Urteil vom 09. Dezember 2014, X R 36/12

Teilwertabschreibung und Einzelbewertung

BFH X. Senat

EStG § 4 Abs 1, EStG § 5, EStG § 6 Abs 1 Nr 1 S 3, EStG § 6 Abs 1 Nr 2, HGB § 240 Abs 1, HGB § 252 Abs 1 Nr 3, HGB § 253

vorgehend FG Köln, 15. Dezember 2010, Az: 6 K 777/06

Leitsätze

1. NV: Für die Teilwertabschreibung von Umlaufvermögen stehen grundsätzlich die progressive sowie die retrograde Methode der Wertermittlung zur Verfügung .

2. NV: Es hängt von den tatsächlichen Umständen des Einzelfalls ab, ob im Rahmen einer Teilwertabschreibung Pauschalabschläge möglich sind .

3. NV: Der Steuerpflichtige trägt die Feststellungslast für die tatsächlichen Voraussetzungen einer Teilwertabschreibung .

Tenor

Auf die Revision des Klägers wird das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 16. Dezember 2010 6 K 777/06 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Köln zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

1 I. Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) handelte seit vielen Jahren mit Orientteppichen. Den Gewinn ermittelte er auf der Grundlage handschriftlicher Aufzeichnungen durch Betriebsvermögensvergleich.

2 Der Kläger kaufte, wie es branchenüblich ist, Teppiche in sog. Partien zu Gesamtpreisen ein. Die Partien enthielten jeweils Stücke ganz unterschiedlicher Qualität. Der Kläger teilte den Gesamtpreis im Wege der Schätzung --gestützt auf langjährige Berufserfahrung-- auf die einzelnen Teppiche auf. In einem Warenkonto erfasste er so jeden Teppich für sich, identifiziert durch eine fortlaufende Nummer, die Herkunftsbezeichnung (Provenienz) sowie die Angabe von Länge und Breite, mit diesen Anschaffungskosten. Beim Verkauf zeichnete er den jeweiligen Verkaufspreis im Erlöskonto nebst Umsatzsteuerkonto auf. Den zum Jahresende noch vorhandenen Schlussbestand hielt der Kläger in einem Inventarverzeichnis fest. Als Wert übernahm er dabei jeweils den ursprünglich vermerkten Einkaufspreis.

3 Im Laufe des Streitjahres 2000 kam es zu einem bereits im ersten Halbjahr spürbaren, im zweiten Halbjahr auf fast 50 % angestiegenen Rückgang der Erlöse. Ab dem zweiten Quartal hatte der Kläger seinen Einkauf reduziert. Im Jahre 2001 sanken die Erlöse weiter. Vor diesem Hintergrund nahm der Kläger auf den gesamten zum 31. Dezember 2000 vorhandenen und noch mit den Anschaffungskosten angesetzten Bestand an Teppichen eine Abschreibung von 25 % vor.

4 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) setzte die Einkommensteuer zunächst erklärungsgemäß unter dem Vorbehalt der Nachprüfung fest. Im Rahmen einer Betriebsprüfung beanstandete der Prüfer, dass der Kläger keine Einzelbewertung vorgenommen habe und verlangte Nachweise dafür, dass sich bei jedem einzelnen Wirtschaftsgut der Wert dauerhaft gemindert habe. Der Kläger erklärte, der Umsatzrückgang im Streitjahr beruhe auf einem allgemeinen Desinteresse für Orientteppiche bei jüngeren Käuferschichten einerseits und einem durch Erbgänge bedingten überhöhten Bestand im Privatbereich andererseits. Der steuerliche Vertreter erstellte eine

weitere Berechnung, mit der er durch Saldierung der erzielten und erwarteten Verkaufspreise für die inventarisierten Teppiche mit seinen eigenen Kosten einen Verlust errechnete, der die vorgenommene Abschreibung noch deutlich überstieg und einem Bewertungsabschlag von 40 % entsprochen hätte.

5 Der Prüfer nahm eine Einzelüberprüfung für die zum 31. Dezember 2000 im Inventar vorhandenen und in den Folgejahren verkauften Teppiche vor. In 16 Fällen hatte der Verkaufspreis unter dem Einstandspreis, in 460 Fällen darüber gelegen. Er hielt die Berechnung des Klägers nicht für einen ausreichenden Einzelnachweis darüber, dass der Veräußerungspreis am Bilanzstichtag unter die Selbstkosten zuzüglich eines durchschnittlichen Unternehmergewinns gesunken sei, und machte den Bewertungsabschlag in voller Höhe rückgängig. Die Einkommensteuer wurde entsprechend höher festgesetzt.

