

WP/StB Prof. Dr. Dr. h.c. Norbert Herzig, Bonn

Lifo-Methode in der Steuerbilanz

Prof. Dr. Dr. h.c. Norbert Herzig ist emeritierter Hochschullehrer der Universität zu Köln und Of counsel bei Flick Gocke Schaumburg in Bonn.
Kontakt: autor@der-betrieb.de

Aktuelle Betriebsprüfungen offenbaren Unsicherheiten bei der Abgrenzung des Anwendungsbereichs der Lifo-Methode. Neben neueren Entwicklungen im tatsächlichen Bereich (vollautomatische Lagerbewirtschaftung, Qualitätsversprechen etc.) gehen diese Unsicherheiten auch auf die Begründung in der einzigen bisher ergangenen höchstrichterlichen Lifo-Entscheidung aus dem Jahr 2000 zurück. Aus dem BilMoG und dem Beschluss des Großen Senats zum subjektiven Fehlerbegriff ergeben sich interessante neue Erkenntnisse.

I. Grundlagen

1. Unklarer Anwendungsbereich

Das steuerliche Lifo-Wahlrecht, kodifiziert in § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG, kann seit mehr als 20 Jahren zur Bewertung gleichartiger Wirtschaftsgüter des Vorratsvermögens genutzt werden.¹ In der Anfangsphase der praktischen Umsetzung von Lifo standen die Fragen im Vordergrund, wie die Gruppenbildung unter dem Aspekt der Gleichartigkeit vorzunehmen ist und welche Anwendungsgrenzen aus dem GoB-Vorbehalt resultieren. Für diese Probleme wurden ganz überwiegend praxistaugliche Lösungen gefunden, die ihren Niederschlag nicht selten in Verwaltungsanweisungen gefunden haben.² Aus Betriebsprüfungen der jüngsten Zeit mehren sich jedoch Hinweise auf Unsicherheiten bei der Abgrenzung des Anwendungsbereichs von Lifo. Neben neueren Entwicklungen im tatsächlichen Bereich gehen diese Unsicherheiten auch auf die Begründung in der einzigen bisher ergangenen höchstrichterlichen Lifo-Entscheidung vom 20.06.2000 zurück.³ Dabei ist einzuräumen, dass der vom VIII. Senat zu entscheidende Fall denkbar ungeeignet war für eine höchstrichterliche Grundsatzentscheidung.⁴

Im tatsächlichen Bereich sind verstärkt Entwicklungen zu beobachten, die zur Fixierung einer bestimmten Verwendungsreihenfolge führen, die häufig der Fifo-Verbrauchsfolge entspricht. Dabei kann diese Fixierung unterschiedlich motiviert und ausgestaltet sein. Im Rahmen einer vollautomatischen Lagerbewirtschaftung⁵ können für unterschiedliche Güter bestimmte Verbrauchsfolgen vorgegeben werden, die nicht übereinstimmen müssen und jederzeit wieder geändert werden können. Daneben ist im Interesse der Qualitätssicherung eine Entwicklung zu beobachten, dass sich Unternehmen im Rahmen eines Gütesiegels verpflichten, die Fifo-Verbrauchsfolge zu beachten.

Die rechtlichen Grundsatzfragen im Zusammenhang mit der Lifo-Methode treten in dem vom VIII. Senat des BFH mit Urteil vom 20.06.2000⁶ entschiedenen Streitfall deutlich zu Tage. In dem entschiedenen Fall eines Pkw-Händlers hatte das FG die Anwendbarkeit der Lifo-Methode unter Hinweis auf die fehlende Gleichartigkeit der Wirtschaftsgüter des Vorratsvermögens abgelehnt.⁷ Auf diesen Aspekt ist der VIII. Senat in seiner Entscheidung nicht eingegangen und hat damit die Möglichkeit nicht genutzt, einen Beitrag zur Klärung dieser zentralen Frage bei Anwendung der Lifo-Methode zu leisten. Vielmehr stützte er seine Entscheidung im Wesentlichen auf den allgemeinen GoB-Vorbehalt in § 256 HGB, der den Anwendungsbereich einer vereinfachten Bewertung im Handelsrecht regelt.

2. Zentrale Probleme

Die Argumentation in der angesprochenen BFH-Entscheidung wirft zwei zentrale Probleme auf.

1. Die Lifo-Entscheidung des VIII. Senats betraf die Jahre 1991-1993 und damit einen Rechtsstand, der durch die umfassende Geltung der formellen Maßgeblichkeit gekennzeichnet war. Dieser Grundsatz erforderte auch nach Auffassung des BFH die übereinstimmende Ausübung des Lifo-Wahlrechts in Handels- und Steuerbilanz. Wörtlich wird in der Lifo-Entscheidung ausgeführt, dieses

„Erfordernis einer gleichsinnigen Wahlrechtsausübung in der Handelsbilanz (sog. umgekehrte Maßgeblichkeit, § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG)“⁸

lässt bei unveränderter Fortgeltung des Handelsrechts nach Auffassung des Senats nur den Schluss zu, „dass die Lifo-Bewertung lediglich in dem durch die (handelsrechtlichen) GoB gegebenen und durch den Aspekt der Bewertungsvereinfachung geprägten Rahmen – also innerhalb der vorgefundenen (handelsrechtlichen) Geltungsgrenzen – den steuerlichen Gewinn zu beeinflussen vermag.“⁹

Diese Argumentationskette¹⁰ ist nach Einführung des BilMoG¹¹ brüchig geworden, weil mit diesem Gesetz die umgekehrte Maßgeblichkeit abgeschafft und die eigenständige Ausübung steuerlicher Wahlrechte im 2. Hs. von § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG kodifiziert worden ist.¹² Damit stellt sich die Frage, ob es nach der durch das BilMoG veränderten Rechtslage nicht geboten ist, dem fortbestehenden handelsrechtlichen Verständnis der Lifo-Bewertung eine eigenständige steuerliche Lifo-Bewertung

1 Eingeführt durch das Steuerreformgesetz 1990 vom 25.07.1988, BGBl. I 1988 S. 1093.

2 Beispielhaft zur Weinwirtschaft BMF-Schreiben vom 28.03.1990 – IV B 2-S 2174-18/90, BStBl. I 1990 S. 148 und zur Tabakindustrie BMF-Schreiben vom 09.04.1992 – IV B 2-S 2174-15/92, DB 1992 S. 1103.

