

Bestandsaufnahme und Bewertung von Vorräten im Sortiment

Darstellung und Erläuterung der Regelungen des Sortimenter-Merkblatts, herausgegeben vom Bayerischen Landesamt für Steuern, anzuwenden für die Wirtschaftsjahre ab dem 01.01.2012
Karl Petersen / Kai Peter Künkele / Erwin Herzing

Durch die Veröffentlichung des neuen« Sortimentermerkblatts hat das Bayerische Landesamt für Steuern für den Buchhandel neue Auslegungsempfehlungen für die Bestandsaufnahme und die Bewertung von Lagerbeständen geschaffen. Die vorliegende Mitgliederinformation hat zum Ziel, die Neuregelungen aufzuzeigen und die wesentlichen Aspekte zu erläutern. Desweiteren werden Änderungen zu den Regelungen des »alten« Sortimentermerkblatts dargestellt und hilfreiche Anwendungshinweise gegeben.

Inhaltsverzeichnis

1. Besonderheiten der Lagerbewertung des Sortiments.....	2
2. Historie des Sortimentermerkblatts	2
3. Regelungen des »neuen« Sortimentermerkblatts.....	2
3.1. Inventur im Sortiment	2
3.2. Bewertung von Vorräten im Sortiment	3
3.2.1. Einzelbewertung	3
3.2.1.1. Funktionsweise	3
3.2.1.2. Beispiel.....	4
3.2.2. Pauschalbewertungsverfahren	5
3.2.2.1 Funktionsweise.....	5
3.2.2.2 Ladenverkaufspreis	5
3.2.2.3 Beispiel	6
3.2.3. Stetigkeitsprinzip	6
4. Vergleich von »neuem« und »altem« Sortimentermerkblatt.....	7
5. FAQ – Anwendungshinweise.....	7

1. Besonderheiten der Lagerbewertung des Sortiments

Das Sortiment weist im Vergleich zu anderen Branchen in der Lagerbewertung einige Eigenheiten auf, denen Rechnung zu tragen ist. Der Buchbestand ist ein wesentlicher Vermögenswert des Buchhandels. Seine Bewertung hat einen entscheidenden Einfluss auf das handelsrechtliche Jahresergebnis und in Folge auf die steuerliche Bemessungsgrundlage. Des Weiteren sind Vorratsbestände an Büchern im Buchhandel überaus homogen, weshalb eine Standardisierung der Buchbewertung brancheninterne Vergleichbarkeit gewährleistet. Zudem ist die Bewertung des Buchbestandes für Buchhändler ein Massenverfahren. Vor diesem Hintergrund stellt die handelsrechtlich geforderte Einzelbewertung für die Mehrzahl der Buchhandlungen einen unverhältnismäßigen Aufwand dar.

Die angeführten Besonderheiten rechtfertigen und erfordern eine umsetzbare Buchbewertung. Diese Bewertungsmethode muss jedoch einen Konsens zwischen Finanzverwaltung und Buchhandel darstellen. Das Ergebnis ist das »neue« Sortimentmerkblatt, welches im Folgenden dargestellt wird.

2. Historie des Sortimentmerkblatts

Das Merkblatt für die körperliche Bestandsaufnahme der Lagerbestände im Sortimentsbuchhandel und ihre Bewertung in der Steuerbilanz (»Sortimentmerkblatt«) wurde 1975 gefasst und als Betriebsprüfungs-Archivmitteilung veröffentlicht. Es wurde in den Jahren 1981 und 1983 redaktionell angepasst. Die Bewertung des Buchbestandes nach den Regelungen des Sortimentmerkblatts wurde von der Finanzverwaltung nicht beanstandet. Mit einem Schreiben vom 29. Januar 2010 an den Börsenverein des Deutschen Buchhandels hat die Oberfinanzdirektion Frankfurt am Main darüber informiert, dass das Sortimentmerkblatt formell aufgehoben wurde. Begründet wurde dies durch den Verlust an Aktualität im Zeitablauf. In Folge der Aufhebung bestand infolgedessen Ungewissheit, wie die Bewertung des Buchbestands zu erfolgen hatte. Der Sortimenter-Ausschuss im Börsenverein des Deutschen Buchhandels hat auf die prekäre Situation reagiert und auf einen akzeptablen Kompromiss zwischen Finanzverwaltung und Buchhandel hingearbeitet. Hierzu wurde unter anderem eine repräsentative Umfrage durchgeführt, die die Relevanz der Regelungen des Sortimentmerkblatts für die Praxis verdeutlichte. Nach rund zweieinhalb Jahren hat es der zuständige Sortimenter-Ausschuss mit Unterstützung der Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft Dr. Kleeberg & Partner GmbH, München erreicht, wieder zu einer einheitlichen und zuverlässigen Regelung zu gelangen. Das nunmehr vom Bundesfinanzministerium für zuständig erklärte Bayerische Landesamt für Steuern hat als Ergebnis der Bemühungen ein »neues« Sortimentmerkblatt veröffentlicht.

