

BFH-Urteil vom 20.6.2000 (VIII R 32/98) BStBl. 2001 II S. 636

Eine Bewertung nach der sog. Lifo-Methode entspricht nicht den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und ist deshalb auch steuerrechtlich ausgeschlossen, wenn Vorräte mit - absolut betrachtet - hohen Erwerbsaufwendungen in Frage stehen, die Anschaffungskosten ohne weiteres identifiziert und den einzelnen Vermögensgegenständen angesichts deren individueller Merkmale ohne Schwierigkeiten zugeordnet werden können (hier: zum Verkauf bestimmte PKW).

EStG § 6 Abs. 1 Nr. 2a; HGB § 256.

Vorinstanz: FG Münster (EFG 1998, 999)

Sachverhalt

I.

Zwischen den Beteiligten ist im Streit, ob die Voraussetzungen für die Bewertung des Vorratsvermögens nach der unterstellten Verbrauchsfolge last in - first out (Lifo) gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 2a des Einkommensteuergesetzes (EStG) vorliegen.

Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) - die X-KG - betreibt eine Vertragswerkstatt der VW-AG und handelt mit neuen Kfz sowie Gebrauchtwagen. Zum 31. Dezember der Jahre 1991, 1992 und 1993 bewertete sie erstmals die zum Verkauf bestimmten Fahrzeuge auf der Grundlage der Unterstellung, dass die zuletzt angeschafften Kfz zuerst veräußert worden seien (§ 6 Abs. 1 Nr. 2a Satz 1 EStG; Lifo-Methode). Dabei bildete sie für die Neufahrzeuge Bewertungsgruppen nach den Wagentypen ihres Bestands (Golf, Polo, ..., Audi 80 etc.); die Gebrauchtwagen gliederte sie - ohne Rücksicht auf deren Hersteller, Kilometerleistung oder das Alter - nach ihrem Wert (bis 5.000 DM; 5.000 DM bis 15.000 DM, 15.000 DM bis 25.000 DM, über 25.000 DM).

Im Anschluss an eine Betriebsprüfung vertrat der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt - FA -) die Auffassung, dass die Anwendung des Lifo-Verfahrens nicht zulässig sei und die Kfz unter Berücksichtigung von Teilwertabschlägen nach ihren individuellen Anschaffungskosten bewertet werden müssten (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Sätze 1 und 2 EStG). Das rechnerische Ergebnis dieser Bewertung ist zwischen den Beteiligten nicht umstritten. Im Vergleich zu den Wertansätzen der Klägerin (Lifo-Bewertung) erhöhte sich hierdurch der Gewinn der Klägerin in den Streitjahren um 41.924 DM (1991), 28.598 DM (1992) sowie 7.316 DM (1993).

Demgemäß erließ das FA gemäß § 164 der Abgabenordnung (AO 1977) geänderte Bescheide zur Gewinnfeststellung 1991 bis 1993, zur Festsetzung der Gewerbesteuermessbeträge 1991 bis 1993 sowie zur Feststellung der Einheitswerte des Betriebsvermögens auf den 1. Januar 1992, 1. Januar 1993 und 1. Januar 1994.

Die nach erfolglosem Einspruch erhobene Klage hat das Finanzgericht (FG) abgewiesen, da die zu Gruppen zusammengefassten Fahrzeuge nicht - wie für die Bewertung nach der Lifo-Methode erforderlich - gleichartig seien. So könnten Neufahrzeuge nicht - wie von der Klägerin vertreten - lediglich nach dem Fahrzeugtyp in Gruppen gleichartiger Wirtschaftsgüter gegliedert werden; vielmehr sei nach der Verkehrsanschauung entsprechend den individuellen Kundenwünschen eine weitere Differenzierung entsprechend den Ausstattungsmerkmalen geboten (Motorstärke, Benzin-/Dieselmotor, Limousinen-, Variant- oder Cabriolet-Modell, Farbe, Zusatzausstattung), die sich auch in unterschiedlich hohen Preisen niederschlugen. Andererseits sei aber auch die Wertgruppenbildung bezüglich der Gebrauchtfahrzeuge nicht geeignet, gleichartige Wirtschaftsgüter zusammenzufassen, da dieses Kriterium zur Folge hätte, dass Fahrzeuge - trotz ihrer vollkommen unterschiedlichen Klassifikationsmerkmale (Kleinwagen/Mittel- und Oberklasse, Wagentyp, Baujahr, Kilometerstand, Motorstärke) - in die nämliche Gruppe eingereiht würden. Zu weiteren Einzelheiten der Begründung verweist der Senat auf die Veröffentlichung des vorinstanzlichen Urteils in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 1998, 999.

