



Statistisches Bundesamt

Vorratsbewertung und Scheingewinne in den Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen

von Stefan Hauf

Projektarbeit im Rahmen der Einführungsfortbildung
für den höheren Dienst im Statistischen Bundesamt

Arbeitsunterlage

Statist. Bundesamt - Bibliothek



95-00987

Die vorliegende Projektarbeit wurde im Rahmen
der Einführungsfortbildung für den höheren Dienst
im Zeitraum vom 13. November 1992 bis 15. Februar 1993 erstellt.

Sie wurde in der Gruppe III A "Volkswirtschaftliche
Gesamtrechnungen" betreut.

© Statistisches Bundesamt, Gustav-Stresemann-Ring 11, Wiesbaden

Alle Rechte vorbehalten. Es ist insbesondere nicht gestattet, ohne ausdrückliche
Genehmigung des Statistischen Bundesamtes diese Veröffentlichung oder Teile
daraus für gewerbliche Zwecke zu übersetzen, zu vervielfältigen, auf Mikrofilm/
-fiche zu verfilmen oder in elektronische Systeme einzuspeichern.

Inhalt

	Seite
Abbildungsverzeichnis	5
Abkürzungsverzeichnis	6
1 Einleitung	7
2 Vorräte und Scheingewinne in den Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen (VGR)	8
2.1 Die Komponenten des Bruttosozialprodukts	8
2.2 Ermittlung der volkswirtschaftlichen Vorräte und Vorratsveränderung	12
2.2.1 Allgemeine Einführung	12
2.2.2 Vorratsbewertung nach den internationalen Leitlinien des ESVG	14
2.2.3 Die praktische Umsetzung des ESVG in den VGR Deutschlands	15
3 Mikroökonomische Aspekte des Themas	18
3.1 Betriebswirtschaftliche Methoden zur Vorratsbewertung	18
3.1.1 Notwendigkeit und Begriff der Bewertung	18
3.1.2 Verfahren ohne unterstellte Verbrauchs- und Veräußerungsfolge	19
3.1.2.1 Einzelbewertung	19
3.1.2.2 Gruppenbewertung	19
3.1.2.3 Durchschnittsbewertung	19
3.1.2.4 Festbewertung	20
3.1.3 Verfahren mit unterstellter Verbrauchs- und Veräußerungsfolge	21
3.1.3.1 Lifo-Methode	22
3.1.3.1.1 Permanentes (gleitendes) Lifo-Verfahren	22
3.1.3.1.2 Perioden-Lifo-Verfahren	22
3.1.3.2 Fifo-Methode	24
3.1.3.3 Hifo-Methode	25
3.1.3.4 Lof-Methode	25
3.1.3.5 Weitere Verfahren	25
3.2 Bewertungsverfahren in der Handels- und Steuerbilanz	26
3.2.1 Handelsrechtlicher Jahresabschluß	26
3.2.1.1 Überblick über wichtige Bestimmungen	26
3.2.1.2 Handelsrechtliche Zulässigkeit von Bewertungsverfahren	29
3.2.2 Steuerrechtlicher Jahresabschluß	31
3.2.2.1 Überblick über wichtige Bestimmungen	31
3.2.2.2 Steuerrechtliche Zulässigkeit von Bewertungsverfahren	31
3.2.2.3 Exkurs: Strittige Fragen zur steuerrechtlichen Lifo-Anwendung	33
4 Untersuchung der derzeitigen betrieblichen Bewertungspraxis	37
4.1 Gegenstand der Untersuchung	37
4.2 Gang der Untersuchung	37
4.3 Auswertung von Unterlagen	38
4.3.1 Auswertung von Unterlagen des Statistischen Bundesamtes	38
4.3.2 Auswertung von handelsrechtlichen Jahresabschlüssen	40
4.4 Erkenntnisse aus den Befragungen	44
4.4.1 Erkenntnisse für alle Wirtschaftsbereiche	45
4.4.1.1 Generelle Aussagen zu Fragen der Bilanzierung und Bewertung	45
4.4.1.2 Spezielle Aussagen zur Anwendung der Lifo-Methode	48
4.4.2 Erkenntnisse für das Produzierende Gewerbe	54
4.4.2.1 Produzierendes Gewerbe insgesamt	54
4.4.2.2 Einzelne Bereiche	55
4.4.2.2.1 Maschinen- und Anlagenbau	55
4.4.2.2.2 Elektrotechnik- und Elektronikindustrie	55
4.4.2.2.3 Druckindustrie	56
4.4.2.2.4 Büromöbel-Industrie	56
4.4.2.2.5 Chemische Industrie	56
4.4.2.2.6 Textilindustrie	57

	Seite
4.4.3 Erkenntnisse für den Handel	57
4.4.3.1 Einzelhandel	57
4.4.3.2 Großhandel	58
4.4.3.2.1 Großhandel insgesamt	58
4.4.3.2.2 Einzelne Bereiche	58
4.4.3.2.2.1 Elektrogroßhandel	58
4.4.3.2.2.2 Baustoffgroßhandel	59
4.4.3.2.2.3 Stahlhandel.....	60
4.4.3.2.2.4 Tabakwaren-Großhandel	60
4.5 Fazit aus der Untersuchung	61
5 Konsequenzen aus den gewonnen Erkenntnissen	63
5.1 Bisherige Annahmen des Statistischen Bundesamtes versus aktuelle Situation in der betrieblichen Praxis	63
5.2 Anforderungen an eine neue Methode der Vorratsbewertung in den VGR	65
5.3 Konzept einer neuen Methode zur Vorratsbewertung in den VGR	67
5.4 Vorschläge zum weiteren Vorgehen	70
6 Resümee	72
Anlagen	
1 Beispiel für das Perioden-Durchschnittsverfahren	73
2 Beispiele für die Lifo-Methode	74
3 Selbsterstellter Fragebogen (Institute)	76
4 Fragebogen (Jährliche Investitionserhebung im Bergbau und Produzierenden Gewerbe) ..	79
5 Inventur-Anweisung einer großen Aktiengesellschaft	83
Literaturhinweise	89

Abbildungsverzeichnis

	Seite
Abbildung 1: Bruttosozialprodukt und Bruttoinlandsprodukt in jeweiligen Preisen	9
Abbildung 2: Anteile an der Verwendung des Sozialprodukts	11
Abbildung 3: Übersicht über die Fiktionen wichtiger Verbrauchs- und Veräußerungsfolgeverfahren	21
Abbildung 4: Wichtige VGR-relevante Erhebungen der Vorratsbestände	38
Abbildung 5: Verbreitung der Lifo-Methode bei Aktiengesellschaften mit Umsatzkostenverfahren	42
Abbildung 6: Zusammensetzung des Befragtenkreises	44
Abbildung 7: Experten-Schätzungen über den Lifo-Anteil im Produzierenden Gewerbe	54
Abbildung 8: Geschätzter Lifo-Anteil in ausgewählten Wirtschaftsbereichen	61
Abbildung 9: Indikatoren zur Beurteilung des Lifo-Anteils in einzelnen Bereichen	62
Abbildung 10: Fehlerbeispiel beim derzeitigen VGR-Verfahren.....	64

Abkürzungsverzeichnis

Abb.	Abbildung
Abs.	Absatz
Abschn.	Abschnitt
AG	Aktiengesellschaft
AktG	Aktiengesetz
Aufl.	Auflage
BAnz.	Bundesanzeiger
BIP	Bruttoinlandsprodukt
BSP	Bruttosozialprodukt
BT	Bundestag
EG	Europäische Gemeinschaften
ESTDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
ESTG	Einkommensteuergesetz
ESTR	Einkommensteuerrichtlinien
ESVG	Europäisches System Volkswirtschaftlicher Gesamtrechnungen
Fifo	First in - first out
GEFIU	Gesellschaft für Finanzwirtschaft in der Unternehmensführung
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
h.M.	herrschende Meinung
HGB	Handelsgesetzbuch
Hifo	Highest in - first out
i.d.R.	in der Regel
Jg.	Jahrgang
Kifo	Konzern in - first out
Kilo	Konzern in - last out
KWG	Gesetz über das Kreditwesen
Lifo	Last in - first out
Lofo	Lowest in - first out
Nr.	Nummer
PublG	Publizitätsgesetz
Rn.	Randnummer
S.	Seite
s.u.	siehe unten
sogen.	sogenannte
StB	Steuerberatungs-
u.U.	unter Umständen
VAG	Versicherungsaufsichtsgesetz
VGR	Volkswirtschaftliche Gesamtrechnungen
WP	Wirtschaftsprüfungs-
z.B.	zum Beispiel

1 Einleitung

Thema dieser Projektarbeit sind Vorratsbewertung und Scheingewinne in den Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen (VGR). Die Vorräte und Vorratsveränderungen stellen zwar ihrem Betrag nach keinen bedeutenden Teilbereich der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen dar, sind aber dennoch - beispielsweise für Konjunkturanalysen - von großer Bedeutung. Bei der Bewertung von Vorräten können auf mikroökonomischer Ebene sogenannte Scheingewinne bzw. Scheinverluste entstehen, deren Beseitigung auf der makroökonomischen Ebene nach den internationalen Konzepten der VGR angestrebt wird. Dabei steht der Gedanke eines substanzerhaltenden Ausweises von Vorratsveränderungen, Nettoinvestitionen, Unternehmensgewinnen und anderen Größen der VGR im Vordergrund.

Um die Bedeutung des Themas richtig einordnen zu können, wird ein knapper Überblick über die Stellung der Vorratsveränderungen im Gesamtsystem der VGR und über die derzeitige Berechnungsmethode gegeben. Der besondere Schwerpunkt der vorliegenden Projektarbeit liegt aber bei der Untersuchung des Einflusses der seit 1990 steuerrechtlich zur Vorratsbewertung zugelassenen Lifo-Methode auf die von den Unternehmen des Produzierenden Gewerbes, Groß- und Einzelhandels gemeldeten Vorratsbestände. Dabei werden die bis und seit 1990 steuerrechtlich erlaubten Verfahren der Vorratsbewertung eingehend beleuchtet. In einer auf dieser Beschreibung aufbauenden Untersuchung wird der Versuch unternommen, anhand der Auswertung vorliegender schriftlicher Unterlagen sowie der Ergebnisse einer Befragung von zahlreichen Unternehmen, Verbänden, Instituten, Kammern und Finanzbehörden ein möglichst präzises Bild der tatsächlichen Vorratsbewertung in der Steuerbilanz herauszuarbeiten.

Ein besonderer Dank sei an dieser Stelle an Herrn RD Cruse, den Betreuer der vorliegenden Projektarbeit, gerichtet, der die Erstellung der Arbeit immer mit Rat und Tat begleitete. Er informierte über die derzeitige Praxis der Vorratsbewertung in den VGR und gab in zahlreichen Gesprächen wichtige Hinweise für die inhaltliche Gestaltung der Arbeit.

Im einzelnen ist der Text so aufgebaut, daß in Kapitel 2 zunächst die Grundlagen des derzeitigen Umbewertungsmodells der VGR skizziert werden. In Kapitel 3 werden eingehend die rechtlichen Grundlagen der Vorratsbewertung in der Handels- und Steuerbilanz diskutiert. Gemäß der Projektbeschreibung liegt der inhaltliche Schwerpunkt bei Kapitel 4, das der Darstellung von wichtigen Ergebnissen der durchgeführten Untersuchung zu den Auswirkungen der Lifo-Methode gewidmet ist. In Kapitel 5 werden weiterführende Ideen und Modelle vorgestellt sowie der weitere Handlungsbedarf abgesteckt. Bei Kapitel 6 handelt es sich um ein kurzes Resümee der Projektarbeit.

2 Vorräte und Scheingewinne in den Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen

2.1 Die Komponenten des Bruttosozialprodukts

Die VGR basieren weltweit auf dem 'System of National Accounts' (SNA), das jedoch wegen der heterogenen Bedürfnisstrukturen der UN-Mitgliedsstaaten recht weit gefaßt ist. Im Jahr 1970 wurde für die Europäischen Gemeinschaften daher das 'Europäische System Volkswirtschaftlicher Gesamtrechnungen' (ESVG) eingeführt, dessen überarbeitete Fassung von 1984 heute für alle EG-Staaten verbindlich ist. Abgestimmt auf die besonderen Verhältnisse der europäischen Staaten werden hier die Regeln des SNA so umgesetzt, daß die Gesamtheit der Konten und Tabellen einen systematisch vergleichbaren und möglichst vollständigen Überblick über die gesamtwirtschaftliche Leistung der einzelnen Mitgliedsstaaten gibt.

Die VGR in Deutschland bestehen im wesentlichen aus den Sozialproduktsberechnungen im engeren Sinne, deren Rahmen durch einen umfangreichen Satz von Konten und Standardtabellen abgesteckt ist, und deren Ergebnisse sich letztendlich zu der Größe des Bruttosozial- und Bruttoinlandsprodukts verdichten. Des weiteren beinhalten die VGR die gesamtwirtschaftliche Finanzierungsrechnung, die Input-Output-Rechnungen und die gesamtwirtschaftliche Vermögensrechnung, ferner Einkommensberechnungen für private Haushalte in sozio-ökonomischer Gliederung und Arbeitsvolumenrechnungen. Einzubeziehen sind außerdem sogenannte Satellitensysteme (z.B. Umwelt, Tourismus, Haushaltsproduktion), die den Anschluß an die traditionellen Sozialproduktsberechnungen suchen. Aufgrund der vorliegenden Themenstellung wird diese Arbeit sich primär mit den Sozialproduktsberechnungen im engeren Sinne befassen. Fragestellungen wie die vorliegende, die das Niveau des ausgewiesenen BSP berühren, haben ein besonderes Gewicht bekommen, nachdem das Sozialprodukt, beginnend mit dem Berichtsjahr 1988, von den Europäischen Gemeinschaften zur Grundlage der Beitragsbemessung des EG-Haushalts gemacht wurde.

Das Sozialprodukt wird in Deutschland zunächst autonom über zwei Ansätze - den Produktionsansatz (Entstehungsrechnung) und den Ausgabenansatz (Verwendungsrechnung) - ermittelt. Die Berechnungen über die Entstehungs- und die Verwendungsseite werden anschließend kreislaufmäßig abgestimmt, d.h. die bestehenden Abweichungen werden analysiert und auf geeignete Weise korrigiert.¹⁾ Als dritter Weg der Sozialproduktsermittlung kommt die Verteilungsrechnung in Betracht, die zwar zur Zeit in Deutschland keine vollständige autonome Ermittlung des BSP erlaubt, jedoch in verschiedener Hinsicht in den Plausibilitätsrahmen der Abstimmung einzubeziehen ist. Dabei spielen auch die hier zu diskutierenden Bewertungsfragen wegen des Einflusses auf die Höhe der Einkommen aus Unternehmertätigkeit und Vermögen eine große Rolle.

¹⁾ Vgl. Statistisches Bundesamt (Hrsg.) (1992a), S. 164 - 166 zur Abstimmung von Entstehungs- und Verwendungsrechnung.

In Abb. 1 wird der gesamtwirtschaftlichen Rahmen dargestellt, in den sich die Vorratsveränderung einordnet. Die Gegenüberstellung läßt sich als ein gesamtwirtschaftliches Konto interpretieren, in dem jeder Posten eine Entsprechung auf der Gegenseite findet, wobei hier jedoch Produktion und Vorleistungen bereits im Vorfeld saldiert wurden.

Abb. 1 Bruttosozialprodukt und Bruttoinlandsprodukt in jeweiligen Preisen
Deutschland 1991

Entstehungsrechnung	Mrd. DM	Verwendungsrechnung	Mrd. DM
Produktion - Vorleistungen			
= Bruttowertschöpfung (unbereinigt)	2 719,3	Privater Verbrauch	1 607,3
davon		+ Staatsverbrauch	554,3
Land- und Forstwirtschaft, Fischerei	35,3	= Letzter Verbrauch	2 161,6
Produzierendes Gewerbe	1.053,4		
Handel und Verkehr	408,0		
Dienstleistungsunternehmen	841,0		
Staat, private Haushalte und private		+ Bruttoinvestitionen	642,1
Organisationen ohne Erwerbszweck	381,6	davon	
- Unterstellte Entgelte für Bankdienstleistungen	135,9	(Brutto-)Anlageinvestitionen	648,0
		Ausrüstungsinvestitionen	301,9
= Bruttowertschöpfung (bereinigt)	2 583,4	Bauinvestitionen	346,1
+ Nichtabziehbare Umsatzsteuer	184,7	Vorratsveränderung	- 5,9
+ Einfuhrabgaben	30,7		
		+ Außenbeitrag	22,9
= Bruttoinlandsprodukt	2 798,8		
		Ausfuhr	831,9
+ Saldo der Erwerbs- und Vermögens-		- Einfuhr	809,0
einkommen zwischen Inländern und			
der übrigen Welt	27,8		
		= Bruttosozialprodukt	2 826,6
= Bruttosozialprodukt	2 826,6		

In der **Entstehungsrechnung** wird zunächst für die einzelnen Wirtschaftsbereiche die Bruttowertschöpfung ermittelt. In den Bereichen mit marktbestimmter Produktion (Produktionsunternehmen, Kreditinstitute, Versicherungsunternehmen) geschieht dies durch den Abzug der Vorleistungen von den Produktionswerten und in den Bereichen der nichtmarktbestimmten Produktion (Staat, private Organisationen ohne Erwerbszweck) durch Addition der verschiedenen Wertschöpfungskomponenten. Die ermittelten Produktionswerte geben den Wert der von inländischen Wirtschaftseinheiten in der Berichtsperiode geschaffenen Güter (Waren und Dienstleistungen) an.²⁾ Die Gegenbuchungen der gesamtwirtschaftlichen Vorratsveränderung, die ein Aggregat der Verwendungsrechnung ist, finden sich auf der Entstehungsseite in den Produktionswerten (Outputvorräte) und in den Vorleistungen (Negativbuchungen der Inputvorräte) wieder. Es kann bereits hier festgehalten werden, daß dabei quantitativ das Produzierende Gewerbe und der Handel die größte Rolle spielen. Bewertungsfragen haben somit vor allem in diesen Bereichen Auswirkungen auf die Bruttowertschöpfung.

Ziel der **Verwendungsrechnung** ist die Ermittlung der Aufteilung der entstandenen Güter und Dienstleistungen auf den Privaten Verbrauch, den Staatsverbrauch, die Bruttoinvestitionen (Anlageinvestitionen, Vorratsveränderungen) und den Außenbeitrag.

Der **Private Verbrauch** setzt sich zusammen aus den Waren- und Dienstleistungskäufen der inländischen privaten Haushalte für Konsumzwecke und dem Eigenverbrauch der privaten Organisationen ohne Erwerbszweck.

Der **Staatsverbrauch** besteht aus den Aufwendungen der Gebietskörperschaften und der Sozialversicherung für Verwaltungsleistungen, soweit diese der Allgemeinheit ohne spezielles Entgelt zur Verfügung gestellt werden.

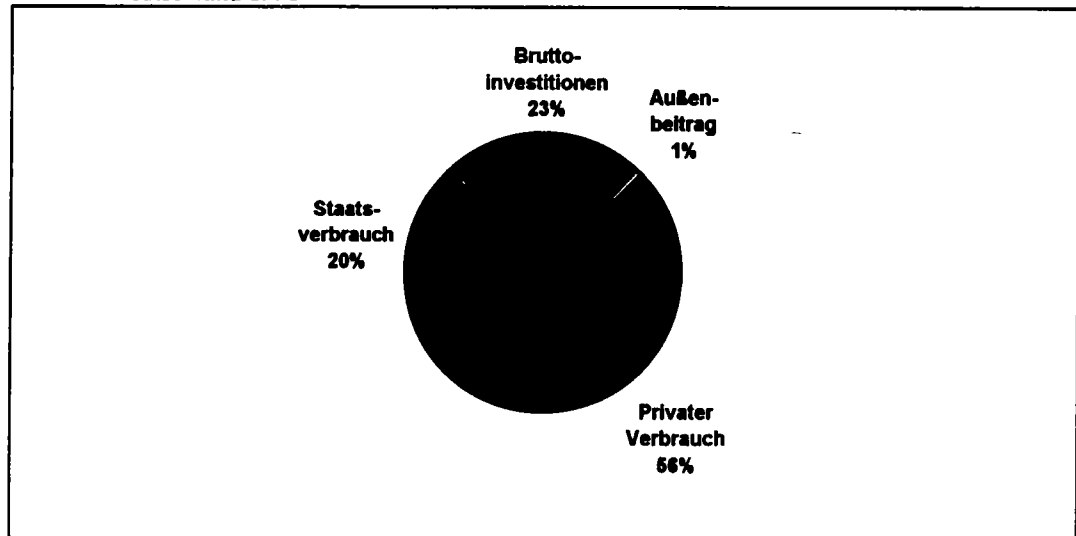
Die **Anlageinvestitionen** - synonym auch als Bruttoanlageinvestitionen bezeichnet - umfassen den Erwerb neuer Anlagen (einschließlich aller eingeführten und selbsterstellten Anlagen) sowie die Käufe abzüglich Verkäufe von gebrauchten Anlagen und Land. Die **Vorratsveränderung** bezieht sich auf Unternehmen und den Staat, nicht aber auf Vorräte der privaten Organisationen ohne Erwerbszweck und der privaten Haushalte. Die gesamtwirtschaftliche Vorratsveränderung stellt in der makroökonomischen Analyse eine Art "Puffer" zwischen der Angebotsseite (Entstehungsrechnung) und Nachfrageseite (Verwendungsrechnung) dar. Anlageinvestitionen und Vorratsveränderungen zusammen ergeben die **Bruttoinvestitionen**.

²⁾ Vgl. Statistisches Bundesamt (Hrsg.) (1989), S.16, 17.

Der **Außenbeitrag** errechnet sich als Differenz zwischen der Ausfuhr und der Einfuhr von Gütern. Dabei umfaßt der in den VGR nachgewiesene Außenbeitrag nicht nur den Saldo von Aus- und Einfuhr laut Außenhandelsstatistik, sondern auch die im Rahmen der Zahlungsbilanzstatistik erfaßten grenzüberschreitenden Einnahmen und Ausgaben im Dienstleistungsverkehr.

Abb. 2 Anteile an der Verwendung des Sozialprodukts

Deutschland 1991



Durch die **V e r t e i l u n g s r e c h n u n g** können zwei Typen von Einkommensverteilungen ermittelt werden:

- 1) Die primäre ("funktionelle") Einkommensverteilung
- 2) Die sekundäre Einkommensverteilung (= Einkommensumverteilung)

Bei der primären Einkommensverteilung wird nach "Einkommen aus unselbständiger Arbeit" und "Einkommen aus Unternehmertätigkeit" unterschieden. Die sekundäre Einkommensrechnung geht von diesen Einkommen aus und versucht durch die Berücksichtigung von Umverteilungen das verfügbare Einkommen der Gesamtwirtschaft und ihrer Sektoren zu ermitteln. Anknüpfungspunkte zu den später erörterten Bewertungsfragen der Vorratsberechnungen in den VGR ergeben sich aus der Verteilungssicht in erster Linie mit der primären Einkommensrechnung, die an die Wertschöpfungsberechnung (siehe Abbildung 1) anknüpft.

2.2 Ermittlung der volkswirtschaftlichen Vorräte und Vorratsveränderung

2.2.1 Allgemeine Einführung

Die hohe Bedeutung, die eine zuverlässige Kenntnis über die Höhe von Lagerbeständen und deren Veränderungen für wirtschaftspolitische und wirtschaftswissenschaftliche Analysen hat, ist unbestritten.³⁾

Über die allgemeine Feststellung hinaus, daß Vorratsbewegungen ein bedeutsamer unternehmerischer Aktions- und Reaktionsparameter im Konjunkturzyklus sind, wird vielfach sogar die Meinung vertreten, die unternehmerischen Lagerdispositionen seien ein ursächliches und bestimmendes Element der Konjunkturschwankungen. Diese Ansicht läßt sich aus den im Verlaufe eines Lagerzyklus vermuteten expansiven und beschleunigenden sowie kontraktiven und verzögernden Wirkungen unternehmerischer Angebots- und Nachfragedispositionen ableiten. Die Indizien, die die Lagerbewegungen für das frühzeitige Erkennen von Spannungs- und Ungleichgewichtszuständen zwischen der Angebots- und Nachfrageseite liefern, geben dem Aggregat der Vorratsveränderung im Rahmen der Sozialproduktsberechnungen eine höhere Bedeutung als es ihrem numerischen Gewicht, gemessen an der Gesamtgröße des BSP oder auch der Bruttoinvestitionen entspricht.

Aufwendige Bemühungen um die Weiterentwicklung und Verbesserung der Vorratsberechnung im Rahmen der VGR müssen unter den skizzierten qualitativen Gesichtspunkten gesehen werden. Tatsächlich sind jedoch die basisstatistischen Voraussetzungen zur Bereitstellung dessen, was für analytische Zwecke eigentlich erforderlich wäre, derzeit objektiv sehr schlecht. Erforderlich wären:

- Daten in mindestens vierteljährlicher Periodizität. Statistisch fallen jedoch nur Jahresdaten an.
- Daten möglichst aktuell. Die Mehrzahl der Ergebnisse liegt jedoch nicht vor zwei Jahren nach Ablauf eines Berichtsjahres vor.
- Daten hinreichend gegliedert nicht nur nach Branchen, sondern möglichst auch nach Fertigungsstufen sowie nach geplanten und ungeplanten Vorratsveränderungen. Bei geplanten Vorratsbewegungen wären auch die Motive der Lagerhaltung (z.B. Preis- und Zinserwartungen, Kapazitätsauslastungserwartungen, Aufrechterhaltung technischer Relationen) von besonderem Interesse. Derzeit erlaubt das Basismaterial in den VGR nur einen Nachweis sehr grob nach Branchengliederung.

³⁾ Z.B. West, K.D. (1990): "(...) it is well-known that inventory movements are procyclical (...)"; siehe auch: Rotemberg, J.J. / Saloner, G. (1989), Cooper, R., Haltiwanger, J. (1990), Zwer, R. (1985), S. 171.

- Daten mit zuverlässig erkennbarem Bewertungshintergrund, um in den VGR Scheingewinne eliminieren zu können. Die Statistiken liefern jedoch überwiegend Buchwerte, ohne Hinweise zu den dahinter stehenden betrieblichen Bewertungsvorgängen.

Im Hinblick auf die drei erstgenannten Gütekriterien ist auf absehbare Zeit nicht mit Verbesserungen der Datenlage zu rechnen. So resümiert zum Beispiel auch eine in der Gruppe IVA des StBA erstellte "Studie über die Möglichkeit einer vierteljährlichen Lagerstatistik" im Produzierenden Gewerbe über die theoretische Machbarkeit bereits große Skepsis, von der Durchsetzbarkeit eines solchen Vorhabens ganz zu schweigen. Die Chancen zu einer statistisch 'harten' Fundierung der in den VGR erforderlichen Umbewertung der Buchwertmeldungen sind gleichermaßen gering einzustufen. Jedoch erfordert die erwähnte, ab 1990 in Kraft getretene Neuregelung der steuerrechtlichen Bewertungsmöglichkeiten, zumindest eine theoretisch-qualitative Untersuchung, inwieweit mit VGR-relevanten Bewertungsbrüchen zu rechnen ist. Dies, gegebenenfalls verbunden mit Anregungen für grobe Abschätzungen über die Richtung und Größenordnung solcher Brüche, gehört zu den wesentlichen Anliegen dieser Arbeit.

Mit diesen Bemühungen kommt das StBA auch einem implizit vorhandenen Auftrag der EG-Kommission im Zusammenhang mit der bereits zuvor genannten EG-Richtlinie zur Harmonisierung des Bruttosozialprodukts nach. Da sich diese Harmonisierungserfordernisse nicht auf unterjährig-aktuelle, sondern auf die jährlichen, endgültigen Ergebnisse der VGR richten, genügt der in den VGR derzeit vorgegebene Berechnungsrahmen für diesen Zweck.

Zum besseren Verständnis und zur Einordnung der weiter unten abgehandelten theoretisch zulässigen und praktisch durchgeführten innerbetrieblichen Vorratsbewertungen sollen zunächst einige Erläuterungen zu den in den internationalen Leitlinien geforderten und im StBA derzeit vorgenommenen Berechnungen der gesamtwirtschaftlichen Vorratsveränderung gegeben werden. Die Darstellung in den folgenden beiden Unterabschnitten stützt sich wesentlich auf eine vom StBA veröffentlichte Studie, auf die hier pauschal hingewiesen werden kann, ohne in jedem Einzelfall zu zitieren.⁴⁾

⁴⁾ Vgl. Statistisches Bundesamt (Hrsg.) (1992b).

2.2.2 Vorratsbewertung nach den internationalen Leitlinien des ESVG

Das ESVG strebt die Bewertung aller Zugänge und Abgänge auf Lager nach Art einer laufenden Inventur an und zwar auch dann, wenn die Zu- und Abgänge eines bestimmten Lagergutes in die gleiche Berichtsperiode fallen.

Im einzelnen sollen:

Zugänge an Input-Vorräten zu Anschaffungspreisen,

Abgänge von Input-Vorräten zu Wiederbeschaffungspreisen,

Zugänge an Output-Vorräten zu Herstellungspreisen zum Zeitpunkt der Fertigstellung,

Abgänge von Output-Vorräten zu Herstellungspreisen zum Zeitpunkt des Abgangs

bewertet werden.

Bei den **Input-Vorräten** soll also verfahren werden, als ob jeweils ein zu aktuell gültigen Preisen angeschafftes Gut das Lager verläßt und nicht ein Gut, das in einer früheren Periode angeschafft wurde. In Analogie zur betriebswirtschaftlichen Bilanzierung entspricht dies am ehesten einer Bewertung nach dem Permanent-Lifo-Verfahren, das seinerseits bei steigenden Preisen einer Bewertung der Bestände nach dem Niederstwert-Prinzip gerecht wird. Letzteres sieht allerdings, noch etwas konsequenter als das ESVG, im Falle sinkender Preise zusätzliche Abwertungen der Lagerbestände vor. Dieses VGR-Bewertungskonzept führt bei steigenden Preisen wegen der regelmäßig höheren Bewertung des Abgangs im Vergleich zum Zugang tendenziell zum Nachweis eines höheren Vorleistungsverbrauchs als es in der betriebswirtschaftlichen Praxis bei der Anwendung anderer Verbrauchsfolgeverfahren vielfach der Fall sein dürfte. Dementsprechend sind die in den VGR als Rest ermittelten Einkommen aus Unternehmertätigkeit, an der Summe aller einzelwirtschaftlichen Ergebnisse gemessen, tendenziell unterzeichnet. Dies ist gewollt und trägt in der gesamtwirtschaftlichen Kalkulation dem Gedanken der Substanzerhaltung Rechnung. Immerhin muß ja die Ersatzbeschaffung für ein verbrauchtes Input-Gut zu diesem höheren Wiederbeschaffungspreis erfolgen. Mit anderen Worten, die im betriebswirtschaftlichen Ergebnis unter Umständen enthaltenen sogenannten Scheingewinne durch Preissteigerungen der gelagerten Güter schlagen in den VGR nicht auf die Residualeinkommen durch.

