Kapazitätsausnutzung als Folge der Abhängigkeit von natürlichen Verhältnissen ergibt. Mit natürlichen Verhältnissen sind zB saisonale Schwankungen bestimmter Branchen (etwa bei der Zuckerindustrie) gemeint. Es bestehen uE mangels weiterer spezieller ertragstl. Regelungen keine Einwände, die og. Grundsätze für die HBil. auch auf die StBil. zu übertragen, zumal sich nach BFH v. 4.7.1990 – GrS 1/89 (BStBl. II 1990, 830) Begriff und Umfang der HK ohnehin nach § 255 Abs. 2 HGB bestimmen (im Ergebnis auch OESTREICHER in Beck-HdR aaO Rn. 125).

**Beispiel:** Fixe Kosten = 200 € (Abschreibungen, Lohnbüro etc.); Max. Kapazität = 150 Stück.

Normalkapazität = 125 Stück; IST-Kapazität in 01 = 50 Stück.

*Aufgabe:* Ermittlung der Leer- und Nutzkosten.

*Lösung:* IST-Kapazität im Verhältnis zur Normalkapazität =  $50/125 = 40$  vH Damit kleiner als 70 vH (keine normale Schwankung gegeben). Somit Leerkosten = 100 vH  $\cdot$  40 vH = 60 vH = > Leerkosten = 60 vH  $\times$  200 € = 120 €; Nutzkosten = 40 vH  $\times$  200 € = 80 €.

*Abwandlung (Ermittlung der zulässigen Zuschlagsätze):* Durchschnittl. Gemeinkostenanteil = 200 €/50 Stück = 4 €/Stück; IST-Kapazität 40 vH (bezogen auf Normalbeschäftigung). Somit Leerkostenanteil = X = 100 vH  $\cdot$  40 vH = 60 vH = > 1-X = 40 vH = Nutzkostenanteil im durchschnittl. Gemeinkostenanteil = > 1,60 €/Stück = 80 €/50 Stück (s.o.).

### g) Zinsen als Herstellungskosten

985

**Schrifttum:** SELCHERT, Fremdkapitalzinsen in der Kalkulation der bilanziellen Herstellungskosten, DB 1985, 2413 ff.; s. auch Anm. 465.

**Zinsen für Eigenkapital:** s. Anm. 465.

**Zinsen für Fremdkapital:** s. Anm. 465.

**Nachweis:** Fraglich ist, ob bei dem vom Gesetz in § 255 Abs. 3 HGB unterstellten Finanzierungszusammenhang als Voraussetzung für die Einbeziehung der Fremdkapitalzinsen für jeden hergestellten Vermögensgegenstand ein Einzelnachweis erbracht werden muss. Denn dies dürfte in praxi nur schwer zu bewerkstelligen sein, da oftmals nur eine allgemeine Verwendung des verfügbaren Fremdkapitals gegeben sein wird (vgl. KÜTING/WEBER IV., § 255 HGB Rn. 338). Die handelsrechtl. hM (ua. ADS VI., § 255 HGB Rn. 204, und KÜTING/WEBER IV., § 255 HGB Rn. 341; aA HFA 5/1991, 240) verwirft daher das Erfordernis des Einzelnachweises und begnügt sich mit pauschalen Ermittlungsmethoden, sofern die übrigen Voraussetzungen gegeben sind. Ob dies auch stl. vertretbar ist, ist aufgrund des Objektivierungsgrundsatzes fraglich.

- ▶ *Geldbeschaffungskosten* (Bereitstellungszinsen) gehören hingegen nicht zu den HK (BFH v. 24.5.1968 – VI R 6/67, BStBl. II 1968, 574; H 6.4 „Geldbeschaffungskosten“ EStH).
- ▶ *Disagio*: Die planmäßige Abschreibungen auf ein gem. § 250 HGB aktiviertes Disagio können uE insoweit bei der Ermittlung des einrechnungsfähigen Zinsaufwands berücksichtigt werden, als diese Teilentgelt für die Überlassung von Kapital der betreffende Periode darstellen (HFA 5/1991, Rn. 6).

## 986 6. Sonderkosten der Fertigung als Herstellungskosten

**Schrifttum:** CASTAN, Rechnungslegung der Unternehmung, 1990; s. auch Anm. 463b.

**Begriff und Inhalte:** s. Anm. 463b.

**Abgrenzung von den Forschungs- und Entwicklungskosten:** Wegen des Aktivierungsverbots für selbstgeschaffene immaterielle WG (§ 5 Abs. 2, s. § 5 Anm. 1743), das auch die aufgewendeten Kosten an Forschung und Entwicklung mit einschließt, ist eine Abgrenzung zu den Sonderkosten der Fertigung angezeigt (vgl. insoweit zur Reichweite des § 5 Abs. 2: FG Ba.-Württ. v. 24.3.1994 – 3-K 220/89, nv., rkr.). Die Abgrenzung erfolgt hierbei grds. über das Merkmal der Nähe der Kosten zur gegenwärtigen Produktion (s. auch OESTREICHER in Beck-HdR, F. B 163, Rn. 73). Zu unterscheiden ist demnach zwischen auftrags- oder objektgebundenen Aufwendungen, Aufwendungen für die Weiterentwicklung sowie Aufwendungen der Neuentwicklung und der Grundlagenforschung (grundlegend auch HOTTMANN, StBp. 1982, 286; s. auch im Fall der Investitionszulage BFH v. 17.11.1998 – III R 2/97, BStBl. II 1999, 62):

- ▶ *Aufwendungen für die Grundlagenforschung*: Einbeziehungsverbot, s. Anm. 463b.
- ▶ *Aufwendungen für die Weiterentwicklung* von in der Produktion befindlichen Erzeugnissen werden zu den Fertigungsgemeinkosten gezählt, s. auch Anm. 463b. Eine Ausnahme besteht insoweit nur für den Fall, dass eine wesentliche Veränderung des Produkts angestrebt wird (s. § 5 Anm. 1743); dies dürfte aber der Regelfall sein, so dass stl. ein Einbeziehungsverbot greift, wenn und soweit die anfallenden Aufwendungen lediglich final zugerechnet werden können (zum HKBegriff s. Anm. 975). Der Fertigungsbezug wäre dann nur noch final herstellbar, so dass auch ein Einbezug als Fertigungsgemeinkosten ausscheidet.
- ▶ *Auftrags- oder objektgebundene Aufwendungen*: Einbeziehungspflicht (s. Anm. 463b; NONNENMACHER, DSStR 1993, 1231; ADS VI., § 255 HGB Rn. 151 mwN). S. zur Rspr. in diesem Bereich:
- ▷ *Prototypen der Fertigung* sind keine HK für die darauf aufsetzende Einzelfertigung (BFH v. 22.5.1979 – III R 129/74, BStBl. II 1979, 634; s. auch BFH v. 15.6.1983 – I R 113/79, BStBl. II 1984, 17).
- ▷ *Versuchsanlagen* sind keine HK für die herzustellenden WG im Umlaufvermögen; diese sind als Anlagevermögen zu bilanzieren (BFH v. 30.4.1976 – III R 132/74, BStBl. II 1976, 527).

## 987 7. Höchstgrenzen bei der Bewertung mit den Herstellungskosten

**Niederstwertprinzip:** Gem. § 253 Abs. 3 HGB dürfen WG des Umlaufvermögens höchstens mit dem Börsen- oder Marktpreis oder, wenn ein solcher nicht festzustellen ist, mit demjenigen Wert angesetzt werden, der ihnen am Bilanzstichtag beizulegen ist. *Stl.* ist für solche WG der Teilwert als Bewertungsmaßstab maßgeblich (vgl. Abs. 1 Nr. 2 Satz 2). Daher ist bei selbst hergestellten WG der Betrag, der sich bei Addition der tatsächlich aufgewendeten HK ergibt,

mit dem Teilwert zu vergleichen. Zu diesem Regelungszusammenhang s. Anm. 562 u. 967.

Über Teilwert von Vorräten s. auch Anm. 1002 ff.

## 8. Herstellungskosten bei Kuppel-Erzeugnissen

988

**Begriff:** Kuppelerzeugnisse sind zwei „in einem Produktionsgang bei technisch bedingter Mehrfertigung zwangsweise anfallende“ Erzeugnisse (BFH v. 1.10.1975 – I R 207/73, BStBl. II 1976, 202).

**Bewertung:** Die Kuppelerzeugnisse sind für stl. Zwecke mit ihren HK einzeln zu bewerten (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB). Diese lassen sich aber oft nicht für die einzelnen Erzeugnisse ermitteln (vgl. ELLROTT/BRENDT in Beck-BilKomm. VI., § 255 Rn. 468 „Kuppelproduktkalkulationen“; s. auch Anm. 467). Dann sind die gesamten HK durch Schätzung auf die Erzeugnisse aufzuteilen. Als betriebswirtschaftliche anerkannte Bewertungs- und Kalkulationsmethoden kommen die Restwertmethode, die Kostenverteilungsmethode, die Marktwertmethode und die auch für die Preispolitik alternativ zum Tragen kommende „Päckchen-Deckungsbeitragsmethode“ (vgl. ZAHN, HdRW, 2. Aufl. 1981, Sp. 850, 851) zur Anwendung (zur Bewertung vgl. WURL, WPg. 1975, 101).

Bei der gängigen *Marktwertmethode* erfolgt eine Bewertung der hergestellten Erzeugnisse mit den jeweiligen Verkaufserlösen. Sodann werden die Produktionskosten entsprechend diesen Verkaufserlösen verteilt. Hierbei wird unterstellt, dass sich die HK der Kuppelprodukte zueinander genauso wie das Verhältnis ihrer Verkaufspreise verhalten. Die *Restwertmethode* findet dann Anwendung, wenn bei der Produktion ein Haupt- und ein Nebenerzeugnis anfallen; hierbei werden zur Bewertung des Hauptprodukts die Verkaufserlöse des Nebenprodukts von den gesamten HK beider Kuppelprodukte abgezogen. Die verbleibenden restlichen Kosten entsprechen den HK für das Hauptprodukt. Sofern mehr als ein Hauptprodukt entsteht, kann die *Kostenverteilungsmethode* in Betracht kommen, welche die Restwertmethode kombiniert anwendet, indem die Erlöse der Nebenprodukte von den gesamten HK abgesetzt werden und die Rest-HK der Hauptprodukte nach technischen Merkmalen verteilt werden. *Stl.* ERHARDT (StBp. 1975, 29): Aufteilung nach Äquivalenzziffern, die sich richten können nach den Marktpreisen oder nach produktionstechnischen Eigenschaften; vgl. auch SCHÄFER, StBp. 1985, 43. UE spricht jedoch nichts dagegen, die handelsrechtl. angewandten Bewertungsmethoden auch stl. zu übernehmen.

Einstweilen frei.

989–999

## 9. ABC der Herstellungskosten bei Vorräten

1000

**Abfälle:** Beseitigung von Abfällen der Fertigung verursacht Fertigungsgemeinkosten. Wiederverwendete Abfälle sind Materialeinzelkosten. Die Aufarbeitung von Abfällen (zB aus Trümmern eines zerstörten WG) verursacht HK des Materials, die dann in die HK des unter Verwendung der Abfälle hergestellten WG eingehen (vgl. BFH v. 5.12.1963 – IV 103/61 U, BStBl. III 1964, 299 betr. Gewinnung von Ziegeln aus Gebäudetrümmern).

**Abfüllkosten** eines flüssigen, körperlich fertiggestellten und insoweit verkäufbaren, aber ohne Abfüllung nicht lieferbaren Erzeugnisses, zB von Bier auf Fässer oder Flaschen, rechnet BFH v. 26.2.1975 – I R 72/73 (BStBl. II 1976, 13) noch zu den HK des Erzeugnisses (glA PEINER, BB 1976, 834). Handelsrechtl. wird der Vorgang aber häufig den Vertriebskosten zugerechnet (zB BACHMAYR, BB 1976, 565; RUDOLPH, BB 1976, 877 mwN).

**Abnahme** der Erzeugnisse durch den Besteller: s. „Prüfung“.

**Abraum:** Kosten der Beseitigung des Deckengebirges bei der Mineralgewinnung sind HK; die Kosten der Schaffung eines Abraumvorrats sind aktivierungspflichtig, BFH v. 23.11.1978 – IV R 20/75, BStBl. II 1979, 143; H 6.3 „Abraumvorrat“ EStH.

**Abschreibungen** sind als Werteverzehr des Anlagevermögens, soweit notwendig und angemessen, aktivierungspflichtige Bestandteile der HK, R 6.3 Abs. 1 EStR; s. Anm. 463 f u. 984.

**Altersversorgung:** s. „Soziale Aufwendungen“.

**Anzahlungen** für ein Bauvorhaben, für die infolge Konkurses des Bauunternehmers Herstellungsleistungen nicht erbracht werden, gehören mangels Verbrauch von Gütern nicht zu den HK des Bauherrn, BFH v. 4.7.1990 – GrS 1/89, BStBl. II 1990, 830; es liegen insoweit entweder BA od. WK vor.

**Arbeitsleistung**, eigene, des Herstellers gehört nicht zu den HK (BFH v. 30.6.1955 – IV 695/54, BStBl. III 1955, 238). Anders aber bei Tätigkeitsvergütungen iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, die dem Gesellschafter von der Gesellschaft im Zusammenhang mit der Herstellung eines WG gewährt werden (BFH v. 8.2.1996 – III R 35/93, BStBl. II 1996, 427).

**Arbeitsvorbereitung:** Über personelle Arbeitsvorbereitung s. „Lohnkosten“, über materielle Arbeitsvorbereitung s. Anm. 983. Nach R 6.2 Abs. 2 EStR handelt es sich grds. um aktivierungspflichtige Material- oder Fertigungsgemeinkosten vorbehaltlich einer Veranlassung durch die Fertigung. Über Vorbereitung des Abbaus von Bodenschätzen s. „Abraum“.

**Aufräumungsarbeiten**, die sich notwendigerweise durch den Herstellungsvorgang ergeben, gehören als Fertigungsgemeinkosten zu den HK der betreffenden Erzeugnisse (RFH v. 1.4.1936, RStBl. 1936, 446 betr. Sortieren von Drucktypen in Druckereien).

**Ausbildung von Arbeitnehmern:** Aufwendungen für das Ausbildungswesen, insbes. also Arbeitslöhne für Auszubildende und Ausbilder, gehören grundsätzlich zu den allgemeinen Verwaltungskosten (R 6.2 Abs. 4 Satz 2 EStR) und brauchen daher nicht in die HK eingerechnet zu werden (s. auch „Verwaltungskosten“). Eine Ausnahme wird man aber bei denjenigen Arbeitslöhnen machen müssen, die bestimmten – zB den in einer Lehrwerkstatt hergestellten – Erzeugnissen direkt zugerechnet werden können. Ggf. kommt jedoch eine Teilwertabschreibung wegen höheren Zeit- und damit Lohnaufwands als bei Facharbeitern in Betracht.

**Auslösungen:** s. „Reisekosten“.

**Bedienungsanweisungen:** s. „Vertriebskosten“.

**Beförderung** von *ArbN* verursacht Fertigungsgemeinkosten, soweit die *ArbN* in der Fertigung eingesetzt sind. Die innerbetriebliche *Beförderung von Fertigungsmaterial* führt ebenfalls zu Fertigungsgemeinkosten, auch die Beförderung von *Mineralien* von der Abbaustelle zu einer Halde und weiter zur Verladestelle, nicht dagegen die Beförderung von *Fertigerzeugnissen* zu Auslieferungslägern (glA BFH v. 29.3.1976 – III R 171/72, BStBl. II 1976, 409). Die innerbetriebliche Beförderung von *Anlagegegenständen* – zB zur besseren Ausnutzung – bildet uE weder Herstellungsaufwand bei den Anlagegütern (s. auch § 5 Anm. 2200 „Umsetzungskosten“) noch der Fertigung zurechenbare Kosten; anderenfalls würde man einen Teil der kapitalisierten Rendite der WG aktivieren, was aber unzulässig ist.

**Beginn der Herstellung:** s. Anm. 276 u. 976.

**Beschaffungskosten** für Fertigungsmaterial sind HK, da schon die Aufwendungen für Transport und Prüfung zu den Material- bzw. Fertigungsgemeinkosten zählen, BMF v. 11.11.1974, BStBl. I 1974, 994 (1000); R 6.2 Abs. 2 EStR; s. Anm. 463d. Abzugsgrenzen sind diese von den Kosten, die für die Bereiche Beschaffung bzw. Einkauf insgesamt anfallen und nicht einzelnen Beschaffungsvorgängen zurechenbar sind, da insoweit nicht einrechnungspflichtige HKBestandteile vorliegen; s. auch Anm. 976 und „Einkauf“.

**Betriebsleitung** verursacht Fertigungsgemeinkosten, soweit die Fertigung geleitet wird (R 6.3 Abs. 2 EStR). Andernfalls gehören die Aufwendungen zu den Verwaltungskosten, für die ein Wahlrecht besteht; s. auch „Verwaltungskosten“.

**Betriebsrat:** Aufwendungen für ihn gehören zu den aktivierbaren, aber nicht aktivierungspflichtigen allgemeinen Verwaltungskosten (R 6.2 Abs. 4 Satz 2 EStR; s. „Verwaltungskosten“).

**Bewachung:** Personelle und materielle Aufwendungen für Bewachung der Fertigungsstätten (Löhne, Bewachungsunternehmen, Alarmanlagen) verursachen Fertigungsgemeinkosten.

**Biersteuer:** s. Anm. 463g „Verbrauchssteuern“.

**Branntweinsteuer** für Branntwein, den der Stpfl. von der Bundesmonopolverwaltung bezieht und zu Fertigerzeugnissen verarbeitet, ist bei den HK der Spirituosen zu aktivieren (BFH v. 5.5.1983 – IV R 18/80, BStBl. II 1983, 559), also nicht nach § 5 Abs. 5 abzugrenzen; str., s. Anm. 463g „Verbrauchssteuern“.

**Einkauf:** Aufwendungen für das Einkaufsbüro gehören zu den aktivierbaren, aber nicht aktivierungspflichtigen Kosten der allgemeinen Verwaltung (R 6.3 Abs. 4 Satz 2 EStR); s. „Verwaltungskosten“.

**Ende der Herstellung:** s. Anm. 976.

**Energie:** Die Aufwendungen für elektrischen Strom, Gas, Brennstoffe, Wasserkraft, Dampf und dgl. gehören zu den Fertigungsgemeinkosten (BFH v. 26.1.1960 – I D 1/58 S, BStBl. III 1960, 191), soweit sie nicht auf die allgemeine Verwaltung oder auf den Vertrieb entfallen.

**Entwicklung:** s. Anm. 463b u. 987; zur Schaffung immaterieller WG s. § 5 Anm. 1743.

**Erhaltungsaufwand** für Produktionsmittel bildet Fertigungsgemeinkosten (BFH v. 26.1.1960 – I D 1/58S, BStBl. III 1960, 191; einschränkend BÖRNSTEIN, DB 1959, 384; soweit er den betriebs- oder branchenüblichen Umfang nicht übersteigt); s. auch zur Angemessenheit Anm. 981.

**Fertigungseinzelkosten:** s. Anm. 979.

**Fertigungsgemeinkosten:** s. Anm. 983.

**Finanzierungskosten:** s. Anm. 465 u. 986. Über Rechnungsabgrenzung bei Damnum und Geldbeschaffungskosten s. § 5 Anm. 1945–1960.

**Forderungsausfälle:** keine HK.

**Formen, Modelle:** s. Anm. 463b u. 987.

**Forschung:** s. „Entwicklung“.

**Garantieleistungen** und die hierfür gebildeten Rückstellungen gehören nicht zu den HK (Sonderkosten), vgl. ADS VI., § 255 HGB Rn. 178, 179. Einmal stehen die Rückstellungen idR nicht mit bestimmten gefertigten Stücken in unmittelbarem Zusammenhang, sondern sie drücken nur das durchschnittliche Risiko aus, das bei einzelnen Stücken akut werden kann, bei anderen nicht; ferner ergibt

sich die Gewährleistungspflicht aus Vertrag oder Gesetz, jedenfalls ist sie besonderer Teil der Erfüllung des Liefervertrags, nicht unmittelbar Teil der Herstellung (glA VAN DER VELDE, StbJb. 1956/57, 341; PIEPER, Stl. Herstellungskosten, 1975, 232). Ein Einbezug solcher Vertriebskosten in die HK scheidet daher aus; s. auch § 5 Anm. 607 ff.

**Geldbeschaffungskosten:** s. „Finanzierungskosten“ sowie Anm. 465 u. 986.

**Gewerbsteuer:** s. Anm. 463g; für Gewerbeertragsteuer besteht stl. ein Einbeziehungswahlrecht (BFH v. 5.8.1958 – I 70/57 U, BStBl. III 1958, 392; R. 6.3 Abs. 5 Satz 2 EStR); Nachzahlungen für frühere Wj. gehören nicht zu den HK.

**Gewinnbeteiligung** von ArbN des Fertigungsbereichs: Die Gewinnbeteiligung einzelner ArbN (gewinnabhängige Tantiemen) gehört zu den einrechnungspflichtigen HK (glA RAU, BB, 1964, 1288; OESTREICHER in Beck-HdR, F. B 163 Rn. 108; differenzierend ELLROTT/BRENDT in Beck-BilKomm. VI., § 255 HGB Rn. 468; KÜTING/WEBER IV., § 255 HGB Rz. 286: wenn vertragl. Gewinnbeteiligung, dann als Bestandteil des Rohgewinns klassische Gewinnverwendung). Hinsichtlich der freiwilligen Gewinnbeteiligung der gesamten Belegschaft oder zumindest eines größeren Teils der ArbN am Ergebnis des Unternehmens gewährt R 6.3 Abs. 4 Satz 4 EStR ein Wahlrecht, die Aufwendungen zu den HK zu rechnen.

**Grundsteuer** gehört zu den HK, soweit sie auf Grundstücke und Gebäude entfällt, die der Herstellung dienen.

**Instandsetzungskosten** können Herstellungsaufwand oder Erhaltungsaufwand bilden; Abgrenzung s. Anm. 470–502. Soweit Herstellungsaufwand, geht er über die AfA in die HK ein, s. Anm. 984. Andernfalls ist der Erhaltungsaufwand, der auf den Fertigungsbereich entfällt, sowieso aktivierungspflichtig. Dies gilt auch für die Instandhaltungsrückstellungen oder Rückstellungen für Großreparaturen, die im Bereich der Fertigungsanlagen gebildet werden (glA OESTREICHER aaO Rn. 103 f.).

**Klischees:** Aufwendungen eines Verlags für Klischees zur Herstellung von Büchern gehören zu den Fertigungsgemeinkosten der ersten Auflage, wenn die Wiederverwendung der Klischees für weitere Auflagen ungewiss ist und daher die Aufwendungen bei der Preiskalkulation der ersten Auflage voll berücksichtigt werden (BFH v. 21.1.1971 – IV R 51/69, BStBl. II 1971, 304).

**Kraftanlage:** Aufwendungen hierfür gehören zu den Fertigungsgemeinkosten (BFH v. 26.1.1960 – I D 1/58S, BStBl. III 1960, 191).

**Kraftfahrzeugsteuer** gehört nicht zu den HK, ausgenommen für die Fahrzeuge, die unmittelbar der Fertigung dienen; insoweit liegen dann Fertigungsgemeinkosten vor.

**Kundenberatung** verursacht Vertriebskosten, daher keine HK.

**Kuppelprodukte:** s. Anm. 989.

**Lagerkosten:** Es ist zu unterscheiden zwischen den Lagerkosten für die Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, unfertigen Erzeugnisse und Werkzeuge und den Lagerkosten für fertige Erzeugnisse. Nur die ersteren gehören zu den Materialgemeinkosten bzw. Fertigungsgemeinkosten (glA für AK BFH v. 31.7.1967 – I 219/63, BStBl. II 1968, 22), da der Herstellungsprozess mit der technischen Fertigstellung des Erzeugnisses beendet ist. Ausnahmen bestehen nur dann, wenn die Lagerung zum Herstellungsvorgang gehört, zB bei alkoholischen Getränken, Holz und Milcherzeugnissen (BFH v. 3.3.1978 – III R 30/76, BStBl. II

1978, 412; vgl. RAU, BB 1962, 704, und DB 1963, 11; SCHINDELE, StBp. 1963, 162); s. zum Zeitraum der Herstellung Anm. 976.

**Leerlaufkosten:** s. „Stillstandskosten“; Anm. 984, 985.

**Lizenzgebühren** können zu den HK oder aber auch zu den allg. Verwaltungskosten oder Vertriebskosten der Erzeugnisse gehören. Es kommt darauf an, ob die Lizenz für die Herstellung oder den Verkauf des Vertragsgegenstands zu zahlen ist (glA SCHINDELE, BB 1958, 1033; VAN DER VELDE, DB 1962, 709); wenn für beides, müssen die Kosten uE aufgeteilt werden, da sie nur insoweit HK bilden, als sie durch die Fertigung verursacht werden, und dies nicht der Fall ist, soweit der Stpfl. den Vertragsgegenstand anderwärts herstellen lässt und nur – lizenzpflichtig – vertreibt. Nach BFH v. 23.9.1969 – I R 22/66 (BStBl. II 1970, 104) sind umsatzabhängige Vergütungen „nach allgemeiner betriebswirtschaftlicher Auffassung weder dem Anschaffungs- noch dem Bestellungsgebiet, sondern dem Vertriebsbereich zuzurechnen“ (Anm.: Die Entscheidung betrifft Lizenzgebühren und Künstlerhonorare, die ein Schallplattenhändler an den internationalen Zusammenschluss der einzelstaatlichen Urheberrechtsgesellschaften – BIEM – und an die bei der Herstellung mitwirkenden Künstler zahlte). Gebrauchslizenzen, dh. Zahlungen für die Herstellung zum eigenen Gebrauch des Vertragsgegenstands, gehören uE nicht stets zu den HK des Gegenstands; für die Aktivierung von Lizenzgebühren als Sondereinzelkosten der Fertigung ist die Art ihrer Veranlassung maßgebend. Stücklizenzen, bemessen nach der mit dem lizenzierten Anlagegut bewirkten Erzeugung, werden wirtschaftlich nicht durch die Herstellung des Anlageguts, sondern durch die Erzeugung verursacht und gehören daher uE zu den HK der Erzeugnisse. Das gilt auch dann, wenn mangels ausreichender Erzeugung für einzelne Jahre Mindestlizenzen gezahlt werden.