3. Regelungen des »neuen« Sortimentmerkblatts

Gegenstand des Sortimentmerkblatts ist einerseits die körperliche Bestandsaufnahme der Lagerbestände und andererseits die darauf folgende Bewertung für Zwecke der Steuerbilanz. Es ist erstmals für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2011 beginnen, anzuwenden. Der sachliche Anwendungsbereich umfasst auch die vor diesem Zeitpunkt erworbenen Lagerbestände. Für den Zeitraum nach der Aufhebung des alten und der Gültigkeit des »neuen« Sortimentmerkblatts, sollte die Beibehaltung der Bewertungsgrundsätze ausschlaggebend sein.

3.1. Inventur im Sortiment

Rechtliche Grundlage der Inventur bildet § 240 HGB, der festlegt, dass jeder Kaufmann sowohl bei Beginn seines Handelsgewerbes als auch zum Schluss eines jeden Geschäftsjahres seine Vermögensgegenstände und Schulden in einem Inventar aufzuführen hat. Das Sortimentmerkblatt bekräftigt in seinem allgemeinen Teil, dass die Inventur eine wesentliche Voraussetzung für die Anerkennung der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung darstellt. Die Lagerbestände sind nach Art und Menge vollständig aufzunehmen und ihre Wertansätze müssen jederzeit nachprüfbar sein. Darüber hinaus wird definiert, dass die formellen und materiellen Vorschriften betreffenden Grundaufzeichnungen für die Inventur unverändert Anwendung finden sollen. Dazu zählt beispielsweise ein übersichtliches und geordnetes Belegwesen, keine Verwendung von Bleistiften oder ähnlichen leicht veränderlichen Schreibutensilien für Zwecke der Inventuraufzeichnungen, das Abzeichnen nachträglicher Korrekturen oder auch die grundsätzliche Aufbewahrungsfrist von Inventaren über zehn Jahre.

Für den Bucheinzelhandel werden die erforderlichen, im Rahmen der Inventur aufzuzeichnenden Informationen festgelegt. Diese sind zumindest

- der Titel,
- der Verfasser,
- die ISBN,
- Gesamtpreis (Menge x Ladenverkaufspreis).
- Auch im Preis herabgesetzte Werke sind mit ihrem Ladenverkaufspreis am Stichtag aufzunehmen.
- Explizit wird klargestellt, dass Kommissionsware keinen Eingang in das Inventar des Buchhändlers finden darf, da dieser eben nicht Eigentümer der Kommissionsware ist.

Weitere Erläuterungen zur Inventur im Sortiment macht das »neue« Sortimentermerkblatt nicht. Die gesetzlich definierten Inventurerleichterungen (z.B. Gruppenbewertung gem. § 240 Abs. 4 HGB) oder auch Inventurarten (z.B. Stichtagsinventur, permanente Inventur oder zeitlich vor- und nachgelagerte Inventur) sind bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen im Buchhandel anwendbar.

3.2. Bewertung von Vorräten im Sortiment

Im Bereich der Vorratsbewertung für Zwecke der Steuerbilanz im Sortiment stehen grundsätzlich zwei Möglichkeiten zur Verfügung. Das Merkblatt ermöglicht hier ein explizites Wahlrecht: Einerseits kann eine Einzelbewertung gem. § 6 EStG durchgeführt oder andererseits das Pauschalbewertungsverfahren des »neuen« Sortimentermerkblatts angewandt werden.

3.2.1. Einzelbewertung

Das Sortimentermerkblatt weist ausdrücklich auf die grundsätzliche Möglichkeit der Durchführung einer Einzelbewertung gem. § 6 EStG hin.

3.2.1.1. Funktionsweise

Bei der handels- und steuerrechtlichen Bewertung muss zunächst differenziert werden, ob es sich um einen erstmaligen Ansatz eines Vermögensgegenstandes handelt oder ob ein bereits erfasster Vermögensgegenstand in der Folge bewertet wird. Im Anschaffungszeitpunkt hat der Buchhändler den erworbenen Vermögensgegenstand mit seinem primären Wertansatz zu erfassen.

Dieser primäre Wertansatz ist durch die Anschaffungskosten des Vermögensgegenstands gem. § 255 Abs. 1 HGB definiert. Diese setzen sich zusammen aus

- dem Anschaffungspreis,
- den Anschaffungsnebenkosten (.B. Frachtaufwendungen) und
- eventuellen nachträglichen Anschaffungskosten.
- Davon abzuziehen sind Anschaffungspreisminderungen (z.B. Rabatte).