Mit der Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts. Das FG habe entgegen der fast einhelligen Stellungnahme in der Literatur verkannt, dass nach der Verkehrsanschauung Neufahrzeuge bereits aufgrund ihrer Zugehörigkeit zu einer bestimmten Produktgruppe (Klein-, Mittelklasse- und Oberklassenwagen) als gleichartig anzusehen seien. Da sie aber - darüber hinausgehend - eine Klassifikation nach Modelltypen vorgenommen habe, könne nur schwer bezweifelt werden, dass ihre Vorgehensweise - trotz der individuellen Unterschiede der Fahrzeuge - nicht der "marktüblichen Einteilung in Produktklassen" entspreche (R 36a Abs. 3 Satz 2 der Einkommensteuer-Richtlinien - EStR -).

Die Klägerin beantragt sinngemäß, das vorinstanzliche Urteil, die geänderten Gewinnfeststellungsbescheide 1991 bis 1993, die geänderten Bescheide zur Festsetzung der Gewerbesteuermessbeträge 1991 bis 1993 und zur Feststellung der Einheitswerte des Betriebsvermögens auf den 1. Januar 1992, 1. Januar 1993 und 1. Januar 1994 sowie die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung vom 25. September 1996 aufzuheben und entsprechend der Rechtsauffassung der Klägerin die Gewinne sowie die Einheitswerte des Betriebsvermögens festzustellen und die Gewerbesteuermessbeträge festzusetzen.

Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

Die Revision ist nicht begründet. Das FG hat im Ergebnis zutreffend entschieden, dass die Klägerin nicht berechtigt war, ihren Fahrzeugbestand nach dem Lifo-Verfahren zu bewerten.

1. Nach § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG i.V.m. § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG ist die ertragsteuerrechtliche Bewertung des Vorratsvermögens aufgrund der Unterstellung, dass die zuletzt angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgüter zuerst verbraucht oder veräußert werden ("last in - first out"), neben anderen im anhängigen Verfahren nicht streitigen Voraussetzungen daran gebunden, dass es sich

- um gleichartige Wirtschaftsgüter des Vorratsvermögens handelt,

- die Anwendung dieser Bewertungsmethode den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht und

- dieses steuerrechtliche Wahlrecht in Übereinstimmung mit der handelsrechtlichen Jahresbilanz ausgeübt wird (sog. umgekehrte Maßgeblichkeit; vgl. hierzu Urteil des Bundesfinanzhofs - BFH - vom 21. Oktober 1993 IV R 87/92, BFHE 172, 462, BStBl II 1994, 176, zu Abschn. I. 4., a. E.; Schmidt/Weber-Grellet, Einkommensteuergesetz, Kommentar, 18. Aufl., § 5 Rz. 43, m.w.N.).

Die Vorschrift wurde durch das Steuerreformgesetz 1990 vom 25. Juli 1988 (BGBl I 1988, 1093, BStBl I 1988, 224) - StRG 1990 - in das EStG aufgenommen und ist erstmals für das Wirtschaftsjahr anwendbar, das nach dem 31. Dezember 1989 endet (§ 52 Abs. 7 EStG 1990). Sie übernahm im Wesentlichen wörtlich die Regelung des § 256 des Handelsgesetzbuches - HGB - (i.d.F. des Bilanzrichtliniengesetzes - BiRiLiG - vom 19. Dezember 1985, BGBl I 1985, 2355), nach der bei der Bewertung der im Jahresabschluss ausgewiesenen Vermögensgegenstände neben sonstigen Verbrauchsfolgeverfahren auch die Lifo-Methode für gleichartige Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens in Anspruch genommen werden kann, soweit dies den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht.

Mit dem Wohnungsbauförderungsgesetz vom 22. Dezember 1989 (BGBl I 1989, 2408, BStBl I 1989, 505) - WoBauFG - wurde § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG u.a. im Zusammenhang mit der allgemeinen Regelung der umgekehrten Maßgeblichkeit in § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG (n.F.) geändert (vgl. hierzu BTDrucks 11/5970, S. 36) und für Zwecke der Bewertung des Betriebsvermögens in § 109 Abs. 4 des Bewertungsgesetzes (BewG) die Übernahme des ertragsteuerrechtlichen (Lifo-)Wertansatzes mit Wirkung ab 1. Januar 1991 (§ 124 Satz 5 BewG) angeordnet (BTDrucks 11/5970, S. 44; vgl. ab 1. Januar 1993 auch § 109 Abs. 1 BewG i.d.F. des Steueränderungsgesetzes 1992 - StÄndG 1992 - vom 25. Februar 1992, BGBl I 1992, 297: Ansatz der Steuerbilanzwerte; sog. "verlängerte Maßgeblichkeit").