**Lohnkosten** gehören insoweit zu den Fertigungsgemeinkosten, als sie nicht Fertigungslöhne sind, aber mit der Fertigung im Zusammenhang stehen (zT auch Hilfslohne genannt), zB für Lager- und Werkstattverwaltung, sofern Fertigungsmaterialien und Fertigungswerkzeuge verwaltet werden, Kosten des Lohnbüros für den Fertigungsbereich, Löhne für Arbeitsvorbereitung, Werkstattkonstrukteure, für Werkstoffprüfung und Werkstoffabnahme, Förderwesen, Kraftanlagen, Reinigung der Anlagen (BFH v. 26.1.1960 – I D 1/58 S, BStBl. III 1960, 191), Überwachung der Fertigung, Prüfung der Erzeugnisse, Wach- und Sicherheitsdienst, Abfallbeseitigung, auch bezahlte Wartezeiten und Urlaub, soweit nicht bereits unter den Fertigungslöhnen erfasst; R 6.3 Abs. 2 EStR; s. auch unter den einzelnen in Betracht kommenden Stichworten.

**Lohnnebenkosten:** Zu den Lohnkosten gehören insbes. die gesetzlichen Sozialabgaben, weitere gesetzliche Aufwendungen (zB Abgaben nach dem Schwerbeschäftigtengesetz und nach dem Mutterschutzgesetz), tarifliche Sozialaufwendungen, Urlaubsentgelte, sofern sie nicht schon unter den Löhnen ausgewiesen sind, und tariflich festgelegte Leistungen an Zusatzversorgungskassen, daher auch Lohnfortzahlung im Krankheitsfall (vgl. auch SCHMEISSER/STEINLE, DB 1987, 2317 ff.); auch die Vergütungen für leitende Angestellte, soweit ihre Tätigkeit in den Fertigungsbereich fällt. Für stl. Zwecke ist lediglich die Abgrenzung der Fertigungs- von den Verwaltungskosten von Bedeutung. Soweit solche Nebenkosten durch die Fertigung veranlasst sind, stellen diese daher Fertigungsgemeinkosten dar. Freiwillige soziale Leistungen stellen nicht einbeziehungs-pflichtige Verwaltungskosten dar; für Beisp. vgl. R 6.3 Abs. 4 Satz 4 EStR; s. auch „Gewinnbeteiligung“, „Reisekosten“, „Soziale Aufwendungen“.

**Material:** *Materialeinzelkosten* s. Anm. 463 u. 978; *Materialgemeinkosten* s. Anm. 463d u. 982.

**Materialschwund:** s. Anm. 978.

**Miete** für die zur Herstellung benutzten Anlagegüter gehört zu den HK.

**Modelle:** s. „Formen“.

**Montagekosten** sind bei selbst hergestellten Anlagegütern, zB Maschinen, als Fertigungsgemeinkosten zu aktivieren. Der Einbezug in die HK findet so über den Werteverzehr des Anlagevermögens statt; s. auch „AfA“.

**Patente:** AfA für erworbene P gehören zum Werteverzehr des Anlagevermögens; s. Anm. 984; soweit das Patentrecht die Fertigung erst ermöglicht, stellen die zum Erwerb des Patents angefallenen Aufwendungen Sondereinzelkosten der Fertigung dar und sind damit aktivierungspflichtige HKBestandteile; s. auch Anm. 987.

**Personensteuern:** s. „Gewerbsteuer“.

**Progressive Wertermittlung** der HK: s. Anm. 976, 977.

**Provisionen:** s. „Vertriebskosten“.

**Prüfung von Fertigungsmaterial,** Fertigungsprozess und Erzeugnissen verursacht Fertigungsgemeinkosten, auch soweit der Hersteller die Kosten der Prüfung durch den Besteller trägt, R 6.3 Abs. 2 EStR.

**Prüfung des Jahresabschlusses:** Aufwendungen hierfür gehören uE zu den nicht aktivierungspfl. allgemeinen Verwaltungskosten, s. „Verwaltungskosten“.

**Redaktionskosten** gehören nicht zu den HK von Druckvorlagen einer Zeitschrift, s. Anm. 976.

**Reinigung** von Fertigungsanlagen und Materiallager verursacht Fertigungsgemeinkosten (BFH v. 26.1.1960 – I D 1/58 S, BStBl. III 1960, 191; R 6.3 Abs. 2 EStR: Kostenstelle Raumkosten).

**Reisekosten und Auslösungen** bilden Fertigungslöhne und damit HK, soweit sie auf die Herstellung und nicht auf die Verwaltung bzw. den Vertrieb entfallen.

**Retrograde Wertermittlung** der HK (Verkaufswertverfahren): s. Anm. 976.

**Schallplattenindustrie:** BFH v. 28.5.1979 – I R 1/76 (BStBl. II 1979, 734 [738]) lehnt die Aktivierung bestimmter, für ausübende Künstler aufgewandeter Aufnahmekosten als HK eines unfertigen Erzeugnisses ab.

**Selbstversicherung,** die kalkulatorisch verrechnet wird: keine HK; s. auch Anm. 976.

**Sonderabschreibungen:** s. Anm. 984.

**Soziale Aufwendungen:** Begrifflich umfassen diese die Aufwendungen für soziale Einrichtungen, für freiwillige soziale Leistungen und für die betriebliche Altersversorgung. Wegen des Einbeziehungswahlrechts (s. Anm. 461 u. 463h) ist stl. eine Abgrenzung zu den Fertigungsgemeinkosten notwendig; s. auch Anm. 981; zu beispielhaften Kosten s. R. 6.3 Abs. 4 Sätze 3–5 EStR.

**Steuern** gehören zu den Fertigungsgemeinkosten, soweit sie zum Fertigungsbereich rechnen (BFH v. 26.1.1960 – I D 1/58 S, BStBl. III 1960, 191); s. auch „Gewerbsteuer“, „Grundsteuer“, „Personensteuern“, „Umsatzsteuer“, „Verbrauchssteuern“ und Anm. 463g.

*Nachzahlungen* für Zeiträume, die vor der Fertigung des zu bewertenden WG liegen, gehören aber nicht zu seinen HK, auch wenn sie ihrem Wesen nach zu den Fertigungsgemeinkosten rechnen (glA o.V., StBp. 1965, 318).

**Stillstandskosten:** s. dazu Anm. 985 über Unterbeschäftigung; R 6.3 Abs. 6 EStR (BFH v. 15.2.1966 – I 103/63, BStBl. III 1966, 468) u. Anm. 984 über Abschreibungen.

**Teilwertabschreibung** verursacht keine HK, s. Anm. 984.

**Transportkosten:** s. „Beförderung“.

**Umsatzsteuer:** s. § 9b. Die USt. gehört zu den Vertriebskosten, die die HK nicht berühren, R 6.3 Abs. 5 Satz 3 EStR.

**Umsatzvergütungen:** s. „Lizenzgebühren“.

**Unentgeltliche Dienstleistungen Dritter,** die der Stpfl. aus – von ihm her gesehen – betrieblichem Anlass erhält und für die Herstellung von WG verwendet, bewirken nur eine Ersparnis von Aufwendungen und wirken sich nicht auf die HK aus. Es liegt insoweit stl. unbeachtlicher Drittaufwand vor (vgl. auch BFH v. 20.9.1990 – IV R 300/84, BStBl. II 1991, 82).

**Unfallverhütung; Unfallstation usw.** verursachen Fertigungsgemeinkosten, soweit sie auf die Fertigungsstätten entfallen (R 6.3 Abs. 2 EStR).

**Unterbeschäftigung:** s. Anm. 985.

**Verbrauchssteuern und Zölle:** zu Verbrauchssteuern s. Anm. 463g.

**Verlag:** Über HK von Büchern s. „Klischees“, „Verpackungskosten“. Autorenhonorar rechnet nicht zu den HK eines Buchs, wenn das Honorar entweder nur nach dem im vorangegangenen ersten oder zweiten Kalenderhalbjahr erzielten Umsatz des jeweiligen Werks oder nach Erreichen bestimmter, in Bruchteilen der Verkaufsaufgabe ausgedrückten Umsatzquoten berechnet wird (so FG Düss. v. 14.11.1968, EFG 1969, 231, rkr.); s. auch § 5 Anm. 2200 „Verlagsrecht“.

**Verpackungskosten** gehören nur insoweit zu den Materialeinzelkosten (Hilfsstoffen) oder Fertigungseinzelkosten (zB Löhnen), als es sich um die zur Auslieferung notwendige Verpackung handelt und diese im Verkaufspreis enthalten ist (sog. Innenverpackung), zB die Verpackung bei Schuhcreme, Seifenpulver und Zahnpasta, ferner oft bei Nahrungs- und Genussmitteln (Bier – BFH v. 26.2.1975 – I R 72/73, BStBl. II 1976, 13 – und Säfte in Flaschen oder Dosen, Milch in Tüten, Pulverkaffee in Gläsern, Brotscheiben in Folien; BFH v. 3.3.1978 – III R 30/76, BStBl. II 1978, 412; Flaschen, nicht aber Abfüllanlage für Getränke; BFH v. 3.3.1978 – III R 30/76 aaO: nicht Schrumpffolien und Maschine zum Banderolieren von Druckerzeugnissen; ggf. Garnrollen, Spulen, Hülsen, wenn diese mitgeliefert werden und nicht zum Anlagevermögen gehören). Die sog. Außenverpackung (in Kartons, Kisten usw. zum Zweck des Transports) dient dagegen dem Vertrieb und gehört daher zu den Vertriebskosten, auch wenn Herstellung und Verpackung technisch in einer sog. geschlossenen Anlage einheitlich erledigt werden und die Betriebswirtschaftslehre daher solche Vorgänge einheitlich beschreibt (BFH v. 3.3.1978 – III R 30/76, BStBl. II 1978, 412). Bei der Abgrenzung zwischen Innen- und Außenverpackung ist auf das einzelne Erzeugnis selbst abzustellen, nicht darauf, in welcher Form (Flaschen in Kästen, Druckerzeugnisse in Bündeln) die Kunden die Erzeugnisse zu erhalten wünschen (BFH v. 3.3.1978 – III R 30/76, BStBl. II 1978, 412; bestätigt durch BFH v. 20.5.1988 – III R 31/84, BStBl. II 1988, 961). Vgl. auch BFH v. 2.2.1990 – III R 126/85, BStBl. II 1990, 593 betr. Einmalkanülen; BFH v. 28.8.1987 – III R 88/82, BStBl. II 1987, 789 (Cellophanumhüllung bei Tonbandkassetten sind Vertriebskosten).

**Versicherungen:** Kosten der Sachversicherung für die Fertigungsanlagen gehören zu den Fertigungsgemeinkosten (BFH v. 26.1.1960 – I D 1/58S, BStBl. III 1960, 191; R 6.3 Abs. 2 EStR).

**Vertriebskosten:** *Vertriebsgemeinkosten* sind keine HK, s. Anm. 464. Zu den Vertriebskosten gehören auch Aufwendungen der Fertigungsstellen für die technische Vorbereitung von Verkaufsangeboten, Bearbeitung von Kundenreklamationen und Durchführung von Garantieleistungen, Prüfung von Konkurrenzfabrikaten (nicht aber, soweit diese der Verbesserung der eigenen Fertigung dienen). Zur Abgrenzung des Vertriebsbereichs vgl. auch BRANDL, BB 1977, 888; s. auch „Verpackungskosten“, „Beförderung“, „Lizenzgebühren“, „Umsatzsteuer“.

Aufwendungen für *beigepackte technische Druckschriften* gehören zu den HK, soweit sie Erläuterungen zur Inbetriebnahme, Bedienung, Wartung und dgl. enthalten, nicht dagegen Aufwendungen für Garantiekarten, Kundendienstverzeichnisse und dgl.; so CHRISTIANSEN, StBp. 1979, 204; MATHIAK, DStJG 7 (1984), 131.

Problematisch bei *langfristiger Fertigung* ist die Abgrenzung der *Sondereinzelkosten des Vertriebs* von den Sonderkosten der Fertigung, für die insoweit zwingend stl. eine Einbeziehungspflicht greift; s. auch Anm. 464, 463b u. 987.

*Provisionsaufwendungen* eines Fernsprechbuchverlags als nicht aktivierbare Vertriebskosten: vgl. FG Nürnberg v. 22.1.1975, EFG 1975, 248, rkr.; FG Düsseldorf v. 2.12.1977, EFG 1978, 83).

*Planungskosten* sind uU HK (s. Anm. 463b; BFH v. 11.3.1976 – I V R 176/72, BStBl. II 1976, 614; FG Münster v. 15.12.1995, EFG 1996, 472, rkr.).

**Verwaltungskosten:** s. R. 6.3 Abs. 4 Satz 2 EStR u. Anm. 463h.

**Vorbereitung der Fertigung:** Die Aufwendungen gehören als Fertigungsgemeinkosten zu den HK der Erzeugnisse. Über Kosten der Fertigungsvorbereitung in der *Serienfertigung* vgl. CHRISTIANSEN, StBp. 1983, 113.

**Weihnachtszuwendungen:** s. „Soziale Aufwendungen“.

**Werbeagentur:** Über HK bei Werbeagentur vgl. GÜNTHER, DB 1971, 877 (bes. 881 f.).

**Zinsen:** s. Anm. 465.

**Zinsloser Kredit:** Ob eine Minderung von HK in Höhe des Unterschieds zwischen Barwert und Nennbetrag eines für die Herstellung gewährten zinslosen Kredits in Betracht kommt, ist durch BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86 (BStBl. II 1988, 348) endgültig entschieden worden. Demnach begründet die bloße Nutzung eines fremden WG zu betrieblichen Zwecken strechtl. kein einlagefähiges WG. Eine Minderung der HK kommt demnach nicht in Betracht; H 4.2 Abs. 1 „Nutzungsrechte/Nutzungsvorteile“ EStH; s. auch „Unentgeltliche Dienstleistungen Dritter“.

**Zölle:** s. „Verbrauchssteuern“.

1001 Einstweilen frei.

#### IV. Bewertung von Vorräten zum niedrigeren Teilwert

**Schrifttum:** MELLWIG in Beck-HdR, F. B 164 Niedrigere Tageswerte.

##### 1. Allgemeines zum Teilwertansatz

1002

Zum Teilwertbegriff allgemein s. Anm. 572–582; zur Ansatzpflicht des niedrigeren Teilwerts s. Anm. 561–571 und 969; zum Ansatz des höheren Teilwerts s. Anm. 624–626, 934 und 971. Der Teilwertansatz dient neben der Verlustantizipation im Rahmen der Anwendung des handelsrechtl. Imparitätsprinzips (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB) auch der Abgrenzung von privater und betrieblicher Sphäre (SCHMIDT/GLANEGGER XXV. § 6 Rn. 6). Hierdurch werden die Ansatz- und Bewertungsvorschriften modifiziert. Ab dem StEntG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402) betrachtet der Gesetzgeber das handelsrechtl. Niederwertprinzip mit dem stl. Leistungsfähigkeitsprinzip als (teilw.) unvereinbar (s. Anm. 1008 „Maßgeblicher Stichtag für den Börsen- und Marktpreis“).

**Pflicht zum Teilwertansatz aus ökonomischer Sicht:** Fraglich ist, ob der gesetzlich definierte Teilwertansatz ökonomisch sinnvoll ist. Hierzu kann auf die stl. Wirkungen des Teilwertansatzes in der derzeit geltenden Gesetzesfassung 2003/2004 abgestellt werden. Im Schrifttum wird dabei vielfach auf das mit dem Teilwertansatz in Verbindung stehende Problem der Scheingewinnbesteuerung hingewiesen, um den Teilwertansatz zu begründen (vgl. auch JAKOBS/LORBACHER, GmbHR 1998, 1204; s. Anm. 1122b). Um die Gesamtproblematik des Teilwertansatzes dabei hinreichend scharf analysieren zu können, sind folgende Fragestellungen streng auseinander zu halten:

- (1) Die Frage nach dem Inhalt bzw. Wertmaßstab, der dem Begriff des Teilwerts beizulegen ist.
- (2) Daneben die Frage, ob dieser gefundene Wertmaßstab die Problematik der Scheingewinnbesteuerung zu lösen vermag.

**Stellungnahme:** Zu (1): Der Begriff des Teilwerts wird durch die Rspr. durch sog. Teilwertvermutungen näher präzisiert (s.u.). Hierbei sind, um den Teilwert eines WG festzulegen, als Wertansätze denkbar: Beschaffungspreise (Wiederbeschaffungs- oder Wiederherstellungskosten) oder Absatzpreise (Einzelveräußerungspreise). Auf Beschaffungspreisen beruht die Praxis der Teilerwertermittlung mit Hilfe der Teilwertvermutungen bei den Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen sowie den Waren. Den Ansatz von Beschaffungspreisen versucht man teilweise durch das Streben nach Substanzerhaltung zu rechtfertigen. Indes lässt sich diese Sichtweise betriebswirtschaftlich nicht begründen (so auch SIEGEL, DB 1991, 1941; s. auch Anm. 1122b): Die Substanzerhaltung läuft der Fundierung ökonomischer Theorie, die von der vorrangigen Annahme des Einkommensstreben von Wirtschaftssubjekten ausgeht, zuwider (vgl. SCHNEIDER, WPg 1969, 306; zum Einkommensstreben in der ökonomischen Theorie vgl. SCHNEIDER, Investition, Finanzierung und Besteuerung, 7. Aufl. 1992; NEUS, Einführung in die Betriebswirtschaftslehre, 3. Aufl. 2002).

Zu (2): Daneben ist der Ansatz von Wiederbeschaffungspreisen wie beim Lifo-Verfahren, selbst im Hinblick auf den Erhalt der Einkommensquelle, teilweise unzweckmäßig. Dabei wird nämlich insgesamt verkannt, dass jede Gewinnermittlungsweise, die Zahlungen anders als ihr zeitlicher Anfall in Ertrag und Aufwand periodisiert, wie zB bei der Aktivierung von Vorratsausgaben, zu einem Verstoß gegen die Investitionsneutralität der Besteuerung führt und damit gleichzeitig gegen die Gleichmäßigkeit der Besteuerung verstößt, und zwar gleichgültig, ob Inflation herrscht oder die Preise konstant bleiben (vgl. SCHNEI-

DER, *Investition, Finanzierung und Besteuerung*, 7. Aufl. 1992, 396 ff. mwN; zum Begriff „Investitionsneutralität der Besteuerung“ als Konzept zur Beurteilung von Steuerwirkungen: WAGNER/DIRRIGL, *Die Steuerplanung der Unternehmung*, 1980, 1–42). Die Scheingewinnbesteuerung wird demnach nach geltender Rechtslage nicht vollständig vermieden (glA für Lifo-Bewertung BAREIS/ELSCHEN/SIEGEL/SIEGLOCH/STREIM, DB 1993, 1249).

**Praktikabilität des Teilwertbegriffs:** Neben einer mangelnden ökonomischen Fundierung des Teilwertansatzes ergeben sich auch vielfältige Abgrenzungsprobleme für die Praxis, nämlich hinsichtlich:

- der Bestimmung des Begriffsumfanges und Abgrenzung im Verhältnis zum gemeinen Wert (s. auch Anm. 616; KAMINSKI/KESSLER/MÄRKLE/MÖSSNER/OFFERHAUS, BB 2004, Beilage 3);
- der Abgrenzung von Teilwertabschreibung gegenüber bloßer AKermittlung (s. auch zum Problem verdeckter Teilwertansätze bei retrograder AKermittlung Anm. 973);
- der Abgrenzung zwischen Teilwertabschreibung und AfaA (§ 7 Abs. 1 Satz 7; GLADE, DB 2000, 844);
- des Konkurrenzverhältnisses zwischen Teilwertabschreibung und Drohverlustrückstellung (s. Anm. 559).

**Überlegungen zu einer Reform des Teilwertansatzes:** s. hierzu erstmals SCHNEIDER, WPg. 1969, 305 (307); daneben in jüngster Zeit KAMINSKI/KESSLER/MÄRKLE/MÖSSNER/OFFERHAUS aaO. Aus den o.g. Überlegungen lassen sich nunmehr in Anlehnung an die Anforderung von ökonomischer Theorie, strechtl. Prinzipien der Besteuerung und Praxis folgende Schlussfolgerungen ziehen:

(1) Der Teilwert für das Vorratsvermögen sollte, soweit möglich, mit dem Einzelveräußerungspreis (Absatzpreis) gleichzusetzen sein (vgl. auch KOCH, ZfHf 60, 319–353; SCHNEIDER, WPg. 1969, 307). Dies würde – uE als einzig richtige Bewertung – die Ertragsbewertung eines WG nach sich ziehen. Diese ökonomische Interpretation würde schließlich die Vereinigung mit dem Begriff des gemeinen Werts bedeuten (vgl. auch KAMINSKI/KESSLER/MÄRKLE/MÖSSNER/OFFERHAUS aaO). Als Teilwertabschreibung wäre somit die Veränderung dieses Ertragswerts in der Folgeperiode anzuerkennen. Faktisch wäre damit die Besteuerung des ökonomischen Gewinns herbeigeführt (vgl. auch COENENBERG, *Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse*, 20. Aufl. 2005, 16 f.). Etwaige Berechnungsmodifikationen wie in R 6.7 EStR beschrieben sind uE überflüssig, verkomplizieren sie doch die praktische Anwendung des Teilwertbegriffs nur unnötig. Diese Gewinnermittlung würde den Anforderungen der Praxis nach einer einfachen Vorratsbewertung gerecht werden.

(2) Einschränkungen dieser Teilwertinterpretation wäre uE aber dort erforderlich, wo dies einer nachprüfbaren Rechnungslegung diametral entgegenstehen würde. Kompromisse sind daher unweigerlich die Folge (vgl. JACOBS, *Das Bilanzierungsproblem in der Ertragsteuerbilanz*, 1971). Die Nachprüfbarkeit ist nämlich eine Grundvoraussetzung jeder Rechnungslegung, insbes. einer objektiven, auf die Besteuerung stl. Leistungsfähigkeit ausgerichteten stl. Gewinnermittlung (hierzu SCHNEIDER, WPg. 1969, 306ff; WAGNER in *Vahlens Kompendium der Betriebswirtschaftslehre*, Bd. 2, 5. Aufl. 2005, 407–477). Als Bewertungsobergrenze dürften daher uE maximal die aufgewendeten AK bzw. HK gelten. Im Fall der langfristigen Auftragsfertigung wäre überdies zu überlegen, ob und inwieweit auch hier der Ansatz von Einzelveräußerungspreisen sinnvoll wäre.

## 2. Begriffsbestimmung

**Teilwertabschreibung:** zum Begriff s. Anm. 554.

**Abgrenzung:** Der Teilwert-Begriff ist in Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 legal definiert. Dieser kennzeichnet sich dadurch, dass er sich aus einem fiktiven Unternehmenswert ableitet. Im Unterschied zum Einzelbewertungsgrundsatz wird damit vom Gesetz eine Gesamtbewertung angeordnet (s. Anm. 580 f.). Bei der Festlegung des Unternehmenswerts muss analog zu § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB vom going-concern-Prinzip ausgegangen werden (s. hierzu § 5 Anm. 215). Abzugsgrenzen ist der Begriff somit vom Liquidationswert bzw. dem gemeinen Wert (Verkehrswert; s. Anm. 574–578). Nach stRspr. besteht der Unterschied zwischen dem Teilwert und dem gemeinen Wert darin, dass der Teilwert sich nicht aus einer beliebigen Einzelveräußerung, sondern aus einem im Rahmen einer Veräußerung des ganzen Unternehmens erzielbaren Preis ableiten lässt. Dabei wirkt sich dieser Unterschied nur bei solchen WG aus, die im Rahmen des lebenden, ertragbringenden Unternehmens einen anderen Wert hätten als außerhalb desselben, nicht jedoch da, wo es sich um solche WG handle, deren „Veräußerungswert“ regelmäßig durch die Zugehörigkeit zu einem Betrieb nicht berührt werde (vgl. BFH v. 26.8.1955 – III 133–134/55 S, BStBl. III 1955, 278; FG Ba.-Württ. v. 17.4.1997, EFG 1997, 1168, rkr.). Während beim Teilwert die Veräußerung des gesamten Betriebs unterstellt wird, geht der gemeine Wert von der Einzelveräußerung aus. Regelmäßig liegt der Teilwert über dem gemeinen Wert (vgl. Nds. FG v. 22.1.1987 – VI 324/85, nv., Lexinform 82661). Der gemeine Wert als Einzelveräußerungspreis stellt daher vielfach eine bewertungsrechtl. Untergrenze dar; s. auch Anm. 1017.