Im Rahmen der Folgebewertung hat der Buchhändler diesen primären Wertansatz daraufhin zu analysieren, ob dieser die aktuellen Wertverhältnisse noch widerspiegelt. Sofern der ermittelte beizulegende Wert den primären Wertansatz unterschreitet, hat handelsrechtlich eine Abschreibung auf diesen Wert zu erfolgen (sogenanntes Niederstwertprinzip). Dies gilt auch für nur vorübergehende Wertminderungen. Für den Fall, dass zukünftig der Wert wieder ansteigt, hat eine Zuschreibung höchstens bis zu den Anschaffungskosten zu erfolgen.

Die Bewertung in der Steuerbilanz ist in § 6 EStG geregelt. Für die Ermittlung des primären Wertansatzes gelten die handelsrechtlichen Ausführungen analog. Bei der Folgebewertung ist der primäre Wertansatz mit dem sogenannten Teilwert zu vergleichen. Ein ermittelter niedrigerer Teilwert darf jedoch nur angesetzt werden, wenn es sich um eine voraussichtlich dauerhafte Wertminderung handelt. Steigt der Wert des Wirtschaftsguts wieder, gilt auch in der Steuerbilanz das Wertaufholungsgebot.

Schwierigkeiten bereitet regelmäßig die Ermittlung des niedrigeren beizulegenden Wertes respektive des Teilwerts. Für den steuerlichen Teilwert gilt grundsätzlich die Vermutung, dass dieser auch durch den voraussichtlichen Veräußerungserlös beeinflusst wird. Es ist daher im Regelfall von einer Übereinstimmung zwischen dem niedrigeren beizulegenden Wert und dem Teilwert auszugehen.

Zur Anwendung des Niederstwertprinzips in der Steuerbilanz hat sich der Bundesfinanzhof wiederholt geäußert. Der Teilwert von zum Absatz bestimmten Waren und sonstigen Vorräten hängt [demnach] nicht nur von ihren Wiederbeschaffungskosten, sondern auch von ihrem voraussichtlichen Veräußerungserlös ab. Deckt dieser Preis nicht mehr die Selbstkosten der Waren zuzüglich eines durchschnittlichen Unternehmergewinns, so sind die Anschaffungskosten um den Fehlbetrag zu mindern. Diese retrograde Ermittlung des Teilwerts entspricht der ständigen Rechtsprechung des BFH (...) (Urteil des BFH vom 24.2.1994 – IV R 18/92; Urteil des BFH vom 13.10.1976 – I R 79/74; BFH vom 7.9.2005 – VIII R 1/03; BMF vom 7.5.2011 – S 2171 b). Die Selbstkosten beinhalten neben den Anschaffungskosten oder Herstellungskosten auch allgemeine Verwaltungskosten und Vertriebskosten. Dieser Ansatz lässt sich analog für die Handelsbilanz anwenden.

Im Handels- und Steuerrecht gilt gem. § 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB der Grundsatz der Einzelbewertung. Jeder einzelne Vermögensgegenstand ist separat zu bewerten.

Das Sortimentermerkblatt weist ausdrücklich auf die grundsätzliche Möglichkeit der Durchführung einer Einzelbewertung gem. § 6 EStG hin.

3.2.1.2. Beispiel

Das folgende Beispiel soll die Ermittlung des aktuellen Wertes eines Buches verdeutlichen. Um den Teilwert des einzelnen Titels und damit der Buchvorräte zu erfahren, ist die Verkaufswahrscheinlichkeit zu ermitteln. Diese ist anhand von Erfahrungswerten einfach zu berechnen, etwa indem die Zahl der noch verkäuflichen Exemplare ermittelt wird. (So können die verkäuflichen Exemplare mit dem vollen Wert und die unverkäuflichen mit dem Makulaturwert angesetzt werden, der Durchschnittswert entspricht der Verkaufswahrscheinlichkeit.) Sind von 10 lagernden Exemplaren eines Titels noch 8 verkäuflich, dann liegt die Verkaufswahrscheinlichkeit des einzelnen Exemplars und des gesamten Titels bei 80 Prozent. Dies entspricht der Einschätzung des gedachten Erwerbers des Betriebes. Die Verkaufswahrscheinlichkeit ist bei der Ermittlung des Verkaufserlöses von entscheidender Bedeutung.

Es wird von folgenden Werten ausgegangen, die in erster Linie als Rechenbeispiel dienen sollen. Basis jeder Berechnung ist der Nettoladenpreis. Der Rabatt liegt bei 45 Prozent, weitere Anschaffungskosten bei 5 Prozent. Die Anschaffungskosten betragen demnach 60 Prozent des Nettoladenpreises. Die weiteren Selbstkosten werden mit 20 Prozent und der durchschnittliche Unternehmergeinn mit 10 Prozent angesetzt.