Bei den **Output-Vorräten** ist für den Zusammenhang mit den entstandenen Einkommen nicht in erster Linie der Lagerabgang zum Verkaufszeitpunkt, sondern eher der Lagerzugang zum Fertigstellungszeitpunkt maßgeblich. Der Lagerabgang stellt sich in den VGR lediglich als ein "Aktivtausch" auf der Verwendungsseite der BSP-Berechnung dar. Ansonsten verfolgt das ESVG in bezug auf Output-Vorräte die Grundidee, daß ein Gut mit den zum Herstellungszeitpunkt kalkulierten Kosten in die Wertschöpfungsberechnung eingeht, unabhängig davon, ob es tatsächlich sofort verkauft wird oder zunächst gelagert wird. Bei steigenden Preisen werden - im Falle zwischenzeitlich gelagerter Outputvorräte - die Residualeinkommen von den niedrigeren Herstellungskosten (zuzüglich eines Gewinnzuschlags) und nicht von den später erzielten Marktpreisen bestimmt. Auch Steigerungen der Herstellungskosten zwischen dem Produktions- und dem tatsächlichen Verkaufszeitpunkt sollen somit als vermeintliche "Scheingewinne" nicht Bestandteil der Residualeinkommen werden. Diese Bewertungsvorgabe führt unter Umständen (bei steigenden Preisen) tendenziell ebenfalls zu einer Unterzeichnung der Unternehmereinkommen in den VGR im Vergleich zum vorherrschenden betriebswirtschaftlichen Gewinnbegriff.

Das Konzept zur Bewertung und Verbuchung der Input- und Outputvorräte ist in den VGR konsistent zur Behandlung der Produktionswerte und Vorleistungen in der Entstehungsrechnung des Sozialprodukts. Der gegenüber der betriebswirtschaftlichen Praxis gegebenenfalls niedrigere Nachweis der entstandenen Einkommen aus Unternehmertätigkeit findet seine Entsprechung in einer tendenziellen Unterzeichnung der Nettozugänge zum Lagervermögen. Die Differenz zwischen dem Preis zum Zeitpunkt des tatsächlichen Verbrauchs und dem Anschaffungspreis bei Input-Vorräten bzw. zwischen dem tatsächlichen Verkaufspreis und dem Herstellungspreis (+ Gewinnzuschlag) bei Output-Vorräten wird in den VGR als Scheingewinn aufgefaßt, der unter strengen Substanzerhaltungsgesichtspunkten zu eliminieren ist.

2.2.3 Die praktische Umsetzung des ESVG in den VGR Deutschlands

Alle vorstehenden Erwägungen beziehen sich auf die angestrebte ESVG-Bewertung der Vorratsveränderung und deren Scheingewinnbereinigung. Tatsächlich ist die fortlaufende Bewertung aller einzelnen Zugänge und Abgänge in einem Produktionsprozeß, d.h. eine fortlaufende Inventur mit konsequenter Permanent-Lifo-Bewertung, statistisch kaum realisierbar. Das ESVG bietet als Ersatzlösung eine Bewertung der mengenmäßigen Bestandsveränderungen zwischen dem Anfang und dem Ende einer Berichtsperiode mit Jahresdurchschnittspreisen (Anschaffungspreise für Input-Vorräte, Herstellungspreise für Output-Vorräte) an. Es läßt sich zeigen, daß dies der angestrebten Bewertung dann nahe kommt, wenn die mengenmäßigen Bestandsveränderungen und die Preisentwicklungen gleichmäßig, d.h. ohne nennenswerte saisonale oder zufällige Schwankungen, verlaufen. Diese Voraussetzungen sind jedoch in der Regel nicht erfüllt. In solchen Fällen schreibt das ESVG "andere Methoden" vor, ohne jedoch konkrete Empfehlungen zu geben. In der Bundesrepublik wird,

wie in den meisten anderen Ländern mit entwickelten VGR, dennoch nach der vom ESVG ersatzweise vorgeschlagenen Differenzmethode zwischen den End- und Anfangsbeständen vorgegangen. In einigen weniger gewichtigen Bereichen stehen dazu echte Mengenangaben zur Verfügung, die recht zuverlässig bewertet werden können. Im Groß- und Einzelhandel sowie im Produzierenden Gewerbe, die zusammen knapp 90% der Vorratsbestände halten, muß von den vorliegenden Buchwerten ausgegangen werden.

Bei den statistisch gemeldeten Buchwerten handelt es sich um Mengen, die von den meldenden Unternehmen vermutlich im steuerrechtlichen Rahmen zu bilanziellen Zwecken bewertet wurden. Mit Hilfe von (relativ unsicheren) Annahmen über die hinter den Buchwerten stehenden Bewertungen werden nun in den VGR zeitlich und inhaltlich möglichst "passende" Preisindizes zur Deflationierung der Buchwerte und Ermittlung von Mengenangaben gewählt. Dieser Umbewertungsvorgang ist sehr unsicher, da die gewählten Preisindizes zur Deflationierung nicht besser sein können als die Hypothesen über die entsprechenden Buchwertinhalte. Die Deflationierung von Buchwerten wird weiter erschwert durch die Tatsache, daß die meisten Ausgangsdaten in der Gliederung nach Wirtschaftsbereichen und nicht nach Güterarten vorliegen. Dies ist insbesondere bei Input-Vorräten störend, da dort - anders als bei Output-Vorräten - nicht unmittelbar von dem Wirtschaftsbereich auf die gelagerten Güter geschlossen werden kann, sondern vielmehr zuvor eine Vorstellung über die Input-Struktur jedes einzelnen Wirtschaftsbereichs gewonnen werden muß.

Die Methode der Umbewertung von Buchwerten wird, da sie die häufigste Vorgehensweise ist, im folgenden als "Standardmethode" bezeichnet. Sie kann durch die nachfolgend gezeigten Rechenschritte noch einmal verdeutlicht werden:

1. Schritt

Deflationierung von Buchwertbeständen am Anfang und Ende des Jahres mit "passenden" Preisindizes. Ergebnis sind Schätzungen über die Vorratsbestände in konstanten Preisen.

2. Schritt

Ermittlung der Vorratsveränderung an Buchwerten und in konstanten Preisen durch Differenzbildung Endbestand minus Anfangsbestand.

3. Schritt

Inflationierung der Vorratsveränderung in konstanten Preisen mit dem Jahresdurchschnittspreisindex. Das Ergebnis sind Vorratsveränderungen in jeweiligen Preisen.

4. Schritt

Ermittlung von Scheingewinnen (minus = Scheinverluste) als Differenz zwischen den Buchwertveränderungen und den Vorratsveränderungen in jeweiligen Preisen.

Die so ermittelten Scheingewinne sind nur eine sehr unsichere Schätzung der vom ESVG eigentlich erfragten Bewertungsdifferenzen zwischen allen einzelnen Zugängen und den individuell korrespondierenden Abgängen von Lagergütern. Dies muß bei der Abstimmung von Vorratsveränderungen in Zusammenhang mit der Gesamtabstimmung zwischen Entstehungs- und Verwendungsrechnung und bei der Interpretation von Ergebnissen der entstandenen Einkommen berücksichtigt werden.

Im Verarbeitenden Gewerbe werden die Angaben der Jahresanfangs- und Jahresendbestände an Vorräten aus der Jahrerhebung im Verarbeitenden Gewerbe - in der Gliederungstiefe von SYPRO-Zweistellern - entnommen. Bisher wird für die überwiegende Zahl der Unterbereiche des Verarbeitenden Gewerbes angenommen, daß die durchschnittliche Umschlaggeschwindigkeit 4 - 6 Wochen beträgt. Die Lagerbestände wären somit am Periodenende jüngeren Datums und zu Preisen bewertet, die am Periodenende vorlagen und somit - je nach unterjähriger Preisentwicklung - von den Jahresdurchschnittspreisen abweichen können.

In der Mehrzahl der Unterbereiche wird daher eine Deflationierung mit dem Preisindex der Monate November und Dezember durchgeführt. Bei sinkenden Preisen wird nur der Dezember-Preisindex verwendet, um so dem steuerrechtlichen Niederstwertprinzip gerecht zu werden.

In der Hoffnung, dadurch eine tendenzielle Annäherung an die üblichen steuerlichen Bewertungsverfahren Rechnung zu erreichen, wird in einzelnen Unterbereichen (z.B. bei den Input-Vorräten im Grundstoff- und Produktionsgüterbereich) statt des November/Dezember-Preisindex ein Jahrestiefst- bzw. Jahresdurchschnittspreis angenommen.

Die Ermittlung der Vorratsveränderungen im Groß- und Einzelhandel erfolgt analog zur Vorgehensweise im Verarbeitenden Gewerbe. Die Gliederungstiefe sind WZ-Dreisteller. Die Buchwerte stammen aus der jährlichen Großhandelsstatistik und der jährlichen Einzelhandelsstatistik.

3 Mikroökonomische Aspekte des Themas

3.1 Betriebswirtschaftliche Methoden der Vorratsbewertung

3.1.1 Notwendigkeit und Begriff der Bewertung

Nach § 4 Abs. 1 und § 5 Abs. 1 EStG ist Gewinn der Unterschied zwischen dem Betriebsvermögen am Schluß des Wirtschaftsjahrs und am Schluß des vorausgegangenen Wirtschaftsjahrs, zuzüglich des Wertes der Entnahmen und abzüglich des Wertes der Einlagen. Hieraus ergibt sich nicht nur die Notwendigkeit einer vollständigen Erfassung aller Wirtschaftsgüter, sondern auch das Erfordernis einer 'richtigen' Bewertung.

Unter Bewertung versteht man die Umrechnung der nicht in Geld bestehenden Vermögenswerte in Geldeinheiten; für die steuerrechtliche Gewinnermittlung ist diese Umrechnung in den Bewertungsregeln der §§ 6 ff. EStG geregelt.⁵⁾ Da die Steuerbilanz zum Zwecke der Gewinnermittlung den "wirklichen" Gewinn ermitteln soll, sind hier die Bewertungsregeln weniger großzügig als in der Handelsbilanz, die im wesentlichen dem Gläubigerschutz dient.⁶⁾ Für die Vorratsberechnungen in den VGR sind insbesondere die Regelungen in der Steuerbilanz von Interesse, da ganz überwiegend Vorratsmeldungen nach den Steuerbilanzwerten in die Berechnungen eingehen.

Auch für die zum Vorratsvermögen zählenden Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, Halb- und Fertigfabrikate und Waren ist eine Bewertung vorzunehmen. Dabei gilt für diese Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens - ebenso wie etwa für die Objekte des Anlagevermögens - grundsätzlich das Prinzip der Einzelbewertung (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB). Wenn die Güter üblicherweise nicht nach unterschiedlichen Anschaffungskosten sortiert gelagert werden, so ist jedoch in der Steuerbilanz und in der Handelsbilanz eine Sammel- oder Gruppenbewertung oder der Ansatz eines Festwertes zulässig.⁷⁾

⁵⁾ Vgl. Falterbaum, H. / Beckmann, H. (1992), S. 410 - 413 zu Grundfragen der Bewertung nach HGB und EStG.

⁶⁾ Weitere Informationen zu unterschiedlichen Inhalten von Steuer- und Handelsbilanz in Abschnitt 3.2.

⁷⁾ Vgl. Wöhe, G. (1990), S. 1073, 1074 zum Prinzip der Einzelbewertung.

3.1.2 Verfahren ohne unterstellte Verbrauchs- und Veräußerungsfolge

3.1.2.1 Einzelbewertung

Aus § 6 EStG und § 240 Abs. 1, § 252, Abs. 1 Nr. 3 HGB ergibt sich, daß jedes Wirtschaftsgut im Prinzip einzeln zu bewerten ist. Der Grundsatz der Einzelbewertung verhindert einen Wertausgleich zwischen den einzelnen Wirtschaftsgütern. Maßstab für die Bewertung sind dabei die Anschaffungskosten, die Herstellungskosten oder der niedrigere Teilwert⁸⁾.

Dem Bilanzierungsgrundsatz der Einzelbewertung widerspricht es aber nicht, wenn bei der Bewertung des Vorratsvermögens Bewertungsvereinfachungsverfahren angewandt werden. Dies ist dann zulässig, wenn der mit der Einzelbewertung verbundene Aufwand - insbesondere bei der Inventur - nicht mehr vertretbar ist.

3.1.2.2 Gruppenbewertung

Bei der Gruppenbewertung nach § 240 Abs. 4, § 256 Satz 2 HGB handelt es sich um eine Vereinfachungsregelung, welche es erlaubt, gleichartige Gegenstände des Vorratsvermögens zu einer Gruppe zusammenzufassen und mit einem gewogenen Durchschnittswert zu bewerten. Somit stellt das Gruppenbewertungsverfahren auch eine Methode zur Ermittlung der Anschaffungs- und Herstellungskosten dar.⁹⁾

3.1.2.3 Durchschnittsbewertung

Eine Voraussetzung der Gruppenbewertung ist, daß für die betreffenden Wirtschaftsgüter ein Durchschnittswert bekannt ist (Abschn. 36 Abs. 4 EStR). Unabhängig davon kommt die Durchschnittsbewertung ganz allgemein in Betracht, wenn die Anschaffungskosten von Vorratsgütern im einzelnen nicht mehr einwandfrei ermittelbar sind.¹⁰⁾

⁸⁾ Teilwert ist der Betrag, den der Erwerber des ganzen Betriebs im Rahmen des Gesamtkaufpreises ansetzen würde, wenn er den Betrieb fortführt. Es handelt sich um einen Schätzwert, der anhand objektiver betrieblicher Umstände glaubhaft gemacht werden muß. (Vgl. Institut "Finanzen und Steuern" (Hrsg.), (1987), S. 3 - 6.)

⁹⁾ Vgl. Buchner, R. (1991), S. 22 zur Gruppenbewertung.

¹⁰⁾ Vgl. Falterbaum, H. / Beckmann, H. (1992), S. 415, 416 zum Unterschied von Gruppen- und Durchschnittsbewertung.

Die Durchschnittsmethode kann in zwei Varianten Anwendung finden:

- (1) Perioden-Durchschnittsverfahren,
- (2) Gleitendes Durchschnittsverfahren.

(1) Beim Perioden-Durchschnittsverfahren wird aus den mengenmäßigen Zugängen und den zugehörigen Preisen (Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten) einer Periode ein gewogener Durchschnittspreis ermittelt. Bei diesem Verfahren kommt es zu einer ähnlichen Buchwertveränderung wie bei einem Perioden-Lifo-Verfahren ohne Layer-Bildung mit Ansatz der Zugänge zu Durchschnittspreisen (s.u.). Ein Zahlenbeispiele für das Perioden-Durchschnittsverfahren wird in Anlage 1 dargestellt.

(2) Beim gleitenden Durchschnittsverfahren wird nach jedem Zugang ein aktueller Durchschnittspreis errechnet. Die Abgänge werden dann immer mit dem Durchschnittspreis zum jeweiligen Abgangszeitpunkt bewertet.¹¹⁾

3.1.2.4 Festbewertung

Die Festbewertung wird als letztes der Verfahren ohne Verbrauchs- und Veräußerungsfolgeannahme beschrieben, da es bei den Vorräten nur für einen - wertmäßig i.d.R. kleinen - Teilbereich des Vorratsvermögens¹²⁾ anwendbar ist. Bei Verwendung des Festwert-Verfahrens wird für eine bestimmte Menge an Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen ein gleichbleibender Festwert angesetzt, wenn ihr Bestand in seiner Größe, seinem Wert und seiner Zusammensetzung keinen großen Veränderungen unterliegt. Daneben müssen die betreffenden Vorratsgüter regelmäßig ersetzt werden und ihr Gesamtwert darf für das Unternehmen nur von nachrangiger Bedeutung sein. Dieser Festwert bleibt in der Bilanz unter gleichbleibenden Voraussetzungen jeweils für mehrere Perioden unverändert.

Beispiele:

- *Ein Betrieb des Verarbeitenden Gewerbes verfügt immer über einen gewissen, nach Menge und Wert etwa gleichbleibenden, Bestand an Heizstoffen, Ölen und Fetten.*

Für diese Betriebsstoffe kann ein Festwert gebildet werden.

- *Am Periodenende befindet sich regelmäßig ein bestimmter Bestand an Rohstoffen in der Fabrikationsanlage, ohne daß dieser im Rahmen der Inventur feststellbar ist.*

Für diese Rohstoffe kann ein Festwert gebildet werden.

¹¹⁾ Vgl. Langenbeck, J. / Wolf, J. (1991), S. 268, 269 zu den beiden Varianten der Durchschnitts-Methode.

¹²⁾ Außer bei der Vorratsbewertung ist die Festbewertung jedoch auch bei Gegenständen des Sachanlagevermögens zulässig.

Die zugrundeliegende Unterstellung bei der Ansetzung von Festwerten ist, daß bei den zu einem Festwert aggregierten Vorratsgütern die Zugänge und die Abgänge sich im Zeitablauf in etwa ausgleichen. In mehrperiodigen Abständen muß jedoch eine körperliche Bestandsaufnahme und Überprüfung des Festwertes stattfinden. Je nach Ergebnis dieser Prüfung bleibt der Festwert in der bisherigen Höhe bestehen oder er wird den aktuellen Verhältnissen entsprechend angepaßt.¹³⁾

3.1.3 Verfahren mit unterstellter Verbrauchs- und Veräußerungsfolge

Im Gegensatz zu den oben beschriebenen Bewertungsmethoden basieren die nachfolgenden Verfahren auf Unterstellungen über die Reihenfolge, in welcher die Vorratsgüter vom Lager abgehen. Damit liegt die Annahme zugrunde, daß die angeschafften oder hergestellten Gegenstände in einer bestimmten Reihenfolge verbraucht oder veräußert worden sind. Alle Bewertungen mit Verbrauchs- und Veräußerungsfolgeannahmen können jeweils am Ende einer Periode - i.d.R. Geschäftsjahr - (Perioden-Verfahren) oder nach jedem Zu- und Abgang (gleitendes oder permanentes Verfahren) erfolgen und damit bei schwankenden Preisen zu unterschiedlichen Bewertungsergebnissen führen.¹⁴⁾ In Abbildung 3 sind in einem groben Überblick die grundlegenden Fiktionen der vier wichtigsten im folgenden beschriebenen Verfahren dargestellt.

Abb. 3 Übersicht über die Fiktionen wichtiger Verbrauchs- und Veräußerungsfolgeverfahren

Bewertungsverfahren	Fiktion der Zusammensetzung des Endbestands	Fiktion der Zusammensetzung des Verbrauchs
Lifo (Last in - first out)	Im Endbestand sind der Anfangsbestand und ggf. die ältesten Lagerzugänge des Jahres enthalten.	Der Verbrauch setzt sich aus den jüngsten Lagerzugängen zusammen.
Fifo (First in - first out)	Im Endbestand sind die jüngsten Lagerzugänge enthalten.	Der Verbrauch setzt sich aus dem Anfangsbestand und den ältesten Lagerzugängen des Jahres zusammen.
Hifo (Highest in - first out)	Im Endbestand sind die billigsten Lagerzugänge ggf. einschließlich des Anfangsbestands enthalten.	Der Verbrauch setzt sich aus den teuersten Lagerzugängen ggf. einschließlich des Anfangsbestands zusammen.
Lofo (Lowest in - first out)	Im Endbestand sind die teuersten Lagerzugänge ggf. einschließlich des Anfangsbestands enthalten.	Der Verbrauch setzt sich aus den billigsten Lagerzugängen ggf. einschließlich des Anfangsbestands zusammen.

Nach: Wöhe, G. (1987), S. 504.

¹³⁾ Vgl. Falterbaum H. / Beckmann, H. (1992), S. 428 - 433 zur Festbewertung und den Beispielen.

¹⁴⁾ Vgl. Selchert, F.W. (1991), S. 541.

3.1.3.1 Lifo-Methode

Die Anwendungen der Lifo-Methode (last in, first out) basiert auf der Fiktion, daß die als letztes zugegangenen Vorratsgüter zuerst abgegangen sind. Bei der Lifo-Methode sind das Permanente Lifo-Verfahren und das Perioden-Lifo-Verfahren klar zu unterscheiden; illustrative Zahlenbeispiele zu beiden Verfahren finden sich in Anlage 4.

3.1.3.1.1 Permanentes (gleitendes) Lifo-Verfahren

Beim Permanenten Lifo-Verfahren werden laufend die Zu- und Abgänge bewertet, und zwar die Zugänge mit den Anschaffungspreisen (Input-Vorräte) bzw. Herstellungspreisen (Outputvorräte) zum Zeitpunkt des Zugangs und die Abgänge mit den entsprechenden Preisen der zuletzt zugegangenen Güter. Im permanent fortgeschriebenen Bestand verbleiben nach diesem Verfahren stets die Güter mit dem am weitesten zurückliegenden Zugangszeitpunkt. Auf diese Weise zustande gekommene Buchwerte entsprächen bei steigenden Preisen am ehesten dem ESVG-Konzept (siehe Abschnitt 2.2.2).

Da die Anforderungen an das Rechnungswesen beim Permanenten Lifo-Verfahren allerdings sehr groß sind, hält das Institut der Wirtschaftsprüfer die Methode des Perioden-Lifo für ausreichend.¹⁵⁾ Ein weiterer Nachteil des Permanenten Lifo-Verfahrens ist die Möglichkeit einer ungewollten Auflösung der in den jeweiligen Beständen liegenden Bewertungsreserven durch rein zufällige Bestandschwankungen während der Periode. In der steuerrechtlichen Praxis hat das Permanente Lifo-Verfahren zur Zeit sicherlich keine große Bedeutung.¹⁶⁾

3.1.3.1.2 Perioden-Lifo-Verfahren

Im Gegensatz zur permanenten Lifo-Bewertung wird beim Perioden-Lifo-Verfahren keine unterjährige Verbrauchsannahme getroffen, sondern der mengenmäßige Bestand am Ende und Anfang des Jahres verglichen. Dabei lassen sich die drei Fälle eines gleichbleibenden, niedrigeren oder höheren Endbestandes unterscheiden.

¹⁵⁾ Vgl. Wöhe, G. (1987), S. 508.

¹⁶⁾ Mayer-Wegelin stellt zum Permanenten Lifo-Verfahren beispielsweise fest: "Dieses Verfahren hat wegen seiner Kompliziertheit in der Praxis keine große Bedeutung." (Mayer-Wegelin (1990), S. 1052, Rn. 32.)

(1) Gleichbleibender Endbestand

Wird am Ende des Wirtschaftsjahres derselbe mengenmäßige Endbestand eines Vorratsgutes bzw. mehrerer zu einer Bewertungsgruppe zusammengefaßter Vorratsgüter wie am Ende des vergangenen Geschäftsjahres festgestellt, so wird dieser Endbestand mit den Werten des Anfangsbestands bewertet. Es wird unterstellt, daß alle eventuellen Zugänge dieses Jahres wieder verkauft wurden und keinerlei Güter aus dem Anfangsbestand abgegangen sind. Der Buchwert der Vorräte kann bei gleichbleibendem Endbestand über mehrere Jahre beibehalten werden.¹⁷⁾

(2) Endbestand niedriger als Anfangsbestand

Bei Bestandsminderung müssen am Periodenende die Nettoabgänge vom Anfangsbestand abgezogen werden. Wenn es nur einen einheitlich bewerteten Anfangsbestand gibt, so wird die Bestandsminderung zu diesem Wert verbucht. Besteht der Anfangsbestand aus einem oder mehreren Layern¹⁸⁾, so wird die Entnahme zunächst aus dem jüngsten Layer ausgebucht. Reicht dessen Menge nicht aus, wird die noch verbleibende Menge aus dem zweitjüngsten Layer abgesetzt usw. Unter der Annahme steigender Preise führt dies zu einer hohen Bewertung der Entnahmen und somit zu einer Verringerung der realisierten Gewinne.¹⁹⁾

(3) Endbestand höher als Anfangsbestand

Ist der am Ende des Geschäftsjahres ermittelte Bestand eines Vorratsgutes bzw. mehrerer zu einer Bewertungsgruppe zusammengefaßter Vorratsgüter mengenmäßig höher als der Bestand am Ende des vorhergehenden Geschäftsjahres, so wird der Anfangsbestand weiterhin zum bisherigen Wert angesetzt, während der Mehrbestand mit den Anschaffungs- und Herstellungskosten zu bewerten ist. Nach Mayer-Wegelin werden vier Möglichkeiten zur Bewertung des Mehrbestands als zulässig angesehen:

- Ansatz mit dem Wert des ersten Zukaufs des Geschäftsjahres;
- Ansatz mit dem Wert des Zukaufs, der zur Mengensteigerung geführt hat (sofern feststellbar);
- Ansatz der durchschnittlichen Anschaffungskosten des Geschäftsjahrs (ohne Anfangsbestand), der ersten sechs Monate des Geschäftsjahrs oder eines anderen, gegebenenfalls noch kürzeren Zeitraums;
- Ansatz mit dem Wert des letzten Zukaufs im Geschäftsjahr.²⁰⁾

¹⁷⁾ Vgl. Falterbaum / H., Beckmann, H. (1992), S. 420 - 422.

¹⁸⁾ Mittels sogenannter Layer findet eine selbständige Bewertung und Fortführung von angefallenen Mehrbeständen statt. Neben dem Anfangsbestand wird der angefallene Mehrbestand als gesonderter Posten (Layer) ausgewiesen. (Vgl. Herzig, N. / Gasper, R. (1991), S. 561, 562.)

¹⁹⁾ Vgl. Falterbaum, H. / Beckmann, H. (1992), S. 424.

²⁰⁾ Mayer-Wegelin (1990), S. 1053, Rn. 36.

Alle vier Möglichkeiten sind in sich bestimmt und frei von Willkür. Eine konsequente Anwendung der Lifo-Methode spricht - so Meyer-Wegelin²¹⁾ - für die ersten beiden Varianten, während die anderen beiden Vorschläge Elemente anderer Verfahren enthalten. Während die Ansetzung durchschnittlicher Anschaffungskosten unter dem Aspekt der Vermeidung von Zufallsergebnissen noch sinnvoll sei, stelle der Ansatz des Mehrbestands mit dem Wert der letzten Zugänge eine systemwidrige Vermischung mit Elementen der Fifo-Methode dar.

Für die Behandlung des - nach einer der vier Möglichkeiten bewerteten - Mehrbestands in den Folgejahren bestehen nach Falterbaum / Beckmann zwei Möglichkeiten:

"- Anfangs- und Mehrbestand werden zu einem Durchschnittsbestand zusammengefaßt, der den Anfangsbestand für das Folgejahr bildet;

- der jährliche Mehrbestand wird für jede Bewertungsgruppe als sog. Layer (Ableger) gesondert ausgewiesen und fortgeführt, wobei für seit mehreren Jahren bestehende Mehrbestände für jede Bewertungsgruppe und jedes Jahr ein besonderer Layer gebildet wird. Dadurch geht zwar der Vereinfachungseffekt verloren; es wird jedoch eine größtmögliche Bildung bzw. Beibehaltung stiller Reserven ermöglicht".²²⁾

3.1.3.2 Fifo-Methode

Bei der Fifo-Methode (first in, first out) liegt der Bewertung der Lagerabgänge die Fiktion zugrunde, daß die zuerst erworbenen oder hergestellten Güter auch zuerst verbraucht oder veräußert werden. Dies führt zu einer Bewertung des Endbestands mit den Preisen der zuletzt beschafften Güter. Bei steigenden Preisen führt die Fifo-Methode zu einer überhöhten Bewertung der Lagerbestände gegenüber einer Bewertung mit den niedrigeren Preisen früherer Zeitpunkte. Durch die Anwendung der Fifo-Methode entstehen somit bei steigenden Preisen Scheingewinne, weil für die in der Periode eingesetzten Güter die niedrigeren Preise früherer Zeitpunkte verrechnet werden.

²¹⁾ Vgl. Mayer-Wegelin (1990), S. 1053, Rn. 37 zu Möglichkeiten der Bewertung von Mehrbeständen.

²²⁾ Falterbaum, H. / Beckmann, H. (1992), S. 422, 423.

3.1.3.3 Hifo-Methode

Die Hifo-Methode (highest in, first out) geht nicht von einer zeitlichen Fiktion beim Einsatz der Vorratsgüter aus, sondern unterstellt einen Gütereinsatz in Abhängigkeit von den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten. Es wird hierbei buchungstechnisch davon ausgegangen, daß die mit den höchsten Preisen beschafften Güter des Vorratsvermögens zuerst verbraucht werden. Dies führt bei der Bewertung des Endbestandes zu den niedrigsten möglichen Wertansätzen, während die verbrauchten bzw. veräußerten Vorratsgüter mit den höchsten Wertansätzen in die Erfolgsrechnung eingehen.

3.1.3.4 Lofo-Methode

Bei Anwendung der Lofo-Methode (lowest in, first out) wird unterstellt, daß grundsätzlich die zu den niedrigsten Werten bewerteten Vorratsgüter zuerst verbraucht werden. Das jeweils verbleibende Vorratsvermögen wird also mit den höchsten Beschaffungspreisen bewertet.²³⁾ Dies führt bei der Bewertung des Endbestandes zu den höchstmöglichen Wertansätzen, während die verbrauchten bzw. veräußerten Vorratsgüter mit den niedrigsten Wertansätzen in die Erfolgsrechnung eingehen.

3.1.3.5 Weitere Verfahren

Neben den Lifo-, Fifo-, Hifo- und Lofo-Verfahren, gibt es einige weitere Verbrauchsfolgeverfahren, von welchen vier kurz erwähnt seien.

Das Kifo-Verfahren (Konzern in - first out) findet lediglich bei Konzernunternehmen Anwendung. Annahme ist hier, daß zuerst die aus dem Konzernbereich stammenden Vorräte entnommen werden und erst dann die von fremden Unternehmen erhaltenen. Besteht dann am Periodenende ein Endbestand nur aus konzernexternen Lieferungen, so entfällt bei der Konsolidierung das rechentechnisch aufwendige Problem der Zwischengewinneliminierung.²⁴⁾ Das Kilo-Verfahren (Konzern in - last out) geht umgekehrt von der Fiktion aus, daß die aus dem Konzernbereich stammenden Vorräte zuletzt verbraucht oder veräußert werden.

²³⁾ Vgl. Wöhe, G. (1987), S. 509 zur Hifo- und Lofo-Methode.

²⁴⁾ Vgl. Selchert, F.W. (1991), S. 541 u. Wöhe, G. (1987), S. 519, 520 zum Kifo-Verfahren.

Die in den USA zugelassene sogenannte Dollarvalue-Methode sieht die Zusammenfassung von Vorräten zu einer Gruppe ohne Berücksichtigung der Gleichartigkeit vor. Diese (heterogene) Gruppe von Vorratsgütern wird dann mit dem Wertansatz eines Basisjahres bewertet.²⁵⁾ Die angenommene Verbrauchsfolge entspricht weitgehend der des Lifo-Verfahrens.

Das Retail-Lifo-Verfahren, das sich retrograder Bewertung und Preisindizes bedient, verzichtet ebenso wie die Dollarvalue-Methode auf das Erfordernis der Gleichartigkeit der zu bewertenden Vorräte.