2. Die Vorinstanz hat die Klage mit der Begründung abgewiesen, dass die von der Klägerin gebildeten Fahrzeug-Gruppen keine gleichartigen Wirtschaftsgüter umfasst hätten. Der Senat braucht hierzu nicht Stellung zu nehmen, da eine Lifo-Bewertung der Fahrzeuge jedenfalls gegen die (handelsrechtlichen) Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung verstößt.

a) Die Bewertung nach der Lifo-Methode führt auch dann, wenn sie den tatbestandlichen Erfordernissen des § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG (§ 256 Satz 1 HGB) im Einzelfall genügt, regelmäßig dazu, dass verschiedene sog. "obere" Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung nicht beachtet werden (vgl. hierzu Kempermann in Kirchhof/Söhn, Einkommensteuergesetz, § 5 Rdnr. B 43, 55 ff.).

Sie durchbricht den Grundsatz der Einzelbewertung (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB) insofern, als die Vorräte nicht einzeln erfasst (§ 240 Abs. 1 HGB) und mit ihren Anschaffungskosten (§ 253 Abs. 1 Satz 1, § 255 HGB) angesetzt, sondern - zumindest teilweise - mit den Erwerbsaufwendungen anderer - nämlich zu einem

früheren Zeitpunkt angeschaffter - Vermögensgegenstände bewertet werden (Oechsle/Rudolph, Festschrift für Luik, 1991, S. 91, 93, 96; Sprey, Das LIFO-Verfahren als Steuervergünstigung?, 1997, 10; Kempermann, a.a.O., Rdnr. B 82, jeweils m.w.N.; a. A. Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6. Aufl., § 252 HGB Rz. 58, a. E.). Der hiermit verbundene "Austausch von Anschaffungskosten" (Mayer-Wegelin, Der Betrieb - DB - 1989, 937, 938) beeinträchtigt insbesondere für Zeiträume steigender Preise nicht nur die Darstellung der Vermögensverhältnisse des Kaufmanns am Bilanzstichtag (§ 240 Abs. 1 Satz 1 HGB; vgl. auch die Erläuterungsverpflichtung nach § 284 Abs. 2 Nr. 4 HGB), er hat zudem zur Folge, dass die Aufwendungen des Geschäftsjahres (§ 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB) nicht periodengerecht, d.h. entsprechend ihrer wirtschaftlichen Verursachung erfasst werden (hier: Aufwandsminderung durch den Ansatz von Anschaffungskosten nicht veräußerter Vorräte; Baetge, Bilanzen, 4. Aufl., 1996, 294 ff.; Kempermann, a.a.O., Rdnr. B 84; zu weiteren Verstößen beispielsweise gegen den Grundsatz der Bilanzwahrheit sowie den Grundsatz der Richtigkeit vgl. Institut "Finanzen und Steuern" - Institut FSt. -, 1982, Brief 218, S. 9; Baetge, a.a.O., 293).

b) Wenn § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG (§ 256 Satz 1 HGB) gleichwohl die Wahl der Lifo-Methode gestattet, "soweit dies den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht", so statuiert das Gesetz mit Rücksicht auf die Durchbrechung der genannten Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung keine nicht erfüllbare und damit widersprüchliche Voraussetzung (so zutreffend Institut FSt., a.a.O., S. 9 f.), sondern bringt vielmehr zum Ausdruck, dass - im Einklang mit der amtlichen Überschrift des § 256 HGB (vgl. hierzu BFH-Urteil vom 11. Januar 1984 II R 187/81, BFHE 140, 312, BStBl II 1984, 327) - die Grundsätze der Einzelbewertung sowie der periodengerechten Aufwandsabgrenzung aus Gründen der Bewertungsvereinfachung im Einzelfall zurücktreten und eine Abkehr von der tatsächlichen Verbrauchsfolge rechtfertigen können. Das Erfordernis der GoB-Konformität kennzeichnet das Wahlrecht der Lifo-Methode (Verbrauchfolgeverfahren) mit anderen Worten als Wertungskompromiss, der durch den Aspekt einer vereinfachten Rechnungslegung und damit durch den vom Wesentlichkeitsprinzip bestimmten Grundsatz der Wirtschaftlichkeit getragen wird (hierzu Kempermann, a.a.O., Rdnr. B 73, mit Rechtsprechungsnachweisen; Fülling, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Vorräte, 1976, 53, 149 f., 153, 161; Siegel, DB 1991, 1941, 1943 f.; Hölscher, Steuer und Studium 1998, 394, 395). Das Wahlrecht ist deshalb typischerweise auf Sachverhalte zugeschnitten, bei denen entweder die Ermittlung der individuellen Anschaffungskosten (oder Herstellungskosten) der Vermögensgegenstände im Einzelfall ausgeschlossen ist (z.B. im Falle der Vermischung von Flüssigvorräten) oder - wie beispielsweise bei Massenartikeln - mit einem unvermeidbaren Aufwand verbunden wäre.