Zu vergleichen sind der Verkaufserlös und die entstandenen Kosten. Bei voller Verkäuflichkeit des Buches liegt der Verkaufserlös bei 100 Prozent. Die Kosten inklusive des durchschnittlichen Unternehmergewinns liegen in diesem Beispiel bei 90 Prozent des Nettoladenpreises.

Sinkt die Verkaufswahrscheinlichkeit des Buches auf 80 Prozent, sinkt auch der (zukünftige) Verkaufserlös auf 80 Prozent. In diesem Fall muss von den gesamten Exemplaren eines Titels auf das einzelne Exemplar geschlossen werden. Auch wenn das einzelne Exemplar den gesamten Ladenpreis erbringt, trägt es doch die Kosten der nicht verkäuflichen Exemplare mit. Die Kosten bleiben daher unverändert. Nun sind die Selbstkosten zuzüglich des durchschnittlichen Unternehmergewinns nicht mehr durch den voraussichtlichen Verkaufserlös gedeckt.

Die Anschaffungskosten lagen bei 60 Prozent des Nettoladenpreises und sind nun um den Fehlbetrag von 10 Prozent des Nettoladenpreises zu mindern. Der sekundäre Wert bzw. der Teilwert liegt nun bei 50 Prozent des Nettoladenpreises. Dies entspricht einer Abwertung des primären Werts um ca. 17 Prozent.

Nun deckt der Verkaufserlös die entstandenen Kosten wieder und der Wert des Buches ist korrekt wiedergegeben.

Um das Buch in der Bilanz im Verhältnis zum Nettoladenpreis zu bewerten, müsste es in diesem Fall mit 50 Prozent des Nettoladenpreises angesetzt werden. Bei dieser Betrachtung ist dringend zu beachten, dass die effektive Abwertung der Anschaffungskosten deutlich geringer ausfällt, als es die hohen Prozentwerte dieses Beispiels suggerieren! Im

konkreten Beispiel bedeutet eine 80-prozentige Verkäuflichkeit und der daraus folgende Ansatz des Buches mit 50 Prozent des Nettoladenpreises eine Abwertung der primären Kosten, also der Anschaffungskosten, um 10 Prozent des Nettoladenpreises. Die effektive Abwertung des primären Wertes, also der Anschaffungskosten, beträgt 17 Prozent, das heißt, der Wert des Buches wird mit 83 Prozent seiner primären Kosten angesetzt.

Das Beispiel betrachtet das einzelne Exemplar, ließe sich aber auch auf den ganzen Titel oder eine größere Teilmenge anwenden.

3.2.2. Pauschalbewertungsverfahren

3.2.2.1. Funktionsweise

Die Einzelbewertung ist in Anbetracht der Masse des Lagerbestands im Sortiment mit erheblichem Zeit- und in Folge Kostenaufwand verbunden. Aus diesem Grund bietet das Sortimentermerkblatt eine erhebliche Erleichterung der Lagerbewertung im Buchhandel.

Im Rahmen des steuerlichen Pauschalbewertungsverfahrens kann, anstelle der Einzelbewertung, auf den im Rahmen der Inventur erfassten Buchbestand ein pauschaler Abschlag von 60 Prozent auf den Ladenverkaufspreis vorgenommen werden. Der Ladenverkaufspreis versteht sich dabei als Nettoverkaufspreis ohne Umsatzsteuer. Es ist der jeweils am Stichtag einschlägige Ladenverkaufspreis heranzuziehen. Bei Artikeln, die nach Aufhebung der Buchpreisbindung im Ladenverkaufspreis herabgesetzt wurden, hat der Abschlag und in Folge die Bewertung auf diesen herabgesetzten Ladenverkaufspreis zu erfolgen.

Persönlicher Anwendungsbereich

Der persönliche Anwendungsbereich des Pauschalbewertungsverfahrens wird jedoch auf das Sortiment des Einzelhändlers begrenzt.

Sachlicher Anwendungsbereich

Sachlich bezieht sich die Möglichkeit der Vornahme einer pauschalen Bewertung ausschließlich auf das Buchsortiment. Hierzu zählen explizit auch Hörbücher. Dagegen darf dieses Verfahren nicht für sonstige Verlagserzeugnisse, z.B. CDs, Postkarten, DVDs etc. angewendet werden, die nicht der Buchpreisbindung unterliegen. Für diese Produkte gilt Einzelbewertung, wie auch für den sonstigen Non-Book Bestand des Einzelhändlers (z.B. Sachgeschenke).

