

# Skript

---

## *Bilanzierung*

**Auszug** aus dem Unterrichtsmaterial: Übersichten und  
Fälle

Teil K: Bewertung und Bewertungsvereinfachungsverfahren

*Vorbereitung auf die Steuerberaterprüfung 2022*

# Bilanzsteuerrecht

## Themenabschnitt K Waren

1

Autor: Prof. Dr. Gerhard C. Girlich  
Dipl. Finanzwirt (FH), MBA (International Taxation)

Das Werk ist urheberrechtlich geschützt. Die dadurch begründeten Rechte, insbesondere das Recht der Vervielfältigung, bleiben vorbehalten. Kein Teil des Werkes darf in irgendeiner Form ohne Genehmigung des Autors reproduziert oder verbreitet werden.

Ist in diesen Unterlagen von Arbeitnehmer, Mitarbeitern, Kunden u.Ä. die Rede, sind selbstverständlich auch Arbeitnehmerinnen, Mitarbeiterinnen und Kundinnen gemeint. Wir gehen davon aus, dass Sie die Verwendung nur einer Geschlechtsform nicht als Benachteiligung empfinden, sondern dass Sie zugunsten einer besseren Lesbarkeit diese Formulierungen akzeptieren.

- für die Richtigkeit und Vollständigkeit wird keine Gewähr übernommen -

2

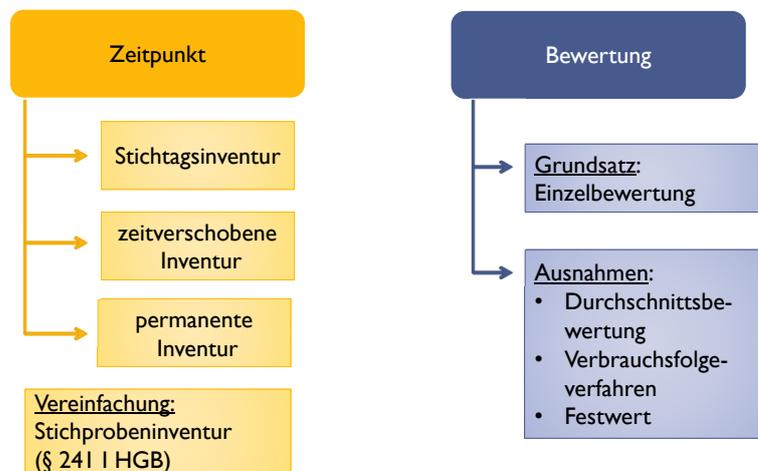
# Besprechungspunkte

1. Inventur
2. Bilanzierung von Waren
3. Bewertungsvereinfachungen

3

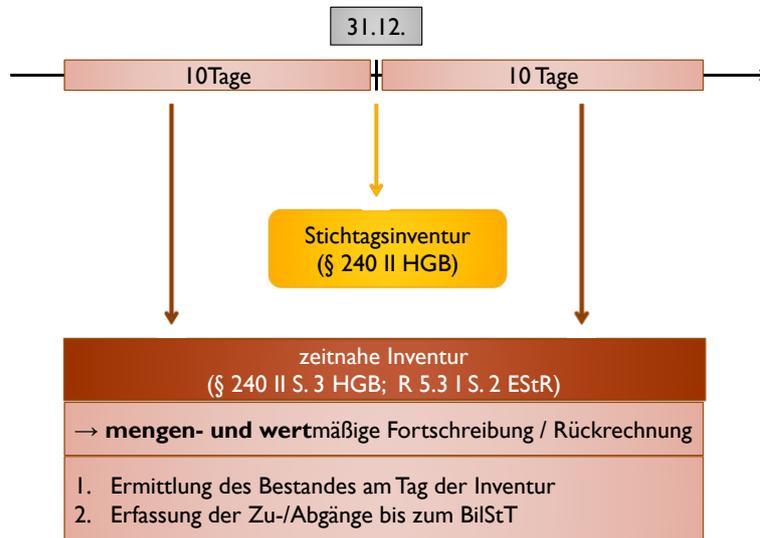
## I.1 Übersicht

Erstellung eines Inventars durch Inventur  
(§ 240 Abs. 1 und Abs. 2 S. 1 HGB)