3.2 Bewertungsverfahren in der Handels- und Steuerbilanz

3.2.1 Handelsrechtlicher Jahresabschluß

3.2.1.1 Überblick über wichtige Bestimmungen

Die für alle Kaufleute grundsätzlich geltenden Vorschriften für den Jahresabschluß (Handelsbilanz) sind seit in Kraft treten des Bilanzrichtliniengesetzes am 1.1.1986 im Ersten Abschnitt des Dritten Buches des HGB (§§ 238 bis 263) enthalten. Dabei gilt die Maßgabe, daß zusätzliche oder abweichende Vorschriften des Zweiten und Dritten Abschnittes des Dritten Buches des HGB, des AktG, GmbHG, PubLG, KWG und VAG zu beachten sind.²⁶⁾

Die handelsrechtlichen Bewertungsvorschriften, die u.a. für die Zulässigkeit bestimmter Methoden der Vorratsbewertung relevant sind, werden in den §§ 252 bis 256 HGB geregelt. Dabei sind den speziellen Bewertungsvorschriften der §§ 253 bis 256 HGB mit § 252 HGB allgemeine Bewertungsgrundsätze vorangestellt, von denen nach § 252,2 HGB nur in begründeten Ausnahmefällen abgewichen werden darf.

Damit die an den Jahresabschluß gestellten Aufgaben erfüllt werden können, muß er nach bestimmten Regeln über Form und Inhalt aufgestellt werden. Diese Regeln werden unter dem Begriff "**Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung**" (GoB) zusammengefaßt und gelten unabhängig von der Rechtsform und Betriebsgröße für alle Kaufleute. Während das HGB früher die Bewertung der Bilanzpositionen nur allgemein mit dem Hinweis auf diese nicht kodifizierten GoB regelte, wurden im seit 1986 geltenden Recht viele der vorher ungeschriebenen Grundsätze kodifiziert.²⁷⁾

²⁵⁾ Vgl. Mayer-Wegelin (1990), S. 1052, Rn. 35.

²⁶⁾ Vgl. Buchner, R. (1991), S. 22.

²⁷⁾ Vgl. Wöhe, G. (1987), S. 156 - 160 zu den GoB.

Diese kodifizierten GoB finden sich in den §§ 238 bis 263 HGB. In § 252,1 HGB sind die folgenden wichtigen GoB festgelegt:

- (1) Bilanzidentität
- (2) Fortsetzung der Unternehmenstätigkeit
- (3) Einzelbewertung
- (4) Vorsichtsprinzip
- (5) Periodengerechte Ergebnisabgrenzung
- (6) Bewertungskontinuität

- (1) Das Prinzip der Bilanzidentität sagt aus, daß die Werte in der Schlußbilanz eines Geschäftsjahres mit denen in der Eröffnungsbilanz des neuen Jahres identisch sein müssen.
- (2) Der Grundsatz der Fortsetzung der Unternehmenstätigkeit legt fest, daß die planmäßig entwickelten Wertansätze in der Bilanz fortzuführen sind, wenn dem nicht tatsächliche oder rechtliche Gegebenheiten entgegenstehen.
- (3) Vermögensgegenstände und Schulden sind zum Abschlußstichtag einzeln zu bewerten (Einzelbewertung). Ein Bewertungsausgleich zwischen einzelnen Vermögensgegenständen ist nicht zulässig (Kompensationsverbot). Begrenzt wird das Einzelbewertungsprinzip - gerade auch bei der Bewertung von Vorratsbeständen - durch das Vereinfachungserfordernis bzw. durch den Grundsatz der Wirtschaftlichkeit (z.B. bei Verbrauchs- und Veräußerungsfolgeverfahren).
- (4) Das Vorsichtsprinzip umfaßt das Realisations- und das Imparitätsprinzip. Das Realisationsprinzip bindet die Gewinnentstehung immer an den tatsächlichen Umsatz, d.h. die erfolgte Lieferung oder Leistung.²⁸⁾ Nach dem Imparitätsprinzip sind dagegen auch noch nicht entstandene, aber bereits absehbare Verluste im Jahresabschluß zu berücksichtigen. Im Gesetz hat das Imparitätsprinzip u.a. im Niederstwertprinzip seinen Niederschlag gefunden.
- (5) Der Grundsatz der periodengerechten Ergebnisabgrenzung besagt, daß Aufwendungen und Erträge in der Periode ihrer wirtschaftlichen Verursachung zu erfassen sind.

²⁸⁾ Das Realisationsprinzip entspricht somit nicht den VGR-Konzepten in Bezug auf die Outputvorräte, die auf der Entstehungsseite des BIP auch ohne Verkauf bereits in die Wertschöpfung eingehen (siehe Abschnitt 2.2.2).

- (6) Nach dem Grundsatz der Bewertungskontinuität sollen die auf den vorhergehenden Jahresabschluß angewandten Bewertungsmethoden beibehalten werden. So soll verhindert werden, daß der Bilanzierende den Jahresgewinn beliebig durch einen willkürlichen Wechsel der Bewertungsmethode (z.B. Verbrauchsfolgeverfahren) beeinflusst. Eine Durchbrechung der Bewertungskontinuität muß stets sachliche Gründe haben, die abweichende Methode muß zulässig sein und den GoB entsprechen und darf nicht zu einer bilanzpolitisch gewünschten Erfolgsmanipulation verwendet werden.²⁹⁾

Nach § 5,1 EStG ist in der Steuerbilanz das Betriebsvermögen anzusetzen, das nach den handelsrechtlichen GoB auszuweisen ist. Man spricht daher davon, daß eine Maßgeblichkeit der Handelsbilanz (und damit auch der handelsrechtlichen GoB) für die Steuerbilanz besteht. Da handelsrechtliche Aktivierungspflichten und -wahlrechte immer auch steuerliche Aktivierungspflichten zur Folge haben, die im Handelsrecht auszuübenden Passivierungswahlrechte jedoch mit steuerrechtlichen Passivierungsverboten verbunden sind, ist der Steuerbilanzgewinn zwar in einigen Fällen größer als der ausschüttungsfähige Handelsbilanzgewinn, zumindest aber gleich groß. In einigen Fällen (Sonderabschreibungen, Rücklagen) besteht eine sogenannte umgekehrte Maßgeblichkeit, d.h. die Steuerbilanz(-politik) wird für die Handelsbilanz maßgeblich.

Der Wertansatz des Vorratsvermögens ist in § 253 HGB geregelt. Die Wertobergrenze sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, gegebenenfalls vermindert um erforderliche Abschreibungen (§ 253,1 Satz 1 HGB). Für die Abschreibungen beim Umlaufvermögen - zu dem auch die Vorräte zählen - bestehen folgende Regelungen:

"§ 253,3: Die Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens sind auf einen niedrigeren Wert abzuschreiben, der sich aus einem Börsen- oder Marktpreis am Abschlußstichtag ergibt oder dem Vermögensgegenstand beizulegen ist (Satz 1 und 2 = Niederstwertvorschrift).

§ 253,3: Abschreibungen dürfen vorgenommen werden, soweit diese nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendig sind, um zu verhindern, daß in nächster Zukunft der Wertansatz dieser Vermögensgegenstände auf Grund von Wertschwankungen geändert werden muß (Satz 3 = Abschreibungs- bzw. Abwertungswahlrecht wegen zukünftiger Wertschwankungen).

§ 253,4: Abschreibungen sind außerdem im Rahmen vernünftiger kaufmännischer Beurteilung zulässig (= Ermessensabschreibung)."³⁰⁾

Obwohl die handelsrechtlichen Abschlußvorschriften der steuerlichen Gewinnermittlung zugrundeliegen sollten (Maßgeblichkeit), regelt § 254 HGB, daß in einigen Fällen niedrigere steuerrechtliche Wertansätze in die Handelsbilanz übernommen werden dürfen.

²⁹⁾ Vgl. Wöhe, G. (1987), S. 201 zur Bewertungskontinuität.

³⁰⁾ Buchner, R. (1991), S. 25.

In § 255 HGB werden die Bewertungsbegriffe "Anschaffungskosten" und "Herstellungskosten" definiert, die nach § 253 HGB die Wertobergrenze bei der erstmaligen Bilanzierung angeschaffter oder hergestellter Vermögensgegenstände bilden (=Anschaffungswertprinzip).³¹⁾

Die Zulässigkeit von Bewertungsvereinfachungsverfahren - die im folgenden Abschnitt eingehend beleuchtet wird - ist in § 256 HGB festgelegt.

3.2.1.2 Handelsrechtliche Zulässigkeit von Bewertungsverfahren

In § 256 HGB ist geregelt, welche Verfahren zur Bewertungsvereinfachung - neben der in § 252,1 Nr. 3 vorgesehenen Einzelbewertung - für die Vorratsbewertung in der Handelsbilanz erlaubt sind:

§ 256 HGB: Soweit es den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht, kann für den Wertansatz gleichartiger Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens unterstellt werden, daß die zuerst oder daß die zuletzt angeschafften oder hergestellten Vermögensgegenstände zuerst oder in einer sonstigen bestimmten Folge verbraucht oder veräußert worden sind. § 240 Abs. 3 und 4 ist auch auf den Jahresabschluß anwendbar.

Nach § 256,1 HGB sind handelsrechtlich alle Verbrauchsfolgeverfahren erlaubt, deren Fiktion den GoB entspricht. Mayer-Wegelin zählt die folgenden Verfahren zu den Verbrauchsfolgeverfahren im Sinne des § 256,1 HGB: Lifo, Fifo, Hifo, Lofu, Kifo, Kilo.³²⁾

Bei den Verbrauchsfolgeverfahren ist in Hinsicht auf die unterstellte Verbrauchsfolge für die handelsrechtliche Zulässigkeit gefordert, daß sie nicht völlig den betrieblichen Gegebenheiten widersprechen darf. Diese Restriktion wird jedoch sehr weit ausgelegt. Die herrschende Meinung (h.M.) geht davon aus, daß ein Verbrauchsfolgeverfahren nur dann nicht mit den GoB vereinbar ist, wenn selbst bei grundlegender Änderung des Betriebsablaufs die unterstellte Verbrauchsfolge nicht erreicht werden kann. Beispiele für solche Fälle nennt Mayer-Wegelin:

"Dies ist der Fall bei verderblicher Ware, die am nächsten Bilanzstichtag nicht mehr vorhanden sein kann; es ist ferner der Fall bei Saisonbetrieben, bei denen das Lager im Laufe des Geschäftsjahrs der Natur des Unternehmens entsprechend regelmäßig völlig geleert wird."³³⁾

³¹⁾ Vgl. Buchner, R. (1991), S. 25, 26.

³²⁾ Vgl. Mayer-Wegelin (1990), S. 1045, Rn. 8.

³³⁾ Mayer-Wegelin (1991), S. 1048, Rn. 20.

Zur in § 256 HGB genannten Bedingung der Gleichartigkeit der Vorräte stellt Mayer-Wegelin fest:

"Gleichartigkeit (...) liegt dann vor, wenn die Zugänge zur **gleichen Warengattung** wie die verbrauchten Vorräte gehören oder die **gleiche Funktion** erfüllen. Dies gilt für Rohstoffe wie auch für unfertige und fertige Erzeugnisse sowie Waren. Zusätzlich wird im Schrifttum verlangt, daß im Zeitpunkt des Austauschs annähernde **Preisgleichheit** besteht."³⁴⁾

Eine ähnliche Auffassung in dieser Frage vertritt Wöhe:

"Der Begriff der Gleichartigkeit der zu bewertenden Vermögensgegenstände wird handelsrechtlich weit ausgelegt. (...) Gleichartigkeit ist nicht nur bei im Preis etwa gleichen Gütern derselben Warengattung gegeben, sondern wird auch bei Gütern unterschiedlicher Warengattungen bei annähernder Preisgleichheit bejaht, wenn die Güter dem gleichen Verwendungszweck dienen, d.h. funktionsgleich sind."³⁵⁾

Nach § 256,2 HGB sind gemäß der Regelungen von § 240,3 und § 240,4 HGB zusätzlich Gruppenbewertung und Festbewertung handelsrechtlich gestattet. Die entsprechenden Regelungen für die Festbewertung (§ 240,3 HGB) und die Durchschnittsbewertung (§ 240,4 HGB) haben folgenden Wortlaut:

§240,3 HGB: Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens sowie Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe können, wenn sie regelmäßig ersetzt werden und ihr Gesamtwert für das Unternehmen von nachrangiger Bedeutung ist, mit einem gleichbleibenden Wert angesetzt werden, sofern ihr Bestand in seiner Größe, seinem Wert und seiner Zusammensetzung nur geringen Veränderungen unterliegt. Jedoch ist in der Regel alle drei Jahre eine körperliche Bestandsaufnahme durchzuführen.

§ 240,4 HGB: Gleichartige Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens sowie andere gleichartige oder annähernd gleichwertige bewegliche Vermögensgegenstände können jeweils zu einer Gruppe zusammengefaßt und mit dem gewogenen Durchschnittswert angesetzt werden.

Alles in allem kann festgehalten werden, daß den Unternehmen im Handelsrecht in Bezug auf die Vorratsbestände ein breiter Bewertungsspielraum eingeräumt wird, während im Steuerrecht - wie in Abschnitt 3.2.2 noch zu zeigen ist - wesentlich engere Grenzen bei der Vorratsbewertung in der Steuerbilanz eingeräumt werden.

³⁴⁾ Mayer-Wegelin (1991), S. 1049, Rn. 23.

³⁵⁾ Wöhe, G. (1987), S. 505.

3.2.2 Steuerrechtlicher Jahresabschluß

3.2.2.1 Überblick über wichtige Bestimmungen

Nicht nur handels-, sondern auch steuerrechtlich besteht ein Zwang zur Buchführung sowie zur Aufstellung eines Inventars und eines Jahresabschlusses. Während die Funktion des handelsrechtlichen Jahresabschlusses in Informationsvermittlung und Gewinnermittlung für Anteilseigner, Gläubiger u.a. besteht, dient die Steuerbilanz (fast) ausschließlich der Gewinnermittlung zum Zweck der Besteuerung. Nach h.M. ist der Fiskus - als einziger Adressat der Steuerbilanz - am Jahresabschluß nur insofern interessiert, wie er die Bemessungsgrundlage für die Festsetzung der gewinnabhängigen Steuern liefert.³⁶⁾ Neben der Finanzverwaltung ist die Steuerbilanz nur Personen zugänglich, die ihre Vorlage aufgrund rechtlicher (z.B. Aufsichtsrat) oder faktischer (z.B. Großkreditgeber) Machtverhältnisse erzwingen können.³⁷⁾

Auch beim steuerrechtlichen Jahresabschluß ist das Niederstwertprinzip zu beachten. Gemäß § 6,1 Nr. 1 Satz 3 EStG besteht ein Wahlrecht, einen niedrigeren Teilwert (= Betrag, den ein Erwerber des Betriebes für das Vorratsgut zahlen würde) anstelle der nach Lifo ermittelten Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen. Aufgrund der Maßgeblichkeit führt § 253,3 HGB auch in der Steuerbilanz zu einer Abwertungspflicht bei niedrigeren Börsen- oder Marktpreisen.

Da die Steuerbilanz der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich dient, werden hier zum Zwecke der Besteuerung konkretere Bewertungsregeln als in der Handelsbilanz verlangt. Dadurch soll eine willkürliche Unter- bzw. Überbewertung der Vorräte, die gegen den Grundsatz der Gleichmäßigkeit und Gerechtigkeit der Besteuerung verstieße, verhindert werden.

3.2.2.2 Steuerrechtliche Zulässigkeit von Bewertungsverfahren

Bis 1989 war für steuerrechtliche Zwecke - neben der Einzelbewertung - lediglich die Durchschnittsbewertung und die Festbewertung - diese jedoch nur für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe - erlaubt. Die Verbrauchsfolgeverfahren waren i.d.R. nicht zugelassen. Die Bewertung nach dem Lifo-Verfahren wurde beispielsweise nur anerkannt, wenn eine dementsprechende Verbrauchsfolge glaubhaft gemacht werden konnte.³⁸⁾ Die tatsächliche Verbrauchsfolge mußte also mit der Verbrauchs

³⁶⁾ Vgl. Rümmele, J. (1991), S. 82 - 99.

³⁷⁾ Vgl. Schult, E. (1991), S. 39.

³⁸⁾ Vgl. Mayer-Wegelin (1990), S. 1062, Rn. 65.

folgefiktion des Lifo-Verfahrens übereinstimmen. Eine Ausnahme von dieser restriktiven Lifo-Regelung galt seit 1985/86 lediglich für bestimmte Edelmetalle und metallhaltige Wirtschaftsgüter, da in diesem Bereich anhaltende Preissteigerungen - trotz der Zulässigkeit von innerhalb von sechs Jahren abzubauenen Preissteigerungsrücklagen - zu erheblichen Scheingewinnbesteuerungen führten.³⁹⁾

Nachdem die strikte Begrenzung der Bewertungsmethoden für Vorräte in der Steuerbilanz bereits viele Jahre heftigst - auch und vor allem von Seiten der Unternehmer - kritisiert worden war⁴⁰⁾, wurde ab dem Geschäftsjahr 1990 - neben Einzel-, Durchschnitts- und Festbewertung - die Lifo-Methode auch steuerrechtlich allgemein zugelassen.

Die entsprechende seit 1990 gültige Regelung des § 6,1 Nr. 2a EStG lautet:

§ 6,1 Nr. 2a EStG: Steuerpflichtige, die den Gewinn nach § 5 ermitteln, können für den Wertansatz gleichartiger Wirtschaftsgüter des Vorratsvermögens unterstellen, daß die zuletzt angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgüter zuerst verbraucht oder veräußert worden sind, soweit dies den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht und kein Bewertungsabschlag nach § 51 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe m vorgenommen wird. Der Vorratsbestand am Schluß des Wirtschaftsjahrs, das der erstmaligen Anwendung der Bewertung nach Satz 1 vorangeht, gilt mit seinem Bilanzansatz als erster Zugang des neuen Wirtschaftsjahrs. Auf einen im Bilanzansatz berücksichtigten Bewertungsabschlag nach § 51 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe m ist Satz 2 dieser Vorschrift entsprechend anzuwenden. Von der Verbrauchs- und Veräußerungsfolge nach Satz 1 kann in den folgenden Wirtschaftsjahren nur mit Zustimmung des Finanzamts abgewichen werden.

Weitgehende Einigkeit besteht bezüglich der nun erlaubten Lifo-Methode in der Frage, welche der verschiedenen Lifo-Verfahren zulässig sind. Hier wird allgemein festgestellt, daß sowohl permanentes Lifo als auch alle Arten des Perioden-Lifo in der steuerrechtlichen Vorratsbewertung verwendet werden dürfen.⁴¹⁾ In der Praxis dürfte aber - wegen des erheblich geringeren Aufwands - regelmäßig das Perioden-Lifo-Verfahren angewandt werden.

Über viele Probleme bei der Anwendung des Lifo-Verfahrens sind bereits vor dem Inkrafttreten des reformierten EStG heftige Diskussionen entbrannt, da die Bestimmungen in EStG, EStDV und EStR in vielen Bereichen breite Interpretationsspielräume lassen. Einige besonders umstrittene Punkte bei der praktischen Lifo-Anwendung in der Steuerbilanz werden im nächsten Abschnitt angesprochen.

³⁹⁾ Vgl. Wöhe, G. (1987), S. 522, 523 zur Ausnahme für Edelmetalle und metallhaltige Wirtschaftsgüter.

⁴⁰⁾ Siehe zu der Diskussion über die Zulassung des Lifo-Verfahrens z.B. Egger, A. (1981), Wöhe, G. (1987), S.520 - 523 und Mayer-Wegelin (1990), S. 1062, 1063, Rn. 65 - 69.

⁴¹⁾ Vgl. z.B. Müller-Gattermann (1990), S. 33, 34 und GEFIU (1990), S. 1977.

3.2.2.3 Exkurs: Strittige Fragen zur steuerrechtlichen Lifo-Anwendung

Von den offenen Fragen bei der praktischen Umsetzung der nunmehr prinzipiell zulässigen Lifo-Methode werden im folgenden einige besonders wichtige Diskussionspunkte herausgegriffen⁴²⁾:

- (1) Verbrauchsfolge - Fiktion versus Realität
- (2) Enge oder weite Gruppenbildung
- (3) Zulässigkeit der Index-Methode
- (4) Anwendung des Niederstwertprinzips

Zu (1) Wie oben bereits ausgeführt sind nach den allgemeingültigen Bestimmungen von § 256 HGB handelsrechtlich - auch schon vor 1990 - alle Verbrauchs- und Veräußerungsfolgeverfahren, also auch das Lifo-Verfahren, erlaubt gewesen, sofern sie den GoB entsprechen.⁴³⁾ Die GoB standen der Anwendung des Lifo-Verfahrens jedoch dann im Wege, wenn der tatsächliche Betriebsablauf auch bei organisatorischen Änderungen nicht in Übereinstimmung mit der Lifo-Fiktion gebracht werden konnte.⁴⁴⁾ Das heißt, die Lifo-Bewertung war nur dann erlaubt, wenn sie organisatorisch und von der Art der Güter her zumindest theoretisch möglich erschien. Diese bisherige Auslegung des § 256 HGB orientierte sich jedoch primär am Ziel der Bewertungsvereinfachung und nicht am Ziel der Scheingewinneliminierung.

Nachdem nun aber das Lifo-Verfahren steuerrechtlich ausdrücklich unter dem Aspekt der Ausschaltung von Scheingewinnen⁴⁵⁾ zugelassen wurde, wird vielfach eine Weiterentwicklung der GoB für erforderlich gehalten. Da aufgrund des Maßgeblichkeitsprinzips und der umgekehrten Maßgeblichkeit Handels- und Steuerbilanz miteinander verknüpft sind, muß die Zielsetzung der steuerlichen Zulassung des Lifo-Verfahrens auch Einfluß auf die handelsrechtlichen GoB haben. Es wird weithin die Ansicht vertreten, daß es nicht sinnvoll sein kann, Unternehmen oder ganze Branchen, deren Betriebsablauf nach GoB im Widerspruch zum Lifo-Verfahren steht⁴⁶⁾, von der neuen Möglichkeit zur steuerlichen Vermeidung von Scheingewinnen auszuschließen. Dies führt zu der Forderung, daß

⁴²⁾ Für einen weitergehenden Überblick über diesen Themenkomplex siehe Herzig, N. (Hrsg.) 1990, Siegel, T. (1991) und Herzig, N. / Gasper, R. (1992).

⁴³⁾ Vgl. Knobbe-Keuk, B. (1991), S.145.

⁴⁴⁾ Vgl. Herzig, N. / Gasper, R. (1991), S. 557.

⁴⁵⁾ Dies wird belegt durch die Begründung für die Änderung des EStG: Die "allgemeine Einführung der Lifo-Methode im Steuerrecht soll dem Problem der Scheingewinnbesteuerung (...) abhelfen." (BT-Drucksache 11/2157 vom 19.4.1988, S. 140.)

⁴⁶⁾ Als Beispiele werden hier u.a. die gesamte Lebensmittel- und Arzneimittelbranche, Teile der chemischen Industrie sowie die Modebranche genannt. (Vgl. Treptow, H. (1990), S. 21, 22.)

die Vereinbarkeit mit dem betrieblichen Geschehensablauf keine GoB-konforme Voraussetzung für die Anwendung der Lifo-Methode mehr sein soll.⁴⁷⁾ Der Ausgang dieser Kontroverse, die sich im wesentlichen zwischen Wissenschaft und Praxis (Plädoyer für eine weitestgehende Zulassung der Lifo-Methode) auf der einen und Finanzbehörden (Restriktivere Haltung zur Lifo-Option) auf der anderen Seite abspielt, ist zur Zeit noch offen.

Zu (2) Ein besonders wichtiger Punkt bei der Anwendung des Lifo-Verfahrens sind die Modalitäten der Gruppenbildung, denn nur die Bildung weiter, d.h. auch wertmäßig heterogener, Gruppen reduziert nach überwiegender Ansicht die Scheingewinnbesteuerung.⁴⁸⁾

Nach bisheriger handelsrechtlicher Auffassung war die in § 256 HGB verlangte Gleichartigkeit immer dann zu bejahen, wenn Vermögensgegenstände der gleichen Warengattung angehörten oder funktionsgleich waren. Zusätzlich wurde vielfach die Ansicht vertreten, daß neben dieser Gattungs- oder Funktionsgleichheit auch eine annähernde Preisgleichheit gegeben sein mußte.⁴⁹⁾

Die heutige steuerrechtliche Anwendung des Lifo-Verfahrens erfordert nach Meinung von Fischer insbesondere aus den folgenden vier Gründen eine weitere Gruppenbildung:

- erstens, um den zusätzlichen Verwaltungsaufwand so gering wie möglich zu halten;
- zweitens, um Manipulationsmöglichkeiten so stark wie möglich zu reduzieren;
- drittens, um den zufälligen Bestandsabbau und damit die Versteuerung von Scheingewinnen zu vermeiden;
- viertens, um die Verknüpfung ausscheidender Vorräte mit ihren technischen Nachfolgern zu erleichtern.⁵⁰⁾

Die Finanzverwaltung verfährt gegenwärtig bei der Zulassung von Lifo-Gruppen - laut Müller-Gattermann - entsprechend dem Willen des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages großzügig, ohne bisher jedoch auf die Forderung nach nicht zu hohen Wertunterschieden der Vorratsgüter zu verzichten.⁵¹⁾ Wieviel Spielraum den Steuerpflichtigen bei der Bildung von weiten Lifo-Gruppen letztlich zugestanden werden wird, muß sich in der Praxis erst noch erweisen.

⁴⁷⁾ Vertreten wird diese Auffassung z.B. bei Herzig, N.; Gasper, R. (1991), S.557, 558, GEFTU (1990), S. 1977, Treptow, H. (1990), S. 21, 22; zur Beibehaltung der bisherigen GoB tendiert dagegen Müller-Gattermann, G. (1990), S. 32.

⁴⁸⁾ So z.B. Herzig / N.; Gasper, R. (1991), S. 557, 558 und Treptow, H. (1990); gegen zu große Gruppen argumentiert Müller-Gattermann, G. (1990), S. 32, 33.

⁴⁹⁾ Vgl. Herzig, N. / Gasper, R. (1991), S. 557, 558.

⁵⁰⁾ Fischer, N. (1990), S.8.

⁵¹⁾ Vgl. Müller-Gattermann, G. (1990), S. 33.

Zu (3) Der dritte diskutierte Punkt hängt direkt mit der Frage der weiten oder engen Gruppenbildung zusammen. Wenn man weite Gruppen zuläßt, so besteht die Befürchtung, daß Strukturveränderungen innerhalb der jeweiligen Bewertungsgruppen nicht erfaßt werden können. Dieses Problem sei an einem einfachen Beispiel erläutert:

In einem Unternehmen gibt es eine Gruppe 'Schreibgeräte', die bei der erstmaligen Gruppenbildung nur aus 'Mechanischen Schreibmaschinen' bestand. Mittlerweile ist durch die technische Entwicklung der tatsächliche Inhalt dieser Vorratsgruppe über 'Elektrische Schreibmaschinen' bis zu 'Personal Computern' fortgeschritten. Diese 'Personal Computer' werden aber, da der Anfangsbestand buchmäßig niemals verkauft wurde, immer noch zu Preisen von 'Mechanischen Schreibmaschinen' in der Steuerbilanz geführt.

Die ungerechtfertigte steuerliche Ausnutzung derartiger Strukturänderungen darf nach h.M. nicht zugelassen werden, da dies erhebliche Steuervermeidung nach sich ziehen kann. Hauptziel der steuerrechtlichen Zulassung der Lifo-Methode war die Vermeidung der Besteuerung von Scheingewinnen, nicht aber die unkontrollierte Bildung stiller Reserven, die zu einer Verschleierung der tatsächlichen Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens führen würde.

Vielfach wird die sogenannte Index-Methode als bester Weg zur Eliminierung von Struktureffekten innerhalb großer Gruppen empfohlen. Die Wirkungsweise des Indexverfahrens kann an einem einfachen Beispiel verdeutlicht werden:

Unternehmen X. hat im Jahr 1 einen Trabant, im Jahr 2 einen Mercedes 560 SEC. Bei einem reinen Mengenvergleich hat sich also nichts geändert, bei einem Wertvergleich aber viel. Betrachtet man die Werte mit Basispreisen des Jahres 01, so hatte Unternehmen X. ursprünglich einen Trabant im Wert von DM 15.000,- und jetzt den Mercedes 560 SEC mit Basispreis DM 115.000,-, also einen realen Vermögenszuwachs von DM 100.000,-.

*Sollte der Preis des Mercedes um 20% gestiegen sein, so läge der neue Preis im Jahr 02 um DM 23.000,- höher, also bei DM 138.000,-. Bei Anwendung des Indexverfahrens könnte der Wagen jedoch mit dem Anfangsbestand von DM 15.000,- und dem realen Vermögenszuwachs von DM 100.000,- * Preisindex von 120 = DM 120.000,-, also zusammen DM 135.000,- angesetzt werden. Die Differenz zu den Anschaffungskosten von DM 138.000,-, also DM 3.000,-, wäre die Lifo-Reserve, die der Besteuerung vorenthalten wäre.⁵²⁾*

Fischer und andere fordern mit Nachdruck die Zulassung der Index-Methode, da diese eine sinnvolle Möglichkeit zur Trennung von Schein- und Strukturänderungsgewinnen darstelle.⁵³⁾ Bisher wird die Index-Methode von den Finanzverwaltungen aber aufgrund verschiedener Bedenken (noch) nicht anerkannt.

⁵²⁾ Vgl. Fischer, N. (1990), S. 7.

⁵³⁾ So z.B. Fischer, N. (1990), S. 7, 8, Treptow, H. (1990), S. 23 - 25 und Herzig, N. / Gasper, R. (1991), S. 562 - 564.

Zu (4) Das letzte offene Problem des Lifo-Verfahrens, auf das hier hingewiesen sei, ist die Beachtung des Niederstwertprinzips. Dieses Problem war bei den bisher engen Lifo-Gruppen des Handelsrechts von untergeordneter Bedeutung, wird in Zukunft aber ein regelmäßig anzutreffendes Problemfeld sein.⁵⁴⁾

Das bereits erwähnte Prinzip der Einzelbewertung (siehe Abschnitt 3.2.1.1.) und das damit verbundene Kompensationsverbot verbieten grundsätzlich die Saldierung von Wertminderungen und Wertsteigerungen auch innerhalb einzelner Lifo-Gruppen. Es wird daher von Treptow vorgeschlagen, daß einzelne Schichten innerhalb von Lifo-Gruppen jeweils getrennt einer Niederstwert-Prüfung unterzogen werden sollen, um derartige Saldierungen zu vermeiden.⁵⁵⁾ Wie der Teilwert einer Lifo-Gruppe am Bilanzstichtag zu ermitteln ist, ist bis jetzt noch nicht abschließend geklärt.⁵⁶⁾

Die zweite in diesem Zusammenhang diskutierte Frage ist, ob jeder Layer einzeln dem Niederstwert-Prinzip unterliegt oder aus allen Layern ein Durchschnittspreis ermittelt werden kann, der dann mit dem jeweiligen Teilwert bzw. niedrigeren Börsen- und Marktpreis verglichen wird. Hier enthält Abschn. 36a Abs. 6 EStR eine Regelung, die besagt, daß im Falle einer Layerbildung diese gesondert mit dem Teilwert bzw. niedrigeren Börsen- und Marktpreis zu vergleichen und gegebenenfalls gesondert abzuschreiben sind. Die Interpretation dieser Bestimmung ist noch offen, da teilweise die Meinung vertreten wird, daß ein fiktiver Erwerber des Unternehmens nicht einzelne Layer vergüten würde, sondern den Gesamtbestand an bestimmten Vorratsgütern, während die Gegenansicht besagt, daß durchaus eine gesonderte Bewertung einzelner Layer möglich und sinnvoll ist.⁵⁷⁾

Der Sinn dieses kleinen Exkurses war es, auf die vielen offenen Fragen, die sich mit der Zulassung des Lifo-Verfahrens für die Vorratsbewertung ergeben haben, hinzuweisen. Mit der prinzipiellen Zulassung dieses Verfahrens haben die Finanzverwaltungen zwar dem Drängen der Unternehmen nachgegeben, aber sie haben die Bestimmungen so weit und unklar gefaßt, daß zur Zeit in vielen wichtigen Fragen der praktischen Anwendung kaum jemand sicher weiß, was zulässig ist und was nicht. Letzte Klarheit wird hier häufig nur die Praxis - beispielsweise die Entscheidungen der Finanzbehörden und Finanzgerichte - geben können.