6 Nach erfolglosem Einspruch hat das Finanzgericht (FG) mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2013, 604 veröffentlichten Urteil die Klage abgewiesen. Die Teilwertabschreibung sei sowohl handelsrechtlich als auch steuerrechtlich nicht zulässig gewesen. Es sei nicht feststellbar, dass der Teilwert der Teppiche --dauerhaft-- unter die Anschaffungskosten gesunken sei. Die durch den Kläger vorgenommene Bewertung sei schon deshalb unzulässig, weil sie dem Grundsatz der Einzelbewertung widerspreche, der Kläger vielmehr einen pauschalen Abschlag vorgenommen habe. Die Einzelbewertung wäre möglich gewesen. Die hier nicht einschlägigen Erleichterungen, die das Handelsgesetzbuch (HGB) im Bewertungsverfahren vorsehe, seien abschließend. Unabhängig davon sei der Senat nicht überzeugt, dass die Wertminderung um 25 % in der Sache überhaupt zutreffe, so dass die Einzelbewertung sinnlos sei. Vielmehr hätten die Verkaufspreise in vielen Fällen die Anschaffungskosten überstiegen. Die allgemeinen Ausführungen des Klägers zu der Marktlage seit dem Streitjahr trügen keine Wertminderung aufgrund einer Einzelbewertung. Ein Sachverständigengutachten sei nicht einzuholen, solange nicht zunächst der Kläger durch Einzelbewertungen der Teppiche Anknüpfungstatsachen vorgetragen habe.

7 Mit der Revision macht der Kläger sowohl die Verletzung materiellen Rechts als auch Verfahrensfehler geltend.

8 Materiell-rechtlich habe das FG zu Unrecht die Teilwertabschreibung versagt. Der Kläger habe die Teilwertabschreibung einerseits darauf gestützt, dass die Wiederbeschaffungspreise unter die Anschaffungskosten gesunken seien und dafür einen angemessenen Bewertungsabschlag von 25 % vorgenommen. Er habe andererseits geltend gemacht, die Durchführung einer verlustfreien Bewertung hätte sogar noch einen höheren Verlust ergeben. Auf eine der beiden Bewertungsformen habe er sich nicht einschränken wollen. Der allgemeine Preisverfall habe sowohl die Einkaufs- als auch die Verkaufsseite betroffen und stütze daher beide Wertberichtigungsansätze.

9 Soweit es die Teilwertabschreibung wegen gesunkener Wiederbeschaffungskosten betreffe, verkenne das FG den Begriff der Einzelbewertung. Der Kläger habe gerade keine zusammengefasste Bewertung eines Sammelpostens vorgenommen. Er wolle aus praktischen Gründen einen pauschalen Wertabschlag von 25 % auf jeden, im Inventar einzeln genannten Teppich anwenden und damit eine erleichterte Einzelbewertung vornehmen. Der gedachte Erwerber i.S. des § 6 Abs. 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) hätte nicht Einzelpreise für alle Teppiche ermittelt, sondern einen Gesamtwert für das Warenlager gebildet. Dies entspreche den Gepflogenheiten der Branche, auf Händlerebene partienweise einzukaufen. Abgesehen davon wäre auch eine Pauschalbewertung zulässig gewesen. Ein pauschaler Bewertungsabschlag verstoße nicht gegen das Prinzip der Bilanzklarheit, da sich der prozentuale Abschlag auf alle Teppiche im Verhältnis ihrer Anschaffungskosten verteile. Eine einheitliche Bewertung der Teppiche sei tatsächlich möglich. Aufgrund der hohen Nutzungsdauer sei das Alter kein wertprägender Faktor. Orientteppiche unterlägen auch keinem modischen Wandel. Einer Differenzierung des Teppichbestands nach Alter und Gestaltung bedürfe es daher nicht.