Das Pauschalbewertungsverfahren ist zudem im Buch-, Kunst- und Musikantiquariat anwendbar, jedoch mit der Einschränkung, dass Werke mit Altertums- oder Liebhaberwert zwingend einer Einzelbewertung zu unterziehen sind. Grund hierfür ist, dass derartige Werke mit Altertums- oder Liebhaberwert regelmäßig stille Reserven besitzen, die pauschal nicht bewertbar sind und deshalb eine Einzelbewertung verlangen.

Zeitungen und Zeitschriften im Eigenbestand des Einzelhandels sind zu Anschaffungskosten zu bewerten.

3.2.2.2. Ladenverkaufspreis

Das Abstellen des »neuen« Sortimentermerkblatts auf den Nettoladenverkaufspreis (ohne Umsatzsteuer) als Bezugspunkt für den Pauschalabschlagssatz ist insbesondere am Beispiel des Modernen Antiquariats erläuterbar. Das Moderne Antiquariat umfasst preisgünstige Bücher, die entweder aus Aufhebung der Buchpreisbindung oder aus Sonderausgaben resultieren. Diese Bestände stellen häufig Remittenden, Mängelexemplare oder auch Sonderausgaben, die speziell für dieses Segment neu aufgelegt werden, dar. Für Buchbestände, die nicht mehr der Buchpreisbindung unterliegen, kann der Händler entsprechend seiner gewählten Preispolitik einen individuellen Preis festlegen. Angenommen, der ursprüngliche der Preisbindung unterliegende Buchpreis beträgt EUR 20, der Händler erwirbt die mittlerweile nicht mehr der Preisbindung unterliegenden Artikel vom Verleger für EUR 3 und setzt einen eigenen Nettoladenverkaufspreis von EUR 5 fest. Würde nicht der Ladenverkaufspreis, sondern der ursprüngliche preisgebundene Buchpreis als Bemessungsgrundlage für den pauschalen Abschlag in Höhe von 60 Prozent dienen, müsste der Steuerpflichtige das Buch zu EUR 8 bewerten. Dies stellt jedoch einen Verstoß gegen das handels- und steuerrechtliche Anschaffungskostenprinzip

als Definition der Wertobergrenze dar. Zudem liegt eine Überbewertung vor, da der Verkaufspreis den bilanzierten Wert des Buchs nicht deckt und bei Verkauf ein Verlust entstehen würde.

Deshalb ist stets auf den tatsächlichen Nettoladenverkaufspreis abzustellen.

3.2.2.3. Beispiel

Ein Buchhändler hat in seinem Buchbestand zur Vereinfachung lediglich drei verschiedene Artikel. Die Anschaffungskosten der Buchtitel A und B betragen 80 Prozent des Nettoladenverkaufspreises, die Anschaffungskosten des Buchtitels C 60 Prozent. Zum 31.12.2012 ergeben sich folgende Bestandsdaten:

- Nettoladenverkaufspreis:
 - Buchtitel A EUR 20
 - Buchtitel B EUR 30
 - Buchtitel C EUR 15
- Anschaffungskosten:
 - Buchtitel A EUR 16
 - Buchtitel B EUR 24
 - Buchtitel C EUR 9

Zum 31.12.2012 liegen gemäß Inventur von Buchtitel A noch 12 Exemplare, von Buchtitel B noch 5 Exemplare und von Buchtitel C noch 9 Exemplare auf Lager. Die summierten Anschaffungskosten des Buchbestandes zum Stichtag betragen EUR 393 (EUR 16 x 12 + EUR 24 x 5 + EUR 9 x 9). Die Buchhandlung bewertet ihren Buchbestand am Stichtag mit dem Pauschalbewertungsverfahren. Unter Anwendung des Abschlags in Höhe von 60 Prozent auf den Nettoladenverkaufspreis ergeben sich folgende Werte für die einzelnen Artikel am Stichtag:

- Pauschalbewertung zum 31.12.2012:
 - Buchtitel A EUR 8 (EUR 20 x 0,4)
 - Buchtitel B EUR 12 (EUR 30 x 0,4)
 - Buchtitel C EUR 6 (EUR 15 x 0,4)

Der bewertete Lagerbestand zum 31.12.2012 beträgt somit EUR 210 (EUR 8 x 12 + EUR 12 x 5 + EUR 6 x 9).