Ob und in welchem Umfang die Lifo-Methode trotz der bestehenden Unklarheiten in der betrieblichen Rechnungslegung bereits angewandt wird, war die zentrale Frage, die mit der im folgenden Kapitel ausführlich dargestellten Untersuchung geklärt werden soll.

⁵⁴⁾ Vgl. Treptow, H. (1990), S. 26.

⁵⁵⁾ Vgl. Treptow, H. (1990), S. 26, 27; ähnlich Herzig, N. / Gasper, R. (1991), S. 564, die ebenfalls fordern, Wertminderungen innerhalb einer Gruppe unsaldiert zu berücksichtigen.

⁵⁶⁾ Vgl. Herzig, N. / Gasper, R. (1991), S. 564.

⁵⁷⁾ Vgl. Herzig, N. / Gasper, R. (1991), S. 564.

4 Untersuchung der derzeitigen betrieblichen Bewertungspraxis

4.1 Gegenstand der Untersuchung

Nach den Darstellungen über die Grundlagen der Vorratsbewertung in den VGR und den Jahresabschlüssen nach Handels- und Steuerrecht geht dieses Kapitel einen Schritt weiter. Wie in Kapitel 2 bereits ausgeführt, greifen die Vorratsberechnungen der VGR primär auf Buchwerte über Vorratsbestände zurück. Als Grundlage für die Berechnung der jährlichen Vorratsveränderung stehen den VGR in erster Linie Angaben über Buchwertbestände des Produzierenden Gewerbes und des Groß- und Einzelhandels zur Verfügung. Da bisher nur sehr eingeschränkte Erkenntnisse über die angewandten betriebswirtschaftlichen Bewertungsverfahren vorliegen, ist auch die Basis für die Anwendung des Umbewertungsverfahrens ("Standardverfahren") in den VGR sehr schmal. Aus diesem Grund wird in der vorliegenden Untersuchung versucht, detailliertere Erkenntnisse über die den gemeldeten Buchwertbeständen zugrundeliegenden Bewertungsmethoden zu gewinnen. Von besonderer Bedeutung ist dabei die Fragestellung, in welchem Umfang das seit 1990 steuerrechtlich zugelassene Lifo-Verfahren in der Buchhaltungspraxis auch tatsächlich von Bedeutung ist und welche Konsequenzen der Übergang auf Lifo für das angewandte Umbewertungsverfahren des StBA haben könnte.

4.2 Gang der Untersuchung

Im Rahmen der vorliegenden Untersuchung sollen vor allem die folgenden Fragen näher beleuchtet werden:

- 1) Liegen den an die amtliche Statistik gemeldeten Buchwerten handels- oder steuerrechtliche Bewertungen zugrunde?
- 2) Welche Bewertungsverfahren werden bei der Vorratsbewertung in der Praxis angewandt?
- 3) Wie wird sich die Akzeptanz des Lifo-Verfahrens in Zukunft entwickeln?

Die Bearbeitung dieser drei zentralen Fragen erfolgt auf zwei verschiedenen Wegen, deren Ergebnisse abschließend zusammengefaßt werden.

Zum einen werden schriftliche Unterlagen aus der amtlichen Statistik und aus externen Quellen gesichtet und vor dem Hintergrund der im zweiten und dritten Kapitel dargestellten Informationen ausgewertet.

Zum anderen sind rund 100 telefonische bzw. persönliche Gespräche geführt worden. Diesen Befragungen lag jeweils eine Liste von Fragen zugrunde (Anlage 3), die je nach Befragtem - Institute, Verbände und Unternehmen - ergänzt und modifiziert wurde. Die bei diesen Kontakten gewonnenen Erkenntnisse sind sorgfältig protokolliert und nach Abschluß der Befragungen unter verschiedenen Gesichtspunkten ausgewertet worden. Die wesentlichsten Befragungsergebnisse werden in Abschnitt 4.4 dieser Projektarbeit dargestellt.

4.3 Auswertung von Unterlagen

Die der Befragung vorgeschaltete Auswertung schriftlicher Unterlagen beschäftigt sich mit zwei großen Themenbereichen. Erstens geht es um die Quellen der Vorratsbestände in den Jahreserhebungen im Produzierenden Gewerbe und im Handel sowie die Auswertung der neuesten Ergebnisse dieser Erhebungen (Abschnitt 4.2.1.). Zweitens wird überprüft, ob die dem StBA in Form von Geschäftsberichten vorliegenden Handelsbilanzen Hinweise auf eine Umstellung der Bewertungsmethoden bzw. Verwendung der Lifo-Methode geben (Abschnitt 4.2.2).

4.3.1 Auswertung von Unterlagen des Statistischen Bundesamtes

Wie in Kapitel 2 bereits ausführlich dargestellt, arbeiten die VGR bei der Ermittlung der Vorratsveränderungen mit Fortschreibungen und Schätzungen, die sich in erster Linie auf Erhebungen der amtlichen Statistik stützen. Die für die VGR wichtigsten Vorratsmeldungen - auf die dieser Abschnitt sich daher auch konzentrieren wird - stammen aus den in Abbildung 4 aufgeführten Erhebungen.

Abb. 4 Wichtige VGR-relevante Erhebungen der Vorratsbestände

Wirtschaftszweig	Erhebung der Vorratsbestände	Veröffentlichung
Produzierendes Gewerbe	Jährliche Investitionserhebung bei Unternehmen des Bergbaus und Verarbeitenden Gewerbes	Fachserie 4, Reihe 4.2.1
Einzelhandel	Jahreserhebung im Einzelhandel	Fachserie 6, Reihe 3.2
Großhandel	Jahreserhebung im Großhandel	Fachserie 6, Reihe 1.2

(1) Vorratsbestände nach Handels- oder Steuerbilanz

Bei den Erhebungen im Einzelhandel und im Großhandel wird in den Erhebungsunterlagen nach den "Warenbeständen am Anfang des Geschäftsjahres" und den "Warenbeständen am Ende des Geschäftsjahres" gefragt. Der zugehörige Punkt 9 in den Erläuterungen zum Ausfüllen des Erhebungsfragebogens gibt dem Auskunftspflichtigen hierzu folgende Hinweise:

"Warenbestände sind Vorräte an Waren und Material zum Wiederverkauf oder zur gewerblichen (nicht land- und forstwirtschaftlichen) Be- oder Verarbeitung.

Hierzu rechnen nicht die zur Verwendung im eigenen Betrieb bestimmten Vorräte an Betriebsstoffen (z.B. Büro- und Verpackungsmaterial, Brenn- und Kraftstoffe, Reinigungsmittel), ferner auch nicht Bestände an Kommissionsware. Die Bestände sind entsprechend der Steuerbilanz anzugeben. Wird eine Bilanz nicht erstellt, so sind die Angaben nach bestem Wissen zu machen."⁵⁸⁾

In den beiden Bereichen Großhandel und Einzelhandel kann aufgrund dieser Erläuterungen davon ausgegangen werden, daß die Auskunftspflichtigen - wenn sie überhaupt eine Bilanz erstellen - die Vorräte entsprechend ihrer Steuerbilanz an die amtliche Statistik melden. In diesen beiden Wirtschaftsbereichen wird daher bei der Befragung (siehe Abschnitt 4.4.3.) nicht mehr die Herkunft (das heißt Steuer- oder Handelsbilanz) der an die amtliche Statistik gemeldeten Vorratsbestände abgefragt.

Schwieriger stellt sich die Lage im Produzierenden Gewerbe dar. Hier geben die Erhebungsunterlagen (siehe Anlage 4) keinen Hinweis darauf, ob den gemeldeten Vorratsbeständen die Bewertung der Handels- oder der Steuerbilanz zugrundeliegt. Nach Auskunft der zuständigen Mitarbeiter in Gruppe IV C ist es den Befragten tatsächlich auch freigestellt, welche Quelle sie für die Meldung der Vorratsbestände heranziehen. Wegen dieser Unsicherheit über die Quelle der Vorratsmeldungen wurde bei den im Rahmen der vorliegenden Untersuchung durchgeführten Befragungen für das Produzierende Gewerbe teilweise auch nach der Herkunft der an die amtliche Statistik gemeldeten Vorräte gefragt. Im Vorgriff auf die ausführliche Darstellung in Abschnitt 4.3. sei hier bereits darauf hingewiesen, daß zumeist auch im Produzierenden Gewerbe nach der Steuerbilanz gemeldet wird.

In den Fällen, in welchen von Vorratsmeldungen nach der Handelsbilanz ausgegangen werden muß, wird die ohnehin problematische Umbewertung in den VGR weiter erschwert, da der Gestaltungsspielraum in der Handelsbilanz erheblich größer ist und die für handelsrechtliche Vorratsbewertungen verwendeten Bewertungsverfahren - je nach Zielsetzung des Bilanzierenden - variieren. Zudem werden detaillierte Angaben zu den verwendeten Bewertungsverfahren in der Regel für Außenstehende nur ungern offengelegt.

⁵⁸⁾ Erläuterung zum Ausfüllen des Erhebungsvordrucks der Jahreserhebung im Großhandel 1990; Unterstreichung nicht im Original.

(2) Überprüfung der Umschlaghäufigkeiten anhand von Jahreserhebungen

Als eine Frage am Rande und nicht unmittelbar mit der Projektfragestellung verbunden, wurde auf der Grundlage von Ergebnissen der in Abbildung 4 angeführten Statistiken auch die Frage untersucht, ob die Annahmen der Standardmethode bezüglich des Lagerumschlages heute noch Gültigkeit haben. Zu diesem Zweck wurde anhand der Ergebnisse der Jahreserhebungen im Großhandel und Einzelhandel ermittelt, ob sich die für die Vorratsberechnungen der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen 1950 bis 1957 errechneten jährlichen Umschlaghäufigkeiten⁵⁹⁾, die in diesem Zeitraum im Großhandel durchschnittlich bei 12 und im Einzelhandel durchschnittlich bei knapp 7 lagen, heute noch gelten.

Die Berechnungen ergaben, daß im Großhandel die jährliche Umschlaghäufigkeit 1990 bei rund 11 lag, während im Einzelhandel 1989 ein Wert von knapp 6 ermittelt wurde. Die Abweichung von den ursprünglichen Größen der Jahre 1950 bis 1957 ist also recht gering. Die Entscheidungsgrundlagen für das derzeitige Bewertungsverfahren, das von einem etwa sechsmaligen Lagerumschlag pro Jahr ausgeht und deshalb mit dem Nov./Dez.-Preisindex deflationiert, haben sich seit über 30 Jahren kaum geändert.

Unklar ist jedoch, warum nicht nur im Einzelhandel, sondern auch im Großhandel schon immer mit einem Nov./Dez.-Preisindex deflationiert wurde, d.h. von einer Umschlaghäufigkeit von etwa sechsmal pro Jahr ausgegangen wurde. Im Falle einer Beibehaltung der bisherigen Standardmethode sollte im Großhandel entsprechend der Umschlaghäufigkeit von 11 mal pro Jahr grundsätzlich der Dez.-Preisindex verwendet werden. Dies hätte allerdings wohl nur geringe quantitative Auswirkungen auf die Vorratsveränderungen in konstanten und jeweiligen Preisen.

4.3.2 Auswertung von handelsrechtlichen Jahresabschlüssen

Unter der zuvor begründeten Annahme, daß den statistischen Vorratsmeldungen steuerrechtliche Bewertungen zugrunde liegen, würde eine umfassende Analyse der Steuerbilanzen aller deutschen Unternehmen am ehesten zur Aufhellung unserer Fragestellung - inwieweit die VGR mit Umstellungen auf Lifo konfrontiert sind - beitragen. Steuerbilanzen sind im Prinzip jedoch nur den Finanzbehörden zugänglich.

⁵⁹⁾ Umschlaghäufigkeit = Wareneinsatz / durchschnittlicher Material- und Warenbestand. (Vgl. Schörry, O. (1958), S. 493, 494.)

Die ersatzweise Auswertung von handelsrechtlichen Unternehmensabschlüssen ist vor allem aus zwei Gründen nur eine mangelhafte Alternative:

- nicht alle Unternehmen erstellen und veröffentlichen handelsrechtliche Jahresabschlüsse⁶⁰);
- die Bewertungsverfahren der Handelsbilanzen müssen nicht mit den Bewertungsverfahren der Steuerbilanzen übereinstimmen.

Trotzdem haben auch die handelsrechtlichen Jahresabschlüsse einen gewissen Aussagewert für die Frage der praktischen Relevanz der Lifo-Methode. Es ist mit großer Wahrscheinlichkeit davon auszugehen, daß Unternehmen, die seit 1990 handelsrechtlich auf die Lifo-Bewertung übergegangen sind, dies auch steuerlich getan haben. Wegen der umgekehrten Maßgeblichkeit müssen alle Unternehmen, die steuerrechtlich die Lifo-Methode nutzen wollen, auch in der Handelsbilanz Lifo anwenden. Zumeist wird in den Geschäftsberichten solcher Unternehmen, die handelsrechtlich auf Lifo übergegangen sind, sogar explizit die steuerliche Zulassung von Lifo im Jahr 1990 als Begründung für die Verwendung dieser Methode angegeben. Es ist jedoch immer zu bedenken, daß die bilanzpolitischen Ziele des handelsrechtlichen Jahresabschlusses sehr vielfältig und variant sein können.

Für die Zwecke einer Analyse der handelsrechtlichen Jahresabschlüsse der Jahre 1990 bzw. 1991 lagen sowohl Abschlüsse nach dem Gesamtkostenverfahren als auch nach dem Umsatzkostenverfahren vor⁶¹). In diesen Jahresabschlüssen wurden jeweils unter der Position Umlaufvermögen die Angaben zur Bewertung der Gegenstände des Vorratsvermögens ausgewertet.

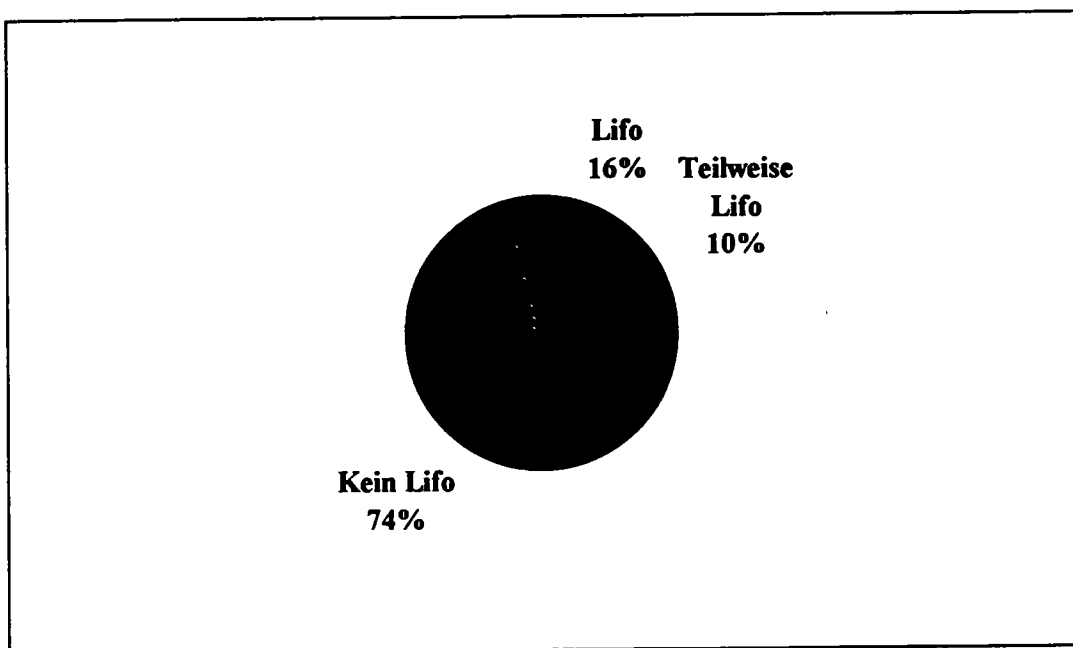
Bei den Unternehmen, die ihren Gewinn nach dem Gesamtkostenverfahren ermitteln, zeigte sich, daß eine nennenswerte Zahl (11 von rd. 60) der vorliegenden Jahresabschlüsse eine Bewertung der Vorräte nach dem Lifo-Verfahren auswies. Die elf Unternehmen, die angaben, Lifo bei der Vorratsbewertung einzusetzen, kamen alle aus dem Bereich des Produzierenden Gewerbes.

⁶⁰) Die Kapitalgesellschaften sind erst beim Überschreiten bestimmter Größenordnungen hinsichtlich der Bilanzsumme, des Umsatzes und der Arbeitnehmerzahl publizitätspflichtig.

⁶¹) Beide Verfahren unterscheiden sich in der abweichenden Herleitung des betrieblichen Ergebnisses. Das Gesamtkostenverfahren stellt sämtliche Aufwendungen, die bei der Erstellung der Betriebsleistung entstanden sind, sämtlichen Erträgen, d.h. Umsatzerlösen, Bestandserhöhungen und anderen aktivierten Leistungen, gegenüber. Das Umsatzkostenverfahren stellt nur die Selbstkosten der abgesetzten, im Geschäftsjahr realisierten Umsätze den Umsatzerlösen gegenüber, wodurch eine Korrektur des Ergebnisses durch Bestandsveränderungen sowie aktivierte Eigenleistungen entfällt. Wenn Produktion = Umsatz, dann bestehen zwischen der Höhe der Aufwendungen bei beiden Verfahren keine Unterschiede. Die Gliederung nach dem Gesamtkostenverfahren ist in Deutschland üblich, während das Umsatzkostenverfahren international verbreitet und für die Zulassung an der amerikanischen Börse Pflicht ist.

Im Bereich der Aktiengesellschaften mit Umsatzkostenverfahren - die in der Regel zu den größeren Gesellschaften gehören - lagen sämtliche veröffentlichten Abschlüsse der Jahre 1990 bzw. 1991 vor. Von den 63 Aktiengesellschaften, die im betreffenden Zeitraum auf diese Art ihren Gewinn ermittelten, gaben zehn Unternehmen (16 Prozent) an, daß sie das Lifo-Verfahren für die Vorratsbewertung anwenden; weitere sechs Unternehmen (10 Prozent) gaben an, für bestimmte Teilbereiche ihrer Vorräte (z.B. Silber oder gleichartige Vermögensgegenstände) das Lifo-Verfahren zu verwenden. Dabei handelte es sich bei allen 16 Unternehmen mit Lifo-Anwendung um Industrieunternehmen, während weder Groß- noch Einzelhandelsunternehmen unter den 16 Lifo-Anwendern waren.⁶²⁾

Abb. 5 Verbreitung der Lifo-Methode bei Aktiengesellschaften mit Umsatzkostenverfahren



In zwei der betreffenden Jahresabschlüsse fanden sich explizite Angaben zu den Auswirkungen des Methodenwechsels von der Einzel- und Durchschnittsbewertung auf die Lifo-Methode. Diese zwei Beispiele, die einen guten Hinweis auf die quantitativen Folgen der Lifo-Zulassung auf die gemeldeten Vorratsbestände geben, seien kurz betrachtet.

⁶²⁾ Einschränkung sei darauf hingewiesen, daß nicht bekannt ist, ob und wieviele Abschlüsse von Groß- und Einzelhandelsgesellschaften jeweils unter den übrigen ausgewerteten Jahresabschlüssen waren.

(1) Im ersten Beispiel, einem Unternehmen aus der Automobilbranche, ergab sich im handelsrechtlichen Jahresabschluß 1990 eine um 58,4 Millionen DM niedrigere bilanzielle Bewertung der Vorräte gegenüber einer Bewertung derselben Vorräte ohne Lifo-Anwendung. Vergleicht man diesen Minderbetrag mit dem durchschnittlichen Vorratsbestand der Periode ($= (\text{Bestand am Jahresanfang} + \text{Bestand am Jahresende}) / 2$), so ergibt sich eine prozentuale Abweichung der Vorratsbestände von immerhin 4,8 Prozent. Damit hat die erstmalige Umstellung auf die Lifo-Methode dieser großen Aktiengesellschaft des Produzierenden Gewerbes insgesamt eine Reduzierung der gemeldeten Vorratsbestände um 4,8 Prozent gebracht.

Idealtypisch kann man davon ausgehen, daß diese 58,4 Millionen DM bzw. 4,8 Prozent der in dieser Periode angefallene Scheingewinn gewesen wären, der durch den Wechsel auf das Lifo-Verfahren vermieden wurde.

(2) Beim zweiten Unternehmen - einem Mischkonzern - wurde 1990 auf die Lifo-Methode umgestellt. In dem betreffenden Jahresabschluß wird eine Reduzierung der gemeldeten Vorräte um 5,4 Millionen DM gegenüber einer Bewertung mit den früheren Bewertungsmethoden angeführt. Bezieht man auch hier diese Größe wieder auf den durchschnittlichen Vorratsbestand der Periode, so ergibt sich eine niedrigere Ausweisung des Werts der Vorräte um 3,1 Prozent.

In diesem Fall liegt auch der Jahresabschluß des Jahres 1991 zum Vergleich vor. In diesem Jahresabschluß werden die Vorräte weiterhin nach der Lifo-Methode bewertet und die dadurch eintretende Senkung der Vorratswerte gegenüber einer Bewertung mit den früheren Bewertungsmethoden wiederum in der Bilanz ausgewiesen. Diese macht im Geschäftsjahr 1991 laut Jahresabschluß 2,3 Millionen DM aus. Diese ausgewiesene Differenz ist nicht nur dem Betrag nach niedriger als im vorhergehenden Geschäftsjahr, in dem der Wechsel auf die Lifo-Methode stattfand, sondern auch gemessen am Anteil an den durchschnittlichen Vorratsbeständen. Der prozentuale Anteil der Minderbewertung gemessen an den Beständen liegt nur noch bei 1,2 Prozent, d.h. um fast zwei Prozentpunkte niedriger als in der Vorperiode.

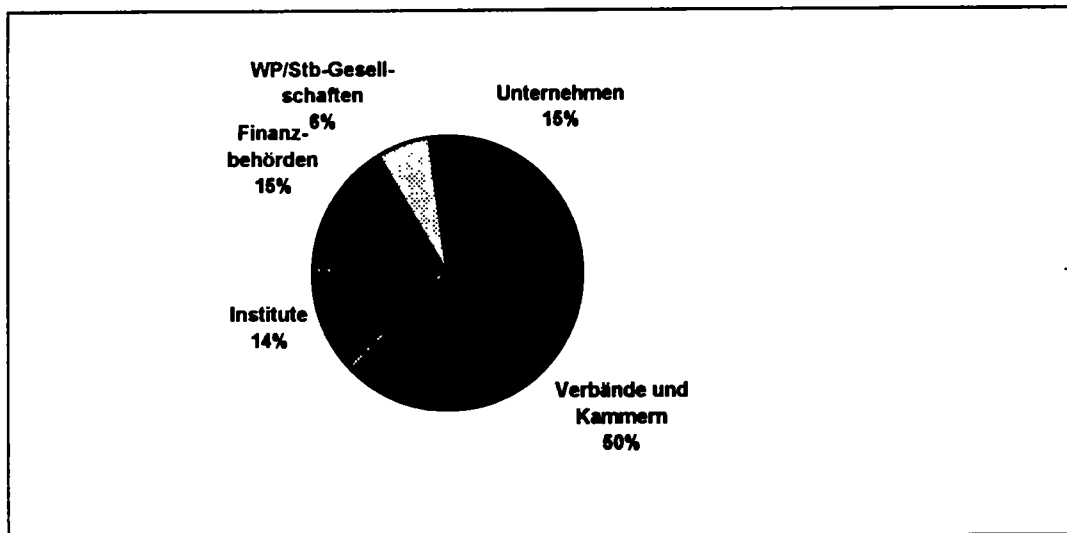
Die von 1990 auf 1991 eingetretene Verringerung der durch Lifo verhinderten Scheingewinne ist in diesem Fall wahrscheinlich eine Folge der weniger stark gestiegenen Preise. Es scheint wenig wahrscheinlich, daß die Auswirkungen der Lifo-Methode in der Periode der Umstellung auf Lifo durch einen "Umstellungseffekt" stärker sind und im Zeitablauf abnehmen. Trotzdem sollte dieser Fragestellung - z.B. durch längerfristige Beobachtung mehrerer Unternehmen - nachgegangen werden.

Aufgrund der Auswertung vorliegender Geschäftsberichte ist als Ergebnis festzuhalten, daß nach Handelsrecht eine nicht zu vernachlässigende Anzahl von Unternehmen seit 1990 auf die Lifo-Methode umgestellt hat. Sichere Angaben zum Lifo-Anteil in der gesamten Wirtschaft oder gar differenziert nach Bereichen - wie z.B. Groß- und Einzelhandel oder Produzierendes Gewerbe - können jedoch alleine nach Auswertung der Geschäftsberichte noch nicht gemacht werden. Hierzu werden die Ergebnisse der im nächsten Abschnitt dargestellten Befragung Auskunft geben.

4.4 Erkenntnisse aus den Befragungen

Im Rahmen der Befragung, die überwiegend telefonisch durchgeführt wurde, wurde Kontakt zu insgesamt 110 Unternehmen, Instituten, Kammern, Finanzbehörden und Verbänden gesucht. Die Gesprächspartner waren zumeist mit Aufgaben im Bereich des Rechnungswesens, der Bilanzierung, der Kostenrechnung oder der Besteuerung betraut. Von den Befragungen waren insgesamt 46 in ihren Ergebnissen so wichtig, daß sie protokolliert und für diese Arbeit ausgewertet wurden.

Abb. 6 Zusammensetzung des Befragtenkreises



Die Themenstellung dieser Projektarbeit gebietet es, nicht alle einzelnen Punkte, die sich im Rahmen der Befragung ergeben haben, in diese Ausarbeitung aufzunehmen. Es sei aber darauf hingewiesen, daß auch solche Einzelinformationen, die im folgenden nicht oder nicht hinreichend ausführlich dargestellt werden, mit den gesammelten Befragungsunterlagen für eine weitergehende Auswertung durch die zuständige Fachabteilung zur Verfügung stehen.

An dieser Stelle ist ein Dank an all die vielen Gesprächspartner - darunter zum Beispiel Vorstandsmitglieder, Abteilungsleiter und Referenten - zu richten, die stets bereitwillig Auskunft gaben, neue Ideen einbrachten und teilweise weitere Kontakte zu anderen Fachleuten vermittelten.

Da es bisher keine derartige Erhebung gab, konnte bei der Auswahl der Befragten nur in geringem Umfang auf Adressen- und Datenmaterial des StBA zurückgegriffen werden. Der Kreis der Befragten wurde anhand von Adreßbüchern, Telefonbüchern und persönlichen Empfehlungen ausgewählt, was dazu führt, daß der Befragtenkreis in einem streng wissenschaftlichen Sinne nicht den Anspruch auf Repräsentativität und Vollständigkeit erheben kann. Trotzdem - dies belegen die unten dargestellten Ergebnisse - konnten die ausgewählten Auskunftgeber viel Licht in das Dunkel der Bewertungsfragen bringen.

4.4.1 Erkenntnisse für alle Wirtschaftsbereiche

Die Ergebnisse der Befragung werden in anonymisierter Form wiedergegeben, da allen Befragten - auf deren ausdrücklichen Wunsch hin - die Vertraulichkeit ihrer Angaben zugesichert wurde.

4.4.1.1 Generelle Aussagen zu Fragen der Bilanzierung und Bewertung

Im Rahmen der Befragung gibt es Erkenntnisse, die sich nicht direkt auf die Fragen zur Lifo-Bewertung beziehen, sondern mehr allgemeiner Natur sind. Diese lassen sich zu einigen plakativen Aussagen zusammenfassen:

(1) Bilanzen haben nur einen beschränkten Aussagewert

Von verschiedenen Seiten kommt der Hinweis, daß die Jahresabschlüsse - und zwar sowohl die Steuer- als auch die Handelsbilanz - generell nur äußerst schwierig zu interpretieren seien, da die Bilanzierenden in der Regel versuchen würden, die wirkliche Lage des Unternehmens nicht offenzulegen.

So seien zum Beispiel die Grundlagen von Teilwertberichtigungen sehr schwierig zu überprüfen und die Anwendung von bestimmten Bewertungstechniken werde nicht explizit angegeben. Der Vertreter eines großen Verbands geht davon aus, daß es zu den wertmäßigen Auswirkungen der Umstellung

auf Lifo bei allen Mitgliedsunternehmen seines Verbands, die bereits auf die Lifo-Methode übergegangen sind, Berechnungen gibt. Diese Kalkulationen würden jedoch noch nicht einmal ihm - dem Steuerreferent des Verbands - zugänglich gemacht und mit Sicherheit erst recht nicht dem StBA zur Verfügung gestellt. Bei einem Unternehmen wurde auf die Frage nach den Bewertungsmethoden in der Steuerbilanz klar gesagt, daß - zumindest telefonisch - prinzipiell keinerlei Auskünfte zu Bilanzfragen gegeben würden.

Ausnahmsweise Offenlegungen der Auswirkungen eines Übergangs auf die Lifo-Methode wurden bereits in Abschnitt 4.3.2 wiedergegeben; diese stammen jedoch aus veröffentlichten Handelsbilanzen und nicht aus Steuerbilanzen.

(2) Die Bewertung ist konjunkturabhängig

Häufig wurde von Verbandsvertretern und Wirtschaftsprüfern darauf hingewiesen, daß die Wahl der Bewertungsmethoden (Einzelbewertung, Lifo usw.) und Bewertungstechniken (Teilwertabschläge, Festwertanpassungen usw.) zu einem großen Teil von der jeweiligen wirtschaftlichen Situation des Unternehmens abhängig ist. Dabei ist jedoch zu beachten, daß die Bewertungsmethoden nicht willkürlich gewechselt werden können (Grundsatz der Methodenstetigkeit). Nach der Einführung der Lifo-Methode kann diese sogar nur mit Genehmigung des Finanzamts wieder abgeschafft werden und die Finanzämter werden kaum die wirtschaftliche Lage des Unternehmens als hinreichende Begründung akzeptieren.