c) Das anhängige Verfahren gibt dem erkennenden Senat keine Gelegenheit, darüber zu entscheiden, ob in den beschriebenen Bewertungserschwernissen zugleich eine äußere und somit durchgängig zu beachtende Grenze für den Anwendungsbereich des Lifo-Verfahrens zu sehen ist. Im Streitfall kann ferner offen bleiben, ob trotz des Vorliegens solcher Erschwernisse das Lifo-Verfahren nur dann zum Zuge kommt, wenn die dieser Bewertungsmethode zugrunde liegende Verbrauchsfolgefiktion "im Großen und Ganzen" dem tatsächlichen Geschehensablauf entspricht (so Döllerer, Betriebs-Berater - BB - 1965, 1405, 1412; a. A. - herrschend - Schmidt/Glanegger, a.a.O., § 6 Rz. 352; Federmann in Herrmann/Heuer/Raupach, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, Kommentar, § 6 EStG Anm. 1123d, m.w.N.; R 36a Abs. 2 EStR), oder ob das Verfahren zumindest an die Voraussetzung gebunden ist, dass keine höherwertigen Vorräte zu beurteilen sind (zur Bedeutung der Höhe der Aufwendungen für den Wesentlichkeitsgrundsatz s. Kempermann, a.a.O., Rdnr. B 73, m.w.N.). Denn der Vereinfachungszweck vermag jedenfalls dann ein Zurücktreten der genannten Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung nicht mehr zu rechtfertigen, wenn - wie vorliegend im Hinblick auf den zum Verkauf bestimmten Fahrzeugbestand der Klägerin - Vorratsgegenstände mit (absolut betrachtet) hohen Erwerbssaufwendungen in Frage stehen, die Anschaffungskosten ohne weiteres identifiziert und den einzelnen Vermögensgegenständen angesichts deren individueller Merkmale ohne Schwierigkeiten zugeordnet werden können (ebenso Moxter, Bilanzlehre, Bd. II, 1986, S. 47; Institut FSt., a.a.O., S. 24; Kamprad, BB 1967, 875, 876; vgl. auch Gutachten des Obersten Finanzhofs vom 3. Juni 1949 I D 2/49, Entscheidungen und Gutachten des Reichsfinanzhofs und des Obersten Finanzhofs, Bd. 54, 338, 342, 346, sowie bezüglich der Durchschnittsbewertung BTDrucks 11/2157, S. 140). Mangels einer die Rechnungslegung vereinfachenden Wirkung ist es hierbei - im Einklang mit der systematischen Unterscheidung von § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG (§ 256 Satz 1 HGB) zwischen Gleichartigkeit und GoB-Konformität - auch unerheblich, ob die nach diesen Voraussetzungen identifizierbaren und bewertbaren Vorräte der gleichen Art (oder Gattung) angehören.

d) Der erkennende Senat folgt damit nicht der in der Literatur vertretenen Auffassung, § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG wolle nicht nur die Bewertung vereinfachen, sondern diene in dem Sinne auch der Vermeidung der Besteuerung von Scheingewinnen und der (realen) Substanzerhaltung des Unternehmens, dass auch diese gleichwertigen oder zumindest sekundären Zielsetzungen Eingang in die Frage fänden, ob die Lifo-Bewertung im Einzelfall den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspreche. Diese Ansicht widerspricht den vorstehend dargelegten systematisch-teleologischen Erwägungen. Sie findet zudem auch in der Entstehungsgeschichte der Vorschrift keinen Anhalt.