Im Jahre 2013 läuft bei Buchtitel A und C die Preisbindung ab. Zur Verkaufsförderung reduziert der Buchhändler die Ladenverkaufspreise. Zum 31.12.2013 beträgt der Nettoladenverkaufspreis von Buchtitel A EUR 10 und von Buchtitel C EUR 5. Zum Stichtag liegen gemäß Inventur von Buchtitel A noch 2 Stück, von B noch 3 Stück und C ebenfalls noch 3 Stück auf Lager. Es hat unter Anwendung des Pauschalbewertungsverfahrens wieder ein Abschlag in Höhe von 60 Prozent auf den zum Stichtag einschlägigen Nettoladenverkaufspreis zu erfolgen:

- Pauschalbewertung zum 31.12.2013:
 - Buchtitel A EUR 4 (EUR 10 x 0,4)
 - Buchtitel B EUR 12 (EUR 30 x 0,4)
 - Buchtitel C EUR 2 (EUR 5 x 0,4)

Der bewertete Lagerbestand zum 31.12.2013 beträgt somit EUR 50 (EUR 4 x 2 + EUR 12 x 3 + EUR 2 x 3).

3.2.3. Stetigkeitsprinzip

Ogleich ein Wechsel zwischen Einzelbewertung und Pauschalbewertungsverfahren möglich ist, sollte dieser aufgrund des in § 252 Abs. 6 HGB kodifizierten Stetigkeitsprinzips, das über das Maßgeblichkeitsprinzip auch steuerlich einschlägig ist, nicht willkürlich erfolgen. Der Steuerpflichtige hat sich für ein Bewertungsverfahren zu entscheiden. Es ist nicht möglich in einem Unternehmen beide Verfahren anzuwenden. Hier gilt selbstverständlich die Einschränkung, dass das Pauschalbewertungsverfahren in sachlicher Hinsicht nur eingeschränkt anwendbar ist, wodurch nicht pauschal bewertbare Vermögensgegenstände stets zwingend der Einzelbewertung unterliegen und damit in Konsequenz beide Verfahren angewendet werden.

4. Vergleich von »neuem« und »altem« Sortimentermerkblatt

Während das »alte« Sortimentermerkblatt bei der Bewertung der Lagerbestände von Verlagserzeugnissen sprach, beziehen sich die Erleichterungen bei der Bewertung des »neuen« Sortimentermerkblatts explizit auf das Buchsortiment des Einzelhändlers. Dies verdeutlicht einerseits, dass Verlagserzeugnisse die keine Bücher, Taschenbücher, Hörbücher etc. darstellen, nicht mehr pauschal bewertet werden können. Zugleich ist die Anwendbarkeit auf den Einzelhandel beschränkt.

Das »alte« Sortimentermerkblatt kannte neben den beiden erwähnten Bewertungsverfahren zusätzlich eine Bewertung mit nach Anschaffungsjahren gestaffelten Pauschalabschlagsätzen. Dieses Bewertungsverfahren wurde ersatzlos gestrichen und ist fortan grundsätzlich nicht mehr anwendbar. Damit zusammenhängend wurden auch die Sonderregelungen für Taschenbücher und taschenbuchähnliche Reihentitel aufgehoben.

Gänzlich entfallen sind die Ausführungen zu den Verfahren bei der Bestandsaufnahme. Grund hierfür ist sicherlich die durch den technologischen Fortschritt deutlich erweiterten Möglichkeiten in diesem Bereich. Nichtsdestotrotz sind die im »alten« Sortimentermerkblatt aufgeführten Verfahrensweisen auch heute noch anwendbar. Es gilt, dass das gewählte Verfahren die Grundsätze der Vollständigkeit, Richtigkeit, Einzelerfassung und Nachprüfbarkeit erfüllen muss. Insbesondere muss durch die Dokumentation der Bestandsaufnahme sichergestellt sein, dass sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Bestände nach Art, Menge und Beschaffenheit vermitteln kann.

Die aufzunehmenden Merkmale des jeweiligen Artikels im Rahmen der Inventur sind mindestens

- Titel,
- Verfasser,
- ISBN,
- Menge
- Ladenverkaufspreis.
- Die noch im »alten« Sortimentermerkblatt enthaltenen Erleichterungen für Reihentitel aus demselben Verlag und mit demselben Preis, sowie für Kleinschriften mit einem Verkaufspreis bis zu DM 5 sind nicht mehr enthalten. Ebenso wurde die Anwendbarkeit einer Kurzfassung von Titel und Verfasser entfernt.

Die Klarstellung, dass Kommissionsware nicht in das Inventar des Einzelhändlers einfließen darf, zieht keine neuen materiellen Konsequenzen nach sich, da dies auch während der Gültigkeit des »alten« Sortimentermerkblatts geltende Rechtslage war und dient insoweit nur der Klarstellung.

5. FAQ – Anwendungshinweise

5.1. Frage: Nach Ablauf der Preisbindung wurde der ursprüngliche Ladenverkaufspreis herabgesetzt. Welcher Wert bildet die Bemessungsgrundlage für die Pauschalbewertung?