## 3. Ermittlung/Ermittlungsverfahren

**Anwendungsbereich der Teilwertermittlungsverfahren:** Die für die Teilwertbestimmung maßgeblichen AHK bzw. Wiederbeschaffungs-/Wiederherstellungskosten (s. Anm. 615) sowie der etwaige Deckungsfehlbetrag sind nach hM auf *progressivem* (von der Rspr. bevorzugtem) oder retrogradem Weg (für Waren bevorzugtes sog. „Verkaufswertverfahren“) zu ermitteln (s. Anm. 969). In beiden Fällen können im Wesentlichen gleichartige oder gleichwertige WG, insbes. wenn für sie die gleichen Preis-, Kosten-, Betriebs- oder Marktverhältnisse gelten, ohne Verstoß gegen den Grundsatz der Einzelbewertung zusammengefasst werden (s. für die AK-Ermittlung Anm. 973). Bei zulässiger Gruppenbildung und einheitlichem Grund der Teilwertabschreibung können auch pauschale Abschläge nach den Verhältnissen des einzelnen Betriebs gerechtfertigt sein (BFH v. 3.10.1963 – IV 214/61 U, BStBl. III 1964, 7). Die Praxis behilft sich häufig mit pauschalen Abschlägen in Abhängigkeit vom Lagerumschlag. Jedoch sollen nach der neueren Rspr. konkrete Nachweise für die fehlende „Gängigkeit“ als Voraussetzung für eine Teilwertabschreibung erforderlich sein (s. Anm. 1025 „Gängigkeitsabschläge“). Die *progressive* Berechnungsweise eignet sich besonders für Roh-, Hilfs-, Betriebsstoffe und noch nicht marktreife, selbsterzeugte Vorräte (vgl. auch BFH v. 29.4.1970 – III 217/63, BStBl. II 1970, 614; DÖLLERER, StbJb. 1977/78, 129 [142]; GROH, StuW 1976, 36: bei allen betriebsnotwendigen Vorräten). Die retrograde, vom erwarteten Verkaufserlös zurückschreitende Berechnungsweise ist insbes. bei Waren und Fertigerzeugnissen geeignet (GROH aaO: nur bei betriebsnotwendigem Vermögen; KRUSCHWITZ, DB 1976, 1069: auch für unfertige Erzeugnisse). Bei Überbeständen muss darüber hinaus ausnahmsweise und unabhängig davon, welche Art von Vorratsvermögen bewertet wird, uE generell die retrograde Bewertungsmethode Verwendung finden. Trotzdem kann uE der An-

sicht des BFH, nach der eine generelle Zuordnung von WG und Teilwertermittlungsverfahren jedoch als nicht sachgerecht erscheint, ohne Vorbehalte zugestimmt werden (BFH v. 20.7.1973 – III R 101/72, BStBl. II 1973, 794).

**Buchungstechnische Durchführung des Teilwertansatzes:** Die Bewertung der WG mit dem Teilwert kann sowohl indirekt als auch direkt in Analogie zur Bewertung von Forderungen erfolgen. Die indirekte Methode, bei der der Buchwert des WG beibehalten wird und lediglich ein passiver Wertberichtigungsposten in Höhe der Teilwertabschreibung gebildet wird, hat dabei im Hinblick auf das jetzt geltende Wertaufholungsgebot (s. Anm. 625) den Vorteil, dass die ursprünglichen AHK des Bewertungsgegenstands aus der Buchhaltung direkt abgelesen werden können. Zur Zulässigkeit beider Methoden mit Einführung des BilRiLiG s. Anm. 571.

#### 4. Teilwert

##### 1005 a) Konzeption

**Begriff:** s. Anm. 554 u. 579–582.

**Teilwert als Schätzung/Ermessen des Steuerpflichtigen:** Da der Teilwert im Allgemeinen nur im Wege der Schätzung (iSd. § 162 AO) ermittelt werden kann und der Kaufmann die Verhältnisse seines Unternehmens am besten kennt, kommt dem Ermessen des Kaufmanns bei dieser Schätzung besondere Bedeutung zu (so auch BLÜMICH/EHMCKE, § 6 Rn. 585; H 6.7 „Schätzung“ EStH). Seine Schätzung muss jedoch eine objektive Grundlage in den am Bilanzstichtag gegebenen Verhältnissen finden. Dabei können die Erfahrungen der Vergangenheit einen wichtigen Anhaltspunkt für die Schätzung des Teilwerts des einzelnen WG bilden, solange sich die Verhältnisse nicht wesentlich ändern. Bloße Vermutungen, pessimistische Beurteilungen künftiger Entwicklungen und offensichtliche Fehleinschätzungen sind demgegenüber nicht zu beachten (vgl. BFH v. 1.4.1958 – I 60/57 U, BStBl. III 1958, 291; v. 8.4.1964 – VI 299/62, HFR 1964, 641; v. 22.10.1991 – VIII R 64/86, BFH/NV 1992, 449). Hält sich die Schätzung des Kaufmanns unter Berücksichtigung dieser Umstände innerhalb des ihm zukommenden Schätzungsrahmens, so ist die Schätzung für das FA grds. bindend (BFH v. 1.4.1958 – I 60/57 U, BStBl. III 1958, 291; v. 6.11.1963 – I 337–338/61, HFR 1964, 117).

**Annahme des Erwerbs des ganzen Betriebs:** s. Anm. 580.

**Annahme der Betriebsfortführung durch den Erwerber:** s. Anm. 581.

**Im Rahmen des Gesamtkaufpreises:** s. Anm. 582.

##### 1006 b) Teilwertvermutungen bei Vorräten

**Schätzung des Teilwerts durch Teilwertvermutungen:** Da sich auch die Rspr. mit der Ermittlung des Teilwerts der zu bewertenden WG schwer getan hat, hat sie sog. Teilwertvermutungen herausgebildet, die auf groben Schätzungen basierend der Vereinfachung in der Praxis dienen (vgl. SCHMIDT/GLANEGGER XXV. § 6 Rn. 229; BFH v. 12.8.1987 – II R 225/84, BStBl. II 1987, 703; R 6.7 Satz 1 EStR). Zu beachten ist dabei die Einschränkung der Teilwertabschreibung auf Fälle, in denen eine voraussichtlich dauerhafte Wertminderung vorliegt (vgl. Anm. 969). Zu den nach der Rspr. entwickelten Teilwertvermutungen im Allgemeinen s. auch Anm. 586 und H 6.7 „Teilwertvermutungen“ EStH.

##### 1007 5. Anschaffungs- oder Herstellungskosten als vermuteter Teilwert

**Schrifttum:** s. Anm. 587 u. 594 mwN.

**Inhalt der Vermutung:** Weil im Allg. die Vermutung gilt, dass der Kaufmann für die Anschaffung oder Herstellung eines WG nicht mehr aufwendet, als ihm das WG im Hinblick auf die spätere Veräußerbarkeit wert erscheint (BFH v. 3.7.1956 – I 118/55 U, BStBl. III 1956, 248; s. auch Anm. 587), gilt auch bei WG des Vorratsvermögens die (widerlegbare) Vermutung, dass der Teilwert im Zeitpunkt der Anschaffung/Herstellung den tatsächlich aufgewandten AHK entspricht (stRspr.: BFH v. 19.5.1998 – I R 54/97, BStBl. II 1999, 277; v. 7.2.2002 – IV R 87/99, BStBl. II 2002, 294). Dies kann als Ausfluss des allgemeinen Grundsatzes des *venire contra factum proprium*, der sich auf § 242 BGB stützen lässt, gesehen werden. Im Schrifttum wird dies auch damit begründet, dass der Teilwert als Korrektiv der Bewertung mit den AHK wirken soll (vgl. BlÜMICH/EHMCKE, § 6 Rn. 601). Ein anderer Wertansatz als die aufgewendeten AHK kommt bis zum Beweis des Gegenteils daher nicht in Frage.

Nach BFH v. 4.3.1998 – X R 151/94 (BFH/NV 1998, 1086 mwN) gilt dies folgerichtig auch dann, wenn der Stpfl. überhöhte Aufwendungen bei der Anschaffung bzw. Herstellung hatte. Keine Rolle spielt dabei, ob die entstandenen Aufwendungen dann freiwillig oder aufgrund einer Zwangslage entstanden sind; s. Anm. 588.

**Geltungsbereich der Vermutung:** Der Geltungsbereich dieser Teilwertvermutung ist grds. nicht auf einzelne Arten von WG beschränkt (BFH v. 31.1.1991 – IV R 31/90, BStBl. II 1991, 627). Die genannte Teilwertvermutung gilt auch, soweit nach dem Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung nachträgliche AHK anfallen (BFH v. 4.3.1998 – X R 151/94 aaO). Im Umkehrschluss muss bei nachträglichen Minderung der AHK auch von einem Sinken des Teilwerts ausgegangen werden.

Über Widerlegung von Teilwertvermutungen s. Anm. 598.

## 6. Wiederbeschaffungskosten als vermuteter Teilwert

1008

**Inhalt der Vermutung:** Zu späteren Zeitpunkten wird vermutet, dass der Teilwert der auf Lager befindlichen Vorräte den Wiederbeschaffungskosten (bei fremdbezogenen Roh-, Hilfs- oder Betriebsstoffen sowie Waren) von WG gleicher Art und Güte entspricht (vgl. BFH v. 27.10.1983 – IV R 143/80, BStBl. II 1984, 35; v. 13.10.1976 – I R 79/74, BStBl. II 1977, 540; v. 30.1.1980 – I R 89/79, BStBl. II 1980, 327). Ein Vorrang des Absatzmarktes gegenüber dem Beschaffungsmarkt im Rahmen der Teilwertbestimmung für Waren ist mit der hM abzulehnen (s. auch SCHMIDT/GLANEGGER XXV, § 6 Rn. 250 „Handelsware“ und Anm. 972 u. 1004; aA noch DÖLLERER, StbJb. 1977/78, 146). Dies ergibt sich daraus, dass die Teilwertabschreibung nicht nach einer Methode durchgeführt werden darf, die den objektiven Marktwert verfehlt (so FG Berlin v. 29.7.1976 – U 35/75, EFG 1977, 70). Dementsprechend sind bei Waren, bei denen ein Veräußerungspreis auf der Absatzseite feststellbar ist, der Absatzpreis gleichberechtigt neben dem Beschaffungspreis zur Teilwertfindung heranzuziehen.

**Zweck der Vermutung:** Die Vermutung, dass die Wiederbeschaffungskosten dem Teilwert entsprechen, beruht auf der Vorstellung, dass der gedachte Erwerber, der einen funktionsfähigen Betrieb als Einheit übernimmt, für die Weiterführung auf einen ausreichenden Vorratsbestand angewiesen ist (vgl. MAASSEN, *Der Teilwert im StRecht*, 1968, 90 [95]). Daher würde er für Vorräte im Rahmen des Gesamtkaufpreises denjenigen Betrag ansetzen, den er im Bewertungszeitpunkt für die Wiederbeschaffung aufwenden müsste, wenn die Vorräte nicht im

Betrieb vorhanden wären (s. auch BFH v. 25.8.1983 – IV R 218/80, BStBl. II 1984, 33).

**Begriff der Wiederbeschaffungskosten:** Wiederbeschaffungskosten sind im Unterschied von den tatsächlichen AHK fiktive Werte. Sie stellen den Betrag dar, der am Bewertungsstichtag für die Beschaffung des WG aufzuwenden wäre (vgl. MAASSEN aaO, 13, 30), und zwar in dem zu bewertenden Unternehmen, so wie es sich am Bewertungsstichtag konkret darstellt (BFH v. 19.5.1972 – III R 21/71, BStBl. II 1972, 748; dazu RUD, DStZ 1972, 360). Zu ihnen gehören Wiederbeschaffungspreise und Wiederbeschaffungsnebenkosten. Somit gilt, dass sich die Herleitung der Wiederbeschaffungskosten grds. an den Bewertungsprinzipien für die AK zu orientieren hat.

**Betriebsindividuelle Bewertung:** Aus der Teilwertdefinition, insbes. aus dem Merkmal der Betriebsfortführung folgt, dass bei der Bewertung die betrieblichen Verhältnisse zu berücksichtigen sind (BFH v. 19.5.1972 – III R 21/71, BStBl. II 1972, 748). Eine Teilwertminderung aufgrund durch bloßen Branchenvergleich abgeleiteter Beurteilung der Teilwertverhältnisse ist unzulässig. Demnach spielt es für die Teilwertfindung keine Rolle, dass das Unternehmen des Stpfl. gegenüber vergleichbaren Betrieben weniger rationalisiert, schlechter geführt oder durch seinen Standort benachteiligt ist. Im Einzelnen folgt daraus unmittelbar:

- Kann der Stpfl. wegen ungünstiger Liquiditätsverhältnisse keinen Skontoabzug in Anspruch nehmen, bleibt eine Minderung analog zur AK-Ermittlung außer Betracht (s. für AK BFH v. 27.2.1991 – I R 176/84, BStBl. II 1991, 456).
- Sind die AK, Transportkosten im Vergleich zur Konkurrenz aufgrund eines ungünstigsten Standorts höher, bleibt dies bei der Ermittlung der Wiederbeschaffungskosten unberücksichtigt.
- Ist der Stpfl. zum Vorsteuerabzug berechtigt, ist § 9b nach den betrieblichen Gegebenheiten zu berücksichtigen.

Für die Ermittlung der Wiederbeschaffungskosten für das WG des Vorratsvermögens ist im Folgenden zu unterscheiden, ob ein Börsen- oder Marktpreis besteht oder feststellbar ist.

**Bei börsen- oder marktnotierten Wirtschaftsgütern des Vorratsvermögens** richtet sich der Teilwert grds. nach dem jeweiligen Markt- bzw. Börsenpreis, vorausgesetzt, dass am Bilanzstichtag Vorräte vergleichbarer Art und Güte auf dem Markt zu erhalten sind (RFH v. 22.10.1931, RStBl. 1932, 22; BFH v. 13.3.1964 – IV 236/63 S, BStBl. III 1964, 426; v. 29.7.1965 – IV 164/63 U, BStBl. III 1965, 648). Die Rspr. geht dabei davon aus, dass bei Existenz eines Markt- oder Börsenpreises die Findung eines möglichst objektiven Teilwerts gewährleistet ist, da alle am Bewertungsstichtag vorliegenden, den Kurs oder den Preis beeinflussende Umstände, also auch die Auffassung der beteiligten Wirtschaftskreise über die künftige Entwicklung darin enthalten sind. Es genügt für die Maßgeblichkeit des Marktpreises als Teilwert, wenn der Stpfl. die Vorräte am Bilanzstichtag zu diesem Preis beziehen könnte, auch wenn er tatsächlich zu einem höheren Preis gekauft hat, zB wenn er im Inland gekauft hat, jedoch ausländ. Waren gleicher Art und Güte billiger hätte kaufen können. *Musste* der Stpfl. am Bilanzstichtag zu einem höheren Preis als zum Marktpreis kaufen, zB auf Grund eines Dauerlieferungsvertrags, so hätte auch ein Erwerber des Betriebs – da er ja insgesamt in die Stellung des Stpfl. eintreten würde – diesen Preis zahlen müssen; der Teilwert liegt daher bei dieser Sachlage uE über dem Marktpreis.

► *Marktpreis* ist derjenige Preis, der an einem bestimmten (für Waren einer bestimmten Gattung maßgebenden) Handelsplatz für Waren dieser Gattung von durchschnittlicher Art und Güte in einem bestimmten Zeitpunkt oder Zeitabschnitt im Durchschnitt gewährt wird (BFH v. 22.7.1988 – III R 175/85, BStBl. II 1988, 995).

► *Börsenpreis* ist der Preis für ein Wertpapier, der während der Börsenzeit an einer Wertpapierbörse im amtlichen Markt oder im geregelten Markt oder als Preis an einer Warenbörse ermittelt wird (vgl. § 24 Abs. 1 BörsG; ADS VI. § 253 HGB Rn. 504 mwN).

Bestanden am Bewertungsstichtag an verschiedenen Orten verschiedene Börsen- od. Marktpreise für Waren der gleichen Gattung, so soll der Teilwert auf der Grundlage des Mittelkurses an inländ. Börsen zu ermitteln sein (BFH v. 7.8.1951 – I 38/51 U, BStBl. III 1951, 190). UE bedenklich, weil der Teilwert sich nicht nach der Preisvorstellung eines potentiellen Erwerbers orientiert, der für die betreffende Ware nur den niedrigsten Betrag gezahlt hätte. Im Zweifel ist daher der Haupthandelsplatz bzw. der Platz relevant, an dem die Unternehmung typischerweise Geschäfte tätigt (so MELLWIG in Beck-HdR, F. B 164 Rn. 60). Hierbei ist uE dann abzuweichen, wenn dies zu einer offenbar unzutreffenden Bewertung führen würde. Könnte allerdings der Erwerber am Bilanzstichtag die Vorräte nur zu unterschiedlichen Preisen kaufen, zB einen Teil zum Börsenpreis, den Rest zu einem höheren Marktpreis (Fall der *Marktsplattung*), so besteht der Teilwert für diejenige Menge, die am Bilanzstichtag zum niedrigsten Preis bezogen werden konnte, in diesem Preis, für die restliche Menge im höheren Preis; zum gleichen Ergebnis führt es, wenn der gesamte Bestand mit dem gewogenen Mittel beider Preise bewertet wird. Dieser Fall dürfte uE allerdings nur sehr selten gegeben sein.

Bei verbilligt bezogenen WG können als Teilwert nicht die normalen (unverbilligten) Wiederbeschaffungskosten (Marktpreise) angenommen werden, vielmehr sind die tatsächlichen AK (verbilligte Preise) anzusetzen (BFH v. 11.5.1973 – III R 17/72, BStBl. II 1973, 606), allerdings nur, sofern eine Verbilligung weiterhin erreichbar ist und die bisherige Beschaffungspolitik fortgesetzt werden kann unter Verweis auf das Erfordernis der voraussichtlich dauernden Wertminderung (§ 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2; s.u.).

► *Maßgeblicher Stichtag für den Börsen- oder Marktpreis* ist grundsätzlich der Bilanzstichtag (Stichtagsprinzip, s. Anm. 84). Einen vom Stichtag abweichenden Bewertungszeitpunkt hat der Gesetzgeber mit der Gesetzesänderung durch das StEntG 1999/2000/2002 neu kodifiziert. Demnach ist nunmehr tatbestandliche Voraussetzung für eine Teilwertabschreibung, dass eine *voraussichtlich dauernde Wertminderung* existiert; s. hierzu BMF v. 25.2.2000, BStBl. I 2000, 372. Nach der Gesetzesbegründung zum StEntG 1999/2000/2002 (BTDrucks. 14/23) bezwecke die Gesetzesänderung den Ausschluss der Teilwertabschreibung. Die Besteuerung richte sich in erster Linie nach der Leistungsfähigkeit des Stpfl. Damit unvereinbar sei das handelsrechtl. Imparitätsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB) und damit auch das Niederstwertprinzip (§ 253 Abs. 2 Satz 3, Abs. 3 HGB). Grundsätzlich sei erst die Realisation des Verlusts stl. zu berücksichtigen. Die zuvor ergangene einschlägige BFH-Rspr. erreichte damit den Gesetzgeber nicht, die lediglich die Ausschaltung von Zufallskursen als am Bilanzstichtag bezweckte. Die Rspr. findet aber teilweise wieder Eingang in die Interpretation des geltenden Gesetzestextes (s.u. Hinweis).

► *Voraussichtlich dauernde Wertminderung*: hierunter versteht das BMF (BMF v. 25.2.2000, BStBl. I 2000, 372 Tz. 3) das voraussichtlich nachhaltige Absinken des Werts des WG unter den maßgeblichen Buchwert; also nicht nur ein kurzfristiges, vorübergehendes Sinken des Börsen- oder Marktpreises bzw. der Einkaufspreise. Dieses Tatbestandsmerkmal wird von der FinVerw. wiederum nach den teilweise von der Rspr. entwickelten Grundsätzen (s.o.) ausgelegt. Das BMF (v. 25.2.2000 aaO Tz. 23) vertritt dabei folgende Auffassung: Hält die Minderung bis zum Zeitpunkt der Aufstellung der Bilanz oder dem vorangehenden Verkaufs- od. Verbrauchszeitpunkt an, so ist die Wertminderung voraussichtlich von Dauer. Zusätzliche Erkenntnisse bis zu diesen Zeitpunkten sind zu berücksichtigen. Allgemeine Marktentwicklungen, zB Kursschwankungen von börsennotierten WG des Umlaufvermögens, sind zusätzliche Erkenntnisse und als solche in die Beurteilung einer voraussichtlich dauernden Wertminderung der WG zum Bilanzstichtag einzubeziehen.

**Hinweis:** Bereits der RFH (RFH v. 20.6.1934, RStBl. 1934, 1077; vgl. auch BFH v. 13.3.1964 – IV 236/63 S, BStBl. III 1964, 426) zog den Ansatz niedrigerer Werte als die stichtagsbezogenen Wiederbeschaffungskosten dann in Erwägung, wenn die Börsen-/Marktpreise vor oder nach dem Bilanzstichtag innerhalb des Beobachtungszeitraums wesentlich niedriger liegen als am Stichtag oder wenn bei ständig fallender Preistendenz, die sich auch nach dem Stichtag fortsetzt, vermutet werden kann, dass deren Ursache bereits in den Verhältnissen am Stichtag begründet ist.

► *Besteht kein Börsen- oder Marktpreis* für die zu bewertenden fremdbezogenen WG des Vorratsvermögens oder ist ein solcher für den Bilanzstichtag nicht feststellbar, so richtet sich die Bewertung nach den (fiktiven) *Einkaufspreisen* am Bilanzstichtag. In diesem Zusammenhang können uU auch die allgemeinen Preise auf den internationalen Warenmärkten für bestimmte Güter eine Rolle spielen, allerdings auch hier nur unter der Voraussetzung, dass der Stpfl. tatsächlich zum Weltmarktpreis am Bilanzstichtag beziehen konnte. Wenn dies (aus rechtl. oder tatsächlichen Gründen) nicht der Fall war, der Stpfl. also nur zum höheren Inlandspreis kaufen konnte, ist auch für die Bewertung dieser höhere Preis maßgebend.

► *Gleichzeitiger Rückgang der erwarteten Verkaufspreise* wird bei gesunkenen Wiederbeschaffungskosten nicht verlangt, die WG können auch zu höheren oder unveränderten Verkaufspreisen veräußert worden sein (BFH v. 8.10.1957 – I 86/57 U, BStBl. III 1957, 442). Ob Waren am Bilanzstichtag bereits fest verkauft sind, der Kaufvertrag aber noch von keiner Seite erfüllt ist, spielt für die Teilwertabschreibung wegen gesunkener Wiederbeschaffungskosten keine Rolle (BFH v. 29.7.1965 – IV 164/63 U, BStBl. III 1965, 648).

## 1009 7. Wiederherstellungskosten als vermuteter Teilwert

**Inhalt der Vermutung:** *Bei eigenen (fertigen und unfertigen) Erzeugnissen* wird der Teilwert als in Höhe der (fiktiven) Wiederherstellungskosten (Reproduktionskosten) bestehend vermutet (so BFH v. 29.4.1970 – III 217/63, BStBl. II 1970, 614; v. 19.5.1972 – III R 21/71, BStBl. II 1972, 748). *Bei halbfertigen Arbeiten aus einem Werkvertrag* stellt der Reproduktionswert der halbfertigen Arbeiten, dh. die bis zum Stichtag anfallenden HK zzgl. Gemeinkosten und ggf. Vertriebskosten, den vermuteten Teilwert dar (BFH v. 17.5.1974 – III R 50/73, BStBl. II 1974, 508). Bei halbfertigen Bauten von Bauunternehmen ist jedoch zum Teil wegen des Eigentumsübergangs nicht mehr Vorratsvermögen, sondern eine Forderung zu bewerten (s. Anm. 965).

**Zweck der Vermutung:** Die Vermutung geht von der (nicht unproblematischen) Überlegung aus, dass das WG, würde es bei der fiktiven Gesamtbetriebsveräußerung fehlen, in diesem Betrieb unter Aufwendung der Kosten, die in diesem Betrieb anfallen, wieder hergestellt werden müsste (BFH v. 29.4.1970 – III 217/63 aaO). Auch hier kommt der Gedanke einer betriebsindividuellen Bewertung wieder zum Tragen. Aus dem Teilwertmerkmal der Fortführung des Betriebs folgern Rspr. und FinVerw., dass die Möglichkeit, Erzeugnisse gleicher Art und Qualität von Dritten kostengünstiger zu beziehen (sog. „make or buy“-Entscheidung), bei der Berechnung nicht berücksichtigt werden darf und mögliche Rationalisierungsmaßnahmen zur kostengünstigeren Wiederherstellung außer Betracht bleiben (BFH v. 19.5.1972 – III R 21/71 aaO); s. auch Anm. 1002.

**Begriff der „Wiederherstellungskosten“ (Reproduktionskosten):** s. Anm. 615. Ein evtl. kalkulierter Gewinnzuschlag ist nicht mit einzubeziehen, weil insoweit ungewiss ist, ob ein Gewinn tatsächlich erzielt werden wird. Ein gedachter Käufer wird niemals einen anteiligen Gewinn mitvergüten, sondern nur die Aufwendungen, die das Unternehmen insgesamt machen musste, um das halbfertige Bauwerk herzustellen (vgl. BFH v. 8.3.1968 – III 85/65, BStBl. II 1968, 575). Abweichend von den ertragstl. HK sind Vertriebskosten wie die Kosten der für den nachfolgenden Verkauf erfolgten Sortierung, Kennzeichnung und Lagerung von Erzeugnissen zu berücksichtigen (BFH v. 20.7.1973 – III 100–101/72, BStBl. II 1973, 794).