3 Siehe BFH vom 20.06.2000 – VIII R 32/98, BStBl. II 2001 S. 636 = DB 2000 S. 2248 mit einer Komm. von Wacker, BB 2000 S. 2355.

4 Hierzu auch Hüttemann/Meinert, DB 2013 S. 1865.

5 Zu diesen Fragen Hennrichs, Ubg 2011 S. 705; Hildebrandt, DB 2011 S. 1999.

6 Siehe Fn. 3.

7 Vgl. FG Münster, EFG 1998 S. 999.

8 BFH vom 20.06.2000, a.a.O. (Fn. 3).

9 BFH vom 20.06.2000, a.a.O. (Fn. 3).

10 Siehe Hüttemann/Meinert, DB 2013 S. 1865 (1871).

11 Im Mittelpunkt steht hier die Aufgabe der umgekehrten Maßgeblichkeit; hierzu Herzig/Briese-meister, DB 2010 S. 157; Weber-Grellet, DB 2010 S. 2298.

12 Auf die Diskussion zur Reichweite des steuerlichen Wahlrechtsvorbehalts wird später eingegangen.

an die Seite zu stellen,¹³ die nicht zwingend an die handelsrechtlichen Geltungsgrenzen gebunden ist. Dies gilt umso mehr, als auch der Große Senat des BFH in seiner jüngsten Entscheidung zum subjektiven Fehlerbegriff mit großem Nachdruck die Eigenständigkeit der steuerlichen Gewinnermittlung betont hat¹⁴ (vgl. unter II.1.).

2. Daneben führt die Argumentation in der Lifo-Entscheidung des BFH zu einer Konkretisierungsproblematik, die mit der Gefahr verbunden ist, den praktischen Anwendungsbereich der Lifo-Bewertung unzulässig einzuschränken. Denn wegen der vom BFH herausgearbeiteten Teleologie von § 256 Satz 1 HGB soll eine vereinfachte Bewertung nur zulässig sein, wenn sie im Einzelfall konkret auch wirklich zu einem Vereinfachungseffekt führt.¹⁵

Beide Aspekte erfordern eine kritische Würdigung.

II. Normzweck

Die Diskussion um die Lifo-Bewertung stand stets im Spannungsfeld der Zielsetzungen Bewertungsvereinfachung und Milderung der Scheingewinnbesteuerung.¹⁶ Für die steuerliche Lifo-Regelung in § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG hat der BFH jedoch unter der Herrschaft der formellen Maßgeblichkeit eine solche duale Zielsetzung abgelehnt.¹⁷ Die Lifo-Bewertung diene in Übereinstimmung mit dem Handelsrecht allein der Bewertungsvereinfachung und die Vermeidung einer Besteuerung von Scheingewinnen könne nur als „rechnerischer Reflex der Bewertungsvereinfachung“ in Betracht kommen.¹⁸ An dieser Auffassung, die bereits deutliche Kritik erfahren hat,¹⁹ kann nach dem Inkrafttreten des BilMoG und der damit verbundenen Aufgabe der umgekehrten Maßgeblichkeit nicht mehr festgehalten werden. Denn nach ganz h.M. greift der steuerliche Wahlrechtsvorbehalt in § 5 Abs. 1 Satz 1 Hs. 2 EStG für das steuergesetzlich kodifizierte Lifo-Wahlrecht mit der Folge, dass bei Lifo die Bindung an die Handelsbilanz entfällt und das Lifo-Wahlrecht aus § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG steuerlich eigenständig ausgeübt werden kann. Verstärkt wird diese Eigenständigkeit der steuerlichen Gewinnermittlung durch eine programmatische Aussage im BFH-Beschluss zum subjektiven Fehlerbegriff.²⁰

1. Vorrang spezieller steuerrechtlicher Vorschriften

Die steuerliche Regelung zum Anwendungsbereich der Lifo-Methode in § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG ist im Vergleich zur handelsrechtlichen Regelung in § 256 Satz 1 HGB durch deutliche Gemeinsamkeiten aber auch gewichtige Unterschiede gekennzeichnet. Aber selbst bei einer Entsprechung von handels- und steuerrechtlichen Vorschriften hat der Große Senat des BFH in seiner Entscheidung zum subjektiven Fehlerbegriff vom 31.01.2013 ausgeführt:

13 Eine solche Emanzipation der steuerlichen Lifo-Bewertung war unter der Herrschaft der umgekehrten Maßgeblichkeit nur schwer zu begründen und einer Änderung auch des Handelsrechts hat der BFH in der Lifo-Entscheidung eine Absage erteilt; hierzu Herzig/Gasper, DB 1991 S. 557 und DB 1992 S. 1301 sowie Siegel, DB 1991 S. 1941; Bareis/Elschen/Siegel/Sigloch/Streim, DB 1993 S. 1249.

14 Siehe BFH vom 31.01.2013 – GrS 1/10, BStBl. II 2013 S. 317 = DB 2013 S. 733.

15 Zu dieser Problematik ausführlich Hüttemann/Meinert, Die Lifo-Methode in Handels- und Steuerbilanz, IFSt-Schrift Nr. 486, 2013, DB0581174, S. 53 ff.

16 Hierzu insb. Moxter, DB 2001 S. 157 unter Hinweis auf das grundlegende Werk von Hax, Substanzerhaltung der Betriebe, 1957.

17 Siehe BFH vom 20.06.2000, a.a.O. (Fn. 3).

18 In diesem Sinne BFH vom 20.06.2000, a.a.O. (Fn. 3).

19 Stellvertretend Moxter, DB 2001 S. 157; Mayer-Wegelin, DB 2001 S. 554; Kessler/Suchan, DStR 2003 S. 345.

20 Siehe BFH vom 31.01.2013, a.a.O. (Fn. 14).

„Spezielle steuerrechtliche Vorschriften sind dabei auch dann eigenständig auszulegen und anzuwenden, wenn sie im Handelsrecht eine Entsprechung finden... und zwar unter Berücksichtigung des systematischen Zusammenhangs, in dem sie im Steuerrecht stehen.“²¹

Diese Aussage ist vor dem Hintergrund der Behandlung aktiver RAP ergangen, die im Handelsrecht (§ 250 Abs. 1 HGB) und im Steuerrecht (§ 5 Abs. 5 Nr. 1 EStG) eine nahezu wortgleiche Regelung erfahren haben. Auch für die Lifo-Diskussion ist die zitierte Aussage aus dem Beschluss des Großen Senats von zentraler Bedeutung, obgleich die gesetzliche Lifo-Regelung im Handels- und Steuerrecht keineswegs durch Wortgleichheit gekennzeichnet ist.