Bemessungsgrundlage der Pauschalbewertung ist stets der aktuelle, eventuell angepasste Ladenverkaufspreis des jeweiligen Buchhändlers zum Stichtag.

5.2. Frage: Wie ist mit Kommissionsbeständen umzugehen?

Der Verkaufskommissionär erwirbt an der Kommissionsware grundsätzlich kein Eigentum sondern lediglich Besitz, da alle Eigentumsrechte beim Kommittenten verbleiben. Dadurch, dass der Kommittent den Nutzen aus dem Verkauf der Kommissionsware zieht, verbleibt bei diesem auch das wirtschaftliche Eigentum. Sowohl handels-, als auch steuerbilanziell ist der Vermögensgegenstand bei seinem wirtschaftlichen Eigentümer zu bilanzieren. Folglich beim Kommittenten. Eine Aufnahme in das Inventar des Buchhändlers als Kommissionär scheidet aus.

5.3. Frage: Wie ist mit Beständen zu verfahren, die bereits einmal pauschal bewertet wurden?

Bemessungsgrundlage der Pauschalbewertung ist stets der aktuelle Ladenverkaufspreis, unabhängig von dem jeweiligen Anschaffungsjahr. Basis der Pauschalbewertung bilden insbesondere nicht die fortgeführten Buchwerte.

5.4. Frage: Bisher erfolgte die Bewertung unter Zuhilfenahme der nach Anschaffungsjahren gestaffelten Abschlagssätze des »alten« Merkblatts. Können diese weiterhin angewandt werden? Falls nein, wann hat der Übergang zu erfolgen?

Im »neuen« Sortimentmerkblatt wurde die Möglichkeit der Vornahme einer nach Anschaffungsjahren differenzierten Bewertung ersatzlos gestrichen. Diese im »alten« Merkblatt angebotene pauschale Staffelpewertung ist nicht mehr vorgesehen. Spezielle Übergangsregelungen wurden im Merkblatt nicht definiert. Unabhängig davon besteht die Möglichkeit, im Rahmen der Einzelbewertung individuelle, auf die Gängigkeit bezogene Abschlagssätze zu ermitteln, die z.B. im Rahmen einer Gruppenbewertung zu jährlichen pauschalen Abschlagssätzen führen kann. Dies stellt aber einen Übergang zur Einzelbewertung gem. § 6 EStG dar.

5.5. Frage: Müssen in der Vergangenheit bereits makulierte Buchbestände bei künftiger Anwendung des Pauschalwertverfahrens auch mit einem Abschlag in Höhe von 60 Prozent »neu« bewertet werden?

Existieren bereits makulierte Bestände würde dies eine Wertzuschreibung implizieren. Eine Zuschreibung hat handelsrechtlich gem. § 253 Abs. 5 Satz 1 HGB grundsätzlich zu erfolgen, falls die Gründe für den niedrigeren Wertansatz nicht mehr bestehen. Die Wertaufholung resultiert jedoch nicht aus einer Änderung der fundamentalen Wertverhältnisse des Vermögensgegenstandes, sondern aus einem Wechsel des Bewertungsverfahrens. Die Steuerbilanz hingegen stellt als Voraussetzung für eine Wertaufholung lediglich auf einen irgendwie gearteten Anstieg des Teilwerts ab. Darüber hinaus regelt § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 EStG, dass der Steuerpflichtige zur Vermeidung der Zuschreibungspflicht einen niedrigeren Teilwert jedes Jahr erneut nachweisen muss. Dies dürfte insbesondere für die Steuerpflichtigen, die bisher die Staffelpewertung angewandt haben, schwierig werden. Hauptargument für die Pflicht einer derartigen »Neubewertung« bereits makulierter Bestände ist jedoch die explizite Klarstellung des »neuen« Sortimentmerkblatts, dass der Pauschalabschlagssatz auf den gesamten, im Rahmen der Inventur festgehaltenen, Buchbestand anzuwenden ist. Dies ist zwingende Voraussetzung für die Anwendbarkeit des Pauschalbewertungsverfahrens. In diesem Zusammenhang ist auch darauf hinzuweisen, dass eine parallele Anwendung von Pauschalbewertung und Einzelbewertung nicht zulässig ist. Es sind daher auch bereits makulierte Bestände zum Stichtag mit ihrem aktuellen Nettoladenverkaufspreis in die Pauschalbewertung einzubeziehen. In Konsequenz sind diese Bestände aufzuwerten. Dieser Ertrag aus der Aufwertung ist zu versteuern, allerdings sind die Auswirkungen derartiger steuerlicher »Mehrbelastungen« vor dem Hintergrund der generellen Anwendbarkeit des pauschalen Abschlagssatzes in Höhe von 60 Prozent zu relativieren.