In Perioden mit einer guten wirtschaftlichen Lage wird das Unternehmen in der Regel versuchen, wenig Gewinn auszuweisen, um die Steuerlast zu reduzieren. Neben dem Kalkül der Steuervermeidung besteht bei den Unternehmen außerdem ein Interesse an einer einigermaßen stabilen - d.h. nicht extrem schwankenden - Dividendenausschüttung. Beide Ziele der Bilanzierenden werden bei guter Unternehmenslage dazu führen, daß stille Reserven gebildet werden. Bei steigenden Preisen bietet sich zu diesem Zweck unter anderem die Verwendung der Lifo-Methode bei der Vorratsbewertung an.

Umgekehrt werden die Verantwortlichen in der Regel in Zeiten einer schlechten Unternehmensentwicklung versuchen, das Unternehmensergebnis - z.B. durch die Auflösung Stiller Reserven - möglichst positiv zu gestalten. Dies zielt auf eine bessere Darstellung der Unternehmenslage gegenüber Dritten ab, um das Vertrauen der Geschäftspartner und Banken zu behalten. Daneben soll das genannte Ziel einer gewissen Dividendenstetigkeit auch in schlechten Wirtschaftslagen erreicht werden.

Für die gesamtwirtschaftliche Vorratsbewertung bedeutet dies, daß in Boomphasen die Vorräte tendenziell "niedriger gerechnet" werden als in Zeiten einer Rezession. Dieses Ziel versuchen die Unternehmen - so die Ansicht einiger Befragter - unter anderem durch die Wahl der Bewertungsmethoden zu realisieren. Trotz des Grundsatzes der Methodenstetigkeit wird in Boomphasen bei steigenden Preisen die Lifo-Methode tendenziell eher angewandt als in Phasen eines wirtschaftlichen Abschwungs, in denen Einzel- und Durchschnittsbewertung bevorzugt werden.

(3) Häufiger Fall: Steuerbilanz = Handelsbilanz

Bei der Frage, ob die Steuer- oder Handelsbilanz die entscheidenden Quellen für die Vorratsmeldungen sind, wird von Seiten der Befragten mehrfach darauf hingewiesen, daß der größte Teil der Unternehmen nur eine Bilanz erstellt, die dann sowohl als Handelsbilanz als auch Steuerbilanz dient. Der Anteil der Unternehmen mit getrennten Handels- und Steuerbilanzen belaufe sich nur auf rund 10 Prozent, wobei diese Angabe zum Teil auch in der Literatur umstritten sei.

Dies bedeutet für die Interpretation der vorliegenden Vorratsmeldungen, daß nach Fällen gerechnet zuerst von einer Bilanzierung nach den strengeren steuerrechtlichen Bewertungsregeln ausgegangen werden kann. Da jedoch gerade die größten Unternehmen zwei unterschiedliche Bilanzen erstellen, kann das Problem der eventuellen Meldung von wesentlich freier nach Handelsrecht bewerteten Vorräten in den VGR trotzdem nicht völlig außer acht gelassen werden.

(4) Bilanzwert liegt im Liquidationsfall über Marktwert

Zwei Verbandsvertreter weisen darauf hin, daß auch bei sehr niedriger Bewertung der Vorräte im Falle einer notwendig werdenden Liquidation des Unternehmens dennoch für den Vorratsbestand niemals die Preise erzielt werden, die in der Bilanz stehen. Dies sei darauf zurückzuführen, daß die Unternehmen bei der Vorratsbewertung zu wenig Teilwertberichtigungen (z.B. Abschreibungen auf realistische Marktwerte bei "Ladenhütern") durchführten und außerdem bei einer Liquidation die Käufer die Notlage der Verkäufer ausnutzten, um die Vorräte zu einem unter dem Marktpreis liegenden Preis zu erwerben.

Dieses Argument spricht - betriebswirtschaftlich gedacht - dafür, noch niedriger zu bewerten. Für die VGR spielt allerdings der fiktive Marktwert für den hypothetischen Fall von Stillegungen keine so große Rolle.

4.4.1.2 Spezielle Aussagen zur Anwendung der Lifo-Methode

Eine größere Zahl von Informationen bezog sich auf Aspekte der Lifo-Anwendung, die für alle Bereiche, in welchen Lifo angewendet wird, von Bedeutung sind.

(1) Lifo wird überwiegend begrüßt

Die Zulassung von Lifo wird von (fast) allen Befragten begrüßt. Die Institute, Unternehmen und Verbände zeigen sich alle sehr zufrieden mit der Zulassung der Lifo-Methode, da diese mehr Gestaltungsspielraum bei der Erstellung des Jahresabschlusses gibt und damit zur Verminderung von Scheingewinnbesteuerungen beiträgt. Lediglich von Finanzbehörden wird die Lifo-Zulassung teilweise etwas kritisch betrachtet, da sie den Steuerpflichtigen sehr große und kaum kontrollierbare Freiräume bei der Vorratsbewertung zugestehe.

(2) Lifo wird nicht ignoriert

Im großen und ganzen wird von allen Gesprächspartnern bestätigt, daß Lifo ernsthaft in Erwägung gezogen wird. Dieser breite Konsens, daß Lifo für die Vorratsbewertung prinzipiell verwendet werde, besteht trotz aller später noch zu diskutierenden Einschränkungen bezüglich Umfang und Ausgestaltung der praktischen Lifo-Anwendung. Besonderes Gewicht haben hier die Aussagen von WP/StB-Gesellschaften, Finanzbehörden und Unternehmen, da diese direkt Einsicht in die entsprechenden Jahresabschlüsse haben. Aber auch Institute und Verbände bestätigen aus ihren Erfahrungen, daß die Lifo-Methode in gewissem Umfang zum Einsatz kommt.

(3) Lifo vorerst eher bei größeren Unternehmen

Übereinstimmung besteht darin, daß Lifo - zumindest in den ersten Jahren nach der steuerlichen Zulassung - eher von größeren Unternehmen angewendet werde, da der mit einer Lifo-Bewertung verbundene Aufwand recht hoch sei. Neben der Kompliziertheit der Umstellung und Anwendung von Lifo besteht vielfach bei kleineren Unternehmen die Angst, bei der nächsten Bilanzprüfung Probleme zu bekommen. Würden z.B. Lifo-Gruppen nicht anerkannt oder die praktizierte Form der Anwendung des Niederstwert-Prinzips für vorschriftswidrig erklärt, so könnten Steuer-Nachforderungen in Millionenhöhe entstehen. Während größere Unternehmen dieses Risiko tragen können, sind kleinere Unternehmen in einem solchen Fall unter Umständen sogar in ihrer Existenz bedroht. Aus diesen Gründen wird die Lifo-Anwendung bis auf weiteres eher bei größeren und weniger bei kleineren Unternehmen zu finden sein.

(4) Lifo eher bei kleinem Sortiment

Häufig wird angeführt, daß die Lifo-Anwendung besonders für Unternehmen mit kleinen Sortimenten sinnvoll sei, da in diesen Fällen die Anwendung von Lifo mit weniger Aufwand verbunden sei. Dieser Gesichtspunkt gilt sowohl für Output- als auch für Input-Vorräte. Analog gilt dieser Punkt auch für Unternehmen mit größeren Sortimenten, die aber in wenigen Lifo-Gruppen zusammengefaßt werden können, und daher bei einer Umstellung auf die Lifo-Methode mit relativ geringem Aufwand zu bewerten sind.

In einer Branche, in der es wegen der relativ homogenen Güter auch bereits vor 1990 nur drei Bewertungsgruppen gegeben hat, fordert aus eben diesem Grund der zuständige Verband seine Mitgliedsunternehmen mit Nachdruck zur Lifo-Anwendung auf. Auch ein großer deutscher Automobilkonzern hat zur Vereinfachung der Lifo-Anwendung nur drei Lifo-Gruppen für sämtliche Vorräte gebildet.

(5) Lifo bei Schütthalden

Nach Auskunft einer der befragten WP-Gesellschaften und eines Unternehmens wird Lifo besonders häufig für Vorräte angewandt, die auf Schütthalden gelagert werden. In diesen Fällen liegt wohl noch der frühere Grundsatz zugrunde, daß Lifo den realen Vorgängen nicht widersprechen dürfe. Bei Schütthalden werden die zuletzt aufgeschütteten Mengen zuerst verwendet, Lifo (Last in - first out) ist also keine Fiktion, sondern Realität.

(6) Lifo teilweise ohne Gruppenbildung

Mehrfach wurde festgestellt, daß eine erhebliche Zahl von Unternehmen Lifo ohne Gruppenbildung anwenden, um Problemen bei Anerkennung der gebildeten Lifo-Gruppen aus dem Weg zu gehen. Diese Verwendung der Lifo-Methode unter Verzicht auf die Gruppenbildung schöpft aus den weiter oben dargestellten Gründen (siehe Abschnitt 3.2.2.3) die Vorteile eines Lifo-Verfahrens zur Scheingewinnbeseitigung nur wenig aus.

(7) Lifo teilweise mit sehr großen Gruppen

Im Gegensatz zu der vorherigen Aussage fordert einer der interviewten Fachverbände seine Mitglieder explizit zur Bildung sehr großer Gruppen auf. Von diesem Verband wurden im Vorfeld keine Gespräche mit Finanzbehörden geführt, da man bei einer offiziellen Anfrage von diesen eine zu restriktive Haltung bei der Gruppenbildung befürchtet. Dieser Verband geht vielmehr bewußt das Risiko einer Ablehnung großer Gruppenbildungen bei Betriebsprüfungen ein und hofft gegebenenfalls auf großzügige Entscheidungen der Finanzgerichte. Auch von einigen anderen Befragten wird bestätigt, daß zunächst versucht wird, bei den Finanzbehörden möglichst große heterogene Gruppen durchzusetzen.

(8) Lifo teilweise unter Verwendung des Index-Verfahrens

In Verbindung mit der Bildung großer Gruppen wird von den betroffenen Unternehmen gelegentlich (wenn auch selten) das Index-Verfahren (siehe Abschnitt 3.2.2.3) angewandt. Dieses dient der Trennung von Preis- und Struktureffekten. Über die Zulässigkeit des Index-Verfahrens gibt es noch keine abschließende Meinung, da die Buchprüfungen nur in größeren Abständen stattfinden und aus Prüfungen von Jahresabschlüssen nach 1990 noch kaum Erfahrungen vorliegen. Eine Bilanzbuchhalterin stellt die Zulässigkeit des Index-Verfahrens nachdrücklich in Frage und geht davon aus, daß derartige Jahresabschlüsse von den Finanzbehörden (z.B. Betriebsprüfungs-Finanzämter, Oberfinanzdirektionen) nicht anerkannt werden.

(9) Fallende Preise verhindern Lifo-Anwendung

Von einer ganzen Reihe von Gesprächspartnern wurde darauf hingewiesen, daß der Einsatz der Lifo-Methode stark von der jeweiligen Preisentwicklung abhängig ist. Der Abteilungsleiter Konzernbilanzierung eines großen Konzerns bemerkte dazu, daß allen Tochtergesellschaften die Verwendung von Lifo empfohlen werde; trotzdem sei jedoch Lifo bei den Tochtergesellschaften nicht verbreitet, da die Weltmarktpreise in dieser Branche seit fünf Jahren fallen.

Bei fallenden Preisen ist die Lifo-Methode kein sinnvolles Bewertungsverfahren, da keine preisstigerungsbedingten Scheingewinne anfallen und ohnehin letztlich nach dem Niederstwert-Prinzip am Periodenende Abwertungen vorgenommen werden müssen.

Ein befragter Verbandsvertreter bestätigt diese Feststellung für seinen Bereich, in dem einige Unternehmen gleich nach der steuerrechtlichen Zulassung 1990 auf Lifo umstellten. Seitdem seien die Preise jedoch ständig gesunken, so daß die betreffenden Unternehmen ihre Vorräte nunmehr nach dem Niederstwert-Prinzip abzuwerten hätten. Andere Unternehmen hätten von vornherein auf die Einführung von Lifo verzichtet, da dieses bei fallenden Preisen nur Aufwand, aber keine Vorteile bringe.

(10) Keine einheitliche Meinung bei Steuerberatern

Bezüglich des Einflusses der Steuerberater auf die Lifo-Anwendung bestehen widersprüchliche Aussagen. Während die befragten Steuerberater durchweg vorgeben, ihren Mandanten gegebenenfalls zur Lifo-Methode zu raten, stellt ein Verbandsvertreter fest:

"Von Seiten der Steuerberater gibt es viel Widerstand gegen Lifo"

Er rate seinen Mitgliedsunternehmen zur Lifo-Anwendung und die Steuerberater teilten dann häufig mit, die Lifo-Anwendung sei für dieses Unternehmen nicht geeignet oder nicht zulässig. Es bestehe hier häufig ein Informationsdefizit bei den Steuerberatern, die noch an ihren hergebrachten Methoden festhielten.

Auch dies ist wieder eine Begründung für die Tatsache, das bei kleineren Unternehmen Lifo (noch) nicht so verbreitet ist, denn diese sind bei der Bilanzerstellung auf ihren Steuerberater angewiesen, während die größeren Unternehmen eigene Bilanzbuchhaltungen haben.

(11) Häufiges Führen von zwei Rechnungswesen

Ein befragtes Unternehmen wendet zwar Lifo an, führt jedoch wegen verschiedener Bedenken aufgrund der zahlreichen offenen Fragen (siehe Abschnitt 3.2.2.3) auch das bisherige Rechnungswesen weiter, um im Fall einer Ablehnung der Lifo-Bewertung nahtlos mit der Buchführung fortfahren zu können. Die Ergebnisse der beiden Rechnungswesen werden den Betriebsprüfern der Finanzbehörden zugänglich gemacht, um diesen die Willkürfreiheit des angewandten Lifo-Verfahrens zu dokumentieren. Die Differenzen zwischen den nach den unterschiedlichen Methoden bewerteten Vorräten schwanken stark von Periode zu Periode, werden aber nicht an das StBA weitergegeben.

Einer der angesprochenen Steuerberater bestätigt diese Vorgehensweise. Auch seine Mandanten, die Lifo anwenden, führen zusätzlich ihr bisheriges Rechnungswesen weiter. Dies begründet er mit dem Interesse der Unternehmen an verlässlichen Angaben über ihre gebildeten Stillen Reserven und (zunächst) gesparten Steuern.

(12) Bislang erst wenige strittige Fälle von Lifo-Anwendung

Bei unseren Gesprächen sind nur wenige strittige Fälle von Lifo-Anwendung bekannt geworden. Bei keiner der befragten Oberfinanzdirektionen - die in der Regel für strittige Fälle zuständig sind - lag bisher ein Streitfall zu Fragen der Lifo-Anwendung vor. Einschränkend ist dabei jedoch auch hier wieder darauf hinzuweisen, daß bislang erst wenige Abschlüsse mit Lifo-Bewertung der Vorräte (1990, teilweise 1991) geprüft wurden, da Buchprüfungen i.d.R. in mehrjährigen Abständen stattfinden.

Ein zu Tage getretener Streitfall im Rahmen unserer Untersuchung wurde von Seiten eines Verbandsvertreters wiedergegeben. Danach wurden die Vorräte erstmals anlässlich des Verkaufs eines Unternehmens nach der Lifo-Methode bewertet, um dadurch Steuern zu vermeiden. Dies wollte das zuständige Finanzamt zunächst nicht anerkennen, da es eine manipulative Verwendung der Lifo-Methode zum Zweck der Steuervermeidung unterstellte.

Bei einem anderen Unternehmen gab es mit den Finanzbehörden Probleme bei der Anerkennung großer Lifo-Gruppen und der Zulassung von Lifo für bestimmte Vorratsgüter mit hohen Umschlaggeschwindigkeiten. Diese Probleme haben das Unternehmen dazu veranlaßt, teilweise auf die Verwendung von Lifo zu verzichten und wieder Einzel- und Durchschnittsbewertung einzusetzen.

(13) EDV-Ausstattung setzt Grenzen bei der Lifo-Anwendung

Der Mitarbeiter der Kostenrechnung einer großen AG berichtet, daß bei ihnen kein Lifo verwendet werde. Auf die Frage, ob dies die Folge einer prinzipiellen Entscheidung gegen Lifo sei, meint er:

"Nein, Lifo wird von uns hauptsächlich deshalb nicht angewandt, weil unsere Hardware und Software nicht auf Lifo ausgelegt ist."

Dies ist zum einen ein weiterer Hinweis auf den erheblichen technischen Aufwand der Lifo-Methode, andererseits weist es aber auch darauf hin, der Lifo-Anteil an Vorratsbewertungen bei geänderten technischen Voraussetzungen noch steigen könnte.

(14) Gerüchte über Lifo-Verbot

Noch relativ jung sind Befürchtungen und Gerüchte, nach denen die Lifo-Bewertung eines Tages auch wieder abgeschafft werden könnte. Eine Befragte äußerte entsprechende Bedenken; so sei - aus Amerika kommend - eine Gegenbewegung entstanden, die die Lifo-Anwendung generell verbieten wolle.

(15) Erstes Fazit: Lifo-Anteil insgesamt noch nicht hoch

Der Lifo-Anteil für alle Bereiche liegt nach Ansicht der Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaften nicht so hoch, wie man das bei der steuerrechtlichen Zulassung der Lifo-Methode zunächst erwartet hatte. Einer der befragten Wirtschaftsprüfer gibt die folgende Einschätzung:

"Die Lifo-Anwendung liegt unter der Wesentlichkeitsgrenze, auf jeden Fall unter 25 Prozent."

Der Unterschied zwischen der zunächst erwarteten und der bislang tatsächlich eingetretenen Verbreitung der Lifo-Methode zeigt sich interessanterweise auch darin, daß die befragten Praktiker (Bilanzbuchhalter, Wirtschaftsprüfer usw.) überwiegend zu dieser reservierten Einschätzung kamen, während die eher theoretisch mit Lifo beschäftigten Personen (vor allem Mitarbeiter von Instituten und Hochschulen) den Lifo-Anteil in der Gesamtwirtschaft teilweise deutlich höher ansetzten. Typisch ist die Aussage des Mitarbeiters eines wissenschaftlichen Institutes:

"Ich habe keine Angaben über die tatsächliche Anwendung bestimmter Verfahren, vermute aber, daß das Lifo-Verfahren bei den Unternehmen sehr verbreitet ist, da es eine gute Möglichkeit zur Vermeidung von Scheingewinnen darstellt."

4.4.2 Erkenntnisse für das Produzierende Gewerbe

Nachdem im letzten Abschnitt Aussagen zusammengefaßt wurden, die für alle Wirtschaftsbereiche gelten können, geht es nun um spezifische Ergebnisse für das Produzierende Gewerbe.

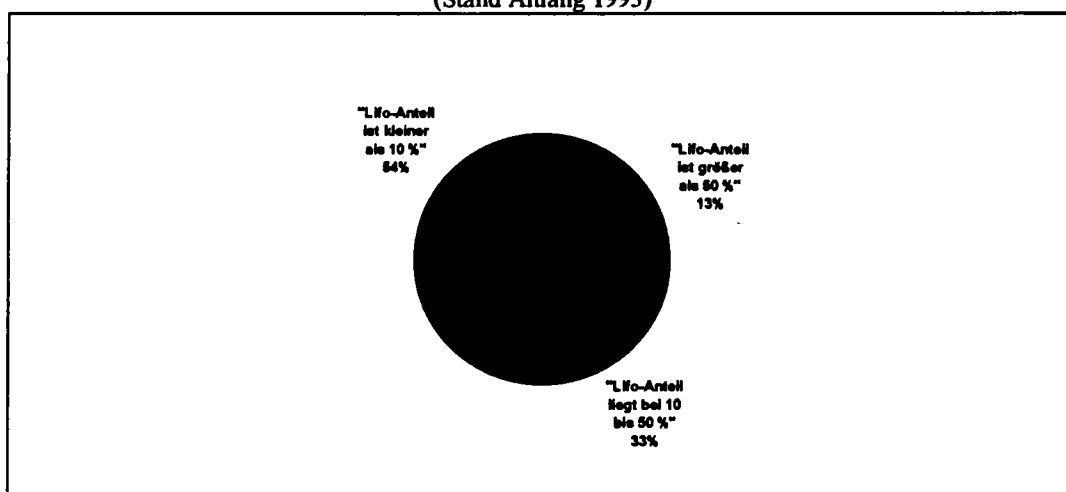
Die Frage, ob die Unternehmen des Produzierenden Gewerbes bei der für uns maßgeblichen Jahreserhebung Handels- oder Steuerbilanzwerte melden, konnte nicht mit letzter Sicherheit beantwortet werden. Überwiegend bestand bei den Gesprächspartnern aber die Auffassung, daß zumeist Werte aus der Steuerbilanz bei der Jahreserhebung angegeben würden, zumal - wie weiter oben bereits ausgeführt - die meisten Unternehmen überhaupt nur einen Jahresabschluß erstellen, der sich dann an den steuerrechtlichen Bestimmungen orientieren muß.

Im folgenden wird zunächst das Produzierende Gewerbe insgesamt betrachtet, und danach werden einzelne Teilbereiche des Produzierenden Gewerbes behandelt.

4.4.2.1 Produzierendes Gewerbe insgesamt

Betrachtet man die Gesamtheit der Erkenntnisse, die sich speziell auf das Produzierende Gewerbe beziehen, so ergibt sich in diesem Bereich ein Lifo-Anteil, der nicht zu vernachlässigen ist. Abbildung 7 gibt bereits vorab einen zusammenfassenden Überblick über die Einschätzungen der befragten Experten zum derzeitigen Lifo-Anteil im Produzierenden Gewerbe. Aus den dargestellten Meinungen schließen wir in einer intuitiven Zusammengewichtung für das Produzierende Gewerbe insgesamt auf einen Anteil von rund 20 Prozent der Unternehmen, die bis einschließlich 1992 ein Lifo-Verfahren anwenden. Der Anteil der nach Lifo bewertenden Unternehmen könnte tendenziell ansteigen, aufgrund der rezessiven Konjunkturlage zur Zeit jedoch eher langsam.

Abb. 7 Experten-Schätzungen über den Lifo-Anteil im Produzierenden Gewerbe
(Stand Anfang 1993)



Die Verteilung der Lifo-Anwendung auf einzelne Branchen ist im Produzierenden Gewerbe recht ungleichmäßig. In Branchen, in denen besonders häufig die Vorratsbewertung mit Lifo durchgeführt wird, bestätigen sich zumeist die in Abschnitt 4.4.1.2 genannten Annahmen über förderliche Bedingungen für eine Lifo-Anwendung (z.B. kleines Sortiment, steigende Preise). Daneben spielt aber auch das Verhalten der jeweiligen Fachverbände eine Rolle. Wenn die Fachverbände ihren Mitgliedsunternehmen zuraten, wird Lifo häufiger angewandt als wenn die Verbände zur Zurückhaltung mahnen. Das Gespräch mit den Verbänden ermöglicht somit bereits einen recht guten Überblick über den aktuellen Stand in den verschiedenen Branchen.

4.4.2.2 Ausgewählte Bereiche des Produzierenden Gewerbes

4.4.2.2.1 Maschinen- und Anlagenbau

Im Maschinen- und Anlagenbau wird Lifo nur zögernd angewandt. Eine grobe Schätzung des zuständigen Fachverbands beläuft sich auf derzeit 5 Prozent Lifo-Anwendung in dieser Branche. Dieser relativ niedrige Lifo-Anteil wird auch durch folgende Feststellung des verantwortlichen Mitarbeiters dieses Verbands bestätigt:

"Im Jahr 1991 gab bei einem Meinungsaustausch nur einer von 30 Anwesenden aus dem Maschinen- und Anlagenbau an, daß sein Unternehmen Lifo bei der Vorratsbewertung verwende."

Die geringe Verbreitung der Lifo-Methode zeigt sich auch an einer sehr geringen Zahl von Mitglieder-Anfragen an den Verband zu Problemen der Lifo-Methode (z.B. zur Gruppenbildung). Auch in dieser Branche wenden - wenn überhaupt - eher die größeren Unternehmen Lifo an, während die kleineren Unternehmen sich zurückhaltender zeigen.

Bei zwei Unternehmensbefragungen in dieser Branche ergab sich folgendes: Eines der Unternehmen wendet Lifo an, wobei überwiegend Einzel-Lifo und nur in einem Teilbereich Gruppen-Lifo vorliegt, während das andere Unternehmen Lifo zur Zeit nicht anwendet und auch mittelfristig kein Lifo einsetzen wird.

4.4.2.2.2 Elektrotechnik- und Elektronikindustrie

Im Bereich der Elektrotechnik- und Elektronikindustrie besteht äußerste Zurückhaltung der Unternehmen gegenüber der Lifo-Methode. Im Arbeitskreis "Steuern" des Fachverbands wurde jetzt beschlossen, versuchsweise Lifo für Bewertungen im Kabelbereich einzusetzen. Auf diesem eher kleinen Teilgebiet sollen Erfahrungen gesammelt werden, um zu einem späteren Zeitpunkt eventuell auch in anderen Vorratsbereichen auf Lifo überzugehen.

4.4.2.2.3 Druckindustrie

In der Druckindustrie ist dem zuständigen Bundesverband und den einzelnen Landesverbänden kein Fall eines Unternehmens bekannt, das die Lifo-Methode anwendet. Dies wird zum einen auf die fallenden Preisen von Papier, das den größten Teil der Vorräte ausmacht, zum anderen auf die Größenstruktur dieser Branche, die zu 80 Prozent aus Unternehmen mit weniger als 20 Mitarbeitern besteht, zurückgeführt.

4.4.2.2.4 Büromöbel-Industrie

Bei zwei Befragungen in der Büromöbel-Industrie zeigt sich, daß in dieser Branche teilweise Lifo angewendet wird. Ein Unternehmen wendet kein Lifo an, da es bei seinen Vorräten keine großen Preisschwankungen gibt und überhaupt nur ein kleiner Lagerbestand gehalten wird. Das andere Unternehmen versucht jedoch, wo immer dies möglich ist, seine Vorräte nach Lifo zu bewerten. Dabei sind jedoch nach Aussage des zuständigen Vorstandsmitglieds Probleme mit den Betriebsprüfern des Betriebsprüfungsfinanzamtes und der zuständigen Oberfinanzdirektion aufgetreten, die die gebildeten Lifo-Gruppen als zu heterogen ansehen und außerdem bei einigen Vorräten, die eine besonders hohe Umschlaggeschwindigkeit haben, generell kein Lifo anerkennen wollen. Zur Zeit werden daher in diesem Unternehmen bei der Vorratsbewertung nebeneinander Einzelbewertung, Durchschnittsbewertung und Lifo verwendet.

4.4.2.2.5 Chemische Industrie

Bei der Chemischen Industrie führt die derzeitige schlechte Ertragslage (fallende Erträge seit 1989) zu einer gewissen Zurückhaltung gegenüber der Lifo-Methode. Von den 15 Mitgliedern des Steuerausschusses (alles große und sehr große Unternehmen) des Fachverbands wenden fünf Unternehmen Lifo an. Über die ganze Branche gesehen dürfte der Lifo-Anteil unter 1/3 liegen, da kleinere Unternehmen seltener Lifo anwenden als größere.

Mittelfristig ist jedoch bei verbesserter Ertragslage in dieser Branche mit deutlich mehr Lifo-Bewertung zu rechnen. Die großen Unternehmen stellen durchweg Berechnungen an, welche Auswirkungen die Umstellung auf Lifo für den Unternehmenserfolg hat, und wenn diese Zahlen für Lifo sprechen, wird in vielen Fällen ein Umstieg erfolgen.

Dieser Eindruck, der sich auf Verbandsangaben stützt, wird auch durch Recherchen bei einzelnen Unternehmen der Chemischen Industrie bestätigt. Dort gibt man an, daß die Preisentwicklung und Ertragsentwicklung zur Zeit gegen Lifo sprächen, aber in Zukunft Lifo durchaus eingeführt werden könnte.

4.4.2.2.6 Textilindustrie

In der Textilindustrie wird die Lifo-Methode auf breiter Front angewandt. Den Unternehmen dieser Branche wird vom zuständigen Verband nachdrücklich zur Anwendung von Lifo geraten. Zur Information der Mitgliedsunternehmen wurde speziell für diese Branche ein Arbeitspapier zur Lifo-Anwendung in der Textilbranche erstellt. Auch im zuständigen Arbeitskreis "Steuern" dieses Verbands wird die Lifo-Methode von allen Mitgliedern begrüßt und zur Anwendung empfohlen.

4.4.3 Erkenntnisse für den Handel

4.4.3.1 Einzelhandel

Im Einzelhandel spielt die Lifo-Methode nach Auskunft aller Gesprächspartner keine Rolle. Der Lifo-Anteil liegt annähernd bei Null. Der zuständige Verband empfiehlt seinen Unternehmen heute noch die 1987 vom Institut "Finanzen und Steuern" veröffentlichte Schrift 'Probleme bei der Teilwertabschreibung auf das Warenlager im Einzelhandel', die - da vor 1990 erschienen - die Lifo-Methode überhaupt noch nicht berücksichtigt.

Auf der Basis der Empfehlungen dieser Instituts-Veröffentlichung wird im Einzelhandel zur Zeit die Einzel- oder die Durchschnittsbewertung durchgeführt. Dabei werden die in der Inventur ermittelten Vorräte durch Teilwertabschreibungen im Wert korrigiert. Solche Teilwertabschreibungen würden bei Anwendung der Lifo-Methode in Frage gestellt, da die mit Lifo ermittelten Werte aus früheren Perioden stammen können, und Teilwertabschreibungen - gemessen an historischen Anschaffungspreisen tatsächlich schon längst verkaufter Güter - wenig sinnvoll und steuerrechtlich fraglich sind. Das Instrument der Teilwertberichtigungen scheint jedoch im Einzelhandel fest verankert und vorteilhaft zu sein.

Einen Eindruck über die in der Inventur ermittelten Abschreibungstatbestände und das generelle Vorgehen bei der Inventur im Einzelhandel vermittelt eine interne Inventuranweisung (Anlage 5), die uns von einem Konzern, zu dem sowohl Einzelhandels- als auch Fertigungsbetriebe gehören, zur Verfügung gestellt wurde. Dort wird wiederholt auf die Einhaltung der erforderlichen Sorgfalt bei der Erfassung und Beurteilung der Bestände hingewiesen. Als ein wichtiges Indiz für einen zu berichtenden Vorratswert wird zum Beispiel die Dicke der Staubschicht genannt, da diese Rückschlüsse auf das Alter der Vorräte zuließe.

Generell ist die Lifo-Methode natürlich auch im Einzelhandel ein Diskussionsthema, mit dem sich der Steuerausschuß des zuständigen Verbands in Zukunft weiter beschäftigen wird; das heißt, auch im Einzelhandel muß die weitere Entwicklung aufmerksam beobachtet werden.

4.4.3.2 Großhandel

• 4.4.3.2.1 Großhandel insgesamt

Während die derzeitige Situation im Produzierenden Gewerbe mit rund 20 Prozent Lifo-Anteil und im Einzelhandel mit einem Lifo-Anteil nahe Null recht sicher eingeschätzt werden kann, ist die Lage im Großhandel sehr viel unklarer.