2. Vereinfachung als alleiniger Normzweck?

Die steuerliche Regelung in § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG unterscheidet sich bereits im Gesetzeswortlaut in zwei markanten Punkten von der handelsrechtlichen Regelung in § 256 Satz 1 HGB. Der erste gewichtige Unterschied der steuerlichen Regelung im Vergleich zur HGB-Vorschrift besteht in der amtlichen Überschrift „Bewertungsvereinfachungsverfahren“, auf die in der BFH-Entscheidung ausdrücklich abgestellt wird.²² Eine solche Überschrift findet sich aber nur bei § 256 HGB, sie fehlt dagegen bei der Lifo-Regelung im EStG.

Daneben ist bereits mehrfach zutreffend darauf hingewiesen worden,²³ dass in § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG nur die Lifo-Methode gesetzlich geregelt ist, während sich die handelsrechtliche Regelung allgemein auf Bewertungsvereinfachungen und damit sowohl auf die Fifo- als auch auf die Lifo-Methode erstreckt.²⁴ Die beiden angesprochenen Abweichungen lassen Zweifel an der These in der Lifo-Entscheidung des BFH aufkommen, bei der steuerlichen Regelung in § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG handele es sich um eine aus § 256 Satz 1 HGB übernommene Regelung. Vielmehr legen es die aufgezeigten Abweichungen nahe, dem vom Großen Senat in seiner Entscheidung zum subjektiven Fehlerbegriff vom 31.01.2013 aufgezeigten Weg zu folgen²⁵ und eine eigenständige Auslegung der steuerlichen Regelung unter Beachtung ihres systematischen Zusammenhangs vorzunehmen. Die Bindung an die Geltungsgrenzen des Handelsrechts sind mit den steuerlichen Regelungen des BilMoG entfallen, da das steuerliche Lifo-Wahlrecht eigenständig ausgeübt werden kann.

Nach umfassender Würdigung der Gesetzgebungsmaterialien kommen *Hüttemann/Meinert* zutreffend zu der Schlussfolgerung:

„Den Stimmen in der Literatur, die in der Vermeidung einer Scheingewinnbesteuerung einen eigenen Regelungszweck sehen, ist zuzugeben, dass die Gesetzesmaterialien keineswegs so frei von Anhaltspunkten hierfür sind, wie der BFH glauben machen will.“²⁶

In der Begründung des Gesetzentwurfs des StReformG 1990 findet sich zu § 6 Abs. 1 Nr. 2a Satz 1 EStG die Aussage:

„Das Problem der Scheingewinnbesteuerung ist durch die Preissteigerungsrücklage für den Fall langanhaltender Preissteigerung nicht gelöst worden, da die Rücklage spätestens nach sechs Jahren

21 BFH vom 31.01.2013, a.a.O. (Fn. 14).

22 In der Lifo-Entscheidung vom 20.06.2000 (Fn. 3) wird wörtlich ausgeführt: „im Einklang mit der amtlichen Überschrift des § 256 HGB“.

23 Stellvertretend Moxter, DB 2001 S. 157.

24 Die in der Zeit vor BilMoG auch zulässigen Hofo-, Lof- oder Hifo-Methoden bleiben unberücksichtigt, da sie praktisch kaum von Bedeutung und nach BilMoG nicht mehr zulässig sind.

25 Siehe BFH vom 31.01.2013, a.a.O. (Fn. 14).

26 Hüttemann/Meinert, a.a.O. (Fn. 15), S. 87.

gewinnerhöhend aufgelöst werden muss ... Die mit der Gesetzesänderung vorgesehene allgemeine Einführung der Lifo-Methode im Steuerrecht soll dem Problem der Scheingewinnbesteuerung auch bei anderen Wirtschaftszweigen abhelfen.²⁷

Dabei ist einzuräumen, dass es sich bei der Lifo-Methode im Verhältnis zur Preissteigerungsrücklage um ein aliud handelt. Allerdings lassen die Materialien deutlich erkennen, der Gesetzgeber wollte mit der Lifo-Methode zumindest die in der zeitlichen Begrenzung liegende Schwäche der Preissteigerungsrücklage mildern. Auch die sachliche und zeitliche Verknüpfung zwischen der Einführung der Lifo-Methode und der Abschaffung der Preissteigerungsrücklage kann in diesem Zusammenhang nicht unberücksichtigt bleiben.

Denn der alleinige Zweck der ausschließlich steuerlich zulässigen Preissteigerungsrücklage war die Milderung der Scheingewinnbesteuerung. Wenn nun der Gesetzgeber zeitlich abgestimmt mit der steuerlichen Einführung der Lifo-Methode die Preissteigerungsrücklage abschafft, weil das zugrunde liegende Problem – die Milderung der Scheingewinnbesteuerung – durch ein anderes Instrument – die Lifo-Methode – bewältigt werden soll, so ist es nach dem dargestellten Zusammenhang wenig überzeugend, der steuerlichen Lifo-Regelung die Zwecksetzung abzuerkennen, auch als Instrument zur Milderung der Scheingewinnbesteuerung zu dienen. Den aufgezeigten Zusammenhang hat auch der Finanzausschuss in seinem ersten Bericht zum StReformG verdeutlicht, wo zur Einführung der Lifo-Methode angemerkt wird:

„Die Besteuerung eines preissteigerungsbedingten Scheingewinns wird dadurch vermieden, sodass auf die Preissteigerungsrücklage verzichtet werden kann.“²⁸

Der Aussage in der Lifo-Entscheidung des BFH zur Vereinfachung als alleinigem Normzweck der steuerlichen Lifo-Methode kann damit nicht gefolgt werden. Einzuräumen ist allenfalls, dass die Milderung der Scheingewinnbesteuerung wegen der Bindung an das unveränderte Handelsrecht nicht zur Entfaltung kommen konnte. Eine wichtige Stütze für seine Schlussfolgerung sieht das Gericht in der Entstehungsgeschichte von § 155 Abs. 1 Satz 3 AktG 1965, der nach h.M. ausschließlich das Ziel verfolgt habe, die Bewertung des Vorratsvermögens zu vereinfachen. Diese Wertung wird auch nicht in Zweifel gezogen. Als fraglich muss jedoch angesehen werden, ob es zutreffend ist, diese Wertung zu § 155 AktG über § 256 HGB unmittelbar in das Steuerrecht zu importieren und für die Auslegung der steuerlichen Lifo-Regelung in § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG unter der Herrschaft des BilMoG nutzbar zu machen.