**Maßgeblicher Zeitpunkt/Voraussichtlich dauernde Wertminderung:** Für die Reproduktionsannahme sind die Verhältnisse des Bilanzstichtags maßgeblich. So sind die am Bilanzstichtag maßgeblichen (fiktiven) Kosten für Material, Löhne usw. anzusetzen. Neben Kostensenkungen müssen auch Kostensteigerungen berücksichtigt werden (BFH v. 8.10.1957 – I 86/57, BStBl. III 1957, 442). Ergibt sich hierbei, dass Kostensenkungen überwiegen, so ist unter Verweis auf den Gesetzeswortlaut des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 nunmehr Voraussetzung, dass diese von voraussichtlicher Dauer sein müssen, um bewertungsrechtl. von Relevanz zu sein (s. Anm. 972, 1002). Für diese Beurteilung sind alle Kenntnisse bis zum Tag der Bilanzerstellung zu berücksichtigen, sofern sie die Annahme einer bereits am Bilanzstichtag begründeten Wertminderung rechtfertigen (vgl. auch BMF v. 25.2.2000, BStBl. I 2000, 372 Tz. 23).

**Hinweis:** Auch vor Einführung des Merkmals „voraussichtlich dauernde Wertminderung“ hat die oberste Rspr. beim Ansatz eines niedrigeren Teilwerts darauf abgestellt, ob zwecks Bewertung des Materialwerts mit einer *nachhaltigen* Senkung des Preis spiegels für die (zu beschaffenden) Materialien (Rohstoffe) gerechnet werden muss (vgl. BFH v. 17.7.1956 – I 292/55 U, BStBl. III 1956, 379; v. 8.10.1957 – I 86/57 U, BStBl. III 1957, 442 [Senkung der HK bei einer Brauerei]; v. 13.3.1964 – IV 236/63 S, BStBl. III 1964, 426).

Sind die Wieder-HK voraussichtlich dauernd gegenüber dem Herstellungszeitraum gesunken, so kommt es für eine Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert nicht darauf an, ob auch die erwarteten Verkaufspreise gesunken sind (analog BFH v. 8.10.1957 – I 86/57 U, BStBl. III 1957, 442).

**Ermittlung der Wiederherstellungskosten:** Die Berechnung der Wieder-HK (Reproduktionskosten) kann *progressiv* durch Summierung der bei der Herstellung anfallenden Kosten erfolgen (BFH v. 29.4.1970 – III 217/63, BStBl. II 1970, 614). Nach der *retrograden* Methode werden die Wieder-HK durch Rückrechnung vom voraussichtlichen Verkaufspreis gewonnen (BFH v. 29.4.1970 – III 217/63, BStBl. II 1970, 614; v. 20.7.1973 – III R 100–101/72, BStBl. II

1973, 794). Beide Methoden müssen zum gleichen Ergebnis führen (BFH v. 20.7.1973 – III R 100–101/72 aaO). Zur progressiven Methode in der Urproduktion vgl. BFH v. 20.7.1973 – III R 100–101/72 aaO.

Die Anwendung der *retrograden* Methode ist allerdings bei unfertigen Erzeugnissen aufgrund (teilweise) fehlender *Veräußerungsfähigkeit* ungleich schwieriger als bei Handelswaren oder Fertigerzeugnissen. Im Allg. wird daher der Teilwert bei Bewertung von unfertigen Erzeugnissen nach der progressiven Methode ermittelt. Bei Fertigerzeugnissen ergeben sich die Wieder-HK nach der retrograden Methode durch Abzug der bis zur Veräußerung noch anfallenden Vertriebskosten und des Unternehmervorgewinns vom erwarteten Verkaufspreis (s. BFH v. 29.4.1970 – III 217/63 aaO).

**Umfang der Wiederherstellungskosten:** Dem Umfang nach sind nach Ansicht der Rspr. alle *Kostenfaktoren* maßgebend, die aus der Sicht eines vernünftig und wirtschaftlich handelnden Kaufmanns zur Herstellung des Erzeugnisses in der Fertigungsstufe, in der es sich am Bewertungsstichtag befindet, zur Reproduktion objektiv erforderlich wären (vgl. BFH v. 8.3.1968 – III 85/65, BStBl. II 1968, 575; v. 19.5.1972 – III R 21/71, BStBl. II 1972, 748; s. auch CHRISTIANSEN, StbJb. 1991/92, 137 ff.):

► *Kalkulatorische Kosten:* Ob zB kalkulatorische Eigenkapitalzinsen, kalkulatorischer Unternehmerlohn, kalkulatorische Mieten usw. in die Ermittlung der Reproduktionskosten einzubeziehen sind, hat der BFH (v. 20.7.1973 – III R 100–101/72 aaO) ausdrücklich offengelassen. UE müssen diese Kostenarten jedoch berücksichtigt werden, weil ein gedachter Erwerber, wenn er betriebswirtschaftlich sachverständig kalkuliert, diese ebenfalls ansetzen würde (zB bei Produktion in eigenen Räumen oder unentgeltlicher Mitarbeit von Familienangehörigen; glA OBERMANN, BB 1965, 33). Die Frage kann ohnehin nur bei progressiver Ermittlung der Wieder-HK der Erzeugnisse bedeutsam werden; bei retrograder Ermittlung sind kalk. Kosten von selbst im Reproduktionskostenwert enthalten. Da beide Methoden zum gleichen Ergebnis führen müssen (BFH v. 20.7.1973 – III R 100–101/72 aaO), ergibt sich bei der im Urteil genannten Ermittlungsweise die Einbeziehung kalkulatorischer Kosten von selbst.

► *Fremdkapitalzinsen* gelten nur dann nicht als Wieder-HK, wenn sie nicht zu den HK gehören, weil sie bspw. nicht durch die Produktion veranlasst sind; andernfalls sind sie grds. einrechnungspflichtig (so auch BLÜMICH/EHMCKE, § 6 Rn. 648).

## 8. Widerlegung der Teilwertvermutung bei nicht ausreichenden (oder gesunkenen) Verkaufserlösen der Vorräte

**Schrifttum:** WILKE/KESSELMEIER, DStR 1996, 6; GROH, DB 1985, 1245; KESSLER, DStR 1995, 839; NIEHUS, DStR 1995, 168; FROMM, BB 1996, 2453.

### 1010 a) Grundsätzliches

Grundsätzliches zur Widerlegung von Teilwertvermutungen s. Anm. 598.

Die Wiederbeschaffungskosten sind bei den *unmittelbar zur Veräußerung und Gewinnerzielung bestimmten Gütern* des Umlaufvermögens als Maßstab für die Wertermittlung nicht ausreichend. Der Wert dieser WG hängt in besonderem Maß davon ab, zu welchen Preisen und mit welcher Gewinnspanne die Ware voraussichtlich auf dem Markt abgesetzt werden kann. Der Teilwert von WG des Umlaufvermögens ist daher stark am *Absatzmarkt* orientiert. Die Bewertung eines

WG mit den Wiederbeschaffungskosten statt mit den AHK setzt stets voraus, dass diese nachhaltig gesunken sind. Bei ständig steigender Tendenz der Preise verliert eine Teilwertabschreibung wegen gesunkener Wiederbeschaffungspreise zunehmend an Bedeutung. Selbst wenn die Börsen- oder Marktpreise bestimmter Rohstoffe nachhaltig sinken sollten, werden idR die steigenden Be- oder Verarbeitungskosten (zB Löhne) der sinkenden Tendenz entgegenwirken. Die Verkäuflichkeit eines WG, auf die es bei den WG des Umlaufvermögens wesentlich ankommt, hängt vielfach aber von Umständen ab, die sich unabhängig von der Tendenz der Wiederbeschaffungskosten und möglicherweise sogar in entgegengesetzter Richtung entwickeln. So kann zB die Verkäuflichkeit einer Ware bei sinkender Kaufkraft sich erheblich verschlechtern, zu ungewöhnlich langer Lagerdauer und als Folge davon zu Qualitätsverschlechterung führen. Eine aus diesen oder ähnlichen Gründen vorgenommene Teilwertbewertung (sog. „verlustfreie Bewertung“) ist berechtigt (und uU geboten), auch wenn die Wiederbeschaffungskosten gestiegen sind.

**Ursachen** für voraussichtlich die Selbstkostendeckung und die Erzielung eines durchschnittlichen Unternehmergewinns nicht erreichende Verkaufserlöse können sein:

Ungeplant

- innerbetriebliche Wertminderungen der Vorräte durch *Lagerschäden* und sonstige *Produktmängel* sowie zwischenzeitliche *Änderungen des Produktions- oder Absatzprogramms* oder der Einführung *verbesserter Produktionstechniken*,
- außerbetrieblich durch *Nachfrageänderungen* aus konjunkturellen, saisonalen oder produkt- oder kundenbezogenen Gründen (zB Modewandel, Änderung des Abnehmerkreises) sowie *Angebotsveränderungen* (zB Auftreten von Konkurrenz, Preiskämpfe).

Geplant

- weil damit Vorteile auf anderen Gebieten erwartet werden (s. „Verlustprodukte“, Anm. 1014).

Die BFH-Rspr. verlangt für die Vornahme einer Teilwertabschreibung wegen „Verkaufswertminderung“, dass der voraussichtliche Veräußerungserlös (s. Anm. 1011) die Selbstkosten (s. Anm. 1012) und einen durchschnittlichen Unternehmergewinn (s. Anm. 1013) nicht (mehr) deckt (zuletzt BFH v. 6.11.1975 – IV R 205/71, BStBl. II 1977, 377; v. 13.10.1976 – I R 79/74, BStBl. II 1977, 540; v. 30.1.1980 – I R 89/79, BStBl. II 1980, 327; v. 27.10.1983 – IV R 143/80, BStBl. II 1984, 35; v. 25.7.2000 – VIII R 35/97, BStBl. II 2001, 566 mwN; R 6.8 Abs. 2 Satz 3 EStR). Demgegenüber kennt die FinVerw. grds. zwei Vorgehensweisen zur Teilwertfindung (s. Ermittlung des Teilwerts).

Bei Beständen an *Rob-, Hilfs- und Betriebsstoffen* sowie bei den nicht Waren oder Anlagegüter darstellenden Ersatzteilen sind die Grundsätze über unzureichende Verkaufserlöse nicht direkt anzuwenden, weil diese WG nicht zur Veräußerung bestimmt sind. Gleiches gilt für unentgeltlich abgegebene WG (s. hierzu auch Anm. 1025 „Ärztmuster“, „Kataloge“). Für diese WG kommt uU Teilwertabschreibung wegen mangelnder Verwendbarkeit in Betracht (s. Anm. 1015). Zum Anwendungsbereich dieser Einschränkung der Teilwertvermutung s. auch Anm. 1006.

**Maßgeblicher Stichtag:** Maßgeblich für die Teilwertabschreibung auf Grundlage der Verkaufserlöse sind dabei die objektiven Verhältnisse am Bilanzstichtag. Hiermit sind jedoch nicht die Preise bzw. Verkaufserlöse am Bilanzstichtag als Bewertungsstichtag gemeint; s. Anm. 1008.

**Die Ermittlung des Teilwerts** bei unzureichenden Verkaufserlösen kann durch *progressive* oder *retrograde* Rechnung erfolgen (BFH v. 29.11.1960 – I 137/59 Ü, BStBl. III 1961, 154); s. Anm. 972 u. 1003. Sieht man von verschiedenen Globalisierungen und Vereinfachungen ab, so müssen beide Verfahren zur gleichen Teilwerthöhe führen. Bei absatznahen WG ist das retrograde, bei produktionsbestimmten WG eher das progressive Verfahren vorzuziehen. Die FinVerw. erkennt demgegenüber in R 6.8 Abs. 2 EStR die Subtraktionsmethode und die Formelmethode an. Die Subtraktionsmethode entspricht dabei grds. der Vorgehensweise des BFH (vgl. H 6.8 „Beispiele für die Bewertung von WG des Vorratsvermögens“ – 1. Spiegelstrich EStH). Deren Anwendung setzt voraus, dass aus der Betriebsabrechnung die nach dem Bilanzstichtag bei den einzelnen Kostenarten noch jeweils anfallende Kosten ersichtlich sind. In Fällen, in denen der Stpfl. keine Betriebsabrechnung hat, welche die für die Ermittlung des Teilwerts nach der Subtraktionsmethode notwendigen Daten liefert, ist es nach der FinVerw. erlaubt, die Formelmethode zu Grunde zu legen (vgl. H 6.8 „Beispiele für die Bewertung von WG des Vorratsvermögens“ – 2. Spiegelstrich EStH). Basis der Subtraktionsmethode ist, wie leicht ersichtlich ist, die retrograde Verkaufswertmethode des BFH.

Obwohl die einschlägige Rspr. nur zur Teilwertabschreibung bei Waren erging, kann es uE keinen Zweifel geben, dass diese Grundsätze auch bei *eigenen Erzeugnissen* gelten (glA SCHMIDT/GLANEGGER XXV. § 6 Rn. 250 „Eigenerzeugnisse“; andeutungsweise auch BFH v. 20.7.1973 – III R 100–101/72, BStBl. II 1973, 794).

**Kritik der Berechnungsweisen:** Aus betriebswirtschaftlicher Sicht würde ein fiktiver Erwerber lediglich den Barwert der Einzahlungserlöse vergüten (vgl. auch Anm. 1002). Für den Abzug eines Unternehmergewins ist kein Raum. Ein Erwerber würde lediglich die noch anfallenden Aufwendungen antizipativ ins Kalkül ziehen (vgl. auch CHRISTIANSEN, StJb. 1991/92, 143). Auch bei der Ermittlung des den Vermögensgegenständen am Abschlussstichtag beizulegenden Werts iSd. § 253 Abs. 3 Satz 2 HGB ist nur der Abzug der noch anfallenden Selbstkosten vorgesehen (vgl. auch ADS IV., § 253 HGB Rn. 253 mwN). Darüber hinaus werden die Formeln in R 6.8 EStR zu Recht kritisiert, weil sie unterstellen, dass sich der kalkulierte Verkaufspreis zu den AK wie der erwartete Verkaufspreis zum Teilwert verhält (BUSCHMANN, StBp. 1998, 328; FROMM, BB 1996, 2453; WILKE/KESSELMIEER, DStR 1996, 6).

#### **Berechnungsgänge lt. FinVerw. (R 6.8 Abs. 2 EStR):**

Subtraktionsmethode
Voraussichtlicher künftiger Veräußerungserlös
./. nach dem Bilanzstichtag noch anfallende betriebliche Aufwendungen
./. durchschnittlicher Unternehmergewin
= Verkaufswert (Teilwert)
Formelmethode nach <b>EStR 2001</b>
Teilwert = Z: (1 + Y)
Mit Z = voraussichtlicher künftiger Veräußerungserlös
Y = Rohgewinnaufschlagsatz

<p>Formelmethode nach <b>EStR 2005</b></p> <p>Teilwert = Z: <math>(1 + Y1 + Y2 \times W)</math></p> <p>Mit Z = voraussichtlicher künftiger Veräußerungserlös</p> <p>Y1 = durchschnittlicher Unternehmergeinn</p> <p>Y2 = Rohgewinnaufschlagrest</p> <p>W = der Prozentsatz an Kosten, der noch nach Abzug des durchschnittlichen Unternehmergeinnprozentsatzes vom Rohgewinnaufschlagrest nach dem Bilanzstichtag anfällt</p>
---

**Berechnungsgänge lt. BFH (ohne Berücksichtigung von Branchenspezifika)**

<p>Tatsächliche Preiskalkulation (im Handel sog. Eingangskalkulation)</p> <p>Anschaffungs-/Herstellungskosten</p> <p>+ Kostenaufschlag <span style="float:right">ersatzweise: Einzel-Kalkulationsaufschlag</span></p> <hr/> <p>= Selbstkosten</p> <p>+ Gewinnaufschlag</p> <hr/> <p>= <u>Netto-Verkaufspreis</u></p>	
<p>Teilwertermittlungsverfahren</p> <p><i>Progressives Verfahren:</i></p> <p style="text-align:right">Anschaffungs-/Herstellungskosten</p> <p>+ künftige Kosten</p> <hr/> <p>= Selbstkosten</p> <p>+ Gewinnaufschlag</p> <hr/> <p>= Selbstkostenpreis</p> <p>- erwarteter Netto-Verkaufserlös</p> <hr/> <p>positive Differenz =</p> <p>= Deckungsfehlbetrag <span style="float:right">- Teilwertabschreibung</span></p> <hr/> <p style="text-align:right"><u>= Teilwert</u></p>	
<p><i>Retrogrades Verfahren</i></p> <p>erwarteter Netto-Verkaufserlös <span style="float:right">Anschaffungs-/Herstellungskosten</span></p> <p>- Selbstkosten <span style="float:right">ersatzweise: AK/HK</span></p> <p>- Gewinnaufschlag <span style="float:right">+ Rohgewinnabschlag vom Verkaufspreis</span></p> <hr/> <p>negativ Differenz =</p> <p>= Deckungsfehlbetrag <span style="float:right">Teilwertabschreibung</span></p> <hr/> <p style="text-align:right"><u>= Teilwert</u></p>	

**Ermessen:** Nach den EStR 2003 wurde die Formel der EStR 2001 um den Rohgewinnaufschlagrest modifiziert. Die Formel nach den EStR 2001 wird dadurch aber nicht verdrängt (Wahlrecht; so auch SCHMIDT/GLANEGGER XXV. § 6 Rn. 250 „Handelswaren“). Daneben besteht für den Stpfl. die Möglichkeit, die Subtraktionsmethode (retrograde Methode) anzuwenden. Bei Herstellungsbetrieben kommt darüber hinaus die progressive Methode in Betracht (vgl. auch WITTORF, StBp. 1988, 5). Welche Methode der Stpfl. im Einzelnen anwenden will, ist damit uE in dessen freies Ermessen gestellt. Die Anwendung der Methoden muss dabei nicht zwangsläufig zu gleichen Teilwertabschlägen führen. Gerade dadurch ergeben sich Spielräume bei der Steuerbilanzpolitik.

**Negativer Teilwert:** Bei der Teilwertermittlung ist wenigstens ein Mindestwert anzusetzen, der idR dem Einzelveräußerungspreis für das WG entspricht (vgl. Anm. 1017). Ob der Schätzungsrahmen über 0 € hinaus überschritten werden kann, wird diskutiert, jedoch abgelehnt (vgl. SCHMIDT/GLANEGGER XXV. § 6 Rn. 226); uE kann der der Verlustantizipation dienende Teilwertansatz nicht mehr als die tatsächlich aufgewendeten Kosten als Aufwand vorwegnehmen. Darüber hinaus gehende, zu erwartende Aufwendungen sind über das Imparitätsprinzip bei passiven WG zu berücksichtigen (zur Konkurrenz von Teilwert-AfA und Imparitätsprinzip vgl. GROH, DB 1999, 981).

#### 1011 b) Die für die Widerlegung der Teilwertvermutung maßgebenden Verkaufserlöse

Die voraussichtlichen Verkaufserlöse bilden bei dem sog. *Verkaufswertverfahren* (s.o. Anm. 1004 u. 1010) die Ausgangs-, beim progressiven Verfahren die Vergleichsgröße.

**Maßgeblicher Zeitpunkt:** Nach nunmehr hM sind für den Zeitbezug der Verkaufspreise allein die nach den Verhältnissen am Bilanzstichtag voraussichtlich erzielbare Verkaufspreise maßgeblich (BFH v. 13.10.1976 – I R 79/74, BStBl. II 1977, 540; v. 27.10.1983 – IV R 143/80, BStBl. II 1984, 35; s. R 6.8 Abs. 1 Satz 2 EStR). Nach Änderung durch das StEntG 1999/2000/2002 in Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 sind die bis zur Bilanzaufstellung gewonnenen Erkenntnisse über den Erwartungswert zum Bilanzstichtag zu berücksichtigen (BMF v. 25.2.2000, BStBl. I 2000, 372 Tz. 23; so schon BFH v. 27.10.1983 – IV R 143/80, BStBl. II 1984, 35). Nur im Fall, dass diese Verhältnisse bis zum Bilanzerstellungstag anhalten, ist die Wertminderung von voraussichtlicher Dauer und damit nunmehr eine Teilwertabschreibung möglich.

**Preiserhöhungen** nach dem Bilanzstichtag sind dementsprechend zu berücksichtigen, wenn diese aus der Sicht des Bilanzstichtags erwartet werden konnten; das ergibt sich aus den Teilwertfiktionen, weil auch ein Erwerber diese Umstände berücksichtigen würde (glA BFH v. 9.11.1994 – I R 68/92, BStBl. II 1995, 336; H 6.7 „Retrograde Wertermittlung“ EStH); s. auch FG Bremen v. 22.9.1977, EFG 1978, 66, rkr.; FG Ba.-Württ. v. 12.3.1991, EFG 1991, 522.

**Preisdifferenzierungen**, dh. nach Abnehmern, Zeiten, Orten unterschiedliche Preisforderungen für ein und dasselbe WG, werfen die Frage auf, welche erwarteten Verkaufspreise für die Teilwertermittlung maßgeblich sind. Rspr. oder Stellungnahmen der FinVerw. liegen hierzu nicht vor. GROH (StuW 1978, 38) will Durchschnittspreise ansetzen. UE kommt es wegen des Prinzips der Einzelbewertung zunächst darauf an, Gruppen (insbes. in der Ausstattung, Qualität etc.) gleichartiger Produkte zu bilden, denn nur insoweit liegt Preisdifferenzierung eines WG vor (s. R 6.8 Abs. 4 Satz 1 EStR). Innerhalb einer Gruppe lässt

sich nun der erwartete Verkaufspreis nach der Methode des gewogenen Durchschnitts ermitteln. Einfache Durchschnittspreise führen nicht zu zutreffenden Ergebnissen.

**Beispiel:** Am Bilanzstichtag befinden sich 100 Stück *eines* Artikels auf dem Lager, dessen Netto-Verkaufspreise in den Absatzkanälen Großhandel 4 €, Einzelhandel 7 € und Endverbraucher 10 € betragen (abnehmerbezogene Preisdifferenzierung). Für diesen Artikel ist eine Verteilung auf die genannten Absatzkanäle im Umsatzverhältnis 60:30:10 üblich und weiter zu erwarten. Bei einfacher Durchschnittsbildung ergibt sich ein Netto-Verkaufspreis von 7 €, bei gewogenem Durchschnitt der realitätsnähere Betrag von 5,50 €. Für eine Differenzierung nach Vertriebswegen, Sortimentsgruppen s. auch DIETZ, DB 1981, 1632. Zweckmäßig kann in diesen Fällen auch eine Gruppenbildung nach gemeinsamen Verkaufspreisen sein (Hinweise bei WITTORFF, StBp. 1984, 226, und GROH, DB 1985, 1248). Bei mehreren Artikelgruppen wäre jeweils eine gruppen-spezifische Durchschnittsbewertung vorzunehmen.

**Erlösschmälerungen** (zB Rabatte, Skonti, Boni), die nach den Verhältnissen des Bilanzstichtags erwartet werden, müssen vom voraussichtlich erzielbaren Brutto-Verkaufspreis abgesetzt werden (glA DÖLLERER, StJb. 1977/78, 143; GROH, DB 1985, 1245 [1248]). Unter Umständen helfen die am Bilanzstichtag vorliegenden Verhältnisse, soweit diese werterhellend sind, die objektiv richtige Beurteilung zu treffen.

**Preissenkungen** nach dem Bilanzstichtag sind ebenso in Betracht zu ziehen, wenn sie am Bilanzstichtag „in der Luft liegen“ (so schon RFH v. 28.6.1933, RStBl. 1934, 253; BFH v. 6.11.1975 – IV R 205/71, BStBl. II 1977, 377; FG Ba-Württ. v. 12.3.1991, EFG 1991, 522). Für die Teilwertermittlung müssen uE erwartete Preissenkungen jedenfalls berücksichtigt werden, wenn sie nach den bis zur Bilanzaufstellung aufgeklärten Umständen am Bilanzstichtag zu erwarten waren (s.o.). IdR sind die tatsächlich erzielten Verkaufspreise für die im Wert geminderten WG anhand repräsentativer Aufzeichnungen nachzuweisen (R 6.8 Abs. 2 Satz 9 EStR; zum Nachweis s. Anm. 1020).

Ist von vornherein eine *unentgeltliche* Abgabe des WG oder eine Abgabe zu einer nicht kostendeckenden „Schutzgebühr“ vorgesehen, wie zB bei Mustern oder Katalogen, so kann für die Teilwertermittlung nicht schematisch ein Verkaufserlös von Null oder in Höhe des symbolischen Preises angesetzt werden (so BFH v. 30.1.1980 – I R 89/79, BStBl. II 1980, 327). Vielmehr sei im Rahmen der Teilwertüberlegung zu prüfen, ob ein gedachter, den Betrieb fortführender Erwerber diese WG benötige, weil er sich hiervon einen anderweitigen Nutzen als die Veräußerung verspricht. Dieser Meinung hat sich die FinVerw. angeschlossen und schließt die Anwendung einer Teilwert-AfA aufgrund niedriger Verkaufserlöse kategorisch aus (R 6.8 Abs. 2 Satz 2 EStR, str.; s. Verlustprodukte Anm. 1014 und 1025 „Ärztmuster“, „Kataloge“; ferner BFH v. 9.12.1987 – I R 192/84, nv.; Teilwertermittlung bei nicht absatzbestimmten WG s. Anm. 1015).