4

## I.2 Stichtagsinventur



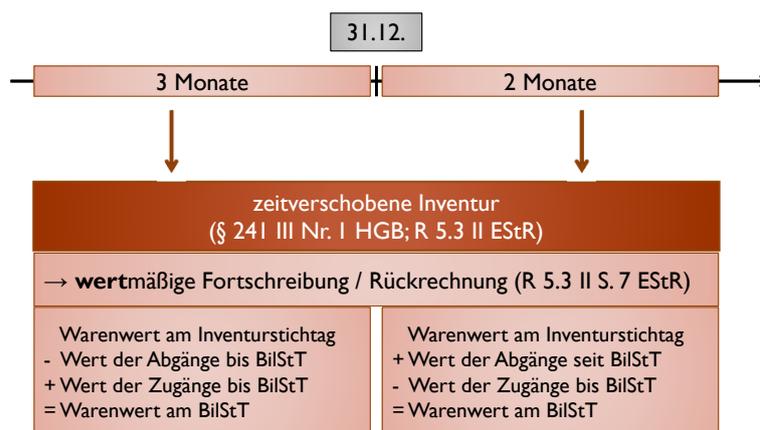
Vorbereitung Examen 2022

(c) Prof. Dr. Gerhard Girlich

5

5

## I.3 zeitverschobene Inventur



### Beachte:

- Niedrigerer beizulegender Wert bzw. TW am BilStT.
- In der StB kein Lifo-Verfahren mgl. (R 5.3 II S. 10 EStR).

Vorbereitung Examen 2022

(c) Prof. Dr. Gerhard Girlich

6

6

## Besprechungspunkte

1. Inventurverfahren
2. Bilanzierung von Waren
3. Bewertungsvereinfachungen

7

## 2.1 Ansatz

### Grundsatz:

Wirtschaftliches Eigentum vor zivilrechtlichem Eigentum.  
(§ 246 I S. 2 HGB; § 39 II Nr. I AO)

- Eigentumsvorbehalt (§ 449 BGB)  
→ Zurechnung beim Erwerber
- rollende Ware  
→ Zurechnung beim Erwerber ab Erhalt Auslieferungsschein  
(H 5.3 „Zeitliche Erfassung von Waren“ EStH)
- Sicherungsübereignung / Sicherungszession  
→ Zurechnung zum Schuldner
- Kommissionsgeschäfte  
(= Verkauf im eigenen Namen, aber im Auftrag eines Dritten)  
→ Zurechnung zum Auftraggeber

8

## 2.2 Bewertung

**Grundsatz:**  
Einzelbewertung (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB; R 6.8 III S. 1 EStR)



- grds. mit AK/HK (§ 253 I S. 1 HGB; § 5 I, VI EStG i.V.m. § 6 I Nr. 2 S. 1 EStG)
- HB: zwingend niedrigeren beizulegenden Wert (§ 253 IV HGB)  
StB: Wahlrecht für dauerhaft niedrigeren TW (§ 6 I Nr. 2 S. 2 EStG)

## 2.1.1 Anschaffungskosten

**Anschaffungskosten**  
(§ 255 I HGB)

**Anschaffungspreis**

direkt zuordenbare Kosten  
(§ 255 Abs. 1 S. 1 HGB)

Anschaffungsnebenkosten  
(§ 255 Abs. 1 S. 2 HGB)

nachträgliche Anschaffungskosten  
(§ 255 Abs. 1 S. 2 HGB)

Anschaffungspreisminderung  
(§ 255 Abs. 1 S. 3 HGB)

## 2.1.2 Herstellungskosten

Herstellungskosten  
(§ 255 II, III HGB)

Kosten	Pflicht / Wahlrecht
Materialeinzelkosten	Pflicht
Fertigungseinzelkosten	Pflicht
Sondereinzelkosten der Fertigung	Pflicht
angemessener Teil notwendiger MGK	Pflicht
angemessener Teil notwendiger FGK	Pflicht
Wertverzehr Anlagevermögen	Pflicht
allg. Verwaltungskosten	Wahlrecht
Aufwand für soziale Einrichtungen	Wahlrecht
freiwillige soziale Leistungen	Wahlrecht
betriebliche Altersversorgung	Wahlrecht
Forschungskosten	Verbot
Vertriebskosten	Verbot
Finanzierungskosten	Wahlrecht

11

## Beispiel: Divisionskalkulation

U stellt Bleche her. Er hat im Wirtschaftsjahr -2.000.000 Bleche gleicher Art hergestellt.

Materialkosten	300.000 €
Fertigungslöhne	200.000 €
Fertigungsgemeinkosten	400.000 €
Kosten für allgemeine Verwaltung	500.000 €
Vertriebskosten	400.000 €
Selbstkosten	1.800.000 €

Am Bilanzstichtag besteht ein Bestand von 50.000 Blechen.

12

## Beispiel: Äquivalenzziffernkalkulation

U stellt Bleche her. Er hat im Wirtschaftsjahr -2.000.000 Bleche gleicher Art hergestellt.