5.6. Frage: Welche Informationen zu den einzelnen Artikeln sind im Rahmen der Inventur im Bestandsverzeichnis aufzunehmen?

Im Sortimentmerkblatt heißt es hierzu, dass der Einzelhändler alle für die Bewertung erforderlichen Informationen aufzeichnen hat. Explizit aufgeführt sind hierbei der Titel, der Verfasser, die ISBN, die Menge sowie der Ladenverkaufspreis zum Stichtag. Neben der zweifelsohne zwingend erforderlichen Angabe zur Menge und zum Ladenverkaufspreis muss durch die Angaben zur Art des Vermögensgegenstands gewährleistet sein, dass eine eindeutige Identifizierung für die Bestimmung des Wertansatzes möglich ist. Zudem muss ein sachverständiger Dritter binnen angemessener Zeit sich einen Überblick über die erfassten Bestände und Werte machen können.

5.7. Frage: In meiner Buchhandlung gibt es eine Abteilung mit antiquarischen Büchern. Wenn ich mich bei der Bewertung des preisgebundenen Sortiments für die Pauschalbewertungsmethode, muss ich diese dann auch auf die antiquarischen Titel anwenden?

Buchhandlungen, die auch eine Abteilung mit antiquarischen Büchern unterhalten, können auf ihren preisgebundenen Buchbestand und das moderne Antiquariat die Pauschalbewertung anwenden. Unabhängig davon, finden die in der Praxis vereinbarten, individuellen Bewertungsverfahren für antiquarische Titel grundsätzlich unverändert Anwendung.

Impressum

Autoren:

Karl Petersen, Geschäftsführer, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater

E-Mail: karl.petersen@kleeberg.de

Kai Peter Künkele, Geschäftsführer, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater

E-Mail: kaipeter.kuenkele@kleeberg.de

Erwin Herzing, Prokurist, Steuerberater

E-Mail: erwin.herzing@kleeberg.de

Dr. Kleeberg & Partner GmbH

Tel.: 089 55983-0

Herausgeber:

Börsenverein des Deutschen Buchhandels e.V.

Sortimenter-Ausschuss

Braubachstraße 16

60311 Frankfurt am Main

Tel.: 069 1306-318

Fax: 069 1306-392

E-Mail: soa@boev.de

Internet: www.boersenverein.de/soa

Die vorliegende Publikation dient der Information unserer Mitgliedsunternehmen. Alle Angaben wurden sorgfältig recherchiert und zusammengestellt. Wir übernehmen dennoch keine Gewähr und keine Haftung für die Vollständigkeit und Richtigkeit der Hinweise. Alle Angaben beziehen sich auf den Rechtsstand zum Zeitpunkt der Manuskriptfertigstellung.

Die Informationen in dieser Publikation ersetzen keinesfalls die individuelle Prüfung des Einzelfalles. Wir übernehmen keine Gewähr für Gestaltungen, die ohne individuelle Beratung durch einen Steuerexperten umgesetzt werden.

Dem Börsenverein als steuerbefreiten Berufsverband ist die Hilfestellung für Mitglieder in individuellen steuerlichen Angelegenheiten untersagt. Mitglieder können branchenspezifische Steuerfragen, die nicht durch die vorliegenden Mitgliederinformationen beantwortet werden, jederzeit an die Rechtsabteilung des Börsenvereins – rechtsabteilung@boev.de bzw. Tel.: 069 1306-314 – richten. Bei der Aufbereitung branchenspezifischer steuerlicher und bilanzieller Themen wird der Börsenverein fachlich von der Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft Dr. Kleeberg & Partner GmbH mit Sitz in München und Hamburg (www.kleeberg.de) unterstützt. Wendet sich ein Mitglied direkt und ohne Abstimmung mit der Rechtsabteilung des Börsenvereins für Zwecke der Beratung an die Dr. Kleeberg & Partner GmbH, weisen wir darauf hin, dass in diesem Falle ein direkter, kostenpflichtiger Beratungsvertrag zwischen dem Mitglied und der Dr. Kleeberg & Partner GmbH zustande kommt.

©2012 Sortimenter-Ausschuss, Börsenverein des Deutschen Buchhandels e.V. / Dr. Kleeberg & Partner GmbH.

Wir weisen darauf hin, dass das Urheberrecht sämtlicher Texte und Grafiken in diesem Druckwerk beim Herausgeber liegen. Die begründeten Urheberrechte bleiben umfassend vorbehalten. Jede Form der Vervielfältigung z.B. auf drucktechnischem, elektronischem, optischem, photomechanischem oder ähnlichem Wege – auch auszugsweise – bedarf der ausdrücklichen, schriftlichen Einwilligung der Herausgeber. Es ist Dritten nicht gestattet, das Druckwerk – auch auszugsweise – zu vervielfältigen.