**Verkaufserlöse bei halbfertigen Bauten auf fremdem Grund und Boden:** Nach BMF v. 14.11.2000 (BStBl. I 2000, 1514) gilt hierbei sinngemäß Folgendes: Steht fest, dass der auf die halbfertigen Bauten entfallende Anteil der vereinbarten Vergütung am Bilanzstichtag unter den bisher angefallenen HK liegt und ist diese Wertminderung voraussichtlich von Dauer, sind die halbfertigen Arbeiten mit dem Teilwert zu bewerten. Durch den Ansatz mit dem anteiligen niedrigeren Erlös wirkt sich der bisher aufgelaufene Verlust bei der Bewertung des WG der halbfertigen Arbeiten stl. aus, nicht jedoch ein anteiliger künftiger Verlust, der auf noch zu erbringende Leistungen entfällt. Derartige drohende Verluste aus schwebenden Geschäften sind nicht in die nach den allgemeinen Grundsätzen vorzunehmende Bewertung der als Forderungen auszuweisenden halbfertigen

tigen Bauten auf fremden Grund und Boden einzubeziehen. Diese Rechtsauffassung hat der BFH mit Beschl. v. 28.4.2004 – VIII B 79/03 (FR 2004, 995) angezweifelt und mit Urteil v. 7.9.2005 – VIII R 1/03 (BFH/NV 2006, 167) abgelehnt; s. auch Anm. 1025 „Baugewerbe“ und „Bewertung unfertiger Bauten und Leistungen“.

### 1012 c) Deckung der Selbstkosten

Rspr. (zuletzt BFH v. 25.7.2000 – VIII R 35/97, BStBl. II 2001, 566 mwN) und FinVerw. (H 6.8 „Retrograde Bewertungsmethode“ EStH) stellen zutreffend auf „Selbstkosten“ ab. Zu den Selbstkosten gehören grundsätzlich alle für das WG anfallenden Kosten/Aufwendungen, sei es, dass sie bereits angefallen sind oder bis zur Veräußerung noch anfallen, dass es sich um AK, HK oder sonst nicht bilanzierbare Vertriebskosten oder um direkt zurechenbare Einzelkosten oder Gemein- bzw. Fixkosten handelt. Bei Waren umfassen die Selbstkosten ihre AK und einen Aufschlag für ihren Anteil am betrieblichen Aufwand (str.). Die Rspr. ist uneinheitlich (für Vollkosten: BFH v. 27.10.1983 – IV R 143/80, BStBl. II 1984, 35; v. 25.7.2000 – VIII R 35/97, BStBl. II 2001, 566; nur Teilkosten: BFH v. 13.10.1976 – I R 79/74, BStBl. II 1977, 540; v. 9.11.1994 – I R 68/92, BStBl. II 1995, 336). Zu Einzelheiten s.u.

**Kein Abzug bereits angefallener Kosten:** Bei der Selbstkosten-Ermittlung sind Aufwendungen, die bis zum Bilanzstichtag angefallen und bereits gewinnmindernd verrechnet worden sind, nicht einzubeziehen. Dabei handelt es sich um Kosten des abgelaufenen Wj., die nach dem Bilanzstichtag nicht mehr anfallen und deshalb den kalkulierten Aufschlag nicht berühren. Diese Kosten haben sich bereits bei der Gewinnermittlung des Wj. ausgewirkt, für das die Bilanz erstellt wird. Sie dürfen, um nicht doppelt angesetzt zu werden, nicht bei der Ermittlung des Teilwerts berücksichtigt werden (BFH v. 9.11.1994 – I R 68/92, BStBl. II 1995, 336 mwN; v. 29.4.1999 – IV R 14/98, BStBl. II 1999, 681).

**Künftig anfallende Kosten/Aufwendungen** bis zur Veräußerung des WG müssen grundsätzlich berücksichtigt werden (vgl. R 6.8 Abs. 2 Satz 3 EStR). Das betrifft insbes. sog. „Zwischenkosten“ (Erhaltungs-, Verwahrungs- und Vertriebskosten. Das bilanzrechtl. Verbot der Vertriebskostenaktivierung (s. Anm. 1000 „Vertriebskosten“) gilt hier bei der Teilwertermittlung nicht. Bei den unfertigen Erzeugnissen/Leistungen kommen noch die weiteren Produktionskosten hinzu. In die Preisermittlung eines gedachten Erwerbers würden nämlich nur jene Aufwendungen/Kosten eingehen, die voraussichtlich noch bis zur Veräußerung anfallen werden (glA LIEPELT, StBp. 1985, 37 [40]).

► *Auswirkungen des BFH-Beschlusses v. 28.4.2004 – VIII B 79/03 (FR 2004, 995):* Fraglich ist, ob mit dieser Auffassung des BFH auch zukünftige Kosten generell (wegen des stl. Verbots der Bildung von Drohverlustrückstellungen) vom Abzug im Rahmen der Teilwertermittlung ausgeschlossen sind (so wohl WEBER-GRELLET, FR 2004, 996: Abzug nur für bereits entstandene Kosten). Dies ist vom BFH dabei offengelassen.

**Keine Berücksichtigung kalkulatorischer Kosten:** Kalkulatorische Kostenarten (kalkulatorische Abschreibungen, kalkulatorische Zinsen, kalkulatorische Einzelwagnisse, kalkulatorischer Unternehmerlohn, kalkulatorische Mieten etc.) können nicht Gegenstand der bilanziellen Verlustantizipation sein (vgl. schon CHRISTIANSEN, StJb. 1991/92, 139). Es muss sich um künftigen Aufwand iS der Finanzbuchführung handeln (pagatorischer Aufwand). Nach BFH-Auffassung (BFH v. 29.4.1999 – IV R 14/98, BStBl. II 1999, 681 mwN) gebietet es nämlich

gerade kaufmännisches Denken dem Erwerber, für ein WG im Regelfall mit denjenigen Kosten zu rechnen, dh. sie dem Veräußerer zu ersetzen, die er selbst bei sinngemäßem Verhalten hätte aufwenden müssen, um das WG herzustellen oder anzuschaffen. Dementsprechend ist für den Ansatz von (fiktiven) Aufwendungen kein Raum.

**Voll- oder Teilkostenrechnung** für die Selbstkosten war bislang streitig (s.o.). Die mittlerweile hM im Schrifttum hat sich bei der Teilwertermittlung auf die Selbstkosten zu Vollkosten verständigt (glA GROH, DB 1985, 1246; daneben CHRISTIANSEN, StbJb. 1991/92, 137; einschränkend bei Hilfsgeschäften BUSCHMANN, StBp. 1988, 328; für Fixkosteneinbeziehung bereits BFH v. 5.5.1966 – IV 252/60, BStBl. III 1966, 370). Dies gilt auch unter Geltung des neuen Rechts nach dem StEntG 1999/2000/2002 (vgl. GROH, DB 1999, 983). Ein gedachter Erwerber würde auch die anteiligen Fixkosten berücksichtigen (zur betriebswirtschaftlichen Begründung der Vollkostenrechnung s. PFAFF in WEBER [Hrsg.], Zur Neuausrichtung der Kostenrechnung: Entwicklungsperspektiven für die 90er Jahre, 1993, S. 137–160). Bei der Warenbewertung nach dem Verkaufswertverfahren akzeptieren Rspr. und FinVerw. (BFH v. 13.3.1964 – IV 236/63 S, BStBl. III 1964, 426; v. 27.10.1983 – IV R 143/80, BStBl. II 1984, 35; H 6.8 „Retrograde Bewertungsmethode“ EStH) die Berücksichtigung des gesamten „Aufwands“, also auch des fixen, nicht dem WG direkt zurechenbaren Teils. Das muss uE auch bei der Teilwertermittlung der übrigen WG des Vorratsvermögens gelten. Allerdings ergibt sich dabei das Problem, den Aufwand von außerordentlichen Vorfällen zu bereinigen und auf die entsprechenden Positionen des Vorratsvermögens umzulegen (LIEPELT, StBp. 1985, 37 [40]).

**Künftige Lagerkosten** (Kosten für Lagerausstattung, -unterhaltung, -überwachung, -versicherung, -verzinsung, -schwund etc.):

► *Nach der früheren Rspr.* konnten Kosten dieser Art auch bei langer Lagerdauer nicht vom Verkaufspreis abgesetzt werden.

So BFH v. 19.11.1963 – I 279/61 U, BStBl. III 1964, 358; v. 13.3.1964 – IV 236/63 S, BStBl. III 1964, 426; v. 22.8.1968 – IV R 234/67, BStBl. II 1968, 801; v. 6.11.1975 – IV R 205/71, BStBl. II 1977, 377; v. 13.10.1976 – I R 79/74, BStBl. II 1977, 540; FG Köln v. 22.1.1985, EFG 1985, 339 bei langlagernden WG eines ausreichend sortierten Ersatzteillagers.

Die Rspr. ging dabei davon aus, dass die Lagerkosten „allgemeine Betriebsunkosten“ sind, die sich nicht im Minderwert einzelner Waren niederschlagen, sondern Aufwand des Jahres sind, in dem sie anfallen. Allein wegen gestiegener Lagerkosten seien weder bei konstanten noch bei sinkenden Verkaufspreisen Lagerkosten gesondert zu berücksichtigen (BFH v. 6.11.1975 – IV R 205/71, BStBl. II 1977, 377). Jedenfalls seien künftige Lagerkosten und Kapitalverzinsung nicht zu berücksichtigen, wenn es sich um die Erfassung der Rentabilität eines ganzen Warenbestands handelt und eine Zurechnung zu einzelnen WG nur im Wege der statistischen Aufschlüsselung möglich sei; hierbei handle es sich um geschäftswertbildende Faktoren, die bei Bemessung des Geschäftswerts, nicht des Einzel-WG „Vorräte“ zu berücksichtigen seien (BFH v. 13.10.1976 – I R 79/74, BStBl. II 1977, 540; hiergegen: EMMERICH, DB 1980, 2297 [2300] mwN).

► *Neuere Rechtsprechung:* Spätestens seit BFH v. 27.10.1983 – IV R 143/80 (BStBl. II 1984, 35) mit der ausdrücklichen Definition der Selbstkosten („AK und ein Aufschlag für ihren Anteil am betrieblichen Aufwand“) wird auch die Berücksichtigung der üblichen Lager- und Kapitalkosten, soweit diese im Aufwand des Jahresabschlusses enthalten sind, bei der Warenbewertung zugelassen.

Die Einbeziehung dieser Kostenarten in die Teilwertermittlung lässt sich daher dem Grunde nach nicht mehr verneinen (vgl. auch CHRISTIANSEN, StBp. 1988, 137 f.). Der pauschale Einbezug dieser Kosten in die Teilwertermittlung ist mittlerweile zulässig; s. Anm. 1016.

#### 1013 d) Deckung des durchschnittlichen Unternehmergewins

Dem Unternehmergeinn kommt bei der Ermittlung des (niedrigeren) Teilwerts eines WG besondere Bedeutung zu. Ob dem Grunde nach ein Unternehmergeinn bei der Teilwertermittlung nach dem retrograden Verfahren berücksichtigt werden darf, hat die Rspr. im Lauf der Zeit unterschiedlich entschieden:

**Entwicklung:** Nachdem bereits RFH v. 8.11.1934 (RStBl. 1935, 581), v. 6.5.1936 (RStBl. 1936, 849) und später BFH v. 29.11.1960 – I 137/59 U (BStBl. III 1961, 154) die Berücksichtigung des „betriebsüblichen Rohgewinnsatzes“ (oder der Handelsspanne) zuließen, sollte nach weiteren, insoweit überholten Urteilen eine Teilwertabschreibung nur dann in Betracht kommen, wenn die Verkaufspreise die AK zzgl. der Vertriebskosten (Selbstkosten) nicht mehr decken (RFH v. 4.6.1940, RStBl. 1940, 1067; v. 26.6.1962 – I 285/60, StRK EStG (bis 1974) § 6 Abs. 1 Ziff. 2 R. 111; v. 19.11.1963 – I 279/61 U, BStBl. III 1964, 358; v. 13.3.1964 – IV 236/63 S, BStBl. III 1964, 426; v. 28.4.1964 – I 374/61, StRK EStG (bis 1974) § 6 Abs. 1 Ziff. 2 R. 250; v. 26.11.1964 – IV 166/60, StRK EStG (bis 1974) § 6 Abs. 1 Ziff. 2 R. 165). Diese Rspr. erhielt viel Kritik (zB OBERMANN, BB 1965, 33; JÄNKE, StBp. 1965, 57). Die FinVerw. ließ bereits vor der Entscheidung des BFH v. 5.5.1966 – IV 252/60 (BStBl. III 1966, 370; s.u.) zu, dass Warenbestände im Einzelhandel nicht nach den Grundsätzen des Urts. v. 13.3.1964 – IV 236/63 S (aaO), sondern nach der vorher ergangenen Rspr. und Verwaltungstätigkeit bewertet wurden (BMF v. 12.4.1965, StEK EStG § 6 Abs. 1 Ziff. 2 Nr. 18).

Durch BFH v. 5.5.1966 – IV 252/60 (BStBl. III 1966, 370) wurde die Berücksichtigung eines Unternehmergewins anerkannt und sodann in stRspr. bestätigt durch BFH v. 6.11.1975 – IV R 205/71 (BStBl. II 1977, 377), v. 13.10.1976 – I R 79/74 (BStBl. II 1977, 540), v. 30.1.1980 – I R 89/79 (BStBl. II 1980, 327), v. 27.10.1983 – IV R 143/80 (BStBl. II 1984, 35). Danach ist eine Wertminderung des WG durch Teilwertabschreibung zu berücksichtigen, wenn die voraussichtlich erzielbaren Veräußerungserlöse die Selbstkosten zzgl. des durchschnittlichen Unternehmergewins nicht erreichen. Zur Kritik s. auch Anm. 1010.

**Neue Rechtsprechung:** Neuerdings wird die retrograde Methode nach Auffassung des BFH v. 9.11.1994 – I R 68/92 (BStBl. II 1995, 336; best. durch Urts. v. 25.7.2000 – VIII R 35/97, BStBl. II 2001, 566) modifiziert: Die nach dem Bilanzstichtag entstehenden (tatsächlichen oder durchschnittlichen) Selbstkosten und eventuelle kalkulatorische Kostenbestandteile können nur insoweit berücksichtigt werden, als auch der gedachte Erwerber sie berechtigterweise geltend machen könnte. Das ist hinsichtlich eines kalkulatorischen Unternehmergewins dann nicht der Fall, wenn auch er – wie der Veräußerer des Betriebs – für bestimmte Geschäfte keinen Gewinn kalkuliert hätte. Dementsprechend ist die retrograde Bewertungsmethode dort zu modifizieren, wo der An- und Verkauf einzelner WG lediglich als Hilfs- oder Nebengeschäft dazu dienen soll, andere (Gewinn bringende) Geschäfte zu ermöglichen. Werden für diese WG keine Unternehmensgewinne kalkuliert, darf bei der Teilwertermittlung von den Veräußerungserlösen auch kein kalkulatorischer (durchschnittlicher) Unternehmergeinn abgezogen werden.

**Abgrenzung Unternehmergeinn/Rohgewinnaufschlag: Begrifflich** ergibt sich der *Rohgewinnaufschlag bei Handelsunternehmen* aus der Differenz zwischen Erlösen und Wareneinsatz, bezogen auf den Wareneinsatz (er enthält dann auch

den Unternehmerreingewinn) oder aus der Division der auf die Waren entfallenden Aufwendungen/Kosten auf den Wareneinsatz (dann ohne Reingewinn). Bei *Herstellungsbetrieben* ergibt sich dieser aus der Differenz zwischen Erlösen und der Summe aus Materialeinsatz und Fertigungslöhnen, bezogen auf die Summe von Materialeinsatz und Fertigungslöhnen (s. auch BMF v. 11.11.1974, BStBl. I 1974, 994). Unabhängig von der Berechnungsweise enthält der Aufschlag als Kostenbestandteil auch künftige Aufwendungen wie Lagerkosten und Zinsen sowie bereits angefallene Aufwendungen. Daher sind die bereits angefallenen Aufwendungen zu eliminieren (s. Anm. 1009). Akzeptiert wird die Ableitung des Rohgewinnaufschlags aus dem Jahresabschluss (BFH v. 27.10.1983 – IV R 143/80, BStBl. II 1984, 35). Das Prinzip der Einzelbewertung verlangt uE auch hier nach Warengruppen spezifizierte Aufschlagssätze, da nur für gleichartige WG eine Zusammenfassung bei der Bewertung zulässig ist (zur Gruppenbewertung s. Anm. 115; glA GROH, DB 1985, 1247). Der Unternehmergewinn ist im Rohgewinn grds. enthalten, es sei denn, man wählt als Ausgangspunkt für die Teilwertermittlung den *Rohgewinnrest*, der sich nach Abzug des Unternehmergewinns vom Rohgewinn ermitteln lässt (s. Anm. 1010 „Berechnungsgänge“). Damit kann auch dieser dem Jahresabschluss entnommen werden.

Das Abstellen der Rspr. und FinVerw. auf den tatsächlich erzielten Rohgewinnaufschlag lässt die Zulässigkeit einer Teilwertabschreibung bei *Preisherabsetzungen* im Warenhandel vom Verhältnis dieses durchschnittlichen Aufschlagssatzes zum kalkulierten Einzelgewinnaufschlag abhängig werden: Ist der kalkulierte Einzelaufschlag nicht größer als der durchschnittliche Rohgewinnaufschlag, so führt jede Herabsetzung des ursprünglichen Verkaufspreises zu einer Teilwertabschreibung; ansonsten muss gesondert geprüft werden, ob und inwieweit eine Verkaufswertminderung zu einem Fehlbetrag geführt hat (BFH v. 27.10.1983 – IV R 143/80 aaO; Rechenbeispiele bei WITTORFF, StBp. 1984, 226; WITTORFF, StBp. 1988, 8; GROH, DB 1985, 1245).

**Der Höhe nach** kommen als zu berücksichtigender Unternehmergewinn weder der niedrigste im Betrieb vorkalkulierte Unternehmergewinn (so GRIEGER, BB 1966, 767) noch der für das betreffende WG kalkulierte Gewinn, sei es in voller Höhe (HOFFMANN, FR 1965, 16: „normaler Bruttoaufschlag“) oder entsprechend der Verkaufspreissenkung herabgesetzt (so ERHARD, StBp. 1966, 221 ff.) in Betracht, sondern nach jüngerer Rspr. (BFH v. 6.11.1975 – IV R 205/71, BStBl. II 1977, 377; v. 27.10.1983 – IV R 143/80, BStBl. II 1984, 35) und FinVerw.-Aufassung der durchschnittliche Unternehmergewinn, den der Stpfl. in seinem Betrieb für derartige WG erzielt (vgl. auch R 6.8 Abs. 2 Satz 3 EStR; GROH, DB 1985, 1247; CHRISTIANSEN, StJb. 1991/92, 143). Die Wahl des durchschnittlichen Unternehmergewinns als maßgebliche Abzugsgröße bei der Teilwertermittlung stellt einen aus Praktikabilitätsgründen und aus dem fiktiven Interessenkonflikt von Verkäufer und Erwerber des Gesamtbetriebs herrührenden Kompromiss dar. Eigentlich müsste die nach den Verhältnissen des Bilanzstichtags vom fiktiven Betriebserwerber zu erwartende Gewinnspanne angesetzt werden. Einen praktikablen Anhalt hierfür gibt daher der nach bisherigen Erfahrungen im fortzuführenden Unternehmen erzielte durchschnittliche Gewinn (so auch BFH v. 9.11.1994 – I R 68/92, BStBl. II 1995, 336; BUSCHMANN, StBp. 1998, 329).

Die Durchschnittsbildung sollte jedoch – nach den Möglichkeiten des betrieblichen Rechnungswesens – nicht alle uU sehr verschiedenen *Geschäftsbereiche* des Betriebs, auch nicht die Erfolge (Gewinne/Verluste) aus Nebengeschäften (zB Finanzanlagen) und auch nicht beträchtliche *außerordentliche* Gewinne/Verluste,

sondern möglichst nur den der jeweiligen Bewertungsgruppe zuzurechnenden Durchschnittsreingewinn erfassen (CHRISTIANSEN, StbJb. 1991/92, 143). Das gebieten uE die Grundsätze der Einzel- bzw. Gruppenbewertung, die auch bei der Teilwertbemessung zu beachten sind (Wortlaut des Abs. 1 Nr. 1 Satz 3: „für das einzelne WG“; R 6.8 Abs. 3 Satz 1 EStR). Nur bei einfachen betrieblichen Verhältnissen wird sich die Durchschnittsbildung auf das gesamte Unternehmen beziehen können (zB bei Ein-Produkt-Betrieben).

Fraglich ist auch, wie in *Verlustsituationen* zu verfahren ist. Nach st. BFH-Rspr. (BFH v. 22.3.1973 – IV R 46/69, BStBl. II 1973, 581; v. 17.9.1987 – III R 201–202/84, BStBl. II 1988, 488; v. 6.7.1995 – IV R 30/93, BStBl. II 1995, 831) rechtfertigen Rentabilitätsschwankungen des gesamten Betriebs noch keine Teilwertabschreibung, solange der Betrieb noch mit Ertrag arbeitet oder fortgeführt wird. Ein gedachter Erwerber würde für die WG auch bei bisherigen Verlusten nur einen Wert ansetzen, der ihm nach Abzug der Selbstkosten vom erwarteten Verkaufserlös noch einen Unternehmergewinn ermöglicht (so BFH v. 27.10.1983 – IV R 143/80, BStBl. II 1984, 35). Gewöhnliche Verlustsituationen im Zusammenhang mit dem Betrieb eines Unternehmens sind, so die Vermutung, nichts anderes als der Ausfluss des allgemeinen Unternehmerrisikos, das ein Kaufmann gewöhnlich bei seinen Investitionen in die Überlegungen mit einbezieht, die den Wert einer Investitionen idR daher nicht negativ beeinflussen. Erforderlich sind vielmehr konkrete Liquidations- oder Stilllegungsmaßnahmen (BFH v. 20.9.1989 – II R 96/86, BStBl. II 1990, 206; v. 16.12.1998 – II R 53/95, BStBl. II 1999, 160). Bis zu diesem Zeitpunkt ist daher eine Teilwertabschreibung ausgeschlossen (FG Münster v. 25.3.1993, EFG 1993, 768; BFH v. 19.10.1972 – I R 244/70, BStBl. II 1973, 54). Bemerkenswert ist jedoch insoweit das Urt. des FG Hamb. v. 12.6.1980 (EFG 1980, 490), wonach aufgrund einer Revolution eingetretene Finanzierungsschwierigkeiten und der darauf beruhende Preisverfall auf dem Immobilienmarkt ernstliche Zweifel am Ansatz der AHK für WG auch dann rechtfertigen, wenn die Herstellung weitergeführt und das WG später in Betrieb genommen wird.

**Gewinnbegriff:** Ob der absolute Stückgewinn, der Durchschnittsgewinn bezogen auf die Umsatzerlöse (Umsatzgewinnrate), der Reingewinnaufschlag auf die Selbstkosten, der Rohgewinnaufschlag oder ein hieraus umgeformter Rohgewinnabschlag in die Teilwertberechnung einzugehen hat, war früher fraglich (vgl. auch WITTORFF, StBp. 1988, 4). BFH und FinVerw. akzeptieren im Handelsbetrieb den tatsächlichen erzielten durchschnittlichen Unternehmergewinn, der dem Jahresabschluss entnommen werden kann (s.o.). Insoweit entspricht dies der Definition des Reingewinns. Vgl. zur Definition des Reingewinns BMF v. 11.11.1974 (BStBl. I 1974, 994 Tz. 19 u. 20).

#### 1014 e) Besonderheiten bei Verlustprodukten

**Schrifttum:** BREIDERT, BB 2001, 979; HETTLER, KFR 1999, 413; OSER, BBK 1999, 3139; WEBER-GRELLET, FR 1999, 1064.

**Begriff:** Nach Auffassung des BFH (BFH v. 23.6.1997 – GrS 2/93, BStBl. II 1997, 735; bestätigt durch BFH v. 29.4.1999 – IV R 14/98, BStBl. II 1999, 681) sind die o.g. Grundsätze der Teilwertermittlung bei sog. Verlustprodukten nicht ohne weiteres übertragbar, wenn es sich um die Bewertung von WG handelt, die von vornherein bei üblicher Kalkulation nicht zu einem kostendeckenden Preis verkauft werden können und damit – isoliert betrachtet – zu Verlusten führen. Gemeint sind damit die sog. „Verlustprodukte“, bei denen sich besondere

Schwierigkeiten der Teilwertermittlung ergeben. Ungeklärt ist zunächst schon, wann von einem „Verlustprodukt“ zu sprechen ist. Nach wohl hM (SÖFFING, FR 1978, 240; EULER/RZEPKA, BB 1978, 602; ELLROTT/St. RING in Beck-BilKomm. VI., § 253 HGB Rn. 553) liegt ein Verlustprodukt vor, wenn der Stpfl. das Produkt nur unter den Selbstkosten, also mit Verlust verkaufen kann (einschränkend REUTER, StJb. 1978/79, 128: im engeren Sinn, wenn 5 Jahre und länger ständig Verluste bei der Veräußerung der WG auftreten). Ein „Verlustprodukt“ liegt aus der Sicht des fiktiven Erwerbers bereits dann vor, wenn ein WG des zu übernehmenden Betriebs voraussichtlich nicht einmal einen durchschnittlichen Unternehmergeinn erzielen lässt (s. Anm. 1013). Eine negative Differenz zwischen Verkaufspreis und Selbstkosten vorauszusetzen, ist wohl nicht zwingend.

Die *Gründe für geplante Verluste* sind mannigfaltig: marktpolitische Kampfsituationen (Marktanteilerweiterung, Konkurrenzabwehr), Produkteinführung mittels sog. Penetrationspolitik, Sortimentserweiterung, Kapazitätsauslastung, Fixkostendegression, Rechnung mit Deckungsbeiträgen, Mischkalkulation im Produkt(programm)verbund (sog. preispolitischer Ausgleich), Verkaufsförderung (sog. Promotionspolitik), regionale Preisdifferenzierung (zB sog. Dumping), Liquiditätengpässe, Lagerräumung, soziale Verantwortung, Schaffung oder Wahrung eines bestimmten Firmenimages uvm.