Materialkosten	300.000 €
Fertigungslöhne	200.000 €
Fertigungsgemeinkosten	400.000 €
Kosten für allgemeine Verwaltung	500.000 €
Vertriebskosten	400.000 €
Selbstkosten	1.800.000 €

Es wurden 3 verschiedene Blechsarten hergestellt. Am Bilanzstichtag besteht ein Bestand von 39.000 Blechen:

Bleche mit einer Stärke von:	im WJ wurden insgesamt produziert:	Bestand Bilanzstichtag:	Kostenverhältnis:
1 mm	700.000	20.000	1,0
1.5 mm	800.000	17.000	2,0
3 mm	300.000	2.000	3,0

13

Bleche mit einer Stärke von:	im WJ wurden insgesamt produziert:		
1 mm	700.000	x 1,0	700.000
1.5 mm	800.000	x 2,0	1.600.000
3 mm	300.000	x 3,0	900.000
		Rechnungseinheiten:	3.200.000

Herstellungskosten 1.400.000/ Rechnungseinheiten 3.200.000 =0,44

Bleche mit einer Stärke von:	Bestand:	Kostenverhältnis:	Rechnungseinheit:	
1 mm	20.000	x 1,0	x 0,44	8.800 €
1.5 mm	17.000	x 2,0	x 0,44	14.960 €
3 mm	2.000	x 3,0	x 0,44	2.640 €
			Bilanzansatz:	26.400 €

14

## Beispiel: Zuschlagskalkulation

Ein Produktionsbetrieb hat 4 Kostenstellen eingerichtet, in denen ihm zum 31.12.2021 die folgenden Einzelkosten angefallen sind:

Material	60.000 €
Fertigung	20.000 €

Daneben sind noch eine Verwaltungsstelle und Vertriebsstelle vorhanden. Der folgende Betriebsabrechnungsbogen liegt vor:

Kostenarten	in €	Verteilungsschlüssel	Material	Fertigung	Verwaltung	Vertrieb
Hilfs-/Betriebsstoffe	10.000	Belege	7.000	3.000		
Strom	12.000	Anschlusswerte	2.000	8.000	1.500	500
Heizung	14.000	Zähler	1.000	12.000	800	200
Gehälter	60.000	Gehaltsabrechnungen	10.000	20.000	20.000	10.000
Sozialabgaben	12.000	Lohnsummen	2.000	4.000	4.000	2.000
Bürobedarf	2.000	Schätzung	--	--	1.200	800
Abschreibung	6.000	Anlageverzeichnisse	1.000	4.000	800	200
<b>Summe:</b>	<b>116.000</b>		<b>23.000</b>	<b>51.000</b>	<b>28.300</b>	<b>13.700</b>

Vorbereitung Examen 2022

(c) Prof. Dr. Gerhard Girlich

15

15

BAB:	Material	Fertigung
Summe der Gemeinkosten	23.000 €	51.000 €
Einzelkosten	60.000 €	20.000 €
Zuschlagsatz	38,3%	255 %

	Zuschlag	
Materialkosten		100,00 €
Fertigungseinzelkosten		50,00 €
Materialgemeinkosten	38,3 %	38,30 €
Fertigungsgemeinkosten	255 %	127,50 €
		315,80 €

Materialkosten	60.000 €
Materialgemeinkosten lt. BAB	23.000 €
Fertigung	20.000 €
Fertigungsgemeinkosten lt. BAB	51.000 €
Herstellungskosten	154.000 €
Verwaltungsgemeinkosten lt. BAB	28.300 €
	= 18,4 %

Herstellungskosten	315,80 €
Verwaltungsgemeinkosten 18,4 %	58,11 €
Handels- und steuerrechtlicher Höchstansatz	373,91 €