3. BilMoG und Milderung der Scheingewinnbesteuerung

Wörtlich wird in der Lifo-Entscheidung des BFH vom 20.06.2000 ausgeführt:

„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.“²⁹

Zusätzlich wird in der Urteilsbegründung angemerkt, dass im AktG 1965 die Bildung einer Substanzerhaltungsrücklage für abnutzbares Anlagevermögen verworfen worden ist. Mit der

Übernahme der aktienrechtlichen Vorschrift über die Zwischenstation des § 256 Satz 1 HGB in den steuerlichen Regelungskontext des § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG bietet die Entstehungsgeschichte der steuerlichen Vorschrift nach Auffassung des BFH keinen Anhaltspunkt dafür, dass neben der Bewertungsvereinfachung mit der steuerlichen Regelung auch eine Vermeidung der Besteuerung von Scheingewinnen beabsichtigt war.

Die vorgestellte Argumentationskette steht aber im Widerspruch zur Aussage im Beschluss des Großen Senats vom 31.01.2013 zum subjektiven Fehlerbegriff. Dort wird auf die Notwendigkeit einer eigenständigen Auslegung steuerlicher Vorschriften selbst dann verwiesen, wenn sich eine Entsprechung im Handelsrecht findet. Besonderen Wert legt der Große Senat dabei auf die Berücksichtigung des systematischen Zusammenhangs, in dem die entsprechende steuerliche Regelung im Steuerrecht steht. Dieser steuerliche Kontext muss unter der Herrschaft des BilMoG neu gewürdigt werden, da sich der Regelungszusammenhang zwischen dem Handels- und dem Steuerbilanzrecht deutlich gewandelt hat.

Mit dem BilMoG hat der Gesetzgeber zumindest die umgekehrte Maßgeblichkeit abgeschafft und das Zusammenwirken von Handels- und Steuerbilanz durch die Einführung eines steuerlichen Wahlrechtsvorbehalts in § 5 Abs. 1 Satz 1 Hs. 2 EStG erheblich verändert. Welche Reichweite dem steuerlichen Wahlrechtsvorbehalt beizumessen ist, wird im Schrifttum sehr unterschiedlich beurteilt.³⁰ Folgt man der herrschenden Auffassung, so ist eine eigenständige Ausübung aller steuerlichen Wahlrechte zulässig.³¹ Nach diesem Verständnis des Wahlrechtsvorbehalts bestehen keine Zweifel, dass das steuerliche Lifo-Wahlrecht in der Steuerbilanz eigenständig ausgeübt werden kann. Aber selbst wenn dem eingeschränkten Verständnis des Wahlrechtsvorbehalts in dem Sinne gefolgt würde, dass ein eigenständiges steuerliches Wahlrecht nur für bestimmte Steuerstundungsregelungen in Betracht käme, würde auch diese Auffassung ein eigenständiges steuerliches Lifo-Wahlrecht stützen.³² Denn eine Lifo-Bewertung, die über den handelsrechtlichen Zweck der Vereinfachung hinausgehend auch einer Milderung bzw. Vermeidung der Scheingewinnbesteuerung dient und damit ausschließlich für Besteuerungszwecke das Nominalwertprinzip in Grenzen einschränkt, muss wohl als steuerstundende Sonderregelung qualifiziert werden, deren Einführung wegen der Volatilität von Preisentwicklungen aus guten Gründen geboten ist. Für diese Einschätzung spricht auch, dass die vor Einführung der steuerlichen Lifo-Bewertung im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung ausschließlich zulässige Preissteigerungsrücklage unstreitig als GoB-widrige Regelung zu qualifizieren war, deren Anwendungsbereich sich ausdrücklich auf die steuerliche Gewinnermittlung beschränkte.

Die Auffassung einer eigenständigen steuerlichen Ausübung des Lifo-Wahlrechts wird auch von der Finanzverwaltung geteilt, da dieses Wahlrecht im Gegensatz zu anderen Verein-

30 Zur Diskussion um die Reichweite des steuerlichen Wahlrechtsvorbehalts siehe nur Förstle/Usinger, in: Beck Bil-Komm., § 243 Rdn. 120; Hertzig/Briesemelster, DB 2009 S. 926; Arbeitskreis Bilanzrecht der Hochschullehrer Rechtswissenschaft, DB 2009 S. 2570; Förster/Schmidtman, BB 2009 S. 1342; Weber-Grellet, DB 2009 S. 2402; Hüttemann, DStZ 2011 S. 507.

31 So auch die Finanzverwaltung im BMF-Schreiben vom 12.03.2010 – IV C 6 – S 2133/09/10001, 2010/0188935, BStBl. I 2010 S. 239 = DB 2010 S. 642.

32 Nach dieser Auffassung erstreckt sich das eigenständige steuerliche Wahlrecht nur auf nicht GoB-konforme Wahlrechte.

27 BT-Drucks. 11/2157 S. 140.

28 BT-Drucks. 11/2536 S. 47.

29 BFH vom 20.06.2000, a.a.O. (Fn. 3).

fachungswahlrechten (z.B. Festwertansatz) ausdrücklich im EStG verankert ist. Wörtlich wird in dem einschlägigen Erlass ausgeführt:

„Die Anwendung des Verbrauchsfolgeverfahrens in der Steuerbilanz setzt nicht voraus, dass der Stpfl. die Wirtschaftsgüter auch in der Handelsbilanz unter Verwendung von Verbrauchsfolgeverfahren bewertet.“³³