aa) Die in § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG übernommene Regelung des § 256 Satz 1 HGB geht auf das Aktiengesetz (AktG) vom 6. September 1965 (BGBl I 1965, 1089) zurück, das in § 155 Abs. 1 Satz 3 AktG 1965 erstmals den Ansatz gleichartiger Gegenstände des Vorratsvermögens nach Verbrauchsfolgeverfahren - und damit auch die Lifo-Bewertung - unter dem Vorbehalt der Entsprechung mit den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung handelsrechtlich kodifizierte. Angesichts der nur cursorischen Gesetzesbegründung - sie erschöpft sich trotz "eingehender Beratungen" im Wesentlichen in dem Hinweis, dass das Merkmal der Gleichartigkeit nicht "einander genau gleiche Gegenstände" erfordere und das Verbrauchsfolgeverfahren zur Vermeidung von "Missbräuchen" den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechen müsse (vgl. Bericht des Rechtsausschusses, BTDrucks IV/3296, S. 31) - ging die ganz herrschende Auffassung in der Literatur davon aus, dass § 155 Abs. 1 Satz 3 AktG 1965 ausschließlich das Ziel verfolgt habe, die Bewertung des Vorratsvermögens zu vereinfachen, nicht hingegen, dem Kaufmann ein Instrument zur Vermeidung von Scheingewinnen an die Hand zu geben (Adler/Düring/Schmaltz, Prüfung und Rechnungslegung der Aktiengesellschaft, Bd. 1, § 155 Rz. 88 ff.; Institut FSt., a.a.O., S. 24 f.; Döllner, a.a.O., 1412; Moxter, Zeitschrift für Betriebswirtschaftliche Forschung - ZfBF -, 1976, 694, 701 ff.; unklar Kropff, Die Wirtschaftsprüfung - WPg - 1966, 369, 375 ff.). Obgleich unterstellt werden kann, dass nicht nur Vereinfachungserwägungen den Gesetzgeber dazu bewogen haben, dem Kaufmann die Möglichkeit zur Bewertung aufgrund der Unterstellung bestimmter Verbrauchsfolgen einzuräumen, teilt der erkennende Senat die Ansicht der genannten Autoren. Tragend hierfür ist zum einen, dass insbesondere bei älteren Gesetzen nach ständiger Rechtsprechung subjektive Vorstellungen der am Gesetzgebungsverfahren Beteiligten nur insoweit von Bedeutung sein können, als sie im Gesetz selbst einen hinreichend bestimmten Ausdruck gefunden haben und hierdurch die Richtigkeit des durch den Gesetzeswortlaut sowie den Sinnzusammenhang ermittelten objektivierten Willens des Gesetzgebers bestätigt wird (BFH- Urteile vom 14. Mai 1991 VIII R 31/88, BFHE 164, 516, BStBl II 1992, 167; vom 13. Oktober 1998 VIII R 78/97, BFHE 187, 227, BStBl II 1999, 163, jeweils m.w.N.). Dies schließt es nicht nur aus, den erkennbaren Gesetzeszweck einer Norm durch weitgehend spekulative Erwägungen über die Motive der Abgeordneten zu erweitern; ausgeschlossen ist hiernach ferner, anhand der inhaltlich nicht bestimmten und damit nur anhand des Gesetzeszwecks konkretisierbaren Äußerung des Rechtsausschusses, mit dem Erfordernis, dass das Verfahren den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechen müsse, seien Missbräuche ausgeschlossen (BTDrucks IV/3296, S. 31), das Tatbestandsmerkmal der GoB-Konformität im Sinne einer äußeren und damit weit zu fassenden Geltungsgrenze des Lifo-Verfahrens zu deuten, die den Normanwender nur in Ausnahmefällen dazu zwingt, den Gesichtspunkt der Bewertungsvereinfachung gegen die Durchbrechung der oberen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (Einzelbewertung; periodengerechte Aufwandsabgrenzung, vgl. oben Abschn. II. 2. a) abzuwägen. Zum anderen kommt hinzu, dass selbst dann, wenn man den Gesetzesmaterialien ein größeres Gewicht bei der Auslegung des § 155 Abs. 1 Satz 3 AktG 1965 zumessen könnte, nicht unberücksichtigt bleiben dürfte, dass der Gesetzgeber im Zuge der Beratungen zum AktG 1965 die Bildung einer Substanzerhaltungsrücklage für abnutzbares Anlagevermögen zu Lasten des Jahresüberschusses trotz intensiver Beratungen ausdrücklich verworfen hat (BTDrucks IV/3296, S. 32 f.; BFH- Urteil vom 17. Januar 1980 IV R 156/77, BFHE 130, 258, BStBl II 1980, 434). Demgemäß hätte es insbesondere im Hinblick auf die höhere Umschlaggeschwindigkeit der Vorräte nahe gelegen, Erwägungen solcher Art, sollten sie den Zweck der Regelung zu den Verbrauchsfolgeverfahren in § 155 Abs. 1 Satz 3 AktG 1965 wiedergeben, in der Gesetzesbegründung näher auszuführen. Dies ist jedoch nicht geschehen (vgl. auch hierzu Moxter, ZfBF 1976, 694, 704).

bb) Die Zielsetzung des Lifo-Verfahrens, das Bewertungsverfahren zu vereinfachen, ist auch aufgrund der Umsetzung von Art. 40 der Vierten EG-Bilanzrichtlinie (Richtlinie 78/660/EWG) durch das BiRiLiG nicht erweitert worden (gl. A. Siegel, DB 1991, 1941, 1948; Herzig, DB 1993, 1252, 1253; Gasper, Die Lifo-Bewertung, 1996, 70; Gschwendtner, Deutsche Steuer-Zeitung - DStZ - 2000, 69, 70; a. A. Fischer in Herzig, Vorratsbewertung nach der Lifo- Methode ab 1990, S. 1, 2; Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6. Aufl., § 256 HGB Rz. 7 f.; Hennrichs, Wahlrechte im Bilanzrecht der Kapitalgesellschaften, 1999, S. 399 f.; nicht eindeutig Mayer-Wegelin in Küting/Weber, Handbuch der Rechnungslegung, 4. Aufl., § 256 HGB Rz. 18).