In einigen Branchen des Großhandels wird von einem Teil der Unternehmen die Lifo-Methode angewendet, in anderen Branchen ist Lifo nahezu unbekannt. Auch kompetente Insider ließen sich im Rahmen unserer Untersuchung auf keine Spekulationen über die Höhe des Lifo-Anteils im gesamten Großhandel ein.

Sicher ist aber, daß es im Großhandel anders als im Einzelhandel einen signifikanten Lifo-Anteil gibt. Nach unserer vorsichtigen Schätzung könnte er sich auf etwa 15 Prozent belaufen. Außerdem ist festzuhalten, daß Lifo zukünftig - vor allem, wenn die offenen Rechtsfragen geklärt sind - auch im Großhandel verstärkt genutzt werden wird. Dafür spricht, daß zum Beispiel der zuständige Bundesverband das Verfahren für kapitalstärkend und vorteilhaft zur Reduzierung der Vermögenssteuer hält und, wie bereits an anderer Stelle vermutet, die Empfehlungen des Verbands eine wichtige Leitfunktion haben.

Die nach einzelnen Branchen des Großhandels differenzierte Befragung ergab, daß die Fachverbände im Großhandel häufig kleiner als im Produzierenden Gewerbe sind. Diese Verbände, die teilweise nur aus Sekretärin und Geschäftsführer bestehen, haben zumeist einen geringeren Überblick über Fragen der Besteuerung. Im folgenden können daher nur einige besonders gewichtige Branchen dargestellt werden.

4.4.3.2.2 Einzelne Bereiche

4.4.3.2.2.1 Elektrogroßhandel

Im Elektrogroßhandel hängt die angewendete Methode der Vorratsbewertung stark vom Sortiment (Vollsortimenter oder Spezialist) ab. Insgesamt gibt es in dieser Branche eine extreme Innovationsrate, die hohe Abschreibungen auf veraltete Vorräte notwendig macht. Wenn man aber ohnehin regelmäßig hohe Teilwertberichtigungen vornimmt, kann man sich den Aufwand der Lifo-Anwendung sparen. In erster Linie wird in dieser Branche daher Einzelbewertung angewandt.

Die Befragung eines Unternehmens in dieser Branche bestätigt die obige Aussagen der befragten Verbände. Das Unternehmen wendet Einzelbewertung an und nimmt Teilwertabschläge vor. Der Leiter des Controllings nannte als weiteres derzeit tragendes Argument gegen eine Lifo-Anwendung, daß Lifo in der Elektrobranche derzeit wenig Sinn macht, da sowohl die Input- als auch die Outputpreise seit längerem ständig fallen. Der Preisverfall hängt auch wieder eng mit der bereits genannten hohen Innovationsrate zusammen. Eine hohe Innovationsrate problematisiert im übrigen die Bildung von möglichst homogenen Gruppen, die wiederum unter Umständen eine Voraussetzung für die Anwendung der Lifo-Methode ist (siehe Abschnitt 3.2.2.3).

Der befragte Experte wies außerdem darauf hin, daß die Umschlaghäufigkeit in seinem Unternehmen bei zweimal monatlich liege, d.h. für den Großhandel außerordentlich hoch. Die Lifo-Methode würde daher den Realitäten extrem widersprechen und von ihnen schon aus diesem Grund vermieden.

4.4.3.2.2.2 Baustoffgroßhandel

Im Baustoffgroßhandel wird nach Aussage zweier Verbände etwas stärker Lifo angewandt. Der zuständige Fachverband schätzt den Lifo-Anteil in dieser Branche derzeit auf rund 10 Prozent; namentlich sind ihm drei Unternehmen bekannt, die die Lifo-Methode anwenden. Dabei handelt es sich um einen Riesen der Branche und zwei mittelgroße Unternehmen, ein erneutes Indiz dafür, daß kleinere Unternehmen seltener Lifo anwenden.

Eine Erklärung für den etwas höheren Lifo-Anteil in diesem Bereich könnte die Tatsache sein, daß hier zum Teil mit Produkten gehandelt wird, die auf Schütthalden gelagert werden, so daß ihre reale Verbrauchsfolge der Lifo-Fiktion entspricht. Da auch bei vielen anderen Produkten des Baustoffgroßhandels eine Umstellung auf eine Lifo-gemäße Verbrauchsfolge zumindest denkbar ist, sehen die Unternehmen wohl weniger Probleme, Lifo gegenüber den Finanzbehörden durchzusetzen.

4.4.3.2.2.3 Stahlhandel

Im Stahlhandel wird Lifo in noch größerem Umfang angewandt. Der Anteil der Lifo-Bewertung liegt schätzungsweise bei 20 - 30 Prozent. Dabei sind dem zuständigen Verband ein sehr großes und ein kleineres Unternehmen namentlich bekannt und man geht auch für die Zukunft von einer weiter zunehmenden Anwendung der Lifo-Methode aus.

Die höhere Akzeptanz der Lifo-Methode im Stahlhandel ist unter anderem auf die Existenz kleiner Sortimente mit klar abgrenzbaren Gruppen zurückzuführen. In diesen Fällen sind sowohl der Aufwand der Lifo-Bewertung als auch das Risiko der Ablehnung durch die Finanzbehörden geringer als in anderen Bereichen des Großhandels.

4.4.3.2.2.4 Tabakwaren-Großhandel

Eine einsame Spitzenstellung im Großhandel nimmt offensichtlich der Handel mit Tabakwaren ein. In dieser Branche geht der zuständige Fachverband davon aus, daß mit der anstehenden Schlußbilanz 1992 rund 70 Prozent der Mitgliedsunternehmen Lifo anwenden.

Für die außerordentliche Beliebtheit der Lifo-Methode in dieser Branche gibt es mehrere Gründe; erstens steigen ständig die Preise für Tabakwaren, zweitens werden Zigaretten schon immer als gleichartig aufgefaßt, drittens gibt es nur drei Preisgruppen von Zigaretten und viertens ist der Verband aus den genannten Gründen ein eifriger Werber für die Lifo-Methode.

4.5 Fazit aus der Untersuchung

Betrachtet man die Ergebnisse aus der Auswertung schriftlicher Unterlagen und die Erkenntnisse aus den zahlreichen Befragungen, so kann man als Fazit festhalten, daß die Lifo-Bewertung im Anschluß an die steuerrechtliche Zulassung im Jahr 1990 bis zum heutigen Tage bereits eine nennenswerte Verbreitung gefunden hat. Lifo ist gesamtwirtschaftlich gesehen somit kein rein theoretisches Problem mehr, sondern muß bei den Überlegungen in den VGR zur Vorratsbewertung berücksichtigt werden.

Wie anhand der in Abbildung 8 dargestellten Schätzungen zu erkennen ist, findet die Lifo-Methode jedoch nicht in allen untersuchten Wirtschaftsbereichen und Branchen die gleiche Verbreitung.

Abb. 8 Geschätzter Lifo-Anteil in ausgewählten Wirtschaftsbereichen

(Stand: Anfang 1993)

Bereich	geschätzter Lifo-Anteil
Produzierendes Gewerbe¹⁾	20 %
darunter	
Druckindustrie	0 %
Maschinen- und Anlagenbau	5 %
Elektrotechnik- und Elektronikindustrie	5 %
Büromöbel-Industrie	15 %
Chemische Industrie	25 %
Textilindustrie	50 %
Automobilindustrie	50 %
Einzelhandel	0 %
Großhandel¹⁾	15 %
darunter	
Elektrogroßhandel	0 %
Baustoffgroßhandel	10 %
Stahlhandel	25 %
Tabakwaren-Großhandel	70 %

¹⁾ Ergebnis einer gewogenen Schätzung.

Um über die in diese Untersuchung einbezogenen Wirtschaftsbereiche hinaus auch andere Bereiche auf ihre Lifo-Anteile hin beurteilen zu können, gibt Abbildung 9 einen Katalog von Indikatoren an die Hand. Dieser Katalog kann zukünftig bei der Beurteilung der Lifo-Anteile in bestimmten Bereichen herangezogen werden. In dem kleinen Katalog werden einzelne Indikatoren angegeben, deren Ausprägung für oder gegen einen hohen Lifo-Anteil im jeweiligen Bereich spricht.

Abb. 9 Indikatoren zur Beurteilung des Lifo-Anteils in einzelnen Bereichen

Indikator	Anhaltspunkte für einen höheren Lifo-Anteil	Anhaltspunkte für einen niedrigeren Lifo-Anteil
Überwiegende Größe der Unternehmen in der Branche	größere Unternehmen	kleinere Unternehmen
Sortimentsbreite	kleines Sortiment	großes Sortiment
Homogenität der Vorräte	homogene Vorräte	heterogene Vorräte
Innovationstempo	niedriges Innovationstempo	hohes Innovationstempo
Preisentwicklung	steigende Preise	fallende Preise
Ertragslage / Konjunkturlage	gute Ertragslage / gute Konjunkturlage	schlechte Ertragslage / schlechte Konjunkturlage
Haltung des Fachverbands	positive Haltung zu Lifo	ablehnende Haltung zu Lifo
Tatsächliche Verbrauchsfolge	Die tatsächliche Verbrauchsfolge kann entsprechend der Lifo-Fiktion gestaltet werden	Die tatsächliche Verbrauchsfolge kann nicht entsprechend der Lifo-Fiktion gestaltet werden

Die vorgelegte Liste von Indikatoren spiegelt den derzeitigen Eindruck aus der Vielzahl unserer durchgeführten Experten-Befragungen wieder. Dies kann, der Natur der Problemstellung nach, nur eine qualitative, intuitive Einschätzung sein, die keinen Anspruch auf Vollständigkeit erheben kann und will. Immerhin kann anhand der Indikatoren die vorsichtige Einordnung einer Branche vorgenommen werden und danach ein Lifo-Anteil der Vorratsbewertung grob geschätzt werden.

Im folgenden Abschnitt wird es darum gehen, aus den in der Untersuchung gewonnenen Erkenntnissen - vor dem Hintergrund der in den Abschnitten 2 und 3 dargestellten Fakten - das bestehende System der Vorratermittlung in den VGR zu beurteilen. Daneben werden Vorschläge für die Weiterentwicklung der Berechnungen gemacht.

5 Konsequenzen aus den gewonnenen Erkenntnissen

5.1 Bisherige Annahmen des StBA versus aktuelle Situation in der betrieblichen Praxis

Nachdem Abschnitt 4 einen Einblick in die betriebliche Praxis der Vorratsbewertung gegeben hat, müssen sich daran die Annahmen der Vorratsbewertung und Scheingewinnkorrektur des StBA messen lassen.

Die bisherigen Annahmen (Bewertungsunterstellungen zu den Buchwerten) für das praktizierte Standardverfahren waren im wesentlichen:

- (1) Teilweise Einzelbewertung der Vorräte bei sechsmaligem Lagerumschlag im Jahr. Dies kommt in einer gütermäßigen Durchschnittsbetrachtung einer Bewertung nach der Fifo-Methode nahe.
- (2) Teilweise Durchschnittsbewertung;
- (3) Teilweise Bewertung mit den tiefsten Preisen eines Jahres.

Zu (1): Die Lagerumschlaghäufigkeit von ca. sechsmal jährlich hat sich für den Einzelhandel in etwa bestätigt, für den Großhandel liegt sie höher. Eine Deflationierung mit dem Dez.-Preisindex erscheint hier realitätsgerechter.

Zu (2): Zu welchen Anteilen bei den Unternehmen, die kein Lifo anwenden, eine Einzelbewertung, eine Durchschnittsbewertung oder eine andere Bewertungsform angewendet wird, konnte im Rahmen dieser Arbeit nicht quantifiziert werden. Es sei jedoch angemerkt, daß nicht wenige Unternehmen auch mit der Durchschnittsmethode arbeiten. Diese führt tatsächlich näherungsweise zu einer Bewertung mit Jahresdurchschnittspreisen. Die derzeit in den VGR getroffene Festlegung, in welchen Wirtschaftsbereichen dies vorwiegend der Fall ist, könnte auch durch noch aufwendigere Untersuchungen kaum bestätigt oder widerlegt werden.

Zu (3): Die derzeitige Bewertungsannahme des Jahrestiefstpreises für verschiedene Wirtschaftsbereiche läßt sich schwer unter irgendeine steuerrechtlich zugelassene Variante subsumieren. Diese Bewertungsvariante könnte jedoch vom Ergebnis her für manche Güterbereiche durchaus ein Schritt in die richtige Richtung sein; zum Beispiel dann, wenn der Zeitpunkt von Einlagerungen bei Gütern mit saisonalen Preisschwankungen relativ frei wählbar ist (Heizöl im Sommer usw.).

Zentrale Frage im Rahmen unserer Untersuchung war jedoch, ob Lifo - als eine die derzeitigen VGR-Annahmen gänzlich sprengende Bewertungsvariante - bereits eine nennenswerte Verbreitung gefunden hat oder voraussichtlich noch finden wird. Dies kann bejaht werden. Zumindest im Produzierenden Gewerbe und im Großhandel ist die Lifo-Methode bereits heute mit einem nicht mehr zu vernachlässigenden Anteil vertreten. Das bedeutet, das derzeit in den VGR verwendete Standardverfahren bildet in der heute angewandten Weise die Realität nach 1990 nicht mehr voll ab.

Das derzeit verwendete VGR-Standardverfahren ist für die Vorratsberechnung und Scheingewinneliminierung der nach Lifo bewerteten Vorräten ungeeignet, da die in 'Lifo-Buchwertbeständen' enthaltenen Preise weder Nov./Dez.-Preise noch Jahresdurchschnittspreise sind. Im Falle steigender Güterpreise sind es häufig noch nicht einmal Preise des aktuellen Jahres, sondern Preise aus zurückliegenden Perioden. Damit wird für den 'Lifo-Teil' der Vorratsbestände - zumindest vom methodischen Ansatz her - eine völlig andere Art der Vorratsberechnung notwendig.

Abb. 10 Fehlerbeispiel beim derzeitigen VGR-Verfahren

	Einheit	Ende 1991	Ende 1992	Veränderung
REALITÄT				
Menge	Stück	100	120	+20
Stückpreis Lifo	DM	10	10	
Buchwert	DM	1000	1200	+200
VGR-IST (Nov./Dez.-Preisindex)				
Preisentwicklung	Index	100	110	
Real VGR	DM	1000	1090,9	+90,9
JD-Preis	Index			105
Nominal VGR	DM			+95,5
Scheingewinn VGR	DM			+104,5
VGR-SOLL				
Bewertungsindex	Index	100	100	
Real VGR	DM	1000	1200	+200
JD-Preis	Index			105
Nominal VGR	DM			+210
Scheingewinn VGR	DM			-10
VGR-FEHLER = IST - SOLL				
Real	DM			-109,1
Nominal	DM			-114,5
Scheingewinn	DM			+114,5

Mit dem derzeitigen Verfahren zur Ermittlung der Vorratsveränderungen und Scheingewinne werden - bei steigenden Preisen - die nach Lifo bewerteten Buchwertbestände mit dem zu hohen Preisindex einer aktuellen Periode deflationiert und somit real und nominal zu niedrig ausgewiesen. Abbildung 10 zeigt unter stark vereinfachenden Annahmen diesen Zusammenhang. Unter der Annahme, daß der Lageraufbau um 20 Stück noch vor der einsetzenden Preissteigerung stattfand- im anderen Fall ergäbe sich für einen Layer in Höhe von 20 Stück ein höherer und für den Endbestand insgesamt ein Mischpreis, was auf die Tendenz der folgenden Aussagen jedoch keinen grundsätzlichen Einfluß hätte - stimmen die realen Veränderungen laut VGR-Soll-Rechnung mit der Bestandsveränderung überein. Der zum Jahresende hin gestiegene Preis führt in der derzeitigen VGR-Rechnung jedoch zu einer falschen Bewertungshypothese über die Buchwerte. Dies gilt nicht nur hinsichtlich der Buchwertveränderung, sondern für den gesamten Bestand. Als Folge werden in den VGR zu niedrige reale und nominale Veränderungen ermittelt bzw. zu hohe Scheingewinne ausgewiesen.

In den folgenden beiden Abschnitten werden Anforderungen an ein neues Modell zur Vorratsbewertung und Scheingewinnkorrektur diskutiert und ein erster Vorschlag für die praktische Umsetzung vorgestellt.

5.2 Anforderungen an eine neue Methode der Vorratsbewertung in den VGR

Bevor im folgenden Abschnitt die Grundidee für eine neue Methode zur Vorratsberechnung vorgestellt wird, sollen zunächst einige idealisierte Wunschvorstellungen bezüglich einer neuen Methode festgehalten werden:

- (1) Modularer Aufbau der Methode
- (2) Integration konjunktureller Einflüsse
- (3) Differenzierte Annahmen bei fallenden oder steigenden Preisen

zu (1) Die Methode der Vorratsberechnung in den VGR müßte zukünftig modular - das heißt aus verschiedenen unabhängigen additiven Bausteinen - aufgebaut sein. Nur ein stärker differenziertes Modell wird der Vielschichtigkeit der betriebswirtschaftlichen Realitäten gerecht.

Eines der Module wäre dabei das derzeitige "Standardverfahren", das bei Einzel und Durchschnittsbewertung bereits bisher Einsatz fand. Für die weiterhin nach diesen steuerrechtlichen Verfahren bewerteten Vorräte ist das Standardverfahren nach wie vor anwendbar.

Für die nach Lifo bewerteten Vorräte könnte jedoch in Zukunft ein eigenständiges Verfahren entwickelt werden, das ergänzend neben das Standardverfahren tritt. Dieses neue Verfahren, das im folgenden als "L-Verfahren" bezeichnet wird - kann in Teilen derjenigen Bereiche Anwendung finden, in denen nach Lifo bewertet wird. Es soll die nach Lifo bewerteten Buchwertteile in adäquater Weise in konstante und jeweilige Preise umrechnen.

Als drittes Modul wäre eventuell an ein Verfahren zur Berechnung derjenigen Vorräte zu denken, die als Festwerte gemeldet werden. Da Festwerte jedoch nur im Produzierenden Gewerbe vorkommen und auch dort - laut Auskunft von Befragten - nur einen Anteil von weniger als 5 Prozent haben, ist dieses "F-Verfahren" (Arbeitstitel) in der Praxis wohl bis auf weiteres zu vernachlässigen.

Eine Idee für die Neuberechnung ist, daß alle zwei bzw. drei Module in ihren prozentualen Anteilen immer den aktuellen Entwicklungen angepaßt werden. Insbesondere das L-Verfahren wird zumindest mittelfristig einen größeren Anteil bekommen müssen, da die Lifo-Methode an Bedeutung gewinnen wird. Wichtig ist außerdem, daß die Festlegung der Anteile der einzelnen Verfahren auf einer möglichst niedrigen Ebene erfolgt, denn wie sich gezeigt hat, schwankt der Anteil der einzelnen Bewertungsmethoden auch innerhalb des Produzierenden Gewerbes und des Handels von Branche zu Branche. Eine tiefe Differenzierung erlaubt es, gegebenenfalls auch branchenweise Einzelerkenntnisse in den Anteilsvariationen zu berücksichtigen.

zu (2) Wie in Abschnitt 4 ausgeführt wurde, ist die Wahl der Bewertungsmethoden und Bewertungstechniken stark konjunkturabhängig. Im Boom werden die Vorräte tendenziell niedriger bewertet als in der Rezession. Es wäre schön, wenn es gelänge, diesen konjunkturellen Einfluß in die Methode der Vorratsberechnung zu integrieren.

Dies kann zum einen implizit dadurch geschehen, daß im Boom von einer erhöhten Lifo-Quote ausgegangen wird, was auch einen stärkeren Anteil des L-Verfahrens zur Folge hätte. Zum anderen wäre auch ein pauschaler Ansatz denkbar, um welchen die berechneten Vorräte im Rahmen der gesamtwirtschaftlichen Abstimmung herauf- bzw. heruntergesetzt werden.

zu (3) Die Preisentwicklung ist in zweifacher Hinsicht von Bedeutung für den Lifo-Anteil.

Erstens besteht nur bei steigenden Preisen ein Anreiz zum Einsatz der Lifo-Methode, da nur dann Scheingewinne anfallen. Fallende Preise in einem Bereich sind also ein wichtiger Hinweis darauf, daß hier der Anteil des L-Verfahrens nicht sehr hoch sein dürfte. Das in den VGR in diesen Fällen auftretende Problem der 'Scheinverlustvermeidung' wird bei unseren Überlegungen zunächst ausgeklammert.

Zweitens gibt es einen Gesichtspunkt, der sich speziell auf das L-Verfahren bezieht. Wie später am Beispiel zu erkennen sein wird, arbeitet das L-Verfahren im Produzierenden Gewerbe mit einem angenommenen Anfangsbestand und auf die Perioden verteilten Zugängen. Da der Anfangsbestand solange mit Preise der Anfangsperiode bewertet ist, bis eventuell nach dem Niederstwert-Prinzip abgewertet werden muß, sollte als Annahme in das L-Verfahren eingebaut werden, daß bei fallenden Preisen in einem Bereich ein neuer Preis für den Anfangsbestand anzunehmen ist.

5.3 Konzept einer neuen Methode zur Vorratsbewertung in den VGR

Im folgenden können nur erste Denkanstöße für eine neue Methode der Vorratsbewertung gegeben werden. So fehlt zum Beispiel noch die Berücksichtigung der konjunkturellen Entwicklung, die jedoch bei weiteren Arbeiten Beachtung finden sollte.

Die skizzierte Methode geht hier vereinfachend nur von den Bereichen Produzierendes Gewerbe, Großhandel und Einzelhandel als kleinsten Einheiten aus. Tatsächlich wäre jedoch aus den zuvor genannten Gründen eine wesentlich tiefere Disaggregation erforderlich.

Nachstehende Abkürzungen werden im folgenden verwendet:

Dp_t = Deflator Produzierendes Gewerbe des Jahres t

De_t = Deflator Einzelhandel des Jahres t

Dg_t = Deflator Großhandel des Jahres t

Pp_t = Preisindex (Jahresdurchschnitt) Produzierendes Gewerbe des Jahres t

Pe_t = Preisindex (Jahresdurchschnitt) des Einzelhandels des Jahres t

Pg_t = Preisindex (Jahresdurchschnitt) des Großhandels des Jahres t

Pp_a = Preisindex (Jahresdurchschnitt) Produzierendes Gewerbe des Jahres a, aus welchem der fiktive Anfangsbestand stammt

- L-Verfahren

Die technische Vorgehensweise im L-Verfahren gleicht der im Standardverfahren, aber im L-Verfahren werden die Buchwertbestände mit gewogenen Preisindizes deflationiert, die sich folgendermaßen ermitteln lassen:

$$Dp_t = 1/3 Pp_a + 2/3 * [1/n * (Pp_{(a+1)} + Pp_{(a+2)} + \dots + Pp_{(a+n)})] \quad \text{dabei gilt: } (t = a + n)$$

$$De_t = 1/6 Pe_{(t-2)} + 1/3 Pe_{(t-1)} + 1/2 Pe_t$$

$$Dg_t = 1/3 Pg_{(t-2)} + 1/3 Pg_{(t-1)} + 1/3 Pg_t$$

Beim L-Verfahren liegt für das Produzierende Gewerbe die Annahme zugrunde, daß 1/3 der gemeldeten Vorräte noch aus dem Anfangsbestand stammen und mit historischen Preisen dieser Periode bewertet sind. Da in den Folgeperioden ein ständiger Lageraufbau und Lagerabbau stattfindet, muß man eine Annahme über die zeitliche Herkunft der nicht aus dem Anfangsbestand stammenden Vorräte treffen. Das vorgeschlagene Verfahren bedient sich dazu der zeitlichen Gleichverteilung, da diese bei einer großen Zahl von Unternehmen eine plausible Annahme zu sein scheint. Denkbar wäre jedoch auch jede andere Verteilung, wenn es Indizien für diese gäbe.

Der Anfangsbestand besteht annahmegemäß zur Zeit aus Vorräten des Jahres 1990, die mit Preisen von 1990 bewertet sind. Da man keine Hinweise darauf hat, wann die Anfangsbestände tatsächlich aufgelöst werden. Zukünftig sollte man die fiktive Herkunft dieses Anfangsbestandes immer dann ändern, wenn die Preise in dem jeweiligen Bereich gesunken sind. Hilfsweise kann man so vorgehen, daß bei fallendem Preisindex in einer Periode der Anfangsbestand in den kommenden Perioden als aus diesem Jahr stammend angenommen wird. Dies ist jedoch eine reine Hilfskonstruktion, da in der Realität trotz fallender Preise häufig nicht das Preisniveau der Jahre, in dem der Anfangsbestand gebildet wurde, unterschritten werden wird. Dies sei an einem Beispiel erläutert:

In den Jahren 1990, 1991 und 1992 sei das Preisniveau im Produzierenden Gewerbe kontinuierlich gestiegen. Dies bedeutet, daß ein Anfangsbestand aus 1990 angenommen wird und die Vorräte zu jeweils 1/3 mit den Preisindizes jedes der drei Jahre deflationiert werden.

Im Jahr 1993 falle das Preisniveau. Dies führt dazu, daß im Jahr 1994 angenommen wird, daß der Anfangsbestand aus 1993 stammt. Somit wird 1/3 der Vorräte mit dem Preisindex von 1993 deflationiert, während für 2/3 der Preisindex von 1994 herangezogen wird.

Wenn aus technischen Gründen die Umsetzung der vorgeschlagenen Ermittlung eines Deflators für das Produzierende Gewerbe scheitert, ließe sich eine sinnvolle Annäherung durch den folgenden Deflator, der als vereinfachende Annahme von einem maximalen Alter der Lifo-Gruppen von fünf Jahren ausgeht, erreichen:

$$Dp_t = 1/5 P_{g(t-4)} + 1/5 P_{p(t-3)} + 1/5 P_{p(t-2)} + 1/5 P_{p(t-1)} + 1/5 P_{p(t)}$$

Für den Einzel- und Großhandel liegen beim L-Verfahren Annahmen über die Verteilung der Vorräte auf nur drei zurückliegende Perioden zugrunde. Dieser Zeithorizont für ein durchschnittliches maximales 'fiktives Alter' von Vorratsbeständen mit Lifo-Bewertung hat sich im Rahmen der Untersuchung als plausibel erwiesen, da hier zufälliger Lagerabbau und Produktwechsel ein längeres Bestehen von Lifo-Gruppen wenig wahrscheinlich machen. Im Einzelhandel haben die länger zurückliegenden Preisindizes ein geringeres Gewicht, da in diesem Wirtschaftsbereich zufälliger Lagerabbau - und damit Auflösung von Lifo-Reserven - wahrscheinlicher als im Großhandel ist.

- F-Verfahren

Auch das F-Verfahren läuft technisch wie das Standardverfahren ab. Die Deflatoren errechnen sich hier für alle Wirtschaftsbereiche in gleicher Weise:

$$Dp_t = 1/3 Pp_{(t-2)} + 1/3 Pp_{(t-1)} + 1/3 Pp_t$$

$$De_t = 1/3 Pe_{(t-2)} + 1/3 Pe_{(t-1)} + 1/3 Pe_t$$

$$Dg_t = 1/3 Pg_{(t-2)} + 1/3 Pg_{(t-1)} + 1/3 Pg_t$$

Das F-Verfahren verwendet einen gleitenden Durchschnitt aus den betreffenden Preisindizes der letzten drei Perioden, um damit der Tatsache Rechnung zu tragen, daß die Festwerte in der Regel alle drei Jahre überprüft werden.

- Standardverfahren

Für die Teile der Vorratsbestände, die annahmegemäß mit Durchschnittsbewertung und Einzelbewertung bewertet werden, wird - wie bisher schon - das Standardverfahren mit den bisher verwendeten Preisindizes weiterhin angewandt.

Im Rahmen der vorgeschlagenen Methode der Vorratsbewertung werden nun Anteile der einzelnen Bewertungsverfahren für alle zu berechnenden Bereiche festgelegt. Die entsprechenden Anteile der Vorräte aus den verschiedenen Bereichen werden mit einem der drei Verfahren deflationiert. Nach unseren Untersuchungen würden die einzelnen Verfahren zur Zeit in folgendem Verhältnis zur Vorratsberechnung eingesetzt:

Produzierendes Gewerbe:	75 % Standardverfahren / 20 % L-Verfahren / 5 % F-Verfahren
Einzelhandel:	100 % Standardverfahren
Großhandel:	85 % Standardverfahren / 15 % L-Verfahren

Vor der Deflationierung wäre eventuell zusätzlich eine weitergehende Berücksichtigung der Preisentwicklung sinnvoll, indem - wie bisher bereits im Standardverfahren - generell bei fallenden Preisen der Dez.-Preisindex des jeweiligen Jahres verwendet würde. Damit könnte der Tatsache Rechnung getragen werden, daß bei fallenden Preisen nach dem Niederstwertprinzip die Vorräte zusätzlich abgewertet werden müssen. Inwieweit die fallenden Preise bei längerer Anwendung der Lifo-Methode noch unter die historischen Anschaffungspreise fallen können, scheint jedoch fraglich.

Insgesamt bleibt festzuhalten, daß die neue Methode aus verschiedenen Verfahren (Modulen) besteht, die sich im wesentlichen in der unterschiedlichen Gewichtung der verwendeten Deflatoren unterscheiden. Die Beobachtung der Anteile der einzelnen Verfahren an der Vorratsbewertung und die weitere Ausgestaltung der Methode bleiben zukünftigen Arbeiten vorbehalten.

5.4 Vorschläge zum weiteren Vorgehen

Die Weiterentwicklung der VGR-Vorratsberechnung ging über das eigentliche Projektziel hinaus und konnte noch nicht zu einem Abschluß gebracht werden. Daher bleibt eine Reihe von Aufgaben für die weitere Bearbeitung bestehen. Zusammenfassend noch einmal die wichtigsten Punkte:

(1) Regelmäßige Beobachtung der Entwicklung

Wie bereits erwähnt, legen wir hier naturgemäß nur eine Momentaufnahme über den aktuellen Stand der Lifo-Verbreitung in der Wirtschaft vor. Die Anteile der Lifo-Methode können aber bei entsprechender Preis- und Konjunktorentwicklung sehr schnell steigen. Daher ist es erforderlich, die weitere Entwicklung in diesem steuerrechtlichen Bereich zu beobachten. Neben der Auswertung von Erfahrungsberichten in den einschlägigen Fachpublikationen bieten sich dazu Kontakte mit den wichtigsten Verbänden, Finanzbehörden, Wirtschaftsprüfern, Steuerberatern und auch Banken an.

(2) Ermittlung der Lifo-Anteile in weiteren Bereichen

Im Rahmen einer zeitlich stark begrenzten Projektarbeit war es nicht möglich, die Lifo-Anteile in der vollen Wirtschaftsbereichsdifferenzierung der Vorratsberechnung in den VGR zu ermitteln. Zur unter qualitativen Gesichtspunkte-wünschenswerten Erweiterung des Beobachtungsspektrums bieten sich zum einen Kontakte mit den unter (1) genannten Stellen an, zum anderen kann mit Hilfe der in Abbildung 9 dargestellten Indikatoren versucht werden, möglichst plausible Annahmen über Lifo-Anteile in den fehlenden Bereichen festzulegen. Dabei sollten auch konjunkturelle Einflüsse Berücksichtigung finden.