Die Finanzverwaltung geht sogar noch einen Schritt weiter und lässt eine steuerliche Lifo-Bewertung selbst dann zu, wenn in der Handelsbilanz eine Einzelbewertung vorgenommen wird. Zusammenfassend ist damit festzuhalten, dass die Vermeidung der Scheingewinnbesteuerung neben der Vereinfachung als Zweck der steuerlichen Lifo-Methode unter der Herrschaft des BilMoG nicht negiert werden kann. Eine solche Negierung würde dem Gesetzgeber unterstellen, dass er zwar die Preissteigerungsrücklage abgeschafft, aber keine Notwendigkeit gesehen hat, ein anderes Instrument zur Vermeidung der Scheingewinnbesteuerung zu installieren. Genau diese Schlussfolgerung steht aber in einem deutlichen Gegensatz zu dem aufgezeigten sachlichen und zeitlichen Zusammenhang zwischen der Abschaffung der Preissteigerungsrücklage und der steuerlichen Einführung der Lifo-Methode. Soweit die steuerliche Lifo-Bewertung dem Zweck der Milderung bzw. Vermeidung der Scheingewinnbesteuerung dient, geht sie über den Zweck der handelsrechtlichen Lifo-Bewertung hinaus und kann in der Handelsbilanz nicht nachvollzogen werden. Diese steuerliche Emanzipation der Lifo-Methode wurde vor Einführung des BilMoG durch die Geltung der formellen Maßgeblichkeit verhindert.

III. GoB-Vorbehalt

Neben der Gleichartigkeit ist der GoB-Vorbehalt die zentrale Anwendungsvoraussetzung für die Lifo-Methode. Dabei ist die doppelte Funktion des GoB-Vorbehalts für das Verständnis der BFH-Entscheidung vom 20.06.2000 bedeutsam. Im Ergebnis kann differenziert werden zwischen dem allgemeinen GoB-Vorbehalt in der HGB-Regelung und einem speziellen GoB-Vorbehalt in § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG.³⁴

1. Allgemeiner GoB-Vorbehalt

Der allgemeine GoB-Vorbehalt, kodifiziert in § 256 Satz 1 HGB, ist nicht speziell auf die Lifo-Methode ausgerichtet, sondern der Frage gewidmet, unter welchen Voraussetzungen eine vereinfachte Bewertung GoB-konform ist. Dieser allgemeine GoB-Vorbehalt steht im Zentrum der BFH-Entscheidung vom 20.06.2000,³⁵ die sich sehr grds. mit der Zulässigkeit einer vereinfachten Bewertung auseinandersetzt und in dem GoB-Vorbehalt einen Wertungskompromiss erblickt. Gegen den Rückgriff auf diesen allgemeinen GoB-Vorbehalt in § 256 Satz 1 HGB im Zusammenhang mit der steuerlichen Lifo-Bewertung kann bereits argumentiert werden, dass es auf diesen allgemeinen GoB-Vorbehalt für die steuerliche Nutzung der Lifo-Methode zumindest unter der Herrschaft des BilMoG gar nicht ankommt. Denn die steuerliche Lifo-Regelung in § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG enthält einen eigenen GoB-Vorbehalt, der als spezielle Regelung dem allgemeinen GoB-Vorbehalt aus der handelsrechtlichen Vereinfachungsregelung (§ 256 HGB) vorgeht.

33 BMF vom 12.03.2010, a.a.O. (Fn. 31), Rdn. 17.

34 Zu dieser Differenzierung mit etwas anderer Schwerpunktsetzung bereits Hüttemann/Meinert, a.a.O. (Fn. 15), S. 52.

35 So auch Hüttemann/Meinert, a.a.O. (Fn. 15), S. 52.

Aber selbst wenn dem BFH gefolgt und dem handelsrechtlichen GoB-Vorbehalt steuerliche Relevanz beigemessen werden sollte, stellt sich das Problem der Konkretisierung dieses Vorbehalts. Denn die Funktion des allgemeinen GoB-Vorbehalts sieht die BFH-Entscheidung in der Herstellung eines Wertungskompromisses,

„der durch den Aspekt einer vereinfachten Rechnungslegung damit durch den vom Wesentlichkeitsprinzip bestimmten Grundsatz der Wirtschaftlichkeit getragen wird (...)“³⁶

Diese schwierige Abwägung zwischen dem Einzelbewertungsgrundsatz und der Bewertungsvereinfachung nimmt der BFH nicht vor, vielmehr zieht er sich zurück auf die Markierung von zwei Eckpunkten zur Zulässigkeit bzw. Unzulässigkeit einer Bewertungsvereinfachung. Zulässig ist eine Bewertungsvereinfachung danach insb., wenn die Ermittlung der individuellen Anschaffungs- und Herstellungskosten entweder ausgeschlossen oder mit einem unverhältnismäßigen Aufwand verbunden wäre. Unzulässig, weil durch den Vereinfachungszweck nicht mehr gedeckt, soll eine Bewertungsvereinfachung dagegen sein, wenn kumulativ drei Bedingungen erfüllt sind, nämlich in absoluter Betrachtung hohe Erwerbsaufwendungen vorliegen, eine Identifizierung der Anschaffungskosten möglich ist und auch die individuelle Zuordnung der Anschaffungskosten ohne Schwierigkeiten erfolgen kann.

Aus steuerlicher Sicht ist gegen die vorgestellte Abgrenzung des Anwendungsbereichs der Bewertungsvereinfachung einzuwenden, dass die Argumentation ausschließlich handelsrechtlich ausgerichtet ist und völlig unberücksichtigt lässt, dass die steuerliche Lifo-Bewertung nach § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG auch den Zweck verfolgt, einer Besteuerung von Scheingewinnen zu begegnen. Aber auch handelsrechtlich werfen die Aussagen in der BFH-Entscheidung mehr Fragen auf, als sie Antworten zu geben vermögen. Gefolgt werden kann der BFH-Entscheidung bei der Abgrenzung des Bereichs einer unstreitig zulässigen Bewertungsvereinfachung, wenngleich sich auch in diesem Zusammenhang bereits die Frage stellt, wie die Grenze zu bestimmen ist, ab der die Ermittlung der individuellen Anschaffungs- und Herstellungskosten unverhältnismäßig ist. Eine Abwägung von Aufwand und Nutzen einer Bewertungsvereinfachung in jedem Einzelfall kann nicht in Betracht kommen, da die Quantifizierung von Vereinfachungseffekten zu unlösbaren Problemen führt. Außerdem dürfte das Erfordernis, eine solche Kosten-Nutzen-Erwägung im Einzelfall konkret nachzuweisen, mit dem Vereinfachungszweck kollidieren.³⁷