Die hierzu ergangene Regelung in § 256 Satz 1 HGB hat - mit Ausnahme dessen, dass das Gesetz nicht mehr von "Gegenständen", sondern von "Vermögensgegenständen" des Vorratsvermögens spricht - die bisherige Bestimmung des § 155 Abs. 1 Satz 3 AktG 1965 unter der amtlichen Überschrift "Bewertungsvereinfachungsverfahren" wörtlich und damit auch das Tatbestandsmerkmal der GoB-Entsprechung mit den zu Abschn. II. 2. c dargestellten Folgerungen übernommen. In den Gesetzesmaterialien wird dieses Verständnis nicht nur dadurch bestätigt, dass der deutsche Gesetzgeber lediglich in eingeschränktem Umfang, d.h. mit der ausdrücklichen Zielsetzung, das bis dahin geltende Recht (§ 155 Abs. 1 Satz 3 AktG 1965) zur Wahrung des Grundsatzes der steuerneutralen Umsetzung der Vierten EG-Bilanzrichtlinie fortzuführen, von der in Art. 40 der Vierten EG-Bilanzrichtlinie eröffneten Möglichkeit der Verbrauchsfolgebewertung Gebrauch machen wollte (BTDrucks 10/4268, S. 102; zur Richtlinienkonformität der Umsetzung s. Hennrichs, a.a.O., S. 393 ff.). Zudem ist zu berücksichtigen, dass er es - gleich dem Gesetzgebungsverfahren zum AktG 1965 (s. vorstehend) - auch im Rahmen des BiRiLiG abgelehnt hat, Methoden zur Bewertung beispielsweise des abnutzbaren Sachanlagevermögens oder der Vorräte auf der

Grundlage ihres Wiederbeschaffungswerts zuzulassen (vgl. hierzu Art. 33 Abs. 1 Satz 1 Buchst. a der Vierten EG-Bilanzrichtlinie).

Eine andere Beurteilung ist ferner nicht aufgrund des Hinweises gerechtfertigt, dass der Gesetzgeber - wie die Pflicht zur Anhangelerläuterung in § 284 Abs. 2 Nr. 4 HGB (Art. 40 Abs. 2 der Vierten EG-Bilanzrichtlinie) zeige - das Problem der Bewertungsreserven gesehen und mit der Lifo-Methode die Beeinträchtigung des Vermögensausweises zugunsten einer verbesserten Darstellung der Ertragslage durch die Verrechnung gegenwartsnaher Preise akzeptiert habe (Hennrichs, a.a.O., 397 ff.). Abgesehen von den gegen letztere Erwägung im wirtschaftswissenschaftlichen Schrifttum erhobenen Bedenken (vgl. Fülling, a.a.O., 168 ff., 178), lässt diese Ansicht nicht nur außer Acht, dass die genannte Erläuterungspflicht nicht darauf zielt, stille Reserven, sondern - auch im Zusammenhang mit der Gruppenbewertung nach dem gewogenen Durchschnittswert (§ 240 Abs. 4 HGB) - erhebliche Wertunterschiede zu den Tagespreisen zu dokumentieren (Beck'scher Bilanzkommentar, 4. Aufl., § 284 Rz. 180; Dörner/Wirth in Küting/Weber, a.a.O., §§ 284-288 HGB Rz. 133), und nur von mittelgroßen und großen Kapitalgesellschaften zu erfüllen ist (§ 288 Satz 1 HGB; zur Rechtslage aufgrund des Kapitalgesellschaften- und Co-Richtlinie- Gesetzes - KapCoRiLiG - vom 24. Februar 2000, BGBl I 2000, 154 vgl. Theile, BB 2000, 555, 560). Sie verkennt vor allem, dass das Lifo-Verfahren auch im Falle der GoB-Konformität - also beispielsweise dann, wenn es bei vermischten Vorräten zum Zweck der Bewertungsvereinfachung in Anspruch genommen wird - dazu führen kann, erhebliche stille Reserven zu legen.

cc) Schließlich vermag der erkennende Senat nicht der im Schrifttum verbreiteten Auffassung beizupflichten, durch § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG sei das ursprüngliche Vereinfachungsanliegen durch den weitergehenden Zweck, die Besteuerung von Scheingewinnen zu vermeiden, zumindest gleichwertig mit der Folge ergänzt worden, dass es zur Verwirklichung dieses zweiten Regelungsziels einer Fortentwicklung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung bedürfe (Gasper, a.a.O., S. 73 ff.; Herzig/Gasper, DB 1991, 557; Herzig/Gasper, DB 1992, 1301; Herzig, DB 1993, 1252; Treptow/Weismüller, WPg 1991, 571; Werndl in Kirchhof/Söhn, a.a.O., § 6 Rdnr. C 2; nicht eindeutig Federmann in Herrmann/Heuer/Raupach, a.a.O., § 6 EStG Anm. 1122b).