**Abgrenzungen:** Zu unterscheiden sind die Fälle der bewussten Inkaufnahme von Verlusten, vom ungeplanten, unvorhergesehenen Eintritt derartiger „Verluste“ (glA REUTER, StJb. 1978/79, 127). Im letzten Fall wird auch von einer Fehlmaßnahme gesprochen (s. auch Anm. 1025 „Fehlmaßnahme“). Die Unterscheidung liegt in der Fortführungsfiktion des Teilwertgedankens begründet (s. Anm. 1002, 1005); allerdings wird dabei teilweise zu Recht kritisiert, dass der fiktive Erwerber an die Geschäftspolitik des Veräußerers nicht gebunden ist (zB REUTER, StJb. 1978/79, 129), und bemängelt, dass zwei in Ausführung begriffene Verlustaufträge unterschiedlich behandelt werden, weil der Verlust in einem Fall bewusst in Kauf genommen wurde (SCHÖNNENBECK, DB 1963, 143). Bei ungeplanten Verlustprodukten kommen Teilwertabschreibungen nach den allgemeinen Grundsätzen über gesunkene Verkaufserlöse (s. Anm. 1010) oder „Fehlmaßnahmen“ (s. auch Anm. 599) in Betracht.

**Behandlung geplanter Verluste:** Nach Auffassung des BFH v. 23.6.1997 – GrS 2/93, BStBl. II 1997, 735, der sich mittlerweile die FinVerw. angeschlossen hat (H 6.7 „Verlustprodukte“ EStH), ist bei geplanten Verlusten grds., dh. ohne Hinzutreten weiterer Anhaltspunkte für eine Fehlmaßnahme, eine Teilwertabschreibung unzulässig. Zur Kritik vgl. auch BREIDERT, BB 2001, 979. Ähnlich ist die Auffassung des BFH in der Frage der Bewertung von Ärztemustern (BFH v. 30.1.1980 – I R 89/79, BStBl. II 1980, 327).

## 9. Widerlegung der Teilwertvermutung bei mangelnder Verwendbarkeit der Vorräte

### a) Grundsätzliches

Die Grundsätze der Teilwertabschreibung bei unzureichenden Verkaufserlösen (s. Anm. 1010) lassen sich nicht ohne weiteres auf WG des Vorratsvermögens übertragen, die nicht unmittelbar zum Absatz, sondern regelmäßig zum Verbrauch im Betrieb bestimmt sind (zB Roh-, Hilfs-, Betriebsstoffe, bezogene Bauteile, Musterwaren und sonst. Werbemittel). Auch diese Vorräte können einer Minderung des betriebsbezogenen Werts unterliegen, nämlich

1015

- ▷ *beschaffungsseitig* durch gesunkene Wiederbeschaffungs-/herstellungskosten, bedingt durch gesunkene Marktpreise dieser WG oder gesunkene innerbetriebliche Gewinns-, Be-, Verarbeitungs- oder HK (s. hierzu Anm. 1008, 1009; zu dieser Teilwertvermutung BFH v. 30.1.1980 – I R 89/79, BStBl. II 1980, 327);
- ▷ *verwendungsseitig* durch bis zur Unbrauch-/Unverwendbarkeit reichende
  - *Qualitätsminderung* des WG (zB durch physisch-chemische Einflüsse wie Verderb, Rost, Zersetzung oder durch äußere Einwirkungen wie Brand-, Wasser-, Temperatur-, Feuchteschaden) oder
  - *Beschränkung der technischen Verwendbarkeit* (zB wegen Um-/Einstellung des Produktions- oder Energiegewinnungsverfahrens, Veränderung des Produktionsprogramms) oder
  - *Beschränkung der wirtschaftlichen Verwendbarkeit* (zB wegen des Auftretens kostengünstigerer, qualitäts- oder nutzenverbessernder Substitutionsstoffe, Änderung der Werbestrategie, hoher Folgekosten für Überbestände) oder
  - *rechtliche Verwendungsbeschränkungen* (zB wegen Umwelt-, Gesundheits-, Arbeitssicherheitsgefahren, Ablauf von Lizenzen etc.).

Diese verminderte Verwendungswertigkeit der WG für den Betrieb wird praktisch auch als mangelnde „Gängigkeit“ bezeichnet und uU durch sog. Gängigkeitsabschläge (s. dort in Anm. 1025) berücksichtigt.

#### 1016 b) Ausmaß der Wertminderung

In Anbetracht der bei Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen zulässigen Inventur- und Bewertungsvereinfachungsverfahren und des Schätzwert-Charakters des Teilwerts (s. Anm. 1002) dürfen bei der Teilwertermittlung in Fällen mangelnder Verwendbarkeit keine exakten Rechennachweise und aufwendige Wertermittlungen gefordert werden (so schon BFH v. 21.5.1957 – I 56/57 U, BStBl. III 1957, 237). Anhaltspunkte für die Schätzung des Teilwerts richten sich nach dem Grund (s.o.) und dem Ausmaß der mangelnden Verwendbarkeit des WG bzw. der WG-Gruppe.

Bei *chemisch/physikalischen Veränderungen* des WG, die eine geringere Güte zur Folge haben, entspricht der Teilwert dem – nötigenfalls geschätzten – Wiederbeschaffungs-/Wiederherstellungskosten eines WG der geringeren Güteklasse. Bei versicherten oder versicherbaren Wertminderungen kann das Ausmaß des ersetzten/ersetzbaren Schadens einen Anhalt geben. Bei vollständiger Unbrauchbarkeit entspricht der Teilwert dem Mindestwert (s. Anm. 1017); ist ein Teil des Bestands unbrauchbar, so ist der Gesamtbestand um den mengenanteiligen Mindestwert verringert anzusetzen.

Weil ihre Bestimmung im Verbrauch liegt, wird mangelnde Verwendbarkeit dieser WG aus *technischen, wirtschaftlichen oder rechtlichen* Gründen vor allem durch eine übermäßig lange Nichtverwendung, dh. durch lange Lagerdauer deutlich. Nicht benötigte oder nichtverwendbare Bestände werden als „Überbestände“ bezeichnet. Ihr Vorliegen weist im Allgemeinen darauf hin, dass die Anschaffung/Herstellung sich als „Fehlentscheidung“ erwiesen hat (als Teilwertgrund s. Anm. 599); ein gedachter Erwerber würde diese Bestandshaltung nicht zu den Wiederbeschaffungs-/herstellungskosten honorieren. Dass lange Lagerdauern ein Indiz für Schwerverkäuflichkeit darstellt, anerkennt für Waren BFH v. 13.10.1976 – I R 79/74 (BStBl. II 1977, 540 – fortgesetzt durch BFH v. 24.2.1994 – IV R 18/92, BStBl. II 1994, 514). Allerdings können auch vernünftige betriebs-

wirtschaftliche Gründe uU für hohe Bevorratung sprechen (Mengenrabatte, Sicherheit, Spekulation ua.).

UE kann jedenfalls für *konkrete Einzel-WG*, die nicht zur Veräußerung bestimmt sind, eine Teilwertabschreibung in Betracht kommen, wenn für sie eine außergewöhnlich lange Lagerdauer erwartet werden muss; ein gedachter Erwerber würde hierfür zumindest einen den künftigen Lager- und Kapitalkosten entsprechenden Abschlag machen; bestehen Anhaltspunkte, dass die Lagerdauern durch mangelnde technische, wirtschaftliche oder rechtliche Verwendbarkeit des WG bedingt sind, wird der Abschlag bis zum Mindestwert (s. Anm. 1017) reichen.

Pauschale Teilwertabschläge auf einen Teil des *Gesamtbestands* aufgrund langer Lagerdauer werden mittlerweile sowohl *handelsrechtl.* (s. ELLROTT/St. RING in Beck-BilKomm. VI., § 253 Rn. 529, 554–557 mwN, und das beim Stichwort „Gängigkeitsabschläge“ in Anm. 1025 nachgewiesene Schrifttum) als auch *stl.* (BFH v. 24.2.1994 – IV R 18/92, BStBl. II 1994, 514; v. 13.10.1976 – I R 79/74 aaO; H 6.7 „Ersatzteile im Kfz.-Handel“ EStH) anerkannt. Nach BFH v. 24.2.1994 – IV R 18/92 aaO gilt dies aber auch nur unter der Voraussetzung, dass nach den betrieblichen Gegebenheiten (auch ohne bereits erfolgte Preisherabsetzungen) wegen der Lagerdauer auf eine geminderte oder gar ganz entfallende Absatzmöglichkeit und dadurch bedingte unzulängliche bzw. ganz entfallende Verkaufserlöse geschlossen werden kann. Hierbei hat die FinVerw. bei einzelnen Arten von WG Zulässigkeit und Voraussetzungen von Gängigkeitsabschlägen definiert (s. Anm. 1025 „Apotheken“, „Buchhandel“, „Musikalienhandel“, „Verlage“).

Bei der praktischen Handhabung der Ermittlung solcher Abschläge sollte uE beim Vorliegen entsprechender Gründe (s. Nachweismöglichkeiten Anm. 1021 u. 1022) wegen des Schätzungscharakters des Teilwerts nicht kleinlich verfahren werden; auch bei der Teilwertermittlung von absatzbestimmten WG verwendet die Rspr. sehr grobe Ermittlungsverfahren (zB den Rohgewinnaufschlag im Handelsbetrieb in BFH v. 27.10.1983 – IV R 143/80, BStBl. II 1984, 35).

Ist eine WG-spezifische Feststellung der Verwendungsmängel von WG ohne größeren Aufwand nicht möglich, so können uE auch bei der Teilwertermittlung die Grundsätze der Gruppenbewertung (s. Anm. 115) angewandt werden: Entweder es werden WG zusammengefasst, die sich durch gleiche Wertminderungen, angezeigt durch gleichermaßen lange Lagerdauern, auszeichnen, oder es wird für die Gruppe gleichartiger WG mit unterschiedlicher Wertigkeit ein Durchschnittswert gebildet. Im ersten Fall wird der Teilwert der WG-Gruppe wie bei Einzel-WG ermittelt (s.o.). Im zweiten Fall ist der Durchschnittswert unter Berücksichtigung des lagerzeitgewichteten Anteils der langlagernden WG zu ermitteln. Hierfür stehen verschiedene Verfahren zur Verfügung (s. Anm. 1022); insoweit kann sich der Durchschnittswert dann auch durch einen prozentualen Abschlag auf die AHK ausdrücken lassen.

### c) Mindestwert

1017

**Grundsatz:** Obwohl die WG nicht absatzbestimmt sind, muss bei mangelnder betrieblicher Verwendbarkeit auch ihre Veräußerung als Handlungsmöglichkeit des Betriebsinhabers oder des gedachten Erwerbers berücksichtigt werden. Der Ansatz eines Mindestwerts ergibt sich hierbei gerade aus der Entbehrlichkeit des WG für den betrieblichen Organismus, so dass ein höherer Teilwert, abgeleitet aus dem betrieblichen Zusammenhang, nicht angenommen wird. Unter diesem

Umständen sind solche WG für den Betrieb wertlos und dürfen daher nicht mit den AK angesetzt werden (BFH v. 1.12.1950 – IV 302/50 S, BStBl. III 1951, 10; s. Anm. 1002). Der voraussichtliche Einzelveräußerungspreis (zB Schrottwert, Gebrauchststoffwert), vermindert um etwaige Veräußerungs- oder Beseitigungskosten (soweit sie den Veräußerungserlös nicht übersteigen) stellt daher die Untergrenze der Teilwertschätzung dar (stRspr.: ua. BFH v. 25.8.1983 – IV R 218/80, BStBl. II 1984, 33; v. 19.5.1998 – I R 54/97, BStBl. II 1999, 277; s. auch Anm. 616). Einzelveräußerungspreise können mit den Wiederbeschaffungskosten übereinstimmen oder auch höher sein (BFH v. 4.12.1986 – IV R 162/85, BFH/NV 1987, 296; v. 25.8.1983 – IV R 218/80, BStBl. II 1984, 33). Sofern ein Einzelveräußerungspreis zum Bewertungsstichtag aus Börsen- oder Marktpreisen (s. Anm. 1011) nicht ableitbar ist, kann dieser uE aus Verkäufen, die bis zum Bilanzstichtag getätigt werden, zu Grunde gelegt werden.

**Ausnahme:** Niedrigster anzusetzender Wert ist ein Schrott- oder reiner Materialwert (BFH v. 2.3.1973 – III R 88/69, BStBl. II 1973, 475). Bei Tieren ist dies der Schlachtwert. Der Ansatz eines negativen Teilwerts ist unzulässig (s. Anm. 616, 1010).

**Anwendungsbereich:** Im Schrifttum wird in Anlehnung an die BFH-Rspr. für den Ansatz eines Mindestwerts *Entbehrlichkeit* des zu bewertenden WG gefordert (vgl. BLÜMICH/EHMCKE, § 6 Rn. 674; für Wertpapiere ist dies der Rücknahmepreis: vgl. BFH v. 22.3.1972 – I R199/69, BStBl. II 1972, 489). Entbehrlichkeit ist für ein WG dann anzunehmen, wenn dessen Fehlen den ungestörten Fortgang des Betriebs nicht nur hindern, sondern wenn sie für den Betrieb überflüssig, dh. für den Betrieb nur von geringer Bedeutung sind (BFH v. 15.7.1966 – VI 226/64, BStBl. III 1966, 643). Richtigerweise ist dies jedoch nicht gleichzusetzen mit dem Begriff der Ersetzbarkeit (BFH v. 15.7.1966 – VI 226/64 aaO mwN); bei bloßer Ersetzbarkeit des zu bewertenden WG, wie dies generell bei umlaufenden WG des Vorratsvermögens der Fall sein wird, würde sich ein fiktiver Erwerber unter der Annahme der Betriebsfortführung nicht vom Einzelveräußerungspreis, sondern von den Wiederbeschaffungskosten leiten lassen.

## 10. Nachweis des gesunkenen Teilwerts

### 1018 a) Grundsätzliches

**Beweislast des Steuerpflichtigen:** Zur Nachweispflicht dessen, der von der Teilwertvermutung abweichen will, s. Anm. 598. Den Nachweis gesunkener Wiederbeschaffungskosten. bzw. Wiederherstellungskosten oder nicht ausreichender Veräußerungserlöse hat der Stpfl. „anhand geeigneter Unterlagen“ zu führen (BFH v. 24.6.1976 – IV R 101/75, BStBl. II 1976, 562; v. 6.11.1975 – IV R 205/71, BStBl. II 1977, 377; v. 13.10.1976 – I R 79/74, BStBl. II 1977, 540; R 6.8 Abs. 2 S. 7 u. 8 EStR). Er *muss* die tatsächlichen Voraussetzungen, die sein Begehren rechtfertigen sollen, dartun und ggf. beweisen (BFH v. 13.10.1976 – I R 79/74 aaO). Hierbei ist zu berücksichtigen, dass der Teilwert eines WG nur durch eine Schätzung ermittelt werden kann (vgl. zB BFH v. 25.8.1983 – IV R 218/80, BStBl. II 1984, 33). Schätzungen haben allgemeine Schätzgrundsätze und Erfahrungssätze sowie Denkgesetze zu beachten. Die gewonnenen Schätzergebnisse müssen schlüssig, wirtschaftlich möglich und vernünftig sein (vgl. BFH v. 18.12.1984 – VIII R 195/82, BStBl. II 1986, 226; v. 19.1.1993 – VIII R 128/84, BStBl. II 1993, 594; v. 9.11.1978 – VI R 195/77, BStBl. II 1979, 149). Diese Aufgabe obliegt nach BFH v. 6.11.1975 – IV R 205/71 aaO (ebenso BFH v. 24.7.2003 – I B 107/02, BFH/NV 2004, 34) nicht dem Betriebsprüfer bzw.

der FinVerw. Daher gehen mangelnde Beweise wertmindernder Umstände zu Lasten des Stpfl. – sog. obj. Beweislast – (BFH v. 17.1.1978 – VIII R 31/75, BStBl. II 1978, 335; Nds. FG v. 23.3.1993 – VI 449/88, nv., rkr.; FG München v. 19.12.1996 – 13 K 2373/92, nv., rkr.). S. auch BFH v. 27.10.1983 – IV R 143/80 (BStBl. II 1984, 35) sowie BFH v. 24.2.1994 – IV R 18/92 (BStBl. II 1994, 514).

**Beweislastumkehr:** Besteht Streit über die Höhe der (dem Grunde nach anerkannten) Teilwertabschreibung auf das Vorratsvermögen, so ist es zunächst Sache der FinVerw., ausreichende Anhaltspunkte für die Annahme darzutun, dass die Schätzung des Stpfl. aus dem üblichen Rahmen fällt (BFH v. 14.7.1983 – IV R 95/81, nv.). Voraussetzung hierfür ist allerdings, dass der Stpfl. darlegen kann, worauf die Höhe und die Differenzierung von Teilwertabschreibungen beruhen. Der Hinweis auf betriebliche Erfahrungen genügt nicht; das Gericht muss sich über die Höhe der erforderlichen Teilwertabschreibung ein eigenes Urteil bilden und bedarf dazu der Kenntnis der für die Bewertung maßgebenden Tatsachen. Für eine die Beweislastumkehr begründende Teilwertschätzung ist nach Auffassung des BFH nur dann Raum, wenn der Stpfl. seine Schätzungsgrundlagen mitgeteilt hätte und diese einen Rückschluss auf die gewählten Wertansätze gestattet hätten (vgl. die Rechtsausführungen bei BFH v. 14.7.1983 – IV R 95/81 aaO).

**Umfang der Beweislast:** Was der Stpfl. im Einzelnen nachweisen muss, wird in R 6.7 Abs. 2 Satz 8 EStR umschrieben. Demnach muss er Unterlagen vorlegen, die aus den Verhältnissen des Betriebs gewonnen sind und die eine sachgemäße Schätzung des Teilwerts ermöglichen. Inwieweit diese Unterlagen geeignet sein müssen, den Teilwert nachzuweisen, ist umstritten. Denkbar sind eine abstrakte und konkrete Ebene der Beweisführung. Bei der konkreten Darlegungs- und Beweislast müssen im Gegensatz zur abstrakten Beweislast die für einen bestimmten Teilwert erforderlichen Tatsachen konkret vorgetragen werden, um die Teilwertvermutungen zu entkräften. Eine Entkräftung der Teilwertvermutungen kommt dabei nicht lediglich abstrakt, also im Wege eines Anscheinsbeweises in Betracht. Die ernstliche Möglichkeit eines vom gewöhnlichen Verlauf abweichenden Ganges des Geschehens reicht bei einer konkreten Beweisführung somit nicht aus (vgl. hierzu BAUMBACH/LAUTERBACH/ALBERS/HARTMANN, ZPO, 64. Aufl. 2006, Anh. § 286 Rn. 15). Wegen der einer Teilwertschätzung ohnehin anhaftenden Unsicherheiten können jedoch nur derartige Tatsachen die Teilwertvermutungen entkräften, die zu einer nachhaltigen Wertminderung von einigem Gewicht führen; geringfügige Abweichungen rechtfertigen ein Abweichen von den Teilwertvermutungen nicht (BFH v. 14.2.1956 – I 239/54, BStBl. III 1956, 102; v. 26.8.1958 – I 80/57, BStBl. III 1958, 420; aA wohl BFH v. 9.9.1986 – VIII R 20/85, BFH/NV 1987, 442). Dies ist anhand absoluter und/oder prozentualer Wertdifferenzen zu entscheiden (s. auch BLÜMICH/EHMCKE, § 6 Rn. 621).

UE sind nur die Umstände nachzuweisen, die die Schätzung des Stpfl. nach den Verhältnissen zum Bilanzstichtag stützen, nicht tatsächliche Belege für die eingetretenen Erwartungen vom Bilanzstichtag (glA LIEPELT, StBp. 1985, 37). Eine enge ans Zivilrecht angelehnte konkrete Beweisführung wird nämlich in vielen Fällen aufgrund der Zukunftsbezogenheit teilwertbeeinflussender Faktoren schwierig sein (vgl. LBP/HOFFMANN, § 6 Rn. 426).

Beim Nachweis der *voraussichtlich dauernden* Wertminderung kommt der Eigenart des betreffenden WG eine maßgebende Bedeutung zu (BFH v. 27.11.1974 – I R 123/73, BStBl. II 1975, 294). Allgemein zum Begriff „voraussichtlich dauernde Wertminderung“ s. auch BMF v. 25.2.2000, BStBl. I 2000, 372, und Anm. 972.

Der Stpfl. muss dabei den Nachweis so führen, dass die von ihm behaupteten wertmindernden Umstände bereits am Bewertungsstichtag vorhanden waren.

1019 **b) Nachweis bei gesunkenen Wiederbeschaffungs- oder Wiederherstellungskosten**

*Grundsätzlich* betreffen diese sekundären Wertmaßstäbe die Bewertung des Vorratsvermögens. Zum Anwendungsbereich dieser Wertmaßstäbe vgl. auch Anm. 972 u. 1002. Sie greifen somit unmittelbar sowohl bei der Bewertung von Erzeugnissen als auch bei der Bewertung von Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen sowie von (Handels-) Waren ein.

Zum Nachweis gesunkener Wiederbeschaffungskosten oder Wiederherstellungskosten muss der allgemeine Preisspiegel, der für die betreffenden WG maßgeblich ist, nachhaltig gesunken sein (zB BFH v. 26.11.1964 – IV 166/60, StRK EStG [bis 1974] § 6 Abs. 1 Ziff. 2 R. 165; BFH v. 27.10.1983 – IV R 143/80, BStBl. II 1984, 35); ansonsten werden an den Nachweis strenge Anforderungen gestellt. Sonderangebote mit Vorzugspreisen der Lieferanten sollen bei der Ermittlung des „Preisspiegels“ nach der zit. Rspr. außer Betracht bleiben, da sie nach der nicht unproblematischen Rspr. „keine echten Marktpreise“ (BFH v. 13.3.1964 – IV 236/63 S, BStBl. III 1964, 426) sind. Zum maßgeblichen Zeitpunkt bzw. Zeitraum s. Anm. 1008, 1009. Die Nachweispflicht erfasst alle teilwertbeeinflussenden Faktoren. Bei selbsterstellten Produkten muss ein Fallen von Bestandteilen der HK, zB der Löhne oder Rohstoffe, dargetan werden (BFH v. 13.3.1964 – IV 236/63 S aaO).

**Güter gleicher Art**, wie die auf Lager befindlichen, sind zum Vergleich der Wiederbeschaffungskosten heranzuziehen. Dies bereitet Schwierigkeiten, wenn derartige Güter inzwischen außer Handel sind oder auf dem Lager eine Wertminderung erfahren haben (Modeeinfluss, Verschmutzung usw.). Sofern es hier nicht gelingt, den Nachweis von den Preisverhältnissen auf dem Gebrauchtwarenmarkt her zu führen, bleibt dem Stpfl. angesichts der Nachweisforderung nur noch die Möglichkeit der Teilwertabschreibung wegen erwarteten Sinkens erzielbarer Verkaufserlöse oder wegen mangelnder Verwendbarkeit.

**Nachweismittel** für gesunkene Wiederbeschaffungskosten sind amtliche Kurszettel der Produkt- und Gebrauchtwarenbörsen, Preislisten, Angebote der Lieferanten, Eingangsrechnungen usw. (zu Nachweismitteln vgl. auch GEORGE, BBK F. 13, 3453). Nachweismittel für gesunkene Wiederherstellungskosten sind geänderte Kalkulationsgrundlagen (Betriebsabrechnungsbogen).

1020 **c) Nachweis bei unzureichenden Verkaufserlösen**

Je mehr das WG des Vorratsvermögens in die Nähe des Absatzmarktes kommt, desto weniger sind die Verhältnisse des Beschaffungsmarktes maßgebend und um so mehr tritt der Absatzmarkt zur Ableitung sekundärer Wertmaßstäbe in den Vordergrund. Verkaufserlöse sind zB stets bei der Bewertung von (Handels-)Waren relevant; zum relevanten Markt für WG des Vorratsvermögens s. Anm. 972 u. 1011.

Nach Rspr. und FinVerw. *muss* ein Stpfl., der für Verkaufswertminderungen eine Teilwertabschreibung geltend macht, die objektiv nachprüfbaren Bestimmungsgrößen dieser Teilwertabschreibung anhand betrieblicher Unterlagen belegen (vgl. BFH v. 27.10.1983 – IV R 143/80, BStBl. II 1984, 35; R 6.8 Abs. 2 Sätze 7 ff. EStR).

Beim Nachweis unzureichender Verkaufserlöse kommt es auf die Verhältnisse am Bilanzstichtag an (s. auch Anm. 1011). Mit der Gesetzesänderung durch das StEntlG 1999/2000/2002 bekommen für die Fundierung der stichtagsbezogenen Erwartung über die erzielbaren Verkaufspreise – neben den Informationen und Erwartungen des Bilanzstichtags – die Stichtagsverhältnisse erhellende, im Bilanzaufstellungszeitraum zugehende Informationen zunehmend Bedeutung (s. auch LBP/HOFFMANN, § 6 Rn. 450).