Diese Überlegungen gelten entsprechend für die in der BFH-Entscheidung formulierten drei Ausschlusskriterien, die kumulativ vorliegen müssen. In diesem Zusammenhang stellt sich die Frage, warum es auf die absolute Höhe der Erwerbsaufwendungen ankommen soll und nicht auf deren relative Höhe. Außerdem bleibt das Problem einer Fixierung der schädlichen Grenze ungelöst. Im Schrifttum wird deswegen vorgeschlagen, den Wirtschaftlichkeitsgrundsatz durch einen Wesentlichkeitsgrundsatz zu ersetzen,³⁸ aber auch die Wesentlichkeit bedarf einer Quantifizierung. Im Ergebnis dürfte sich der Normzweck des allgemeinen GoB-Vorbehalts damit auf ein Regel-Ausnahme-Verhältnis reduzieren, wonach der GoB-Vorbehalt bei gleichartigen Vermögensgegenständen einer Nut-

36 BFH vom 20.06.2000, a.a.O. (Fn. 3).

37 Zur Unlösbarkeit des Quantifizierungsproblems s. Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzen, S. 121; Hüttemann/Meinert, a.a.O. (Fn. 15), S. 66.

38 Zum Grundsatz der Wesentlichkeit aus steuerlicher Sicht Wendt, in: FS Herzog, 2010, S. 517.

zung von Bewertungsvereinfachungsverfahren im Regelfall nicht entgegensteht und nur in Ausnahmefällen versagt werden kann, um Missbräuche zu vermeiden.³⁹ Diese Sichtweise entspricht auch der Ausgestaltung der Bewertungsvereinfachungsverfahren als gesetzliche Bewertungswahlrechte, deren Nutzung nicht an einen vom Kaufmann nachzuweisenden Vereinfachungseffekt geknüpft werden kann. Mit dem herausgearbeiteten Regel-Ausnahme-Verhältnis nähert sich der GoB-Vorbehalt dem speziellen GoB-Vorbehalt an, den es nachfolgend zu erörtern gilt.

2. Spezieller GoB-Vorbehalt

Auch die steuerliche Lifo-Regelung in § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG enthält einen speziellen GoB-Vorbehalt, der in Anlehnung an die Gesetzesmaterialien zu § 155 Abs. 1 Nr. 2 AktG 1965 von der h.M. in der Weise verstanden wird, dass die Grenze der Lifo-Bewertung dann erreicht wird, wenn es praktisch unmöglich ist, dass die unterstellte Verbrauchsfolge den tatsächlichen Verhältnissen entspricht.⁴⁰ Nach dieser Abgrenzung ist die Lifo-Bewertung insb. ausgeschlossen für leicht verderbliche Waren.

Die skizzierte h.M. verdient Zustimmung, da die an eine Bewertungsvereinfachungsmethode zu stellenden Anforderungen nicht überspannt werden dürfen und insb. der tatsächliche Geschehensablauf vor Nutzung der Bewertungsvereinfachungsmethode nicht konkret untersucht werden muss. Es sollte vielmehr ausreichen, in abstrakter Form zu prüfen, ob eine Lifo-Verbrauchsfolge möglich ist. Denn der Vereinfachungszweck der Lifo-Methode würde torpediert, wenn ein Abgleich der fingierten mit der tatsächlichen Verbrauchsfolge gefordert würde. Der GoB-Vorbehalt des § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG fordert eine solche Einschränkung der Lifo-Methode nicht, da er in Anlehnung an den entsprechenden Vorbehalt in § 155 Abs. 1 Satz 3 AktG 1965 der Verhinderung von „Missbräuchen“ dienen soll. Ein Missbrauch kann aber nicht vorliegen, wenn aus Gründen der Vereinfachung auf die konkrete Ermittlung der tatsächlichen Verbrauchsfolge verzichtet wird. Außerdem kann ein Missbrauch auch dann nicht vorliegen, wenn zwar eine Einzelbewertung möglich wäre, aber mit dem Ziel einer Milderung bzw. Vermeidung der Scheingewinnbesteuerung für steuerliche Zwecke die Lifo-Bewertung gewählt wird. Denn dem speziellen GoB-Vorbehalt kann nicht der Charakter einer Sanktion beigemessen werden, die Stpfl. von der Möglichkeit ausschließt, eine Vermeidung der Scheingewinnbesteuerung anzustreben. Ein solcher Ausschluss kann nur in Betracht kommen, wenn die Lifo-Verbrauchsfolge objektiv unmöglich ist (z.B. verderbliche Waren).

IV. Ausgewählte Anwendungsfragen

Für die Lösung konkreter Anwendungsprobleme ist bedeutsam, dass bei gleichartigen Wirtschaftsgütern des Vorratsvermögens die steuerliche Anwendung der Lifo-Methode unabhängig von dem Vorgehen im Bereich der Handelsbilanz nur versagt werden kann, wenn ein Verstoß gegen den GoB-Vorbehalt in § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG vorliegt. Da dieser Vorbehalt nur Missbrauchsfälle von der Nutzung der Lifo-Bewertung ausschließen soll, die insb. bei leicht verderblichen Waren gegeben sind, die bereits ihrem Wesen nach abstrakt einer Lifo-Verbrauchsfolge nicht zugänglich sind.

1. IT-gesteuerte Lagerhaltung

Fraglich könnte sein, ob die Lifo-Bewertung auch dann zur Anwendung kommen kann, wenn eine IT-gesteuerte Lagerhaltung installiert ist, die eine bestimmte, von der Lifo-Verbrauchsfolge abweichende Verbrauchsfolge vorgibt.⁴¹ Auch hier wird der Grundsatz gelten müssen, dass der Vereinfachungszweck der Lifo-Methode eine Beschäftigung mit der konkreten Verbrauchsfolge gerade entbehrlich machen soll. Für verschiedene Güter des Vorratsvermögens können unterschiedliche Verbrauchsfolgen programmiert worden sein, die auch im Zeitablauf wieder geändert werden können. Ihren Vereinfachungszweck erfüllt die Lifo-Methode nur, wenn der Kaufmann nicht gezwungen ist, die konkrete Verbrauchsfolge zu erkunden. Auch unter dem Aspekt einer Vermeidung der Scheingewinnbesteuerung ist es nicht zu rechtfertigen, warum ein Kaufmann mit einer IT-gesteuerten Lagerhaltung nicht die Möglichkeit haben soll, dieses vom Gesetzgeber zur Verfügung gestellte Instrument zu nutzen. Es erscheint insb. nicht vertretbar, die Nutzung moderner IT-Technik steuerlich zu sanktionieren. Ein Missbrauch und damit ein Verstoß gegen den GoB-Vorbehalt ist nicht zu erkennen, da die Praktizierung einer Lifo-Verbrauchsfolge grds. möglich wäre.