(3) Aufwand / Nutzen Überlegungen der Einführung eines neuen Modells

Mit Proberechnungen sollte zunächst ermittelt werden, in welchem Maße die Einführung des neuen Modells der Vorratsberechnung Einfluß auf die Höhe der gesamtwirtschaftlichen Vorräte und Vorratsveränderungen hat.

Die Abweichungen zwischen den nur nach dem Standardverfahren ermittelten Werten und den Resultaten der neuen Methode werden zeigen, ob der erhebliche Aufwand einer Umstellung auf die neue Methode vertretbar ist.

(4) Vorgabe von Steuerbilanzwerten in der Jahreserhebung im Produzierenden Gewerbe

Unabhängig von der Einführung einer neuen Methode scheint es äußerst sinnvoll, auch bei der Jahreserhebung im Produzierenden Gewerbe den Auskunftspflichtigen bei der Frage nach Material- und Warenbeständen explizit die Angabe von Werten aus der Steuerbilanz vorzuschreiben.

Die steuerrechtlichen Bewertungsvorschriften sind sehr viel enger als die handelsrechtlichen Bewertungsvorschriften, die größere Gestaltungsspielräume lassen. Für die Interpretierbarkeit der gemeldeten Vorräte wäre es daher von großem Nutzen, wenn man sicher wüßte, daß Steuerrechtliche Bewertungen den gemeldeten Werten zugrunde liegen.

Eine diesbezügliche Präzisierung bei der Jahreserhebung wäre wohl ohne Änderung des "Gesetzes über die Statistik im Produzierenden Gewerbe" möglich, denn auch im "Gesetz über die Statistik im Handel und Gastgewerbe" werden nicht explizit die Steuerbilanzergebnisse genannt. Dies geschieht bei dieser Erhebung nur im "Erhebungsbogen zum Ausfüllen des Erhebungsvordrucks". Analog müßte dies ohne Gesetzesänderung auch in der Jahreserhebung im Produzierenden Gewerbe möglich sein.

6 Resümee

Wichtigstes Ergebnis dieser Arbeit ist die Erkenntnis, daß die Lifo-Methode in der steuerrechtlichen Bewertungspraxis in nennenswertem Umfang angewandt wird. Neben der Lifo-Methode werden aber auch Einzel-, Durchschnitts- und Festbewertung angewendet, so daß man nun in einem nächsten Schritt daran gehen muß, ein Modell zu entwerfen, mit dessen Hilfe man diese vielfältigen Arten der Vorratsbewertung in den VGR realitätsgerecht abbilden kann. Dabei ist als wichtige Nebenbedingung das ESVG zu bedenken, dessen Regelungen bei den anstehenden Änderungen Berücksichtigung finden müssen.

Nicht aus den Augen verlieren sollte man bei den anstehenden Überlegungen aber auch die Tatsache, daß bis jetzt nur ein recht geringer Teil der Vorräte nach Lifo bewertet wird. Ein neu zu implementierendes Umbewertungsmodell wird aber komplexer und rechenintensiver sein als das derzeit verwendete Standardverfahren. Lohnt sich also zum heutigen Zeitpunkt bereits die Umstellung auf ein neues Modell, wenn man dadurch nur eine geringfügig bessere Abbildung der Wirklichkeit erreicht?

Dies ist eine Entscheidung, die in nächster Zeit auf der Grundlage der Ergebnisse dieser Arbeit, aber auch anderer Überlegungen, von der zuständigen Fachabteilung zu treffen sein wird.

- Anlage 1 -

Beispiel für das Perioden-Durchschnittsverfahren¹⁾

Ein Großhändler hatte in einem Wirtschaftsjahr die folgenden Eingänge einer bestimmten Warensorte:

10. 1.	500 Stück à 400 DM	200 000 DM
20. 3.	1500 Stück à 266 DM	399 000 DM
10. 8.	800 Stück à 475 DM	380 000 DM
14. 9.	500 Stück à 440 DM	220 000 DM
20. 9.	600 Stück à 400 DM	240 000 DM
10. 11.	400 Stück à 425 DM	170 000 DM
15. 12.	1500 Stück à 280 DM	420 000 DM
	<u>5800 Stück à 2686 DM</u>	<u>2 029 000 DM</u>

Am 31. 12. ergibt sich lt. Inventur ein Bestand von 1300 Stück. Es ist nicht mehr festzustellen, aus welcher Lieferung diese Menge stammt. Auch aus der Lagerung ergeben sich hierfür keine Anhaltspunkte. Die Wiederbeschaffungskosten vom Stichtag betragen 360 DM pro Stück.

Die Bewertung hat nach dem gewogenen Mittel zu erfolgen. Das ergibt die folgende Berechnung:

$$\frac{\text{Anschaffungskosten insgesamt } 2\,029\,000}{\text{gesamte Einkaufsmenge in Stück } 5800} = 349,83 \text{ DM}$$

Die durchschnittlichen Anschaffungskosten betragen 349,83 DM, so daß der Bestand mit $(1300 \times 349,83 =)$ 454 779 DM zu bewerten ist.

Der einfache Durchschnitt beträgt

$$\frac{\text{Summe der Stückpreise } 2686}{\text{Anzahl der Einkäufe } 7} = 383,71 \text{ DM}$$

und scheidet für seine Bewertung aus, weil hierbei nicht beachtet wird, welche Mengen zu dem jeweiligen Einzelpreis bezogen wurden.

¹⁾ Aus: Falterbaum, H. / Beckmann, H. (1992), S. 416.

- Anlage 2 -

Beispiel 3 Perioden-Lifo-Verfahren - Endbestand niedriger als Anfangsbestand

Bestände, Zu- und Abgänge wie im Beispiel 1. Der Endbestand umfaßt 50 t und soll nach dem Perioden-Lifo bewertet werden.

Der Endbestand beträgt (50 t à 600 DM =) 30 000 DM

Beispiel 4 Perioden-Lifo-Verfahren - Endbestand höher als Anfangsbestand

Anfangsbestand und Zugänge 05 wie im Beispiel 1; der Abgang am 21. 12. 05 beträgt jedoch nur 10 t, so daß der Endbestand am 31. 12. 05 130 t umfaßt. Am 31. 12. 06 sind 120 t am Lager.

- 1) Wird der am 31. 12. 05 vorhandene Mehrbestand mit dem Wert des ersten Zugangs 05 angesetzt und dieser Betrag mit dem Anfangsbestand zu einem durchschnittlichen Endbestand zusammengefaßt, so ist der Gesamtbestand am 31. 12. 05 wie folgt zu bewerten:

80 t (= Bestand am 1. 1.)	à 600,— DM	48 000 DM
50 t (= Mehrbestand am 31. 12.)	à 800,— DM	40 000 DM
130 t (= Gesamtbestand am 31. 12.)	à 676,92 DM (88 000 : 130)	<u>88 000 DM</u>

Am 31. 12. 06 beträgt der Endbestand 120 t à 676,92 DM 81 230 DM

- 2) Wird der am 31. 12. 05 vorhandene Mehrbestand mit durchschnittlichen Anschaffungskosten aller Zugänge des laufenden Jahres bewertet und dieser Betrag mit dem Anfangsbestand zu einem durchschnittlichen Endbestand zusammengefaßt, ergibt sich folgende Berechnung:

12. 1. Zugang 100 t à 800 DM	80 000 DM
15. 2. Zugang 100 t à 700 DM	70 000 DM
20. 7. Zugang 200 t à 850 DM	170 000 DM
15. 12. Zugang 100 t à 900 DM	<u>90 000 DM</u>
500 t	<u>410 000 DM</u>

410 000 : 500 = 820 DM je t

Dann ist der Endbestand wie folgt zu bewerten:

80 t (= Bestand am 1. 1.)	à 600,— DM	48 000 DM
50 t (= Mehrbestand am 31. 12.)	à 820,— DM	<u>41 000 DM</u>
130 t (= Gesamtbestand am 31. 12.)	à 684,62 DM (89 000 : 130)	<u>89 000 DM</u>

Am 31. 12. 06 beträgt der Endbestand 120 t à 684,62 DM 82 154 DM

Werden die Mehrmengen selbständig in Form von Layern fortgeführt, ergibt sich folgende Berechnung:

3) Bestand am 1. 1. 05	80 t à 600 DM	48 000 DM
Lager	50 t à 800 DM (bei Ansatz mit dem Wert des ersten Zugangs des Wirtschaftsjahrs 05)	<u>40 000 DM</u>
Bestand am 31. 12. 05		<u>88 000 DM</u>
Ermittlung des Inventurwerts zum 31. 12. 06:		
Bestand am 31. 12. 05	80 t à 600 DM	48 000 DM
Lager	40 t à 800 DM	<u>32 000 DM</u>
Bestand am 31. 12. 06		<u>80 000 DM</u>
4) Bestand am 1. 1. 05	80 t à 600 DM	48 000 DM
Lager	50 t à 820 DM (bei Ansatz mit den durchschnittl. AK aller Zugänge des Wj. 05)	<u>41 000 DM</u>
Bestand am 31. 12. 05		<u>89 000 DM</u>
Ermittlung des Inventurwerts zum 31. 12. 06:		
Bestand am 31. 12. 05	80 t à 600 DM	48 000 DM
Lager	40 t à 820 DM	<u>32 800 DM</u>
Bestand am 31. 12. 06		<u>80 800 DM</u>

- Anlage 2 -

Beispiele für die Lifo-Methode¹⁾

Beispiel 1 Permanentes (gleitendes) Lifo-Verfahren

1. 1.	Anfangsbestand	80 t à 600 DM		48 000 DM
12. 1.	Zugang	100 t à 800 DM		<u>80 000 DM</u>
	neuer Bestand	180 t		128 000 DM
25. 1.	Abgang	120 t		
	davon	100 t à 800 DM	✗	80 000 DM
	davon	20 t à 600 DM	✗	<u>12 000 DM</u>
	neuer Bestand	60 t à 600 DM		36 000 DM
15. 2.	Zugang	100 t à 700 DM		<u>70 000 DM</u>
	neuer Bestand	160 t		106 000 DM
12. 6.	Abgang	130 t		
	davon	100 t à 700 DM	✗	70 000 DM
	davon	30 t à 600 DM	✗	<u>18 000 DM</u>
	neuer Bestand	30 t à 600 DM		18 000 DM
20. 7.	Zugang	200 t à 850 DM		<u>170 000 DM</u>
	neuer Bestand	230 t		188 000 DM
10. 11.	Abgang	190 t à 850 DM	✗	<u>161 500 DM</u>
	neuer Bestand	40 t		26 500 DM
	davon	10 t à 850 DM	8 500 DM	
	davon	30 t à 600 DM	18 000 DM	
15. 12.	Zugang	100 t à 900 DM		<u>90 000 DM</u>
	neuer Bestand	140 t		116 500 DM
21. 12.	Abgang	90 t à 900 DM	✗	<u>81 000 DM</u>
	neuer Bestand, gleichzeitig			
31. 12.	Endbestand	50 t		35 500 DM
	davon	10 t à 900 DM	9 000 DM	
	davon	10 t à 850 DM	8 500 DM	
	davon	30 t à 600 DM	18 000 DM	

Beispiel 2 Perioden-Lifo-Verfahren - Gleichbleibender Bestand

Anfangsbestand und Zugänge wie im Beispiel 1; der Abgang am 21. 12. beträgt jedoch nur 60 t, so daß der Endbestand wie der Anfangsbestand 80 t umfaßt.

Beim Permanent-Lifo ermittelt sich der Endbestand wie folgt:

15. 12.	neuer Bestand	140 t (wie im Beispiel 1)		116 500 DM
21. 12.	Abgang	60 t à 900 DM	✗	<u>54 000 DM</u>
31. 12.	Endbestand	80 t		62 500 DM
	davon	40 t à 900 DM	36 000 DM	
	davon	10 t à 850 DM	8 500 DM	
	davon	30 t à 600 DM	18 000 DM	

Bei Anwendung des Perioden-Lifo-Verfahrens entspricht der Endbestand dem Anfangsbestand und beträgt unverändert 48 000 DM. Damit sind trotz tatsächlicher Verkäufe aus dem Anfangsbestand noch sämtliche stillen Reserven unangetastet.

¹⁾ Aus: Falterbaum, H. / Beckmann, H. (1992), S.421 - 424.

- Anlage 3 -

Lfd. Nr.

Institute

Befragung im Rahmen des Projektes "Vorratsbewertung und Scheingewinne in den Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen"

Bezeichnung des Institutes:

.....

Name und Funktion des Gesprächspartners:

.....

Ort und Zeit des Gesprächs:

.....

1. Aufgabengebiet des Institutes:

2. Liegen Informationen über die Methoden der Vorratsbewertung in der (Steuer-)Bilanz vor?

3. Wird bei der Bewertung zwischen Input- und Outputlagern unterschieden?

- Anlage 3 -

Lfd. Nr.

Institute

4. Werden die Bewertungsverfahren für Vorräte häufig gewechselt?

5. Gab es einen Bewertungsbruch in Folge der steuerrechtlichen Zulassung des LIFO-Verfahrens 1990?

6. Wie groß wird die Zahl und der Anteil der Unternehmen geschätzt, die das LIFO-Verfahren für die Bewertung ihrer Vorräte in der Steuerbilanz anwenden?

- Anlage 3 -

Lfd. Nr.

Institute

7. Welche Erwartungen bestehen über die zukünftige Bedeutung des LIFO-Verfahrens für die Bewertung der Vorräte in der Steuerbilanz?

8. Liegen Erkenntnisse über die Altersstruktur der Lagerbestände, die durchschnittliche Umschlaggeschwindigkeit und die Konstanz der Lagerstruktur vor?

9. Welche Lagerbestände werden in der Regel an die amtliche Statistik gemeldet?

10. Empfehlungen für das weitere Vorgehen und sonstige Anmerkungen:

- Anlage 4 -

Statistisches Landesamt	JÄHRLICHE INVESTITIONSERHEBUNG BEI UNTERNEHMEN DES BERGBAUS UND DES VERARBEITENDEN GEWERBES FÜR DAS JAHR 199	
	Unternehmens-Nr.: <input style="width:150px;" type="text"/> Bei Rückfragen bitte angeben	Rechtsgrundlagen, Hinweise und Erläuterungen siehe Seiten 3 und 4 des Erhebungsvordrucks
	Rücksendung erbeten bis spätestens: <input style="width:150px;" type="text"/>	
Statistisches Landesamt AN DIE GESCHÄFTSLEITUNG Alte Bundesländer und Berlin (West)		Bitte teilen Sie uns mit, an wen wir uns bei Rückfragen wenden dürfen (freiwillige Angabe). Name: <input style="width:150px;" type="text"/> Tel.-Nr.: <input style="width:150px;" type="text"/> Die Richtigkeit der nachstehenden Angaben bestätigt: Ort, Datum, Unterschrift
Falls Anschrift oder Firmierung nicht mehr zutrifft, bitte benachrichtigen.		



U Jährliche Investitionserhebung bei Unternehmen des Bergbaus und des Verarbeitenden Gewerbes für das Jahr 199

SYPRO-Nr	KA	Unternehmens-Nr	Geschäftsjahr ①
	1		vom _____ bis _____

I. Investitionen einschl. Umweltschutzinvestitionen im Geschäftsjahr 199 in vollen DM ①

1. Erworbene und selbst erstellte Sachanlagen für betriebliche Zwecke einschl. Anlagen im Bau, soweit aktiviert ②

Bitte nicht den Bestand an Sachanlagen angeben, sondern die Bruttozugänge ohne Umbuchungen!

a) Grundstücke mit Geschäfts-, Fabrik-, Wohn- und anderen Bauten (einschl. Gleisanlagen, Kanalbauten, Parkplätzen usw., einschl. Bauarbeiten auf noch nicht bebauten sowie auf bereits bebauten Grundstücken, Eigenbauten auf fremden Grundstücken)	046 <input style="width:100px;" type="text"/>
b) Grundstücke ohne (eigene) Bauten (einschl. Grundstücksaufschließungskosten u.ä.)	047 <input style="width:100px;" type="text"/>
c) Maschinen, maschinelle Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung (einschl. Werkzeugen, aktivierter geringwertiger Wirtschaftsgüter, Fahrzeugen und Schiffen)	048 <input style="width:100px;" type="text"/>
d) Bruttozugänge insgesamt (Summe der Pos. a bis c)	049 <input style="width:100px;" type="text"/>
darunter:	
Selbsterstellte Anlagen (einschl. Gebäuden und selbst durchgeführter Großreparaturen), soweit aktiviert	050 <input style="width:100px;" type="text"/>
Anschaffungswert der in gebrauchtem Zustand erworbenen Bauten und zugehörigen Grundstücke ..	051 <input style="width:100px;" type="text"/>
Wert der aktivierten Sachanlagen, die an Dritte vermietet oder verpachtet wurden bzw. für die Vermietung oder Verpachtung bestimmt sind	052 <input style="width:100px;" type="text"/>

2. Wert der neu gemieteten und gepachteten neuen Sachanlagen (einschl. für Umweltschutz; ohne gebrauchte Güter) soweit nicht unter I.1. gemeldet ②

Bitte hier keine Jahresmieten (siehe III.) oder den Bestand angeben, sondern die Zugänge.

a) Grundstücke mit neuen Geschäfts-, Fabrik-, Wohn- und anderen Bauten (einschl. Parkplätzen)	121 <input style="width:100px;" type="text"/>
b) Neue Maschinen, maschinelle Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung (einschl. Fahrzeugen, EDV- und Telefonanlagen)	122 <input style="width:100px;" type="text"/>
c) Wert der neu gemieteten und gepachteten Sachanlagen insgesamt (Summe der Pos. a und b)	123 <input style="width:100px;" type="text"/>

Sind in den aktivierten Bruttozugängen und/oder in den neu gemieteten und gepachteten Sachanlagen auch Anlagen zur Verhinderung, Beseitigung oder Verringerung von schädlichen Umwelteinwirkungen enthalten? ..

ja ☐ 025 1 nein ☐ 025 0

(Zutreffendes bitte ankreuzen)

Falls ja, bitte die entsprechenden Werte unter Abschnitt V. Pos. 1 und/oder 2 angeben.

II. Verkaufserlöse aus dem Abgang von Sachanlagen (ohne Umsatzsteuer) im Geschäftsjahr 199 in vollen DM (Gesamterlöse, auch aus Verkauf von Schrott; nicht jedoch Restbuchwerte oder Buchgewinne sowie nicht Erlöse aus Veräußerung ganzer Betriebe, aus Betriebsaufspaltungen und sale-and-lease-back-Geschäften) ..

	053 <input style="width:100px;" type="text"/>
darunter: Erlöse aus dem Verkauf von Grundstücken ohne Bauten	054 <input style="width:100px;" type="text"/>

III. Aufwendungen für gemietete und gepachtete Sachanlagen im Geschäftsjahr 199 in vollen DM (z. B. gemietete und gepachtete Produktionsmaschinen, Datenverarbeitungsanlagen, Fahrzeuge, Fabrikations- und Lageräume einschl. Kosten für Leasing) ③

	055 <input style="width:100px;" type="text"/>
--	---

- Anlage 4 -

Bemerkungen (Wir bitten Sie um Hinweise, falls außergewöhnliche Verhältnisse die Angaben beeinflusst haben; Rückfragen können so weitgehend vermieden werden.):

IV. Material- und Warenbestände (Vorräte) am Anfang und Ende des Geschäftsjahres 199 in vollen DM

1. Bestände an Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen (ohne Umsatzsteuer, die als Vorsteuer abzugsfähig ist) ①
2. Bestände an unfertigen und fertigen Erzeugnissen aus eigener Produktion ①
3. Bestände an Handelsware (ohne Umsatzsteuer, die als Vorsteuer abzugsfähig ist) ①
4. Material- und Warenbestände insgesamt (Summe der Pos. 1 bis 3) ...

am Anfang		am Ende	
des Geschäftsjahres			
056		061	
058		063	
059		064	
060		065	

V. Investitionen für Umweltschutz im Geschäftsjahr 199 in vollen DM ①

1. Erworbene und selbstgestellte Sachanlagen einschl. Anlagen im Bau, soweit aktiviert ②

Bitte nicht den Bestand an Sachanlagen angeben, sondern die Bruttozugänge ohne Umbuchungen!

- a) Zugänge an Sachanlagen, die ausschließlich dem Umweltschutz dienen ①

- Bebaute Grundstücke, Gebäude und andere Bauten sowie Grundstücks- und Gebäudeeinnrichtungen ①
- Grundstücke ohne (eigene) Bauten (einschl. Grundstücksaufschließungskosten u.ä.)
- Maschinen und maschinelle Anlagen sowie Betriebsausstattung (einschl. Werkzeugen, Prüf- und Meßmitteln, Fahrzeugen und Schiffen) ①

Investitionen für den Bereich			
Abfallbeseitigung ②	Gewässerschutz ②	Lärmbekämpfung ②	Luftreinhaltung ②
066	073	080	087
067	074	081	088
068	075	082	089

- b) Zugänge an Umweltschutzeinrichtungen als Teile von Sachanlagen, die anderen Zwecken dienen. Es ist der Teilbetrag anzugeben, der aufgewendet wurde, um Umweltbelastungen durch die Produktion zu vermeiden ②

069	076	083	090
-----	-----	-----	-----

- c) Zugänge an Sachanlagen für die Herstellung von Erzeugnissen, die bei Verwendung oder Verbrauch eine geringere Umweltbelastung hervorrufen (produktbezogene Investitionen)

070	077	084	091
-----	-----	-----	-----

Diese Bruttozugänge müssen aufgrund gesetzlicher oder behördlicher Vorschriften bzw. Auflagen erfolgt sein ②

Bruttozugänge für Umweltschutz insgesamt (Summe der Pos. a bis c) ...

071	078	085	092
-----	-----	-----	-----

2. Wert der neu gemieteten und gepachteten neuen Sachanlagen für Umweltschutz (ohne gebrauchte Güter) soweit nicht unter V.1. gemeldet ②

Bitte hier keine Jahresmieten oder den Bestand angeben, sondern die Zugänge, die ausschließlich dem Umweltschutz dienen ①

- a) Bebaute Grundstücke, neue Gebäude und andere Bauten sowie neue Grundstücks- und Gebäudeeinnrichtungen ①
- b) Neue Maschinen und maschinelle Anlagen sowie Betriebsausstattung (einschl. Werkzeugen, Prüf- und Meßmitteln, Fahrzeugen)

124	127	130	133
-----	-----	-----	-----

125	128	131	134
-----	-----	-----	-----

Wert der neu gemieteten und gepachteten Sachanlagen für Umweltschutz insgesamt (Summe der Pos. a und b) ...

126	129	132	135
-----	-----	-----	-----

Erläuterungen



Zweck, Art und Umfang der Erhebung

Die jährliche Investitionserhebung wird bei höchstens 68 000 Unternehmen des Bergbaus und des Verarbeitenden Gewerbes durchgeführt. Sie liefert Ergebnisse und Informationen über die Struktur, den Umfang und die Entwicklung der Investitionstätigkeit sowie der Lagerbestände und ist somit ein wichtiger Indikator für die Beurteilung der Wirtschaftsentwicklung sowohl durch staatliche als auch private Institutionen.

Rechtsgrundlagen

Gesetz über die Statistik im Produzierenden Gewerbe (ProdGewG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 30. Mai 1980 (BGBl. I S. 641), zuletzt geändert durch Artikel 2 des Gesetzes vom 19. Dezember 1986 (BGBl. I S. 2555), Artikel 3 § 1 Nr. 1 der Statistikanpassungsverordnung vom 26. März 1991 (BGBl. I S. 846) und Gesetz über Umweltstatistiken in der Fassung der Bekanntmachung vom 14. März 1980 (BGBl. I S. 311), zuletzt geändert durch Artikel 10 der Verordnung vom 26. November 1986 (BGBl. I S. 2089) in Verbindung mit dem Gesetz über die Statistik für Bundeszwecke (Bundesstatistikgesetz - BStatG) vom 22. Januar 1987 (BGBl. I S. 462, 565), geändert durch Artikel 2 des Gesetzes vom 17. Dezember 1990 (BGBl. I S. 2837). Erhoben werden die Teilbestände zu § 13 Buchstabe b Ziff. 1 ProdGewG (Abschnitte I - IV des Erhebungsvordrucks) sowie zu § 11 Abs. 1 des Gesetzes über Umweltstatistiken (Abschnitt V des Erhebungsvordrucks).

Die Auskunftspflicht ergibt sich aus § 9 ProdGewG und § 11 Abs. 2 des Gesetzes über Umweltstatistiken in Verbindung mit § 15, 26 Abs. 4 Satz 1 BStatG. Hiernach sind die Inhaber oder Leiter der Unternehmen auskunftspflichtig.

Gemäß § 15 Abs. 6 BStatG haben Widerspruch und Anfechtungsklage gegen die Aufforderung zur Auskunftserteilung keine aufschiebende Wirkung.

Geheimhaltung

Die erhobenen Einzelangaben werden nach § 16 BStatG grundsätzlich geheimgehalten. Nur in ausdrücklich gesetzlich geregelten Ausnahmefällen dürfen Einzelangaben übermittelt werden.

Eine Übermittlung der nach dem ProdGewG erhobenen Angaben (Abschnitt I - IV des Erhebungsvordrucks) ist nach § 10 ProdGewG in Verbindung mit § 16 Abs. 4 BStatG an oberste Bundes- oder Landesbehörden in Form von Tabellen mit statistischen Ergebnissen zulässig, auch soweit Tabellenfelder nur einen einzigen Fall ausweisen.

Eine Übermittlung der Angaben zu den Investitionen für Umweltschutz (Abschnitt V des Erhebungsvordrucks) ist nach § 13 des Gesetzes über Umweltstatistiken in Verbindung mit § 16 Abs. 4 BStatG an die für Umweltschutz und fachlich zuständigen obersten Bundes- oder Landesbehörden zulässig.

Die Pflicht zur Geheimhaltung besteht auch für die Personen, die Empfänger von Einzelangaben sind.

Nach § 24 c des Gesetzes gegen Wettbewerbsbeschränkungen in der Fassung der Bekanntmachung vom 20. Februar 1990 (BGBl. I S. 235) dürfen der Monopolkommission für die Begutachtung der Entwicklung der Unternehmenskonzentration zusammengefaßte Einzelangaben über die vom Hundert-Anteile der drei, sechs und zehn größten Unternehmen oder Betriebe des jeweiligen Wirtschaftsbereichs in der Bundesrepublik Deutschland übermittelt werden.

Hilfsmerkmale, Trennen und Löschen, laufende Nummern/ Ordnungsnummern, Adreßdatei

Name und Anschrift des Unternehmens, Name und Telefonnummer der für eventuelle Rückfragen zur Verfügung stehenden Person sowie Ort, Datum und Unterschrift sind Hilfsmerkmale, die lediglich der technischen Durchführung der Erhebung dienen. Sie werden nach Abschluß der Prüfung der Angaben vom Erhebungsvordruck getrennt, gesondert aufbewahrt und mit Ausnahme von Name und Anschrift des Unternehmens spätestens nach Abschluß der nächsten Erhebung vernichtet.

Die verwendete Unternehmensnummer dient der Unterscheidung der in die Erhebung einbezogenen Unternehmen. Sie besteht aus einer laufenden, frei vergebenen jedoch länderspezifischen Nummer. Die SYPRO-Nummer ist die Nummer, die den wirtschaftlichen Schwerpunkt des Unternehmens darstellt.

Name und Anschrift sowie Unternehmensnummer/SYPRO werden zur Führung der gemäß § 12 ProdGewG vorgesehenen Karte der Unternehmen sowie der gemäß § 13 BStatG vorgesehenen Adreßdatei verwendet.

Berichtskreisabgrenzung

Die Erhebung erstreckt sich auf Unternehmen des Bergbaus und des Verarbeitenden Gewerbes.

Als Unternehmen gilt die kleinste Einheit, die aus handels- und/oder steuerrechtlichen Gründen Bücher führt und bilanziert.

Rechtlich selbständige Tochtergesellschaften, Arbeitsgemeinschaften, Betriebsführungsgesellschaften usw. müssen getrennt berichten, sofern sie zum Bergbau und Verarbeitenden Gewerbe zählen.

Die Meldung ist grundsätzlich für das Gesamtunternehmen, d. h. einschl. aller produzierenden und nichtproduzierenden Teile, jedoch ohne Zweigniederlassungen im Ausland abzugeben.

Umfaßt das Unternehmen mehr als einen Betrieb, ist mit dieser Unternehmensmeldung auch für die Betriebe des Unternehmens eine Meldung abzugeben, und zwar für

- Betriebe des Bergbaus und des Verarbeitenden Gewerbes einschl. aller Verwaltungs-, Reparatur-, Montage- und Hilfsbetriebe, die mit dem meldenden Betrieb örtlich verbunden sind oder in dessen Nähe liegen, sowie aller Betriebsteile, die nicht zum Bergbau und Verarbeitenden Gewerbe gehören, wie z. B. baugewerbliche Abteilungen, Handelsabteilungen, Transportabteilungen, Redaktions- und Verlagsabteilungen, landwirtschaftliche Betriebsstellen, Sozialniederlassungen der Betriebe.
- Reparatur-, Montage- und Hilfsbetriebe, die nicht mit ihrem Produktionswerk örtlich verbunden sind und auch nicht in dessen Nähe liegen,
- örtlich getrennte Hauptverwaltungen

Abgrenzung der Merkmale

① Deckt sich das Geschäftsjahr nicht mit dem Kalenderjahr, so ist das Geschäftsjahr zugrunde zu legen, das im Jahr 1991 endet.

② Als Investitionen gelten die im Geschäftsjahr aktivierten Bruttozugänge an Sachanlagen und der Wert der im Geschäftsjahr neu gemieteten und gepachteten neuen Sachanlagen.

③ Hier sind die im Geschäftsjahr 1991 aktivierten Bruttozugänge an Sachanlagen (ohne als Vorsteuer abzugsfähige Umsatzsteuer) anzugeben.

Dazu zählen beim Leasing-Nehmer auch solche sog. Leasing-Güter, die vom Leasing-Nehmer zu aktivieren sind.

Einzubeziehen ist der auf dem Anlagenkonto aktivierte Wert (Herstellungskosten) der selbstgestellten Anlagen. Ferner sind die noch im Bau befindlichen Anlagen (angefangene Arbeiten für betriebliche Zwecke, soweit aktiviert) mitzuzahlen.

Falls ein besonderes Sammelkonto „Anlagen im Bau“ geführt wird, sind nur die Bruttozugänge ohne die schon zu Beginn des Geschäftsjahres auf diesem Sammelkonto ausgewiesenen Bestände zu melden. Anzahlungen sind nur einzubeziehen, soweit sie abgerechneten Teilen von im Bau befindlichen Anlagen entsprechen und aktiviert sind.

Nicht einzubeziehen sind der Erwerb von Beteiligungen, Wertpapieren usw. (Finanzanlagen), der Erwerb von Konzessionen, Patenten, Lizenzen u. a. immateriellen Vermögensgegenständen sowie der Erwerb von ganzen Unternehmen oder Betrieben. Zugänge an Sachanlagen in Zweigniederlassungen im Ausland, die bei Investitionen entstandenen Finanzierungskosten sowie der Erwerb ehemals im Unternehmen eingesetzter Mietanlagen.