Zwar ist es zutreffend, dass der Gesetzgeber anlässlich der Beratungen zum StRG 1990 der Ansicht war, mit der ertragsteuerrechtlichen Kodifizierung der Lifo-Methode dem Problem der Scheingewinnbesteuerung über die bis dahin geltende Regelung des § 74a der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung - EStDV - (Lifo-Bewertung für metallhaltige Vorratsgüter) hinaus abzuhelfen, und er in diesem Zusammenhang auch die Ermächtigungsgrundlage des § 51 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b EStG dahin änderte, dass eine Preissteigerungsrücklage nur noch für vor dem 1. Januar 1990 endende Wirtschaftsjahre gebildet werden konnte (zur Änderung von § 74 EStDV vgl. FG Münster, Urteil vom 1. Dezember 1997 9 K 1497/94 K, EFG 1998, 630, Revision beim BFH anhängig unter dem Az. I R 10/98). Gleichwohl kann hieraus weder abgeleitet werden, die Vermeidung der Besteuerung von Scheingewinnen sei - als Teil einer dualen Zielsetzung - eigenständiger Regelungszweck des § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG geworden (vgl. hierzu auch Gasper, a.a.O., 255, 304), noch rechtfertigt dies die Annahme, der Gesetzgeber habe die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung fortentwickeln wollen. Beidem widerspricht, dass nach dem Wortlaut des § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG die Anwendung des Lifo-Verfahrens den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechen muss. Da aber das Handelsrecht durch das StRG 1990 erkennbar nicht geändert worden ist, lässt der durch § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG geschaffene und durch das Erfordernis einer gleichsinnigen Wahlrechtsausübung in der Handelsbilanz (sog. umgekehrte Maßgeblichkeit, § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG) in systematischer Hinsicht verstärkte Regelungszusammenhang nur den Schluss zu, dass die Lifo-Bewertung lediglich in dem durch die (handelsrechtlichen) Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung gegebenen und durch den Aspekt der Bewertungsvereinfachung geprägten Rahmen - also innerhalb der vorgefundenen (handelsrechtlichen) Geltungsgrenzen - den steuerrechtlichen Gewinn zu beeinflussen vermag; nur als rechnerischer Reflex der Bewertungsvereinfachung kann das Lifo-Verfahren mit anderen Worten den Ausweis von "Scheingewinnen" mildern (gl. A. Siegel, DB 1991, 1941, 1948; Bareis/Elschen/Siegel/Sigloch/Streim, DB 1993, 1249, 1250; Grützner, Buchführung, Bilanz und Kostenrechnung (Buchhaltungsbriefe) - BBK -, Fach 12, 3081, 3085; Glade, Praxishandbuch der Rechnungslegung und Prüfung, 2. Aufl., § 256 HGB Rz. 2; Müller-Gatermann, Finanz-Rundschau für Einkommensteuer 1991, 8 f.).

Dieses aus dem Wortlaut sowie dem systematischen Zusammenhang des § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG gewonnene Auslegungsergebnis hat zudem in den Gesetzesmaterialien an verschiedenen Stellen einen hinreichend bestimmten Niederschlag gefunden. So ist im Gesetzentwurf der (damaligen) Regierungsfractionen im unmittelbaren Anschluss an die Erwägungen zur Vermeidung der (sog.) Scheingewinnbesteuerung ausgeführt (BTDrucks 11/2157, S. 140), dass mit der allgemeinen Zulassung der Lifo-Methode im Steuerrecht eine "weitere Angleichung an das Handelsrecht erreicht (werde)"; der Finanzausschuss hat sich diese Beurteilung offenkundig zu eigen gemacht und dargelegt, dass er die generelle Zulassung des Lifo-Verfahrens im Ertragsteuerrecht als Bewertungsvereinfachung, die im

Handelsrecht seit langem anerkannt sei, übernehme (BTDrucks 11/2536, S. 47). Demgemäss ist es für die Beurteilung des Streitfalls auch unerheblich, ob der Senat sich den weiteren Erwägungen des Finanzausschusses, bei der Gruppenbildung sei zur Verstärkung des Vereinfachungseffekts nicht "kleinlich zu verfahren", anschließen könnte (vgl. auch R 36a Abs. 3 EStR). Hierzu ist - wie eingangs ausgeführt - im anhängigen Verfahren nicht Stellung zu nehmen.