10 Soweit es die Methode der verlustfreien Bewertung betreffe, habe das FG deren Voraussetzungen wohl noch nicht einmal geprüft. Auch insoweit handele es sich um eine Einzelbewertung. Das gelte zumindest für die vom 1. Januar 2001 bis zum 20. Januar 2002 verkauften Teppiche, deren einzeln aufgelisteten Verkaufspreise --netto-- der Kläger zur Grundlage seiner Berechnung gemacht habe. Für die zum 20. Januar 2002 noch nicht verkauften Teppiche habe der Kläger im Rahmen der verlustfreien Bewertung den Bewertungsverlust für die verkauften Teppiche hochgerechnet. Das sei eine praxisnahe Methode, zumal es erhebliche Schwierigkeiten aufgeworfen hätte, für alle anderen Teppiche die tatsächlichen Verkaufspreise in allen Folgejahren anzusetzen. Zumindest hätte das FG darauf hinweisen müssen, wenn es derartige Anforderungen stellen wollte. Der erste Prozessbevollmächtigte des Klägers habe im FG-Verfahren mehrfach ausdrücklich und sinngemäß um Belehrung gebeten, ob es trotz des damit verbundenen Aufwandes erforderlich sei, für jeden einzelnen Teppich aus dem Inventar zum 31. Dezember 2000 den Verkaufspreis der Jahre 2001 bis 2005 einzutragen und für alle einzelnen Teppiche eine Bewertung mit einem bestimmten --ggf. welchem-- Abschlag vorzunehmen.

11 Weiterhin habe ein ehrenamtlicher Richter mitgewirkt, der wegen Befangenheit abzulehnen gewesen wäre. Dieser habe die letzte Prozessbevollmächtigte des Klägers unmittelbar nach Schluss der mündlichen Verhandlung über ein soziales Netzwerk kontaktiert. Es liege nahe, dass dieser Richter durch ein eindeutig gegen den Kläger gerichtetes Votum den Eindruck ausschließen wollte, seine nach außen kommunizierte Sympathie könne sich auf seine Stimmabgabe auswirken.

12 Der Kläger beantragt sinngemäß,
das Urteil des FG aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid 2000 vom 25. August 2003 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 3. Februar 2006 dahin zu ändern, dass die Wertminderung des Warenbestandes in Höhe von 311.580 DM berücksichtigt und die Gewerbesteuerrückstellung entsprechend in Höhe von 49.280 DM aufgelöst wird,
hilfsweise,
das Urteil des FG aufzuheben und die Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen.

13 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

14 Es ist der Auffassung, das FG sei nicht verpflichtet gewesen, einen richterlichen Hinweis zu erteilen. Da es umstritten gewesen sei, ob eine Einzelbewertung der Teppiche erforderlich gewesen sei, hätte sich der fachkundig beratene Kläger darauf einstellen müssen, dass das FG seiner Beurteilung nicht folgt. Dem Beweisantrag habe es nicht folgen müssen, da zunächst der Kläger seine Mitwirkungspflichten in Gestalt einer Einzelbewertung hätte erfüllen müssen und spätestens mit der Betriebseinstellung 2010 keine Teppiche mehr vorhanden gewesen seien, die der Sachverständige für ein Gutachten benötigt hätte.

15 Auf die Einzelbewertung habe auch unter dem Gesichtspunkt der Bewertungsvereinfachung nicht verzichtet werden können. Die Teppiche seien nach Qualität, Größe und Herkunft nicht gleichartig gewesen. Der Kläger hätte daher entsprechende Gruppen bilden und diese bewerten müssen.

16 Der Befangenheitsvorwurf gegen den ehrenamtlichen Richter sei unbegründet. Da die im FA tätigen Personen im Allgemeinen keinen Anlass hätten, Kontakte über das soziale Netzwerk zu knüpfen, hätte das FA von der Kontaktaufnahme zu der Bevollmächtigten keine Kenntnis erlangt. Es habe daher kein Risiko bestanden, dass die Stimmabgabe für eine Klagestattgabe in einem zweifelhaften Licht erscheine.

Entscheidungsgründe

17 II. Die Revision des Klägers führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils. Der Senat kann aus materiell-rechtlichen Gründen nicht in der Sache selbst entscheiden. Die Sache wird daher nach § 126 Abs. 3 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen, damit das FG die erforderlichen Feststellungen nachholen kann. Auf die Verfahrensrügen kommt es danach nicht mehr an.

18 Nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG ist bei Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens, zu denen die Teppiche gehören, die Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert möglich (dazu unten 1.). Dabei ist grundsätzlich das einzelne Wirtschaftsgut zu bewerten, wobei die allgemein zulässigen Ausnahmen vom Einzelbewertungsgrundsatz auch im Rahmen der Teilwertermittlung anzuwenden sind (dazu unten 2.). Der Senat vermag anhand der Feststellungen nicht zu beurteilen, ob und ggf. in welchem Umfang die geltend gemachte Teilwertabschreibung gerechtfertigt ist (dazu unten 3.).

19 1. Nach Maßgabe von § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG ist bei Umlaufvermögen eine Abschreibung auf den in § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG definierten Teilwert vorzunehmen.