④ Hier ist der Wert (ohne als Vorsteuer abzugsfähige Umsatzsteuer) der im Geschäftsjahr z. B. von Leasingfirmen, vom Hersteller direkt oder von Unternehmen der gleichen Unternehmensgruppe (z. B. Besitzgesellschaften) über mittel- oder langfristige Miet- bzw. Pachtverträge neu gemieteten und gepachteten neuen Sachanlagen (einschl. Ersatzbeschaffungen im Rahmen laufender Leasingverträge) anzugeben, soweit sie nicht beim Leasing-Nehmer aktiviert sind (vgl. ①).

Zu den geleasten oder über andere Formen der Anlagenmiete bezogenen Sachanlagen zählen insbesondere Gebäude, EDV- und Telefon-Anlagen, Büromaschinen, Kraftfahrzeuge sowie Maschinen und maschinelle Anlagen.

Nicht einzubeziehen sind die Anmietungen von Sachanlagen für die Mietdauer bis zu einem Jahr, von gebrauchten Investitionsgütern sowie von unbauten Grundstücken.

Liegt der Wert nicht vor, genügen sorgfältige Schätzungen.

⑤ Wenn gemietete oder gepachtete Sachanlagen beim Leasing-Nehmer aktiviert werden (vgl. ①), dürfen die Aufwendungen für Miete oder Pacht nicht mehr unter Abschnitt III gemeldet werden.

⑥ Zu den Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen zählen alle Materialien und Fremdbauteile (ohne Handelsware), die im Unternehmen be- oder verarbeitet oder verbraucht werden. Es spielt dabei keine Rolle, in welchem Bereich des Unternehmens diese Stoffe verwendet werden.

Mit anzugehen sind also z. B. auch Brenn- und Treibstoffe, Büro- und Werbematerial, Verpackungsmaterial und Waren, die in einer vom Unternehmen auf eigene Rechnung betriebenen Kantine u. dgl. verarbeitet oder verkauft werden. Einzubeziehen sind auch Materialien, die für die Herstellung von selbstgestellten Anlagen benötigt werden. Die Bestände an Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen sind zu Anschaffungskosten (ohne als Vorsteuer abzugsfähige Umsatzsteuer) zu bewerten.

Als Anschaffungskosten gelten die Anschaffungspreise zuzüglich Anschaffungsnebenkosten wie Fracht, Verpackung, Zoll, Verbrauchssteuern u. dgl. abzüglich Preisnachlässen (Rabatte, Boni, Skonti, Abzüge, die auf begründeten Beanstandungen beruhen, u. dgl.).

⑦ Die Bestände an unfertigen und fertigen Erzeugnissen aus eigener Produktion einschl. gelagerter und noch nicht abgerechneter Lohnarbeiten, Reparaturen, Instandhaltungen, Installationen, Montagen u. ä. sind zu Herstellungskosten zu bewerten.

Bestände an Einzel-, Ersatz- und Einbauteilen aus eigener Produktion sind einzubeziehen.

Anzahlungen bzw. Abschlagszahlungen (z. B. im Stahlbau, Schiffbau, Großapparatebau) dürfen nicht abgesetzt werden.

- Anlage 4 -

- ① Als Handelsware gelten Erzeugnisse fremder Herkunft, die im allgemeinen unbearbeitet und ohne fertigungstechnische Verbindung mit eigenen Erzeugnissen weiterverkauft werden.

Die Bestände an Handelsware sind zu Anschaffungskosten (ohne als Vorsteuer abzugsfähige Umsatzsteuer) zu bewerten. Als Anschaffungskosten gelten die Anschaffungspreise zuzüglich Anschaffungsnebenkosten wie Fracht, Verpackung, Zoll, Verbrauchssteuern u. dgl. abzüglich Preisermäßigungen (Rabatte, Boni, Skonti, Abzüge, die auf begründeten Beanstandungen beruhen, u. dgl.).

- ① Hierbei handelt es sich um Investitionen zum Schutz vor schädigenden Einflüssen, die bei der Produktionstätigkeit des Unternehmens entstehen. Dies sind z.B. Kieranlagen, Mülldeponien, Schallschutzeinrichtungen.

- ② Zu den anderen Bauten zählen Wege und Straßen, Gleisanlagen, Hafenanlagen, Kanäle usw. Grundstücks- und Gebäudeeinrichtungen sind z.B. Wasserrinnen, Kanalisationsanlagen, eingebaute Transporteinrichtungen, Leitungsanlagen u.ä.

- ③ Hier sind auch im steuerrechtlichen Sinne geringwertige Wirtschaftsgüter einzubeziehen, wenn sie aktiviert wurden. Wurden Festwertpositionen geschaffen, so sind nur die Veränderungen gegenüber dem Vorjahr anzugeben.

- ④ Es handelt sich um Umweltschutzeinrichtungen innerhalb einer Produktionsanlage, deren Wert feststeht oder geschätzt werden muß. Hierzu gehören auch die anteiligen Aufwendungen einer Verfahrensumstellung, die zum Schutz vor schädigenden Einflüssen bei der Produktion vorgenommen wurde.

- ⑤ Hierzu zählen die Aufwendungen einer Verfahrensumstellung, die es ermöglicht, umweltfreundlichere Produkte herzustellen. Es ist nur der Anteil der Investition anzugeben, der im Hinblick auf die niedrigere Umweltbelastung bei Verwendung oder Verbrauch der Produkte vorgenommen wurde. Geben Sie bitte eine stichwortartige Beschreibung der gesetzlichen Vorschrift oder behördlichen Auflage unter „Bemerkungen“ (z.B. „Benzin-Blei-Gesetz“) an.

- ⑥ Der Abfallbeseitigung dienen Anlagen und Einrichtungen zum Sammeln und Befördern, Behandeln, Lagern und Ablagern von Abfällen. Unter Abfällen sind alle in einem Betrieb angefallenen Rückstände oder sonstige unerwünschte Stoffe zu verstehen, die nicht zum Produktionsprogramm des Betriebes gehören und deren Sie sich entledigen wollten. Es kann sich sowohl um feste als auch um flüssige (soweit sie nicht in Gewässern oder Abwasseranlagen eingeleitet werden) und pastöse Stoffe (Schlamm oder Art) sowie gefüllte Gefäße handeln.

Beispiele für Investitionen:

Sammel- und Transporteinrichtungen wie

Behälter (Fässer, Abfallmulden, Container, Druckbehälter) für flüssige, pastöse, schlammige und feste Stoffe; stationäre Sammel- und Umschlaganlagen; Sammlungs- und Transportfahrzeuge, Spezialfahrzeuge (z.B. Abfallprüf Fahrzeuge, Muldenkipper, Saugwagen, Tankwagen), Einrichtungen zum pneumatischen und hydraulischen Transport.

Behandlungsanlagen wie

Verdichtungs- und Zerkleinerungsanlagen, Mischanlagen, Anlagen zur Neutralisation oder Entgiftung, Emulsionstrennanlagen, Anlagen zur Entwässerung und Trocknung.

Verbrennungsanlagen wie

Zusatzverbrennung in Kraftwerken, Verbrennungsanlagen an Land und auf See (einschl. Zusatzaggregaten zur Beschickung), dazugehörige Überwachungsanlagen für Emissionen und Immissionen

Deponien, und zwar

Grundstücke, bauliche Anlagen zur Einrichtung und Sicherung (z.B. gegen Brände, Explosionen, Gerüche, Stäube und Verwehungen) einschließlich Grundwasserschutz (z.B. Folienabdichtung, Abpumpen, Sickerwasserfänge) und Betriebsausstattung (z.B. Planiergeräte), Überwachungsanlagen (z.B. Kontrollbrunnen, Sonden), Einrichtungen zur Rekultivierung und Begrünung, Anlagen von Schutzzonen.

Laboratorien

für ständige Kontrollen und Stoffbestimmungen hinsichtlich Gefährlichkeit, Aufarbeitungsmöglichkeit, Beseitigungsbedingungen.

Pilotanlagen

zur Erforschung, Entwicklung und Erprobung von Anlagen und Einrichtungen zur Abfall-Wiederverwendung, -Behandlung und -Beseitigung.

- ⑦ Dem Gewässerschutz dienen Anlagen und Einrichtungen, die zur Verminderung der Abwasserfracht (Verringerung oder Beseitigung von Feststoffen und gelösten Stoffen sowie Verringerung der Wärmemenge) und zum Schutz der Oberflächengewässer und des Grundwassers bestimmt sind.

Beispiele für Investitionen:

Abwasser-Ableitungsnetze (sofern sie zu einer betrieblichen Abwasserbehandlungsanlage oder zur öffentlichen Kanalisation führen) wie Rohrleitungen und Freispiegelgerinne, Ausgleichsbecken, Rückhalteanlagen, Pump- und Hebewerke für Kühlwasser, Prozesswasser, Spülwasser, sanitäre Abwässer und Regenwasser.

Einrichtungen zum Schlamm- und Abwassertransport wie Umschlagstellen, Rohrleitungen und Tanks, Transportfahrzeuge.

Abwasserbehandlungsanlagen wie

Siebe und Rechen, Sandfänge, Fett- und Ölfänge, Flotationsanlagen, Absetzbecken, chemische Fällungsanlagen, Sand- und Bodenfilter, Vermeselungs- und Verregnungsanlagen, Tropfkörper, Belebungsanlagen, Abwasserleiche (Oxydationsteiche), Dekontaminierungsanlagen, Kuhl Anlagen, Abwasserfaulräume, Ionenaustauschanlagen.

Schlammbehandlungsanlagen wie

Faulkürme, Trockenbeete, Schlammteiche, chemische und thermische Konditionierungsanlagen, Zentrifugen, Pressen, Filter.

Anlagen zum Grundwasserschutz wie

Auffangräume für wassergefährdende Flüssigkeiten (Tank- und Apparatessen) einschl. Leckanzeigegeräten, Doppelwandbehältern, Absperrvorrichtungen, Abscheidern, Oberflächenisolierungen, Dränagen.

Abwasserlaboratorien, Überwachungsanlagen und Meßgeräte.

Pilotanlagen

zur Erforschung, Entwicklung und Erprobung von Anlagen und Einrichtungen zur Verbesserung und Kontrolle der Abwasserqualität bzw. Verminderung der Abwassermenge.

- ⑧ Der Lärmbekämpfung dienen Anlagen und Einrichtungen zur Beseitigung, Verringerung oder Vermeidung von Geräuschen. Es sind nur Investitionen anzugeben, soweit sie nicht aus Gründen des Arbeitsschutzes vorgenommen wurden.

Beispiele für Investitionen:

Schalltechnische Verbesserungen wie

Maschinenverkleidungen (Entdröhnen, Abdichten) zur Verringerung der Schallabstrahlung, schalltechnische Ummantelung von Rohrleitungen, Schalldämpfer für Öffnungen, Schwingungsdämpfer, Kompensatoren, Maschinen in geräuscharmer Ausführung (Ventilatoren, Kühlen, Getriebe, Motoren usw.).

Schwingungsisolierungen wie

Federlemente, Gründungen, Sonderfundamente

Bautechnische Schallschutzmaßnahmen wie

schallabsorbierende Raumauskleidungen, geschlossene Maschinenhallen, Zwischenwände, Vorsatzschalen zur Erhöhung der Luftschalldämmung, schalldämmende Zu- und Abluftöffnungen, schalldämmende Fenster.

Bauliche Schallschutzmaßnahmen wie

Schallschutzwände und -mauern, Wälle, Schutzzonen mit und ohne Schallschutzpflanzungen.

Pilotanlagen

zur Erforschung und Entwicklung von Anlagen und Einrichtungen zum Schutz gegen Lärm und Schwingungen.

- ⑨ Der Luftreinhaltung dienen Anlagen und Einrichtungen zur Beseitigung, Verringerung oder Vermeidung von luftfremden Stoffen (Gase, Dämpfe, Stäube, Aerosole und Tröpfchen) in Abluft/Abgas. Es sind nur Investitionen anzugeben, soweit sie nicht aus Gründen des Arbeitsschutzes vorgenommen wurden.

Beispiele für Investitionen:

Reinigungsanlagen für Abluft und Abgas (einschl. Absaugvorrichtungen) wie Entstaubungsanlagen (Abscheider, Zyklone, Elektrofilter, Gewebefilter und spezielle Filter); Absorptions-/Abscheide-Anlagen mit Waschlüssigkeit (Waschkolonnen, Wirbelwascher, Venturwascher, Druckkapnugsabscheider, Strahlwascher, Einspritzwascher); Adsorptionsanlagen (Aktivkohlefilter und andere); Verbrennungsanlagen (Unterfeuerungen in Kesselhäusern, Fackeln, Verbrennungsmuffeln, katalytische Verbrennungsanlagen); Kühl- und Kondensationsvorrichtungen (Kältefallen, Wasserpumpen usw.), Kamine einschl. Vorrichtung zum Aufwärmen kalter Abgase.

Feuerungsumstellungen zur Verwendung emissionsarmer Brennstoffe, z.B. Erdgas, Heizöl.

Überwachungsanlagen wie

Abluft- und Abgaslabors, Kontrollstationen, Meßgeräte, Meßwagen.

Schutzpflanzungen, soweit sie in einer Genehmigungsurkunde vorgeschrieben wurden.

Pilotanlagen

zur Entwicklung von Einrichtungen und Verfahren zur Beseitigung, Verringerung oder Vermeidung von luftfremden Stoffen.

- Anlage 5 -

Einheitliche Anweisung zur Inventur für die Unternehmen der

I. Vorbereitung der Inventur

1. Die Lager müssen zur Inventur vorbereitet sein und sich in einem aufgeräumten und übersichtlichen Zustand befinden.
2. Der Umfang der aufzunehmenden Artikel muß vorher festgestellt worden sein. Fremdbestände müssen entsprechend markiert und dürfen nicht mit aufgenommen werden.
3. Es sind Zählteams einzuteilen. Dabei ist zu beachten, daß die aufnehmenden Mitarbeiter nicht mit der körperlichen Verwaltung oder Führung der jeweiligen Bestände befaßt sind.
4. Die verschiedenen Zählteams sollten räumlich genau zugeordnet werden. Dies ermöglicht eine vollständige Erfassung aller Artikel unter dem Ausschluß des Risikos von Doppelzählungen.
5. Eine vollständige Dokumentation der an die Teams ausgegebenen Inventurbelege und Erfassung der davon benutzten und unbenutzten bei Fertigzählung eines Bereichs und Rückgabe ist vorzunehmen.
6. Während der Inventur sollte grundsätzlich die Produktion ruhen. Es sollte daher keine Lagerzu- oder abgänge geben. Falls dies doch unvermeidlich ist, sind Doppelerfassungen bzw. Nichterfassungen auszuschließen.
7. Falls Wareneingänge und -ausgänge zwischen Inventurtermin und Jahresabschlußtermin stattfinden, sind diese genau festzuhalten.
8. Ein Exemplar der Inventuranweisung ist jedem an der Inventur beteiligten Mitarbeiter zur Verfügung zu stellen.

.../2

- Anlage 5 -

- 2 -

II. Aufnahme der Artikel

1. Aufnahmebeleg ist grundsätzlich der Inventurzettel, wie als Anlage 1 beigelegt. Sollbestandslisten dürfen nicht verwendet werden.
2. Alle Artikel, egal ob werthaltig oder nicht, sind vollständig aufzunehmen. Stellen Sie daher sicher, daß keine Artikel vergessen wurden. Daher sind die aufgenommenen Artikel mit Farbband, Kreidestrich oder vergleichbaren Markierungen nach erfolgter Zählung zu kennzeichnen.
3. Achten Sie dabei auch auf Außenlager oder unterirdische Lagerstellen, bereits auf LKW verladene Artikel, etc.

III. Ausfüllen des Inventurbeleges

1. Es dürfen keine Eintragungen mit Bleistift und keine unkenntlichen Löschungen (z. B. mit Tipp-Ex) erfolgen.
2. Verschriebene, ungültig gemachte oder während der Inventur geänderte Aufnahmebelege sind vom Inventurleiter gegenzuzeichnen. Nach Beendigung der Inventur ist eine Aufstellung dieser Belege zu erstellen und vom Inventurleiter zu unterschreiben.
3. Es ist darauf zu achten, daß die Artikelnummer vollständig angegeben wird. Bei furnierten Spanplatten z. B. auch der Farbschlüssel.
4. Nach Eintragung der gezählten Menge ist unbedingt sofort der richtige Mengenschlüssel mit anzugeben (keine Mengeneintragung ohne Mengenschlüssel). Die verbleibenden Stellen im Feld "Menge" sind auszunutzen.
5. Furniere, Folien und Spanplatten können entweder sofort als Menge in qm angegeben werden oder mit Länge, Breite in mm und Stück der Artikel. Im zweiten Fall rechnet die EDV automatisch die qm aus. Preisschlüssel muß aber in jedem Fall 2 = qm sein. Bei Spanplatten ist darüber hinaus die Stärke in mm anzugeben.

Mengenschlüssel = 2 nur dann einsetzen, wenn ausdrücklich Quadratmeter gezählt werden!

.../3

- 6 Bei Rohholz wird mit Mengenschlüssel 3 = Kubikmeter gerechnet. Auch hier wahlweise Eingabe der Kubikmeter direkt oder von Länge, Breite und Höhe in mm.
7. Bearbeitungsstufen von Teilen in der Fertigung sind bei der Aufnahme vollständig einzusetzen. Sie müssen sich objektiv nachvollziehen lassen (lt. Anlage 2).

IV. Abwertung w i c h t i g

1. Vom Aufnehmenden sind alle einzelnen Artikel auf Abwertung zu überprüfen und dabei auch bereits eine Abwertung einzutragen, wie in Anhang 3 vorgegeben ist.
2. Es muß unbedingt jede Abwertungsmöglichkeit berücksichtigt werden.
3. Fragen Sie den Meister oder Lagerleiter im Zweifelsfall.
4. Wenn Farb- und Konstruktionsänderungen vorliegen, ist besonders auf Abwertung zu achten!

V. Abgrenzung

1. Stellen Sie sicher, daß die letzten Wareneingänge vor und/oder während der Inventur mit Kopie des Lieferscheins gesondert erfaßt werden.
2. Machen Sie eine Zusammenstellung der Ladescheine und der LKW-Disposition für den Tag vor der Inventur, den Inventurtag und den ersten Tag im neuen Geschäftsjahr.

VI. Sonstiges

1. Es ist auf eine gesonderte Behandlung von Fremdbeständen zu achten.
2. Bei nicht vor Ort gelagerten Beständen ist eine Fremdbestätigung des Einlagerers einzuholen.

- Anlage 5 -

Anlage II

Bearbeitungsstufen von Teilen innerhalb der Fertigung sind bereits bei der Aufnahme mit einzusetzen.

Diese haben im einzelnen die folgende Bedeutung:

- 1 = Unbearbeitete Teile**
Hierbei handelt es sich um Zulieferteile, bei denen von uns noch keine Bearbeitung vorgenommen wurde.
- 6 = Montagefertig**
Hierbei handelt es sich um Teile, die soweit fertiggestellt sind, daß ihr nächster Arbeitsgang in Montage ist. Dies sind insbesondere verputzte Platten, lackierte und in der Oberfläche vorbereitete Teile.
- 7 = Teilweise montiert**
Hier dürfen nur Verkaufsartikel eingesetzt werden, d. h. es handelt sich hier um die auf den Bändern stehenden und vormontierten Aufträge. Dies ist unbedingt zu beachten, den Einzelteile können niemals teilweise montiert sein.
- 8 = Fertig montiert**
Auch hier handelt es sich um auftragsbezogene, fertig montierte Artikel der Preisliste. Davon betroffen sind insbesondere die Teile, die im Versand lagern.
- 2 = Teile fertig zum Pressen**
Dies sind in der Regel Furniere, die fertig zugerichtet vor der Presse liegen, ihre Erfassung erfolgt nach Länge, Breite und Anzahl, wobei der Mengenschlüssel 2 ist.
- 3 = Teile fertig gepreßt**
Hier handelt es sich um Teile, die unmittelbar nach dem Pressvorgang unbearbeitet sind.
- 4 = Maschinenbearbeitet**
Dies sind Teile, an denen bereits ein oder mehrere Arbeitsgänge getätigt wurden, die jedoch noch nicht völlig fertig bearbeitet sind.
- 5 = Maschinenfertig**
Dies sind Teile, deren maschinelle Bearbeitung vollständig abgeschlossen ist.

.../2

- Anlage 5 -

- 2 -

9 = Reparaturmaterial

Hier handelt es sich um Artikel, die zurückgegeben und zur weiteren Verwertung stehen. Es können auch reparaturanfällige Einzelteile sein, die noch verwendbar sind. Entscheidend ist hier, daß die Ware noch verwendbar ist.

10 = Verkaufsware der Lager

Dies kommt nur dort in Frage, wo Auslieferungslager außerhalb der der Fertigungsstätte vorzufinden sind. Im wesentlichen also im Hause Schärf und die Lagerhaltung wie z. B. in Hamburg und München.

- Anlage 5 -

Anlage 3

Abschlag = ABS

Die Werte 1 - 6 sind in das Feld ABS = Abschlag einzutragen:

- Wert 1: Lagerbestand ist mehr als drei Wochen zu hoch
- Wert 2: Lagerbestand ist mehr als sechs Wochen zu hoch
(leichte Staubschicht)
- Wert 3: Lagerbestand ist mehr als neun Wochen zu hoch
(Staubschicht)
- Wert 4: Lagerbestand ist mehr als zwölf Wochen zu hoch
(starke Staubschicht)
- Wert 5 : Lagerbestand ist mehr als 25 Wochen zu hoch
(dicker Staub)
- Wert 6: Lagerbestand ist mehr als 50 Wochen zu hoch
(uralt, vergammelt)

Abschlag bei Änderungen:

AGR = A Auslaufgrund Artikeländerung

unter ABS eintragen

Wert 4 = 50 % wenn Artikel noch im Verkauf,
aber auslaufend

Wert 5 = 80 % wenn Artikel noch Restbestände hat

Wert 6 = 100 % wenn nicht mehr verkaufsfähig

AGR = F Auslaufgrund Farbänderung

unter ABS eintragen
sonst wie vor

AGR = K Auslaufgrund Konstruktionsänderung

unter ABS eintragen
sonst wie vor

Literaturverzeichnis

- Abels, Heiner: Wirtschafts- und Bevölkerungsstatistik; 3. Aufl., Wiesbaden 1991.
- Bähr, Gottfried / Fischer-Winkelmann, Wolf F.: Buchführung und Jahresabschluß; 3. Aufl., Wiesbaden 1990.
- Baumbach, Adolf / Duden, Konrad / Hopt, Klaus J.: Kurz-Kommentar Handelsgesetzbuch, 27. Aufl. 1987.
- Baetge, Jörg u.a.: Vahlens Kompendium der Betriebswirtschaftslehre; München 1984.
- Blades, Derek: Revision of the System of National Accounts: An Note on Objectives and Key Issues; in: OECD Economic Studies, Nr. 12, 1989, S. 205 - 219.
- Boss, Alfred: Einige Vorschläge zur Änderung der Konzepte der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen; in: Allgemeines Statistisches Archiv, 68 (1984), S. 411 - 418.
- BT-Drucksache 11/2157 vom 19.4.1988.
- Buchner, Robert: Buchführung und Jahresabschluß; 3. Aufl., München 1991.
- Busse v. Colbe, Walther: Lexikon des Rechnungswesens; München, Wien, Oldenburg 1991.
- Cooper, Russell / Haltiwanger, John: Inventories and the Propagation of Sectoral Shocks; in: The American Economic Review, Nr. 1, 80. Jg. (1990), S. 170 - 190.
- Falterbaum, Hermann / Beckmann, Heinz: Buchführung und Bilanz; 14. Aufl., Achim 1992.
- Fischer, N.: Lifo und Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung; in: Herzig, N. (Hrsg.): Vorratsbewertung nach der Lifo-Methode ab 1990; Köln 1990, S. 1 - 11.
- Frank, Manfred: Bewertung und Abschreibung; 4. Aufl., Stuttgart, München, Hannover 1990.
- GEFIU: Anwendung der Lifo-Methode im handelsrechtlichen Jahresabschluß; in: Der Betrieb, Nr. 40, 43. Jg. (1990), S. 1977 - 1979.
- Haslinger, Franz: Volkswirtschaftliche Gesamtrechnungen; München, Wien, Oldenburg 1990.
- Herzig, Norbert (Hrsg.): Vorratsbewertung nach der Lifo-Methode ab 1990; Köln 1990.
- Herzig, Norbert / Gasper, Richard: Die Lifo-Methode in der Handels- und Steuerbilanz; in: Der Betrieb, Heft 11, 44. Jg. (1991), S. 557 - 565.
- Herzig, Norbert / Gasper, Richard: Eine Zwischenbilanz zur Lifo-Diskussion; in: Der Betrieb, Nr. 26, 45. Jg. (1992), S. 1301 - 1307.
- Horn, Gustav Adolf: FIND-Modell - Sektorale Vorratsinvestitionen in der Bundesrepublik Deutschland 1961 - 1980; in: Vierteljahreshefte zur Wirtschaftsforschung, Nr. 1/2, 1987, S. 39 - 52.
- Hörtig, Jürgen / Puderbach, Ingelore: Vorratsbewertung nach der Lifo-Methode; in: Der Betrieb, Nr. 19, 44. Jg. (1991), S. 977 - 983.
- Institut "Finanzen und Steuern" (Hrsg.): Probleme bei der Teilwertabschreibung auf das Warenlager im Einzelhandel; Bonn 1987.
- Knobbe-Keuk, Brigitte: Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht; 8. Aufl., Köln 1991.
- Langenbeck, Jochen / Wolf, Jakob: Buchführung und Jahresabschluß; Herne, Berlin 1991
- Leiner, Bernd: Europäische Wirtschaftsstatistik; München, Wien, Oldenburg 1991.

- v. d. Lippe, Peter Michael: Wirtschaftsstatistik; 4. Aufl., Stuttgart 1990
- Lützel, Heinrich: Das reproduzierbare Sachvermögen zu Anschaffungs- und zu Wiederbeschaffungsreisen; in: Wirtschaft und Statistik, Nr. 11, 1972, S. 611 - 624.
- Lützel, Heinrich: Änderungen in den Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen? - Bemerkungen zu dem Beitrag von A. Boss -, in: Allgemeines Statistisches Archiv, 68 (1984), S. 419 - 422.
- Lützel, Heinrich: Inflationsrechnung und Volkswirtschaftliche Gesamtrechnungen; in: Wingen, Max (Hrsg.): Statistische Information - Probleme und Leistungen, Stuttgart 1984.
- Mayer-Wegelin, Eberhard: Zum Anwendungsbereich der Lifo-Methode bei der Bewertung von Vorräten; in: Der Betrieb, Nr. 19, 42. Jg. (1989), S. 937 - 940.
- Mayer-Wegelin, Eberhard: § 256 Bewertungsvereinfachungsverfahren; in: Küting, Karlheinz, Weber, Claus-Peter (Hrsg.): Handbuch der Rechnungslegung: Kommentar zur Bilanzierung und Prüfung, Stuttgart 1990, S. 1043 - 1064.
- Morgenstern, Oskar: Über die Genauigkeit wirtschaftlicher Beobachtungen; 2. Auflage, Wien, Würzburg 1965.
- Müller-Gattermann, Gert: Lifo-Bewertung im Steuerrecht; in: Herzig, N. (Hrsg.): Vorratsbewertung nach der Lifo-Methode ab 1990; Köln 1990, S. 28 - 35.
- Rotemberg, Julio J. / Saloner, Garth: The Cyclical Behavior of Strategic Inventories; in: The Quarterly Journal of Economics, Nr. 1, 104. Jg. (1989), S. 73 - 97.
- Rümmele, Jürgen: Die Bedeutung der Bewertungsstetigkeit für die Bilanzierung; Berlin 1991.
- Schörry, Otto: Die Vorräte in der Wirtschaft 1950 - 1957; in: Wirtschaft und Statistik, Nr. 9, 1958, S. 487 - 494.
- Schult, Eberhard: Bilanzanalyse: Möglichkeiten und Grenzen externer Unternehmensbeurteilung; 8. Aufl., Freiburg im Breisgau 1991.
- Schulz, Horst / Fischer, Norbert: Die Lifo-Bewertung nach Handels- und Steuerrecht; in: Die Wirtschaftsprüfung, Nr. 18, 1989, S. 525 - 530.
- Selchert, F. W.: Umlaufvermögen; in: Busse v. Colbe, Walther (Hrsg.): Lexikon des Rechnungswesens; München, Wien, Oldenburg 1991.
- Siegel, Theodor: Grundsatzprobleme der Lifo-Methode und des Indexverfahrens; in: Der Betrieb, Nr. 38, 44. Jg. (1991), S. 1941 - 1948.
- Statistisches Bundesamt (Hrsg.): Überblick über die Sozialproduktsberechnungen des Statistischen Bundesamtes; in: Ausgewählte Arbeitsunterlagen zur Bundesstatistik, Heft 7, Wiesbaden 1989.
- Statistisches Bundesamt (Hrsg.): Methoden und Grundlagen der Sozialproduktsberechnungen - Entstehungsrechnung -; in: Ausgewählte Arbeitsunterlagen zur Bundesstatistik, Heft 23, Wiesbaden 1992a.
- Statistisches Bundesamt (Hrsg.): Methoden und Grundlagen der Sozialproduktsberechnungen - Ausrüstungsinvestitionen - Vorratsveränderungen; in: Ausgewählte Arbeitsunterlagen zur Bundesstatistik, Heft 24, Wiesbaden 1992b.
- Statistisches Bundesamt (Hrsg.): Statistisches Jahrbuch 1992 für die Bundesrepublik Deutschland; Wiesbaden 1992.
- Strohm, Wolfgang: Das BIP ist als Wachstumsindikator vorzuziehen; in: Handelsblatt, 6./7.11.1992, S. 6.
- Treptow, Harald: Ausweitung der Lifo-Bewertung auf andere Branchen; in: Herzig, N. (Hrsg.): Vorratsbewertung nach der Lifo-Methode ab 1990; Köln 1990, S. 20 - 27.

Unvericht, Willi: Bewertung von Erzeugnisbeständen des Vorratsvermögens; in: Der Betrieb, Nr. 31, 41. Jg. (1988), S. 1560 - 1563.

West, Kenneth D.: The Sources of Fluctuations in Aggregate Inventories and GNP; in: The Quarterly Journal of Economics, Nr. 4, 105. Jg. (1990), S. 939 - 971.

Witte, Thomas: Was kostet die Lagerhaltung wirklich?; in: WISU 7/85, S. 349 - 354.

Wöhe, Günther: Bilanzierung und Finanzpolitik; 7. Aufl., München 1987.

Wöhe, Günther: Allgemeine Betriebswirtschaftslehre; 17. Aufl., München 1990.

Zwer, Reiner: Einführung in die Wirtschafts- und Sozialstatistik; München, Wien, Oldenburg 1985.

Zwer, Reiner: Internationale Wirtschafts- und Sozialstatistik; 2. Aufl., München, Wien, Oldenburg 1986.