2. Rückverfolgbarkeit

Nach der europäischen Verordnung zur Festlegung der allgemeinen Grundsätze und Anforderungen des Lebensmittelrechts müssen alle Lebensmittelunternehmen sicherstellen, dass ihre Lebensmittel zurückverfolgt werden können. Aus dieser Rückverfolgbarkeit könnte geschlossen werden, dass die tatsächliche Verbrauchsfolge bekannt und deswegen eine Einzelbewertung möglich und geboten sei. Eine solche Argumentation verkennt jedoch grundlegend die Zwecksetzung der Lifo-Methode. Deren Anwendung ist vom Gesetzgeber nicht nur auf die Fälle beschränkt, in denen eine Einzelbewertung z.B. bei Vermischung nicht möglich ist. Vielmehr eröffnet das Wahlrecht in § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG die Anwendung der Lifo-Methode auch für die Fälle, in denen eine Einzelbewertung möglich ist. Bei gleichartigen Wirtschaftsgütern des Vorratsvermögens wird die Grenze der Lifo-Methode ausschließlich durch den GoB-Vorbehalt markiert, der in Missbrauchsfällen greift. Aus der Rückverfolgbarkeit allein kann aber weder auf eine bestimmte tatsächliche Verbrauchsfolge geschlossen werden, noch bildet die Rückverfolgbarkeit einen Ansatzpunkt für einen Missbrauchsfall. Auch bei einer Rückverfolgbarkeit wäre die Beschäftigung mit der tatsächlichen Verbrauchsfolge zwingend, wenn eine echte Einzelbewertung angestrebt wird. Damit wird aber der Vereinfachungszweck der Lifo-Methode konterkariert, der gerade in dem Verzicht auf die Beschäftigung mit der konkreten Verbrauchsfolge besteht. Auch die Zwecksetzung einer Milderung der Scheingewinnbesteuerung steht einer Anwendung der Lifo-Methode bei Rückverfolgbarkeit nicht entgegen, da unbeschadet der Rückverfolgbarkeit bei steigenden Preisen Scheingewinne anfallen können, deren Besteuerung mit § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG gemildert werden soll. Ein Verstoß gegen den GoB-Vorbehalt ist auch allein wegen der Rückverfolgbarkeit nicht zu erkennen, da im Grundsatz eine Lifo-Verbrauchsfolge abstrakt möglich ist, selbst wenn konkret eine andere Verbrauchsfolge gewählt werden soll.

39 So auch Hüttemann/Meinert, a.a.O. (Fn. 15), S. 66 (äußere Schranke, Anwendung in Ausnahmefällen).

40 Zur Entwicklung und weiteren Nachweisen Hüttemann/Meinert, a.a.O. (Fn. 15), S. 67.

41 Siehe Hennrichs, Ubg 2011 S. 705; Hildebrandt, DB 2011 S. 1999; Hüttemann/Meinert, DB 2013 S. 1865 (1869).

3. FiFo-Verpflichtung durch Gütesiegel

Im Interesse der Lebensmittelsicherheit und der Qualitätssicherung ist ein Standard zur Beurteilung der Qualität und Sicherheit von Lebensmitteln geschaffen worden (IFS Food), der gegenwärtig in der Version 6 vorliegt. IFS-zertifizierte Unternehmen verpflichten sich nach diesem Standard auch auf die Regel 4.14.5, die beinhaltet

„Alle Produkte sind eindeutig identifizierbar. Der Gebrauch der Produkte wird nach den Grundsätzen des First in/First out bzw. First expired/First out vorgenommen.“

Beim IFS handelt es sich um einen privatrechtlichen Zertifizierungsstandard für Unternehmen der Lebensmittelbranche, der von zertifizierten Unternehmen für den Bereich der Lebensmittel zu beachten ist. Ein Verstoß gegen die Regeln des Standards löst keine staatlichen Sanktionen aus, sondern lediglich privatrechtliche Reaktionen des IFS. Zwar ergibt sich für den Bereich der Lebensmittel aus der privatrechtlich eingegangenen Verpflichtung die Konsequenz, die Fifo-Verbrauchsfolge zu beachten, obgleich abstrakt – ohne Vorliegen einer solchen Verpflichtung – auch eine Lifo-Verbrauchsfolge möglich wäre. Unter der Zwecksetzung einer Vermeidung der Scheingewinnbesteuerung bestehen keine Bedenken, die Lifo-Methode zu nutzen, denn auch wenn konkret die Fifo-Verbrauchsfolge eingehalten wird, entstehen bei steigenden Preisen Scheingewinne, deren Besteuerung mit der Lifo-Methode gemildert werden soll. Damit reduziert sich die Problematik auf die Frage, ob ein Verstoß gegen den GoB-Vorbehalt in § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG zu bejahen ist, also die Nutzung der Lifo-Methode als missbräuchlich zu qualifizieren ist. Wenn die Einhaltung der Lifo-Methode abstrakt möglich wäre und nur im Interesse der Lebensmittelsicherheit und der Qualitätssicherung eine andere Verbrauchsfolge gewählt wird, scheidet ein Missbrauch aus. Andernfalls würden Unternehmen durch die Versagung der Lifo-Methode steuerlich nur deswegen sanktioniert, weil sie sich im Interesse der Lebensmittelsicherheit zur Einhaltung ambitionierter Regeln freiwillig verpflichten. Eine solche Sanktionierung ist aber mit dem steuerlichen GoB-Vorbehalt nicht beabsichtigt, dieser zielt vielmehr ausschließlich auf die Vermeidung einer missbräuchlichen Nutzung der Lifo-Methode, wie dies bereits für § 155 Abs. 1 Satz 3 AktG 1965 vorgesehen war. Eine Anwendung der Lifo-Bewertung ist daher auch im vorliegenden Fall zu bejahen.⁴²

V. Zusammenfassung

1. Wie der Große Senat des BFH in seinem Beschluss vom 31.01.2013 zum subjektiven Fehlerbegriff ausgeführt hat, sind spezielle steuerliche Vorschriften auch dann eigenständig auszulegen und anzuwenden, wenn sie im Handelsrecht eine Entsprechung finden. Dabei ist der systematische Zusammenhang zu berücksichtigen, in dem diese Regelungen im Steuerrecht stehen.