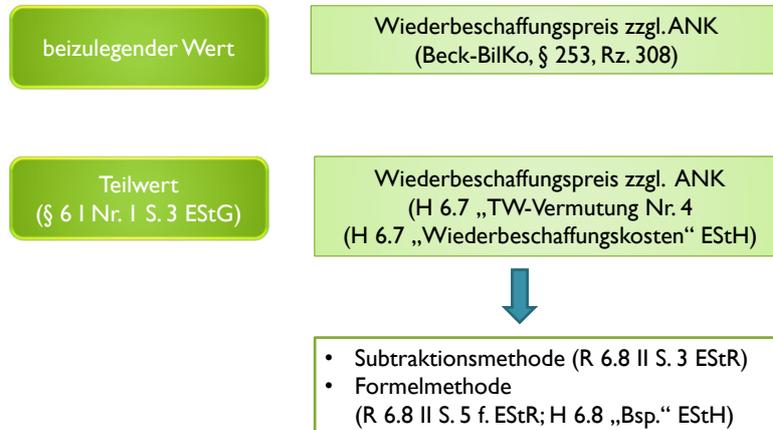
Vorbereitung Examen 2022

(c) Prof. Dr. Gerhard Girlich

16

16

## 2.1.3 beizulegender Wert / Teilwert



Vorbereitung Examen 2022

(c) Prof. Dr. Gerhard Girlich

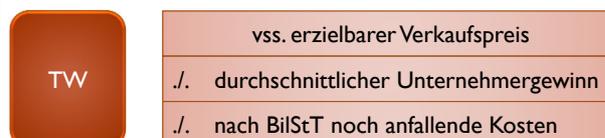
17

17

## Teilwert – Subtraktionsmethode

⇒ R 6.8 II S. 3 f. EStR und H 6.8 „Beispiele – I. Spiegelstrich“ EStH

Der Stpfl. hat einen Warenbestand einer zu bewertenden Gruppe mit Anschaffungskosten von 10.000 €. Der Rohgewinnaufschlagssatz für diese Warengruppe beträgt 100%. Der noch erzielbare Verkaufspreis beträgt 40% des ursprünglichen Verkaufspreises (40% von 20.000 € = 8.000 €). Der durchschnittliche Unternehmergeinn beträgt 5% des noch erzielbaren Verkaufspreises (= 400 €). Nach dem Bilanzstichtag fallen ausweislich der Betriebsabrechnung noch 70% der betrieblichen Kosten an. Die betrieblichen Kosten errechnen sich ausgehend von dem ursprünglich geplanten Verkaufspreis (20.000 €), der um die Anschaffungskosten und den durchschnittlichen Unternehmergeinn, bezogen auf den ursprünglichen Verkaufspreis (5% von 20.000 € = 1.000 €), vermindert wird.



Vorbereitung Examen 2022

(c) Prof. Dr. Gerhard Girlich

18

18

## Besprechungspunkte

1. Inventur
2. Bilanzierung von Waren
3. Bewertungsvereinfachungen

19

### 3.1 Durchschnittsbewertung

#### Grundsatz:

Einzelbewertung (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB; R 6.8 III S. 1 EStR)



#### Ausnahme I:

Gruppen- und Durchschnittsbewertung  
(§ 256 S. 2 i.V.m. 240 Abs. 4 HGB; R 6.8 III S. 3 und IV EStR)

- einfache gewogene Durchschnittswert  
(= periodische Durchschnittsbewertung)
- gleitende gewogene Durchschnittswert  
(= permanente Durchschnittswertermittlung)

20

## 3.2 Fiktive Verbrauchsfolgen

**Grundsatz:**  
Einzelbewertung (§ 252 Abs. I Nr. 3 HGB; R 6.8 III S. I EStR)

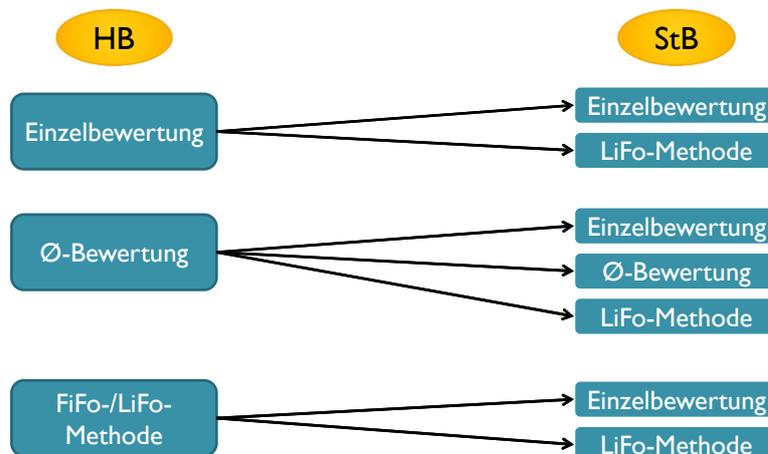


**Ausnahme II:**  
Verbrauchsfolgeverfahren  
(§ 256 S. I HGB; §§ 5 VI, 6 I Nr. 2a EStG und R 6.9 IV EStR)

**HB**  
(§ 256 S. I HGB)  
• LiFo-Verfahren  
• FiFo-Verfahren

**StB**  
(§ 6 I Nr. 2a EStG; R 6.9 EStR)  
• LiFo-Verfahren

## Maßgeblichkeit



## BMF, Schreiben v. 12.05.2015

4. Das **Bewertungswahlrecht** kann **für verschiedene Bewertungsgruppen unterschiedlich ausgeübt** werden. Sämtliche Wirtschaftsgüter einer Bewertungsgruppe sind nach einheitlichen Grundsätzen zu bewerten. Der Steuerpflichtige darf die Lifo-Methode **auch** bei der Bewertung der Materialbestandteile **unfertiger oder fertiger Erzeugnisse** anwenden (zu den weiteren Voraussetzungen siehe R 6.9 Absatz 2 Satz 4 EStR). Zum Wechsel der Bewertungsmethoden vgl. R 6.9 Absatz 5 EStR.