Vergangenheitserfahrungen haben jedoch nur dann Nachweiskraft, wenn sich die Verhältnisse nicht wesentlich geändert haben (RFH v. 6.5.1936, RStBl. 1936, 849; BFH v. 29.11.1960 – I 137/59 U, BStBl. III 1961, 154; v. 13.3.1964 – IV 236/63 S, BStBl. III 1964, 426; großzügiger BFH v. 27.10.1983 – IV R 143/80, BStBl. II 1984, 35; kritisch hierzu LIEPELT, StBp. 1985, 37). UE spricht nichts gegen die vorrangige Anwendung vergangenheitsbezogener Daten, da nur sie, wie vom BFH und von der FinVerw. gefordert, objektiv nachprüfbar sind. Im UrT. v. 27.10.1983 – IV R 143/80 (BStBl. II 1984, 35) lässt der BFH neben der Aufzeichnung der nach dem Bilanzstichtag tatsächlich vorgenommenen Preisherabsetzungen auch Aufzeichnungen für *zurückliegende Jahre zu* (zur Problematik von Vergangenheitswerten s.o.). Der Rückgriff auf Vergangenheitsverfahrungen kann die Nachweisführung erleichtern, er wird zT als ausreichender und normaler Nachweis angesehen. Andere Nachweise werden zwar nicht grundsätzlich ausgeschlossen, ihr geringerer Nachweiswert gehe jedoch zu Lasten des Stpfl.

Problematisch wird die Nachweisführung aber im Fall neu hergestellter, zum Verkauf bestimmter Produkte (insbes. Produktinnovationen), für die ein Veräußerungspreis noch gar nicht festliegt, da mit dem Verkauf noch nicht begonnen wurde und auch keine Konkurrenzprodukte existieren. Mögliche Bewertungsmaßstäbe sind dann die Wiederherstellungskosten oder die kalkulierten Preise.

**Zwingende Voraussetzung** für eine Teilwertabschreibung bei unzureichenden Verkaufserlösen ist nach BFH v. 6.11.1975 – IV R 205/71 (BStBl. II 1977, 377), dass für die am Bilanzstichtag vorhandenen Waren in ausreichendem und repräsentativem Umfang die im Folgejahr tatsächlich erzielten Verkaufserlöse nachgewiesen und diese sowohl den Selbstkosten zzgl. durchschnittlicher Unternehmergewinne dieser Waren als auch den im Rahmen der Teilwertschätzung angesetzten voraussichtlichen niedrigeren Verkaufserlösen gegenübergestellt werden (vgl. auch H 6.8 „Retrograde Bewertungsmethode“ EStH).

#### d) Unverkäufliche und schwerverkäufliche Waren

1021

**Bei Unverkäuflichkeit** der WG stellen Rspr. und FinVerw. – soweit ersichtlich – keine speziellen Anforderungen an den Nachweis. Allerdings könnte man sie als einen Grenzfall der Schwerverkäuflichkeit ansehen und die hierfür geltenden Nachweisforderungen übertragen. GLADE (StBjB. 1978/79, 574) empfiehlt daher, sog. „Vernichtungsprotokolle“ anzufertigen; sie sollen neben einer genauen Bezeichnung der Gegenstände auch deren Einstandspreis und das Einkaufsjahr enthalten. UU kann es jedoch betriebswirtschaftlich sinnvoll sein, auf eine Lagerausschrottung, Einschmelzung, Makulierung uä. zu verzichten, weil die damit verbundenen Aufwendungen (Aussortierung, Abfallbeseitigung) vermieden werden, nötige Personalkapazitäten nicht zur Verfügung stehen oder die an sich ungängigen WG für gelegentliche innerbetriebliche Verwendungen oder einen sporadischen Kundenbedarf zurückbehalten werden. Ausschrottungs- bzw. Vernichtungslisten sind daher uE nur ein möglicher, keinesfalls der einzige Nachweis (glA RATH, BB 1977, 1345). Ein gesetzliches Veräußerungsverbot soll

nach BFH v. 19.9.1951 – IV 360/50 U (BStBl. III 1951, 194) eine Teilwertabschreibung nicht ohne Weiteres rechtfertigen; entscheidend seien demnach die Umstände des Einzelfalls.

**Bei Schwerverkäuflichkeit**, die mit langen Lagerdauern der Vorräte begründet wird, ließ die Rspr. bislang eine Teilwertabschreibung nicht zu, solange die betreffenden WG zu den ursprünglichen Preisen angeboten und verkauft wurden sowie ausreichende und repräsentative Aufzeichnungen über tatsächliche Preisherabsetzungen nicht vorgelegt werden konnten (BFH v. 3.10.1963 – IV 214/61 U, BStBl. III 1964, 7, und v. 22.8.1968 – IV R 234/67, BStBl. II 1968, 801 betr. Juweliers; v. 6.11.1975 – IV 205/71, BStBl. II 1977, 377 betr. Textileinzelhandel; v. 5.10.1967 – V 108/64, BStBl. II 1968, 99).

**Teilwertabschläge bei langer Lagerdauer:** Lagerdauern, die überdurchschnittlich und unerwartet lange sind, können ein gewichtiges Indiz für die Schwerverkäuflichkeit einer Ware sein. Zudem ist zu berücksichtigen, dass meist mit langen Lagerdauern eine innerbetrieblich verursachte Wertminderung (zB Qualitätsverschlechterung) einhergeht. Beides lässt erwarten, dass die Verkaufspreise nicht ausreichen werden, die Selbstkosten einschl. eines durchschnittlichen Unternehmergewinns zu decken. Die Rspr. (zuletzt BFH v. 24.2.1994 – IV R 18/92, BStBl. II 1994, 514 mwN) erkennt jedoch lange Lagerdauern (indiziert durch geringe Umschlaghäufigkeiten) von Warenbeständen *allein, dh. ohne konkreten plausiblen Nachweis*, überwiegend nicht als Abschreibungsgrund an (ebenso OFD Frankfurt v. 17.7.1997, BB 1997, 1939). Zur Kritik s. ua. MEISEL/TRAXL, KFR 1995, 341; GROH, FR 1995, 419; TROOST/TROOST, DB 1996, 1097; SEETHALER, BB 1997, 2575. Der Bundesverband Deutscher Galerien hat bzgl. der Teilwertabschreibung nach dem StEntlG 1999/2000/2002 eine Empfehlung zur Behandlung von Teilwertabschreibung herausgegeben, um den branchenspezifischen Gegebenheiten gerecht zu werden (BVDG v. 9.12.2000).

**Eine Herabsetzung der Verkaufspreise („Herabzeichnen“)** ist seit dem sog. Juwelier-Urt. des BFH v. 13.10.1976 – I R 79/74 (BStBl. II 1977, 540) nicht mehr unverzichtbare Voraussetzung zur Widerlegung des Anscheinsbeweises, wenn es aus „zwingenden betrieblichen Gründen“ im Einzelfall nicht möglich war, die Preise zu senken. Die Vermutung fehlender Wertminderung beim Festhalten an den bisherigen Preisen ist danach vom Stpfl. durch den Nachweis wichtiger Gründe für die Preiskonstanz widerlegbar (BFH v. 9.11.1994 – I R 68/92, BStBl. II 1995, 336 mwN; v. 29.4.1999 – IV R 14/98, BStBl. II 1999, 681); s. auch FG Hamb. v. 7.4.1999 – V 216/98, nv., rkr.

**„Zwingende betriebliche Gründe“**, die ein Festhalten am ursprünglichen Preis rechtfertigen, dürften sein:

- die Vermeidung der Verärgerung der Stammkundschaft (aA SCHRÖDER, BB 1977, 1583),
- die Vermeidung der Beeinträchtigung des Ansehens des Unternehmens oder der verkauften Güter, insbes. bei langlebigen Markenartikel (vgl. WÖLFEL, BB 1978, 546),
- die Zwecklosigkeit einer Verkaufsförderung durch Herabsetzung (zB beim Kfz.-Ersatzteilebedarf, vgl. RATH, BB 1977, 1345),
- das Einhalten von Preisbindungen (zB in Apotheken, im Buchhandel) oder Preisempfehlungen, vgl. HORLEMANN, BB 1979, 1227; FG Hamb. v. 27.2.1980, EFG 1980, 397, rkr.; BFH v. 9.11.1994 – I R 68/92, BStBl. II 1995, 336,
- eine Strategie verdeckter, den Kunden individuell gewährter Nachlässe oder

- besondere Werbeaufwendungen für preiskonstant gehaltene „Ladenhüter“ (vgl. auch OFFERHAUS, StBp. 1977, 193).

### e) Nachweis bei mangelnder Verwendbarkeit

1022

Mangelnde Verwendbarkeit (auch mangelnde Gängigkeit) lässt sich durch die Güteminderung der WG selbst (zB Rost, sonstige Schäden), durch die betrieblichen Bedarfsänderungen (Umstellung des Produktionsverfahrens etc.), durch wirtschaftliche (zB Nachfrageänderung beim bisherigen Produkt) oder rechtl. Verwendungsbeschränkungen (zB Sicherheitsauflagen) nachweisen. Die Prüfung der Verwendbarkeit eines WG hat sich dabei an den betriebsindividuellen Gegebenheiten auszurichten. Daher ist auch die tatsächlich eingeschränkte Verwendung, nachgewiesen durch Lagergängigkeitsaufzeichnungen, möglich. Wichtige Indikatoren für die mangelnde Verwendbarkeit von Vorratsbeständen sind insbes.

- ▷ die letzten *Lagerzugänge* (wobei unterstellt werden kann, dass keine Lagerauffüllung erfolgen würde, wenn nicht mit einem entsprechenden Bedarf gerechnet wird). Je länger Lagerzugänge zeitlich zurückliegen, desto eher ist die Annahme gerechtfertigt, dass die WG nicht mehr verwendet werden können; dieser Zusammenhang findet innerhalb des sog. *Zugangsverfahrens* Anwendung;
- ▷ die letzten *Lagerabgänge* (wobei unterstellt werden kann, dass längere Zeit unterbleibende Lagerabgänge in zunehmendem Maße auf Nichtverwendbarkeit deuten); dies wird im Rahmen des sog. (*modifizierten*) *Abgangsverfahrens* berücksichtigt;
- ▷ die sog. *Lagerreichweite* (wobei unterstellt werden kann, dass die Zeit, für die ein Stichtagsbestand bei kontinuierlichem Bedarf vorhält, aus kaufmännischen Gründen beschränkt sein wird). Reicht der Bestand allzu weit in die Zukunft, so handelt es sich um einen „Überbestand“, der wegen der damit verbundenen Kosten und Risiken einen Abschlag rechtfertigt. Dieses auch als *Reichweitenverfahren* bekannte Vorgehen ist in der Praxis besonders weit verbreitet (vgl. dazu BREITBACH, WPg. 1995, 745 ff.).

Sofern die WG des Vorratsvermögens aufgrund der genannten Aufzeichnungen mangelnde Verwendbarkeit indizieren, wird dies bei der Bewertung mittels Teilwertabschreibung (auch Gängigkeitsabschreibung genannt) berücksichtigt. Die dargestellten Verfahrensweisen zur Ermittlung sind hinsichtlich ihrer Anwendung in HBil. und StBil. unbedenklich (vgl. ELLROTT/St. RING in Beck-BilKomm. VI., § 253 HGB Rn. 530, 554–557).

### f) Art der Nachweisführung

1023

**Allgemein** zum Nachweis s. BFH v. 27.10.1983 – IV R 143/80, BStBl. II 1984, 35; v. 29.11.1984 – IV R 138/82, nv.

**Grundsatz:** Bei welchen WG (Waren) mit einer Preissenkung zu rechnen ist und wie hoch sie sein wird, muss der Kaufmann nach den Verhältnissen des Bilanzstichtags und nach den bis zur Bilanzierung gewonnenen Erkenntnissen beurteilen. In dieser Berücksichtigung kaufmännischen Erfahrungswissens liegt kein Verstoß gegen den Grundsatz der Stichtagsbewertung, sondern die gebotene Würdigung bereits am Stichtag vorhandener wertbildender Faktoren für das Warenlager. Der Kaufmann muss seine Beurteilung anhand betrieblicher Unterlagen belegen können (vgl. BFH v. 13.3.1964 – IV 236/63 S, BStBl. III 1964, 426). Es ist daher zu verlangen, dass ausreichende und repräsentative Aufzeichnungen über die tatsächlichen Preisherabsetzungen auf die Waren geführt wer-

den (BFH v. 6.11.1975 – IV R 205/71, BStBl. II 1977, 377). Dabei kann es sich um Aufzeichnungen für zurückliegende Jahre handeln, oder auch um eine Aufzeichnung der nach dem Bilanzstichtag tatsächlich vorgenommenen Herabsetzungen, die die Beurteilung des Kaufmanns bestätigt. Durch andere Aufzeichnungen lässt sich der gebotene Nachweis nicht in vergleichbar sicherer Weise führen. Sie sind zwar nicht schlechthin unbeachtlich, doch gehen verbleibende Zweifel zu Lasten des Kaufmanns, der es in der Hand hat, seine Beurteilung durch besser geeignete Mittel zu belegen (vgl. BFH v. 6.11.1975 – IV R 205/71, BStBl. II 1977, 377). Damit beurteilt werden kann, inwieweit die Preisherabsetzungen zu einem Teilwertabschlag auf die AK führen, muss der Kaufmann auch darlegen, auf welche Waren die Minderungen entfallen, wie ihre ursprünglichen Preise kalkuliert waren und wie hoch nach dem erzielten Rohgewinnaufschlag ihre Selbstkosten einschließlich des durchschnittlichen Unternehmensgewinns waren (vgl. BFH v. 6.11.1975 – IV R 205/71 aaO).

**Die Repräsentanzanforderung** der BFH-Urt. v. 13.3.1964 – IV 236/63 S (BStBl. III 1964, 426), v. 6.11.1975 – IV R 205/71 (BStBl. II 1977, 377) und v. 27.10.1983 – IV R 143/80 (BStBl. II 1984, 35) besagt, dass es erforderlich ist, die tatsächlich erzielten Verkaufspreise in einer so großen Anzahl von Fällen nachzuweisen, dass diese als ein repräsentativer Querschnitt für die zu bewertende Warenart angesehen werden können und allgemeine Schlussfolgerungen erlaubt sind (vgl. R 6.7 Abs. 2 Satz 9 EStR). Wann die Repräsentanz der vorliegenden Minderpreisverkäufe als ausreichend anzusehen ist, sagen Rspr. und FinVerw. nicht; die Voraussetzungen sind einzelfallbezogen zu würdigen. Im Fall des FG Hamb. v. 27.2.1980 (EFG 1980, 397) wurde zB eine Testbewertung von 20 vH des Bestands akzeptiert.

**Nachweisführung:** Als Art der Nachweisführung wird idR der Einzelnachweis gefordert: „Minuslisten“ (Preisherabsetzungslisten), Sammlung geänderter Preisschilder; uE genügt auch Kennzeichnung der ursprünglichen und tatsächlich erzielten Preise auf den Kassenzetteln oder Rechnungen. Weitere Nachweismittel sind zB Erlösminderungsbücher, Inventurverzeichnisse, Werbefriefe, Gängigkeits- und Selbstkostenaufzeichnungen, Verzeichnisse über Altwarenpremien, Sonderangebotspreislisten und entsprechende Inserate.

Im Einzelnen sind nach der Rspr. nachzuweisen:

- Ausmaß der Preisherabsetzung (neuer Preis),
- Menge und Art der WG, auf die die Preisminderungen entfallen,
- ursprüngliche Kalkulation dieser WG (insbes. alter Preis),
- Höhe der anteiligen Selbstkosten,
- durchschnittlicher Unternehmensgewinn.

In den Aufzeichnungen ist nach Preisherabsetzungen auf die am Bilanzstichtag vorhandenen und auf die erst später hinzugekommenen Waren zu unterscheiden, es sei denn, die Preisherabsetzungen beziehen sich auf einen Zeitraum, zu dem praktisch nur die am Bilanzstichtag vorhandenen WG preisreduziert verkauft werden konnten (vgl. BFH v. 27.10.1983 – IV R 143/80, BStBl. II 1984, 35). Bei mangelnder Verwendbarkeit kann die Nachweisführung durch Inventuraufzeichnungen, die Lagerzeit oder Güteminderung der WG ersichtlich machen, sowie durch Vernichtungs-, Verschenkungs- oder Aussonderungsprotokolle, durch Lagerbewegungslisten oder durch die Lagerbuchführung erfolgen (weitere Einzelheiten bei EMMERICH, DB 1980, 2297 mwN). Die für Waren verlangte Repräsentanzanforderung (s.o.) dürfte hier entsprechend gelten.

**Die Nachweisunterlagen** müssen nach der Rspr. (zB BFH v. 13.3.1964 – IV 236/63 S, BStBl. III 1964, 426) aus den Verhältnissen des Betriebs des Stpfl. gewonnen sein. Der Nachweis muss eine „objektive betriebliche Grundlage“ (BFH v. 6.11.1975 – IV R 205/71, BStBl. II 1977, 377) haben. Die Berechtigung der Teilwertabschreibung muss auf Grund der tatsächlichen Verhältnisse des eigenen Betriebs des Stpfl. glaubhaft gemacht werden (BFH v. 3.10.1963 – IV 214/61 U, BStBl. III 1964, 7). Die Erklärungen von Sachverständigen über Preisentwicklungen sind nach BFH v. 26.11.1964 – IV 166/60 (StRK EStG [bis 1974] § 6 Abs. 1 Ziff. 2 R. 165) idR nicht verwertbar, da sie von Abschlägen ausgehen, die die Branchenangehörigen für angemessen halten. Vergleichszahlen aus ähnlichen Betrieben reichen für den Teilwertnachweis nicht aus (BFH v. 3.10.1963 – IV 214/61 U aaO).

Einstweilen frei.

1024

### 11. ABC der Teilwertabschreibung bei Vorräten

1025

**Abbruch:** Die nachträgliche Versagung einer Baugenehmigung, eine drohende Abbruchgefahr und die Einbeziehung eines Betriebsgrundstücks in die Stadtplanung können zu einer Verkürzung der betrieblichen Nutzungsdauer der Betriebsgebäude oder auch zu einer Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert führen. Es kommt dabei auf die Umstände des einzelnen Falls an, insbes., ob mit dem Abbruch ernsthaft zu rechnen ist, wann er voraussichtlich durchgeführt wird, ob und welche Entschädigung der Stpfl. zu erwarten hat, usw. Bei der Prüfung der tatsächlichen Verhältnisse sind alle Umstände gegeneinander abzuwägen (BFH v. 19.11.1953 – IV 142/53, BStBl. III 1954, 16).

**Abbruchabsicht:** Bei der Ermittlung des Teilwerts eines Gebäudes ist die Abbruchabsicht nicht zu berücksichtigen (BFH v. 7.12.1978 – I R 142/76, BStBl. II 1979, 729).

**Abnutzung** aufgrund technischen oder wirtschaftlichen Verbrauchs rechtfertigen keine – über den Einzelveräußerungspreis hinausgehenden – Teilwerte (BFH v. 7.12.1978 I R 142/76 aaO). Zum Ansatz eines Mindestwerts s. Anm. 1017.

**Aktionsware:** Teilwertermittlung s. WITTORFF, StBp. 1984, 226; vgl. auch Anm. 1014 betr. Verlustprodukte.

**Altlasten** können Teilwertabschreibungen rechtfertigen.

**Anschaffungskosten, nachträgliche:** Zur Teilwertabschreibung s. BFH v. 9.3.1977 – I R 203/74, BStBl. II 1977, 515.

**Anschaffungsnaher Aufwand** als Fehlmaßnahme: s. BFH v. 4.3.1998 – X B 130/97, BFH/NV 1998, 1086.

**Apotheken:** Zum Teilwertnachweis mittels differenzierter Pauschalwertverfahren vgl. Bp.-Kartei OFD Düss./Köln/Münster, DB 1964, 1279.

**Arrondierungskauf** s. „Überhöhter Preis“.

**Ärzt muster:** Arzneimittel, die bei pharmazeutischen Herstellern als sog. unverkäufliche Ärztemuster (zur Werbung bei Ärzten) am Bilanzstichtag vorhanden sind, müssen als WG des Vorratsvermögens (Waren oder fertige Erzeugnisse) angesetzt werden (BFH v. 20.10.1976 – I R 112/75, BStBl. II 1977, 278). Zur Bewertung s. auch BFH v. 30.1.1980 – I R 89/79, BStBl. II 1980, 327; s. auch „Verlustprodukte“.

**Baugenehmigung:** Versagung bei ungenehmigten Bauten s. „Abbruch“.

**Baugewerbe:** *Musterhäuser* eines Herstellers von Fertighäusern zum Zweck der Werbung von Kaufinteressenten gehören zum Anlagevermögen (BFH v. 31.3.1977 – V R 44/73, BStBl. II 1977, 684; s. Anm. 265 „Ausstellungsgegenstände“); daher keine Bewertung als Vorratsvermögen. *Unfertige Bauten* eines Bauunternehmers auf fremdem Grund und Boden gehören nicht zum Vorratsvermögen, sondern zu den dem übrigen Umlaufvermögen zuzuordnenden Forderungen (BFH v. 10.7.2002 – I R 79/01, BStBl. II 2002, 784); s. Anm. 965.

**Baukostenindex:** Eine Fehlmaßnahme soll nach Meinung des BFH v. 14.2.1956 – I 239/54 (BStBl. III 1956, 102) vorliegen, wenn der Baukostenindex bei Gebäuden nachhaltig und erheblich gefallen ist. In diesem Fall liegt ein Sinken der Wiederherstellungskosten vor. Nach Fertigstellung zur Veräußerung bestimmter Gebäude greift uE eine Teilwertabschreibung nur bei mangelnden Verkaufserlösen. Zum Einwand als Fehlmaßnahme aufgrund gesunkener Baukosten s. BFH v. 4.3.1998 – X R 151/94, BFH/NV 1998, 1086.

**Baumängel** können den Teilwert mindern (BFH v. 17.1.1978 – VIII R 31/75, BStBl. II 1978, 335 aE).

**Beschränkung** in der Verwendbarkeit infolge von Lärmbeschwerden Dritter kann zu einer Teilwertminderung führen; ebenso wird dies durch eine aufgrund von Lärmbeschwerden drohende Betriebsstillegung gerechtfertigt (BFH v. 29.8.2001 – VI R 26/99, BFH/NV 2002, 625).

**Betriebseinstellung:** Teilwertabschreibungen sind nach Betriebseinstellung nicht mehr möglich (BFH v. 26.3.1991 – VIII R 315/84, BStBl. II 1992, 472 mwN).

**Bewertung unfertiger Bauten und Leistungen:** BFH v. 28.4.2004 – VIII B 79/03 (FR 2004, 995) äußert ernstliche Zweifel, ob die vom BMF im Schreiben v. 14.11.2000 (BStBl. I 2000, 1514) vertretene Ansicht, dass eine Teilwertabschreibung bei den Bauten auf fremdem Grund und Boden nur hinsichtlich des dem jeweiligen Stand der Fertigstellung entsprechenden, auf die Bauten entfallenden Anteils der vereinbarten Vergütung zulässig sei, der geltenden Rechtslage entspricht. Vgl. auch WEBER-GRELLET, FR 2004, 996, und Anm. 1011. Diese Auffassung hat nunmehr der BFH mit Urteil v. 7.9.2005 – VIII R 1/03 (BFH/NV 2006, 167) ausdrücklich nochmals bestätigt. Auch für das Konkurrenzverhältnis zur Drohverlustrückstellung nach § 5 Abs. 4a gilt danach, dass eine Teilwertabschreibung nicht durch das Verbot der Rückstellung für drohende Verluste in der Steuerbilanz begrenzt wird.

**Branchenkennzahlen:** Eine Teilwertminderung aufgrund durch bloßen Branchenvergleich abgeleiteter Beurteilung der Teilwertverhältnisse ist unzulässig. Wegen der betriebsindividuellen Bewertung s. Anm. 1008.

**Buchhandel:** Einheitliche und gestaffelte Pauschalabschlagsätze für Lagerbestände des Sortimentsbuchhandels (außer antiquarischen Werken) werden von der OFD Frankf. wahlweise, aber nicht willkürlich wechselbar, als Bewertungsverfahren zugelassen (DB 1976, 1458); zur Nachweispflicht von Teilwertabschlagsätzen von über 50 vH vgl. Hess. FG v. 9.12.1976, EFG 1977, 324, rkr. Wegen der Preisbindung ist eine Teilwertabschreibung auch ohne Preisherabsetzung möglich (s. Anm. 1021); die Schwerverkäuflichkeit von Altbeständen kann nach allgem. Grundsätzen nachgewiesen werden, zB Erfahrung, Testbewertung (FG Hamb. v. 27.2.1980, EFG 1980, 397, rkr.); s. auch „Verlag“.

**Erfindung:** Eine rechtl. ungeschützte Erfindung, die bereits publiziert wurde, hat grds. einen Teilwert von 0 € (BFH v. 10.3.1993 – I R 116/91, BFH/NV 1993, 595).

**Ergänzungsbilanz:** In einer stl. Ergänzungs- od. Sonderbilanz kommt eine Teilwertbeschreibung nur unter den gleichen Voraussetzungen wie in der Hauptbilanz in Betracht (BFH v. 21.3.1995 – IV B 95/94, BFH/NV 1996, 211 mwN). Dabei ist darauf abzustellen, ob der Teilwert des ganzen WG niedriger als sein Buchwert ist, der sich aus der Summe der Bilanzansätze in der Gesamthands- und der Ergänzungsbilanz des Gesellschafters ergibt. Ist dies der Fall, so trifft die Pflicht zur Teilwertabschreibung nicht den einzelnen Gesellschafter, sondern die gesamte Gesellschaft.

**Ersatzteillager:** s. „Kfz.-Gewerbe“.

**Ertragslage:** s. „Rentabilität“.

**Erzeugnisbestände:** Der Teilwert wird durch die Wiederherstellungskosten bestimmt, wozu auch die bis zum Bilanzstichtag aufgewendeten allgemeinen Verwaltungskosten, die auf den Fertigungsbereich entfallen, sowie die aufgewendeten Vertriebskosten gehören (BFH v. 20.7.1973 – III R 100–101/72, BStBl. II 1973, 794). Weiter ist zu prüfen, ob der Verkaufswert Selbstkosten und durchschnittlichen Gewinn deckt (s. Anm. 1010); dies kann auf progressivem oder retrogradem Weg geschehen.