2. Diese Aussage ist auch für die steuerliche Regelung zur Lifo-Bewertung in § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG von Bedeutung, da eine gewisse Entsprechung zur Vorschrift in § 256 HGB besteht. Ein steuerlich beachtlicher systematischer Zusammenhang ist die enge sachliche und zeitliche Verknüpfung zwischen der steuerlichen Einführung der Lifo-Methode und der Abschaffung der nur steuerlich zulässigen Preissteigerungsrück-

lage, deren Zwecksetzung unstreitig in einer Milderung der Scheingewinnbesteuerung bestand. Aus diesem systematischen Zusammenhang ergibt sich, dass der Gesetzgeber mit der Einführung der steuerlichen Lifo-Methode auch den Zweck verfolgt hat, ein Instrument zur Milderung der Scheingewinnbesteuerung zur Verfügung zu stellen.

3. Nach Einführung des BilMoG mit Abschaffung der umgekehrten Maßgeblichkeit kann die Lifo-Methode als eigenständiges steuerliches Wahlrecht unabhängig von der Vorgehensweise in der Handelsbilanz genutzt werden. Diese Konsequenz ergibt sich, wenn der h.M. gefolgt wird, nach der sich der steuerliche Wahlrechtsvorbehalt in § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG auf alle steuerlichen Wahlrechte erstreckt.

4. Wird abweichend von der h.M. der Auffassung gefolgt, dass sich der steuerliche Wahlrechtsvorbehalt nur auf nicht GoB-konforme steuerliche Wahlrechte erstreckt, ist die eigenständige steuerliche Nutzung der Lifo-Methode unverändert gegeben. Denn die steuerliche Lifo-Regelung, die auch den Zweck einer Milderung der Scheingewinnbesteuerung verfolgt, kann als gut begründete steuerliche Sonderregelung qualifiziert werden.

5. Die Grenze für die steuerliche Nutzung der Lifo-Methode besteht bei gleichartigen Wirtschaftsgütern des Vorratsvermögens ausschließlich in dem GoB-Vorbehalt des § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG. Diese Regelung ist der Vorschrift in § 155 Abs. 1 Satz 3 AktG 1965 nachgebildet, die auf den Missbrauchsfall abzielte und insb. den Fall leicht verderblicher Waren erfassen sollte.

6. Soweit die Grundsatzentscheidung des BFH zur Lifo-Methode vom 20.06.2000, die zu einem denkbar ungeeigneten Fall ergangen ist, gestützt auf den allgemeinen GoB-Vorbehalt in § 256 HGB zu einer weitergehenden Einschränkung der steuerlichen Lifo-Methode kommt, kann dieser Auffassung jedenfalls unter der Herrschaft des BilMoG nicht gefolgt werden. Denn wie der Große Senat des BFH in seiner Entscheidung zum subjektiven Fehlerbegriff betont hat, sind spezielle steuerrechtliche Vorschriften eigenständig auszulegen. Durch das BilMoG ist die einschränkende Wirkung der umgekehrten Maßgeblichkeit entfallen. Als Konsequenz dieser Entwicklung verdrängt der spezielle GoB-Vorbehalt in § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG den allgemeinen handelsrechtlichen GoB-Vorbehalt.

7. Die Anwendung der Lifo-Methode wird bei gleichartigen Wirtschaftsgütern des Vorratsvermögens nicht durch die Tatsache beeinträchtigt, dass eine IT-gesteuerte Lagerhaltung besteht und eine von Lifo abweichende Verbrauchsfolge vorgegeben wird. Diese Vorgabe kann verändert werden und bei verschiedenen Gütern unterschiedlich ausgestaltet sein. Deswegen kann Lifo sehr wohl eine Vereinfachungsfunktion erfüllen und dient außerdem dem Zweck, einer Scheingewinnbesteuerung entgegenzuwirken.

8. Auch die Rückverfolgbarkeit der Warenbewegung steht einer Nutzung der steuerlichen Lifo-Bewertung ebenso wenig entgegen wie die im Rahmen eines Gütesiegels von einem Unternehmen eingegangene Verpflichtung, im Interesse der Qualitätssicherung stets die Fifo-Verbrauchsfolge zu wählen. Denn ein Missbrauch der Lifo-Methode ist in diesen Fällen ebenso wenig zu erkennen wie eine Berechtigung dafür, die betroffenen Unternehmen von der Möglichkeit auszuschließen, das einzige steuerlich verfügbare Instrument zur Milderung der Scheingewinnbesteuerung zu nutzen. Der GoB-Vorbehalt zielt nicht darauf ab, eine steuerliche Sanktionierung zu begründen.

⁴² Zurückhaltend Hüttemann/Meinert, DB 2013 S. 1865 (1869).

Redaktionelle Hinweise:

- Zu Anwendungsfragen der Lifo-Methode in Handels- und Steuerbilanz vgl. *Hüttemann/Meinert*, DB 2013 S. 1865 und *IFSt-Schrift* Nr. 486, 2013, DB0581174, S. 53 ff.;
- zur elektronischen Datenverarbeitung und Lifo vgl. *Hildebrandt*, DB 2011 S. 1999;
- zur Diskussion um die Reichweite des steuerlichen Wahlrechtsvorbehalts vgl. *Herzig/Briesemeister*, DB 2009 S. 926 = DB0323956; *Arbeitskreis Bilanzrecht der Hochschullehrer Rechtswissenschaft*, DB 2009 S. 2570 = DB0339549; *Weber-Grellet*, DB 2009 S. 2402 = DB0337527;
- zur Aufgabe der umgekehrten Maßgeblichkeit vgl. *Herzig/Briesemeister*, DB 2001 S. 157 = DB0010939; *Weber-Grellet*, DB 2010 S. 2298 = DB0390726;
- zu den allgemeinen Entwicklungen in der Steuerbilanz vgl. *Kahle*, DB 2014 Beil. 4 = DB0655940;
- zu den gesetzgeberischen Aufgaben im Bilanzsteuerrecht vgl. *Prinz*, DB0650208.