3. Soweit ersichtlich, hat sich die Finanzverwaltung bisher nicht abschließend zu der Frage geäußert, ob Vorräte auch dann nach der Lifo-Unterstellung bewertet werden können, wenn hohe Einzelerwerbsaufwendungen in Frage stehen, die den ohne weiteres identifizierbaren und durch individuelle Merkmale gekennzeichneten Vermögensgegenständen ohne Schwierigkeiten zugeordnet werden können. Sollte sich aus dem Schreiben des Bundesministers der Finanzen vom 28. März 1990 (BStBl I 1990, 148), nach dem weinrechtliche Vorschriften, die eine Einzelbewertung des gelagerten Weins ermöglichen, die Lifo-Methode nicht ausschließen, eine von der dargelegten Auffassung des erkennenden Senats abweichende Beurteilung ergeben, so beträfe dies zum einen nicht die vorliegend zu beurteilenden Verhältnisse des Fahrzeughandels; zum anderen wäre der Senat an diese - lediglich norminterpretierende Anweisung - nicht gebunden (vgl. Tipke/Kruse, Abgabenordnung-Finanzgerichtsordnung, 16. Aufl., § 4 AO 1977 Tz. 36, m.w.N.; zur Kritik an den Verwaltungsanweisungen vgl. u.a. Herzig/Gasper, DB 1992, 1301, 1304).

4. Der Senat ist nicht verpflichtet, eine Vorabentscheidung des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften (EuGH) einzuholen (Art. 234 Abs. 3 - früher Art. 177 Abs. 3 - des Vertrags über die Gründung der Europäischen Gemeinschaften - EGV -). Dem steht bereits entgegen, dass Fragen, die die Bewertung von Aktiva und Passiva betreffen, selbst dann gemäß § 5 Abs. 6 EStG nach den vorrangigen Vorschriften des Steuerrechts zu beurteilen sind, wenn die steuerrechtlichen Bewertungsmaßstäbe mit den Grundsätzen des Handelsrechts übereinstimmen (BFH-Beschluss vom 9. September 1998 I R 6/96, BFHE 187, 215, BStBl II 1999, 129; BFH-Urteil vom 15. Juli 1998 I R 24/96, BFHE 186, 388, BStBl II 1998, 728; zu steuerrechtlich eigenständigen Bilanzierungsvorschriften vgl. auch Senatsurteil vom 25. Oktober 1994 VIII R 65/91, BFHE 176, 359, BStBl II 1995, 312, betreffend Rechnungsabgrenzung). Im anhängigen Verfahren kommt hinzu, dass - wie dargelegt - das StRG 1990 durch die Einfügung des § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG das (Ertrag-)Steuerrecht an die handelsrechtlich nach § 256 HGB zulässige Lifo-Methode angleichen wollte und diese Regelung wiederum von den den Mitgliedstaaten in Art. 40 der Vierten EG-Bilanzrichtlinie eingeräumten Wahlrechten zur Bewertung von Vermögensgegenständen aufgrund unterstellter Verbrauchsfolgen lediglich mit der Zielsetzung Gebrauch gemacht hat, das bis dahin geltende - nicht harmonisierte - Recht (§ 155 Abs. 1 Satz 3 AktG 1965) zur Wahrung des Grundsatzes der steuerneutralen Umsetzung der Vierten EG-Bilanzrichtlinie fortzuführen. Demgemäss ist im Streitfall auch nicht darüber zu entscheiden, ob die bis zum 31. Dezember 1992 in nationales Recht umzusetzende Richtlinie 90/605/EWG vom 8. November 1990 (Kapitalgesellschaften und Co. - Richtlinie, Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften Nr. L 317/60 vom 16. November 1990; vgl. EuGH-Urteil vom 22. April 1999 Rs. C 272/97, Zeitschrift für Wirtschaftsrecht 1999, 923) unmittelbare Wirkung gegenüber der Klägerin entfaltete (vgl. Theile, GmbH-Rundschau 1999, 1241, 1243; offen Senatsurteil vom 28. März 2000 VIII R 77/96, BFHE 191, 339; ablehnend Gesetzentwurf zum KapCoRiLiG, BTDrucks 14/1806, S. 12; Hennrichs, Zeitschrift für Unternehmens- und Gesellschaftsrecht 1997, 66, 85 ff.; vgl. nunmehr § 264a HGB; Art. 48 des Einführungsgesetzes zum Handelsgesetzbuch i.d.F. des KapCoRiLiG vom 24. Februar 2000, BGBl I 2000, 154).

5. Die Sache entscheidungsreif.

Nach den Ausführungen des FG besteht zwischen den Beteiligten für den Fall, dass die Lifo-Methode nicht zum Zuge kommt, über die Höhe des Einzelwertansatzes der PKW sowie die hierbei zu berücksichtigenden Teilwertabschläge kein Streit. Hieran ist der Senat gebunden (§ 118 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung - FGO -). Rechtsfehler sind diesbezüglich in der Revisionsinstanz nicht gerügt worden. Auch das Urteil der Vorinstanz gibt hierfür keinerlei Anhalt.