**Fahrgestell:** Nach BFH v. 4.8.1983 – III R 21/80 (BStBl. II 1984, 631) entspricht der Teilwert nicht nur einem Teil der AK für den Erwerb eines Fahrzeugs, sondern den AK für das gesamte Fahrzeug, wenn der Stpfl. ein Fahrzeug erwirbt, dessen Aufbau entfernt und verschrottet und das Fahrgestell mit dem Motor zur Herstellung eines Spezialfahrzeugs verwendet.

**Fehlmaßnahme:** s. Anm. 599; H 6.7 „Fehlmaßnahme“ (EStH).

**Fundament:** s. „Gründierungskosten“.

**Funktionale Bedeutung** des WG ist teilwertbestimmend (BFH v. 27.7.1988 – I R 104/84, BStBl. II 1989, 274).

**Galerist:** s. die Empfehlung des Bundesverbands Deutscher Galeristen (BVDG v. 9.12.2000) zur Behandlung von Teilwertabschreibungen bei Galeristen. Der BVDG zählt hierbei fünf Fälle auf, in denen eine Teilwertabschreibung nach seinen Empfehlungen zulässig ist, um den Branchenspezifika gerecht zu werden:

- Die Anschaffung des Kunstwerks stellt eine Fehlmaßnahme dar (etwa weil das Kunstwerk auf keine Akzeptanz stößt; s. auch Anm. 1021),
- Echtheit, Provenienz oder Authentizität sind ungesichert oder schlecht belegt,
- eine Wandlung des modischen Geschmacks führt dauerhaft zur Unverkäuflichkeit (Anm. 1010),
- mangelhafter Erhaltungszustand (Farbabsprengungen, Einrisse; s. Anm. 1015 ff.) oder
- Lagerdauer, abgestuft nach unterschiedlichen Gruppenbildungen (s. „Gängigkeitsabschläge“).

**Gängigkeitsabschläge:** Die von der Lagerdauer oder Umschlagshäufigkeit abhängigen pauschalen Abschläge sind in manchen Branchen üblich und sowohl handelsrechtl. als auch stl. zulässig; s. auch Anm. 1021, 1022. Diese Einschränkungen der Veräußerbarkeit werden auch als *Gängigkeit* bezeichnet, die in der Bewertung durch vereinfachte Verfahren mittels Gängigkeitsabschlägen berücksichtigt werden (s. Anm. 1022). Nach BFH v. 24.2.1994 – IV R 18/92 (BStBl. II 1994, 514) sind im Kfz.-Handel pauschale Teilwertabschläge auf die AK entsprechend der Einteilung von Kfz.-Ersatzteilen in Gängigkeitsklassen – gestaf-

felt nach Umschlaghäufigkeit – allein aufgrund langer Lagerdauer ohne Nachweis teilwertmindernder Umstände unzulässig. Für einige Wirtschaftszweige hat die FinVerw. derartige pauschale Teilwertabschreibungen für schwerverkäufliche WG zugelassen: zB Sortimentsbuchhandel (OFD Frankfurt, DB 1976, 1458), Musikalienhandel (OFD Düss. v. 17.3.1964, StEK EStG § 6 Abs. 1 Ziff. 2 Nr. 17), Apotheken (OFD Düss./Köln/Münster, Bp-Kartei, DB 1964, 1279).

**Gemälde:** Teilwertabschreibungen auf Gemälde bei Galeristen kommen aufgrund überlanger Lagerdauer in Betracht; s. auch „Galerist“ und „Kunstgegenstände“.

**Gewinnaufschlag:** Zur Berücksichtigung bei retrograder Teilwertermittlung s. Anm. 1013.

**Grundierungskosten:** uU Fehlmaßnahme, s. dazu Anm. 600 „Grundierungs-/Fundamentierungskosten“.

**Juweliere:** Zur Warenbewertung mit dem Teilwert und zur Bedeutung von Preisherabsetzungen vgl. BFH v. 3.10.1963 – IV 214/61 U, BStBl. III 1964, 7; v. 5.5.1966 – IV 252/60, BStBl. III 1966, 370; v. 13.10.1976 – I R 79/74, BStBl. II 1977, 540.

**Kalkulatorische Kosten:** Einbeziehung bei der Ermittlung der Wiederherstellungskosten als Teilwertvermutung ist str., s. Anm. 1009; ebenso die Berücksichtigung bei der retrograden Teilwertermittlung, s. Anm. 1012.

**Kataloge:** s. „Werbemittel“.

**Kfz.-Gewerbe:** Für das Ersatzteillager eines Kfz.-Vertragshändlers darf nach BFH v. 24.2.1994 – IV R 18/92 (BStBl. II 1994, 514) allein aufgrund der Lagerdauer bestimmter Ersatzteilgruppen keine Teilwertabschreibung vorgenommen werden; s. auch FG Köln v. 22.1.1985, EFG 1985, 339; H 6.7 „Ersatzteile im Kfz.-Handel“ EStH; „Gängigkeitsabschläge“.

**Kunstgegenstände:** Zur Möglichkeit der Teilwertermittlung s. BFH v. 29.1.1986 – II R 218/82, BFH/NV 1987, 290; s. auch „Galerist“ und „Gemälde“.

**Lagerdauer** als Indiz für Schwerverkäuflichkeit bei der Teilwertermittlung s. Anm. 1021, als Indiz mangelnder Verwendbarkeit der WG s. Anm. 1022, als Nachweismittel für Teilwertabschreibung s. Anm. 1023; s. auch „Gängigkeitsabschläge“.

**Landwirtschaft:** Zur Bewertung von Vieh s. Anm. 729–735, von Holz s. Anm. 739–747.

**Lebensmitteleinzelhandel:** Zu Einzelheiten der Bewertung des Vorratsvermögens s. DERZ, DB 1981, 1632.

**Leerkosten** (Kosten mangelnder Kapazitätsauslastung) sind bei der Ermittlung der (Wieder-)Herstellungskosten als Teilwertvermutung nicht zu berücksichtigen (RFH v. 4.6.1940, RStBl. 1940, 1067; vgl. auch R 6.3 Abs. 6 EStR).

**Modeartikel:** s. „Saisonwaren“.

**Musikalienhandel:** Zulässigkeit von pauschalen Abschlägen wegen beschränkter Gängigkeit: OFD Düss. v. 17.3.1964, StEK EStG § 6 Abs. 1 Ziff. 2 Nr. 17.

**Nachweis der Teilwertminderung:** Zu Einzelheiten s. Anm. 1018 ff. Vergan-genheitserfahrungen werden als Schätzungsgrundlage seit BFH v. 27.10.1983 – IV R 143/80 (BStBl. II 1984, 35) zugelassen.

**Pauschalabschläge** zur Teilwertermittlung für sämtliche oder mehrere verschiedene Warenpositionen zur Berücksichtigung der Entwertung sind idR unzulässig. Vgl. „Gängigkeitsabschläge“.

**Preisänderungen** nach dem Bilanzstichtag, die schon am Stichtag erkennbar sind und regelmäßig auftreten, wird durch Zu- und Abschläge von den Stichtagspreisen bei der Teilwertermittlung Rechnung getragen (RFH v. 17.3.1932, RStBl. 1932, 459); ebenso Preisherabsetzungen, die am Bilanzstichtag bereits „in der Luft lagen“ (RFH v. 28.6.1933, RStBl. 1934, 253); kontinuierlich sinkenden Preistendenzen (RFH v. 20.6.1934, RStBl. 1934, 1077); späteren Preiseinbrüchen, die sich bereits vor dem Bilanzstichtag stark bemerkbar gemacht haben (RFH v. 26.6.1935, RStBl. 1935, 1449); s. auch Anm. 1011.

**Preisbildung:** *Außergewöhnliche Umstände* bei der Preisbildung binden den Kaufmann bei der Teilwertschätzung nicht (BFH v. 16.4.1953 – IV 119/52 S, BStBl. III 1953, 192).

**Preisbindungen:** Gebundene Einkaufspreise sind bei der Teilwertermittlung zu berücksichtigen, wenn der Stpfl. nicht in der Lage ist, zum niedrigeren Marktpreis einzukaufen. UU liegt dann ein „zwingender betrieblicher Grund“ vor, der ein Abgehen von der Voraussetzung der Herabzeichnung für die Teilwertabschreibung gebietet; s. auch Anm. 1022 u. 1011.

**Preisdifferenzierungen** verlangen bei der Teilwertermittlung nach der retrograden Methode eine gewogene Durchschnittsbildung der erwarteten Verkaufspreise, s. Anm. 1011. Zur Bedeutung gestaffelter Preise für die Vorratsbewertung vgl. LUDEWIG, DB 1972, 1600.

**Preisherabsetzung(-herabzeichnung)** ist idR Voraussetzung für einen Teilwertansatz wegen sinkender Verkaufsmöglichkeiten (BFH v. 22.8.1968 – IV R 234/67, BStBl. II 1968, 801), es sei denn, zwingende betriebliche Gründe rechtfertigen ein Festhalten an den ursprünglichen Preisen (BFH v. 13.10.1976 – I R 79/74, BStBl. II 1977, 540); s. Anm. 1022. Kritisch hierzu WEEL, BB 1978, 546; SLOMMA, BB 1978, 1767.

**Rentabilität** *des gesamten Betriebs:* s. Anm. 607–608; *des Einzel-WG:* s. Anm. 610.

**Rohgewinnaufschlag:** Zur Bedeutung und Ermittlung bei der Teilwertermittlung von Waren im Handel s. Anm. 1010 u. 1012.

**Saisonwaren** können nach Ablauf der für sie in Frage kommenden Jahreszeit mit dem niedrigeren Teilwert bewertet werden (RFH v. 6.5.1936, RStBl. 1936, 849; BFH v. 29.11.1960 – I 137/59 U, BStBl. III 1961, 154). Hierfür maßgeblich ist ein Sinken der Wiederbeschaffungskosten bzw. Veräußerungserlöse; s. auch „Aktionswaren“.

**Schmuckwaren:** Zur Bewertung s. FinVerw. DB 1990, 913.

**Selbstkosten:** Zum Begriff und Umfang der Selbstkosten im Rahmen der Deckungsrechnung beim Verkaufswertverfahren s. Anm. 1011.

**Sonderangebotspreise** bleiben als Wiederbeschaffungspreise bei der Teilwertermittlung außer Betracht (BFH v. 13.3.1964 – IV 236/63 S, BStBl. III 1964, 426).

**Tatsächliche Verständigung** im Rahmen einer Außenprüfung kann Grundlage einer Teilwertabschreibung sein, wenn sie Unklarheiten auf tatsächlichem Gebiet bzgl. teilwertmindernder Umstände betraf (BFH v. 6.7.1995 – IV R 30/93, BStBl. II 1995, 831).

**Technische Veralterung** kann Teilwertabschreibung rechtfertigen (bereits RFH v. 18.12.1929, RStBl. 1930, 90), muss aber nicht (RFH v. 20.3.1930, RStBl. 1930, 360).

**Teilwert-Ermittlungsweisen:** Zum Schätzungscharakter s. Anm. 1002, zur beschaffungsorientierten Teilwertermittlung s. Anm. 1008 f.; zur absatzorientierten

Teilwertermittlung s. Anm. 1010 ff.; zur verwendungsorientierten Teilwertermittlung s. Anm. 1015; Verfahren im Überblick s. Anm. 972.

**Textilwareneinzelhandel:** Voraussetzungen und Nachweispflicht von Teilwertabschreibungen, retrograde AK-Ermittlung: BFH v. 27.10.1983 – IV R 143/80, BStBl. II 1984, 35.

**Transportkosten,** innerbetriebliche: Sie sind bei der Teilwertermittlung auf Basis von Wieder-AHK werterhöhend zu berücksichtigen, sofern nicht eine offenbare Fehlentscheidung vorliegt (RFH v. 13.7.1933, RStBl. 1933, 894). Auch bei der absatzorientierten Teilwertermittlung sind sie anzusetzen; s. Anm. 1010.

**Treu und Glaube:** Eine Teilwertabschreibung ist unzulässig, wenn die Geltendmachung der ihr zu Grunde liegenden Umstände durch den Stpfl. gegen den Grundsatz von Treu und Glauben verstößt (BFH v. 30.4.1968 – I 194/65, BStBl. II 1968, 729). Hierbei ist das Verbot des *venire contra factum proprium* zu beachten. Wird ein Gebäude – wie geplant – zum Zeitpunkt der Vollendung benutzt und sogar noch zwei Jahre später erweitert, so rechtfertigt der bloße Hinweis auf die geringeren Entstehungskosten für die Umbaumaßnahme nicht, dass die für das WG aufgewendeten AK und anschaffungsnahen Umbaukosten teilweise als Fehlmaßnahme zu werten sind. Der Stpfl. hat sich nach reiflicher Überlegung zu dieser Betriebserweiterung entschlossen und damit zum Ausdruck gebracht, dass ihm trotz der mit einem Umbau verbundenen Unabwägbarkeiten unter betrieblichen Aspekten diese Maßnahme gerechtfertigt erscheint (FG Schl.-Holst. v. 22.9.1994 – V 857/93, nv., Lexinform 136230). Andererseits kann sich aus dem Grundsatz von Treu und Glauben ergeben, dass das FA eine Teilwertabschreibung zulassen muss; hierbei reicht es jedoch nicht aus, dass das FA in der Vergangenheit in Übereinstimmung mit früheren Außenprüfungen bestimmte Teilwertabschreibungen zugelassen hat (BFH v. 28.9.1962 – III 372/59, BStBl. III 1962, 510).

**Überdimensionierung:** s. „Übergröße“.

**Übergröße:** Als Fehlmaßnahme ist nicht nur die Anschaffung oder Herstellung eines mangelhaften bzw. überflüssigen WG, sondern (im weiteren Sinne) auch die Anschaffung oder Herstellung zB einer Maschine zu werten, die nach den im Einzelfall gegebenen betrieblichen Verhältnissen erheblich und dauerhaft „überdimensioniert“ ist, weil das Unternehmen nur noch Aufträge erhält, die ohne weiteres mit einer kleineren und dann auch erheblich billigeren Maschine ausgeführt werden könnten. Voraussetzung für eine Wertung der Anschaffung oder Herstellung eines „überdimensionierten“ Anlageguts als Fehlmaßnahme ist dabei, dass die Überdimensionierung erheblich und nachhaltig ist, dh., dass nach den Erkenntnismöglichkeiten am Bilanzstichtag das WG mit hoher Wahrscheinlichkeit mindestens für den weitaus überwiegenden Teil seiner technischen Restnutzungsdauer nicht mehr wirtschaftlich sinnvoll eingesetzt werden kann. Auch in diesem Fall steht einer Teilwertabschreibung nicht entgegen, dass die Ertragslage des Betriebs insgesamt gut ist, denn der gedachte Erwerber eines Betriebs würde unter zwei vergleichbar rentablen Betrieben den vorziehen, der nicht mit den überdimensionierten und teuren, sondern mit den richtig dimensionierten und entsprechend billigeren Anlagen ausgestattet ist. Von dieser Beurteilung geht auch die Rspr. des BFH aus (vgl. insbes. BFH v. 17.9.1987 – III R 201–202/84, BStBl. II 1987, 488; v. 25.6.1985 – VIII R 274/81, BFH/NV 1986, 22 [24]; v. 21.10.1981 – I R 68/77, nv., unter Hinweis auf das Urte. v. 19.10.1972 – I R 244/70, BStBl. II 1973, 54).

**Überhöhter Preis** gilt grds. als Teilwert; s. Anm. 588 u. 600 „Überhöhter Preis“.

**Übermengenwein:** Ansatz mit Marktpreis als Teilwert, soweit feststellbar. Zum Ansatz eines niedrigeren Teilwerts s. FG Rhld.-Pf. v. 24.8.1993, EFG 1994, 286, rkr. Generell zum Ansatz von Überbeständen s. Anm. 972.

**Übertragbarkeit:** Fehlende Übertragbarkeit eines Rechtsanspruchs rechtfertigt keine Teilwertabschreibung, wenn ein Erwerber dafür einen zusätzlichen Preis gezahlt hätte (BFH v. 4.11.1965 – IV 5/65, BStBl. III 1966, 67).

**Untergang** des WG führt zu einer Teilwertabschreibung (BFH v. 13.4.1983 – I R 63/79, BStBl. II 1983, 667 mwN).

**Unternehmergewinn** muss – im Gegensatz zum Handelsrecht – bei retrograder Teilwertermittlung abgezogen werden (so bereits RFH v. 8.11.1934, RStBl. 1935, 581; später wieder BFH v. 5.5.1966 – IV 252/60, BStBl. III 1966, 370; v. 6.11.1975 – IV R 205/71, BStBl. II 1977, 377); s. auch MAASSEN, DB 1966, 1247, und Anm. 1013.

**Unverkäuflichkeit** eines WG kann zu einer Fehlmaßnahme führen (BFH v. 4.6.1959 – IV 115/59, BStBl. III 1959, 325).

**Veräußerungsverbot** einer Ware kraft Gesetzes rechtfertigt nicht ohne weiteres eine Teilwertabschreibung (so BFH v. 19.9.1951 – IV 360/50 U, BStBl. III 1951, 194); bei Unverkäuflichkeit ist jedoch idR Bewertung mit 0 € zulässig. Dasselbe gilt für unverkäufliche Ärztemuster (BFH v. 20.10.1976 – I R 112/75, BStBl. II 1977, 278); s. auch Anm. 1500 „Verfügungsverbot“ und Anm. 1005 u. 1021.

**Verkaufserlöse**, die voraussichtlich nicht zur Deckung der Selbstkosten und eines durchschnittlichen Unternehmergewinns ausreichen, rechtfertigen eine Teilwertabschreibung. Einzelfragen s. Anm. 1011 ff.

**Verkaufskosten**, die noch anfallen, sind bei der retrograden Teilwertermittlung abzuziehen (stRspr., zB RFH v. 8.11.1934, RStBl. 1935, 581); s. insbes. Anm. 1012.

**Verkaufswertverfahren:** Zur retrograden Ermittlung der AK s. Anm. 973; der Wieder-AK s. Anm. 1008; der Wieder-HK s. Anm. 1009; der Selbstkosten- und Gewinndeckung bei der Teilwertschätzung s. Anm. 1002.

**Verlag:** Eine Teilwertabschreibung wegen überlanger Lagerdauer aufgrund modernen Wandels etc. oder wegen Fehlmaßnahmen kommt auch de lege lata in Betracht. Auf die frühere Meinung der FinVerw., dass Wertminderungen auch dann stl. anerkannt werden können, wenn die Verkaufspreise trotz längerer Lagerdauer nicht herabgesetzt werden, die Verkaufsmöglichkeiten aber mit zunehmender Lagerdauer sinken, kann uE dabei zurückgegriffen werden (Hess. FinMin. v. 11.10.1978, Börsenblatt 1978, 2451; vgl. auch OFD Frankfurt, DB 1976, 1458; auch Hess. FG v. 9.12.1976, EFG 1977, 324, rkr.). Es dürften uE die allgemeinen Anforderungen an den Nachweis gelten; s. auch „Buchhandel“, „Gängigkeitsabschläge“ und Anm. 1018 ff.

**Verlustprodukte:** Ihre Bewertung mit dem niedrigeren Teilwert ist str.; Einzelfragen s. Anm. 1014; SCHINDELE, BB 1963, 947; GROH, StuW 1976, 36; EULER/ZEPKA, BB 1978, 602; SÖFFING, FR 1978, 240; SLOMMA, BB 1981, 27. BFH v. 29.4.1999 – IV R 14/98 (BStBl. II 1999, 681) erachtet jedenfalls dann eine Teilwertabschreibung bei sog. „bewussten“ Verlustprodukten als unzulässig, wenn das Unternehmen Gewinne erzielt. Zum Teil wird jedoch eine Teilwertabschreibung für zulässig erachtet mit Hinweis, dass ein gedachter Erwerber des ganzen Betriebs ein teuer hergestelltes WG nicht mit erwerben, sondern billiger am

Markt erwerben würde (sog. make-or-buy-Entscheidung; s. auch BREIDERT, BB 2001, 979). Daneben wird dabei auf den Verstoß gegen den Grundsatz der Einzelbewertung verwiesen. Ein niedriger Teilwertansatz kann nur dann begründet werden, wenn eine Fehlmaßnahme (s. Anm. 599) vorliegt. Hiervon kann bei der Herstellung von bewussten Verlustprodukten nicht ausgegangen werden.

**Vertriebskosten** sind bei retrograder Teilwertermittlung abzuziehen, soweit sie noch anfallen; s. auch Anm. 1009.

**Vollkosten oder Teilkosten?** Teilwertermittlung erfolgt durchweg auf Vollkostenbasis bei der Ermittlung der Wieder-AK, s. Anm. 1008; der Wieder-HK s. Anm. 1009; bei den Selbstkosten der Deckungsrechnung s. Anm. 1012. Vollkosten überzeugend begründet: FG Münster v. 28.8.1984, EFG 1985, 281.

**Vorzugspreis:** Bei der Ermittlung des Teilwerts eines Grundstücks sind Vorzugspreise, die eine Gemeinde Erwerbemern aus ansiedlungspolitischen oder vergleichbaren Gründen einräumt, nur zu berücksichtigen, wenn die Gemeinde dadurch nachhaltig, über längere Zeit und mit in etwa gleich bleibenden Beträgen in das Marktgeschehen eingreift, so dass zum Bilanzstichtag auch andere Eigentümer ihre Grundstücke nicht teuer verkaufen können (BFH v. 8.9.1994 – IV R 16/94, BStBl. II 1995, 309).

**Werbeagenturen:** Zur Bewertung mit HK und Teilwert s. GÜNTHER, DB 1971, 877.

**Werbemittel:** Geschenkartikel, Warenproben, Kataloge, Prospekte etc. gehören, soweit sie am Bilanzstichtag noch im Betrieb vorhanden sind, zum Vorratsvermögen (glA KUPSCH, DB 1983, 509; BOORBERG, DB 2001, 497 mwN; ADS VI., § 266 HGB Rn. 105; aA LANGE, StbJb. 1983/84, 210 (s. Anm. 966); s. auch „Ärzttemuster“.

**Wertminderungen durch Beschädigungen, Verderb usw.** müssen bei der Warenbewertung durch niedrigeren Teilwertansatz berücksichtigt werden (zB RFH v. 10.10.1939, RStBl. 1940, 577). Sie müssen uE nicht erst, wenn der Kaufmann am einzelnen Stück die Qualitätsverschlechterung erkennt, sondern bereits dann berücksichtigt werden, wenn er mit einem bis zum Bilanzstichtag eingetretenen Wertverlust rechnet oder rechnen muss.

**Wiederbeschaffungs- und Wiederherstellungskosten** als Teilwertvermutung und zu deren Ermittlung s. Anm. 614, 1006 u. 1008–1009.

**Zinsen** für das in länger lagernden WG gebundene Kapital können bei der Teilwertermittlung nicht berücksichtigt werden, wenn sie dem einzelnen WG nur im Weg einer statistischen Aufschlüsselung zugerechnet werden können (BFH v. 13.10.1976 – I R 79/74, BStBl. II 1977, 540); für sich allein rechtfertigt der Zinsaufwand keine Teilwertabschreibung (BFH v. 22.8.1968 – IV R 234/67, BStBl. II 1968, 801). Zu den Fremdkapitalzinsen als Bestandteil der als Teilwertvermutung geltenden Wieder-HK s. Anm. 1009; zum Abzug künftiger Lagerzinsen bei retrograder Teilwertermittlung s. Anm. 1012. Vgl. auch HORSTMANN, FR 1974, 433.

**Zulagen und Zuschüsse:** Investitionszuschüsse mindern nicht den Teilwert der bezuschussten WG (BFH v. 19.7.1995 – I R 56/94, BStBl. II 1996, 28; s. dazu Anm. 591 mwN). Zu Subventionszuschüssen s. generell BFH v. 8.9.1994 – IV R 16/94, BStBl. II 1995, 309). Demgegenüber geht der BFH nicht von einer Teilwertentkräftung bei InvZulage nach § 1 InvZulG aus (BFH v. 12.4.1989 – II R 121/87, BStBl. II 1989, 547; v. 8.5.1981 – III R 26/79, BStBl. II 1981, 702, und v. 8.5.1981 – III R 109/76, BStBl. II 1981, 700; s. Anm. 592).

**Zwangslage:** Eine Fehlmaßnahme liegt vor, wenn der Stpfl. bei Erwerb eines WG offenbar von dem Mangel nicht rechtzeitig Kenntnis erhalten hat und daher in der EntschlieÙung, an einer anderen Stelle zu bauen, nicht mehr frei gewesen zu sein scheint (BFH v. 13.4.1965 – I 31/62, HFR 1965, 425). In diesem Fall liegt allerdings keine aufgrund einer Zwangslage begründende Fehlmaßnahme vor, wenn der Betrieb dadurch anderweitig Vorteile erzielt (BFH v. 13.4.1965 – I 31/62 aaO; v. 4.1.1962 – I 22/61, BStBl. III 1962, 186).

**Zwangsversteigerung:** Bei der Zwangsversteigerung eines landwirtschaftlichen Anwesens lassen sich aus dem Gebot des einzigen Hypothekengläubigers, zu dem ihm der Zuschlag erteilt wird, weder Rückschlüsse auf die AK noch auf den Teilwert des Betriebs ziehen, insbes., wenn durch das geringe Gebot schon die unter dem Verkehrswert des Anwesens liegenden gesicherten Forderungen des Ersteigerers zum erheblichen Teil ausfallen (BFH v. 26.4.1979 – IV R 199/74, BStBl. II 1979, 667).

Einstweilen frei.

1026–1089