(...)

10. Bei der Bewertung nach § 6 Absatz 1 Nummer 2a EStG handelt es sich um ein **eigenständiges steuerliches Wahlrecht**, das unabhängig davon ausgeübt werden kann, ob in der Handelsbilanz das entsprechende Wahlrecht gemäß § 256 Satz 1 HGB ausgeübt wird; jedoch muss dem Grunde nach auch handelsrechtlich die Anwendung des Bewertungsvereinfachungsverfahrens Lifo zulässig sein. Auch eine Einzelbewertung im IFRS-Abschluss steht der Anwendung der Lifo-Methode in der Steuerbilanz nicht entgegen

Vorbereitung Examen 2022

(c) Prof. Dr. Gerhard Gürlich

23

23

## LiFo-Verfahren

Permanentes-LiFo  
(R 6.9 IV S. 2 EStR)

Materialverbrauch während  
des ganzen Geschäftsjahres  
nach LiFo bewertet

Perioden-LiFo  
(R 6.9 IV S. 3 EStR)

Materialverbrauch und  
Bestand nur am BilStT nach  
LiFo bewertet

R 6.9 IV S. 4 ff. EStR

mit Layerbildung

ohne Layerbildung

**Beachte:**

LiFo ist unzulässig, wenn tatsächliche Verbrauchsfolge unvereinbar mit LiFo (R 6.9 II S. 1 f. EStR und H 6.9 „Gebrauchtwagen“ EStH).

Vorbereitung Examen 2022

(c) Prof. Dr. Gerhard Gürlich

24

24

## Examensfall 45: LiFo / FiFo - Verfahren

Es wurde Kohle über das Jahr verteilt eingekauft

AB	30 kg	Kohle zu	1,20 €	= 36 €
2.2.	90 kg	Kohle zu	1,00 €	= 90 €
15.3	50 kg	Kohle zu	0,90 €	= 45 €
8.9.	150 kg	Kohle zu	1,10 €	= 165 €
1.12	70 kg	Kohle zu	1,40 €	= 98 €
	390 kg			434 €

Zum Bewertungsstichtag sind noch 100 kg vorhanden.

25

## 3.3 Festwert

**Grundsatz:**

Einzelbewertung (§ 252 Abs. I Nr. 3 HGB; R 6.8 III S. I EStR)



**Ausnahme III:**

Festwert (= konstanter Wert)

(§ 256 S. 2 i.V.m. § 240 III HGB; R 5.4 III EStR  
und Beck-BiKo, § 240, Rz. 80 ff.)

- Bestand wird regelmäßig ersetzt
- nachrangige Bedeutung für Bilanzsumme (max. 10%)
- geringe Veränderungen

Überprüfung alle 3/(5) Jahre  
(vgl. R 5.4 III EStR und Beck-  
BiKo, § 240, Rz. 93)

26

## BMF, Schreiben v. 08.03.1993

(...)

### I. Nachrangigkeit

Zur Beurteilung der Nachrangigkeit ist auf die Bilanzsumme abzustellen. Der Gesamtwert der für einen einzelnen Festwert in Betracht kommenden Wirtschaftsgüter ist für das Unternehmen grundsätzlich von nachrangiger Bedeutung, wenn er an den dem Bilanzstichtag vorangegangenen fünf Bilanzstichtagen im Durchschnitt **10 v. H. der Bilanzsumme nicht überstiegen** hat.

(...)

27

## Examensfall 48: Festwert

Der Unternehmer A hat zulässigerweise zum 31.12.2018 erstmalig für seinen Bestand an Öl einen Festwert von 20.000 € gebildet. Zum 31.12.2021 wird ein Wert in Höhe von 22.000 € ermittelt.

A hat 2021 Öl für 5.000 €, 2022 für 6.000 €, 2023 für 4.000 € zugekauft.

### Abwandlung 1:

Zum 31.12.2021 wird ein Wert in Höhe von 28.000 € ermittelt.

### Abwandlung 2:

Zum 31.12.2021 wird ein Wert in Höhe von 18.000 € ermittelt.

28