20 a) Nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG sind abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens im Grundsatz mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder dem an deren Stelle tretenden Wert abzüglich der Absetzung für Abnutzung (AfA) anzusetzen. Nach Satz 2 kann der Teilwert angesetzt werden, wenn dieser auf Grund einer voraussichtlich dauernden Wertminderung niedriger ist. Nach dem Gebot der Wertaufholung des Satzes 4 schließlich hat der Steuerpflichtige nachzuweisen, dass es bei dem niedrigeren Teilwert nach Satz 2 bleiben kann. Nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG gilt dies --mit Ausnahme der AfA-- u.a. für das hier vorliegende Umlaufvermögen entsprechend. Nach den Sätzen 2 und 3 kann unter denselben Voraussetzungen wie beim Anlagevermögen der

Teilwert angesetzt werden. Während es sich bei denjenigen Steuerpflichtigen, die den Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG ermitteln, um ein Wahlrecht handelt, war der Steuerpflichtige bei Gewinnermittlung nach § 5 EStG gemäß § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG in der noch im Streitjahr geltenden Fassung verpflichtet, sein steuerliches Wahlrecht in Übereinstimmung mit der handelsrechtlichen Jahresbilanz auszuüben, in der er gemäß § 253 Abs. 4 HGB aktueller Fassung, der dem § 253 Abs. 4 Satz 1, 2 HGB in der Fassung des Streitjahres entspricht, zur Teilwertabschreibung verpflichtet ist. Der Maßgeblichkeitsgrundsatz wurde erst mit der Neufassung von § 5 Abs. 1 EStG durch das Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts vom 25. Mai 2009 (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, BGBl I 2009, 1102) aufgegeben, das dem Steuerpflichtigen ausdrücklich die abweichende Ausübung steuerlicher Wahlrechte ermöglicht.

21 b) Nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG ist der Teilwert der Betrag, den ein Erwerber des ganzen Betriebs im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde; dabei ist davon auszugehen, dass der Erwerber den Betrieb fortführt. Der Steuerpflichtige, der eine Teilwertabschreibung in Anspruch nehmen will, trägt die Darlegungs- und Feststellungslast für die tatsächlichen Umstände, aus denen sich ein niedrigerer Teilwert ergeben soll.

22 Dazu sowie zur genaueren Bestimmung des Teilwerts hat der Bundesfinanzhof (BFH) in ständiger Rechtsprechung Teilwertvermutungen entwickelt. Ausgangspunkt der Teilwertbestimmung bei Umlaufvermögen ist zunächst die Vermutung dahin, dass der Teilwert im Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 bzw. Nr. 2 Satz 1 EStG entspricht, es sei denn, die Anschaffung wäre von vornherein eine Fehlmaßnahme gewesen. Für spätere Zeitpunkte hat der Steuerpflichtige zunächst die Möglichkeit, im Wege der sog. "progressiven", am Beschaffungsmarkt orientierten Berechnungsmethode nachzuweisen, dass die Wiederbeschaffungskosten unter die ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten gesunken sind. Er hat sodann die weitere Möglichkeit, im Wege der sog. "retrograden", am Absatzmarkt orientierten Berechnungsmethode einen weiteren Wertverfall nachzuweisen. Dies ist eine Rückrechnung vom voraussichtlichen Veräußerungserlös. Deckt dieser Preis nicht mehr die Selbstkosten der Waren zuzüglich des im Betrieb durchschnittlichen Unternehmergewinns, so sind die Anschaffungskosten um den Fehlbetrag zu mindern. In diesem Falle ist eine Teilwertabschreibung in Höhe der Differenz erlaubt, ggf. geboten.

23 Zur Durchführung dieser Berechnung sind --auf Grundlage der tatsächlichen betrieblichen Daten-- Schätzungen vorzunehmen. Zunächst sind auf der einen Seite die voraussichtlichen Veräußerungserlöse zu schätzen. Grundsätzlich ist für eine Teilwertminderung nach dieser Berechnungsmethode eine Herabsetzung der Verkaufspreise erforderlich. Ob es voraussichtlich zu einer Preissenkung kommen wird, hat der Steuerpflichtige anhand seines kaufmännischen Erfahrungswissens einzuschätzen, aber auch zu belegen. Dies erfordert ausreichende und repräsentative Aufzeichnungen über tatsächliche Preisherabsetzungen auf Waren. Dabei kann die Einteilung in Gängigkeitsklassen im Einzelfall geeignet sein, Folgerungen für den Teilwert zu ziehen. Allein eine längere Lagerzeit, die nicht zu Preisabschlägen führt, genügt indes nicht. Auf der anderen Seite sind zunächst als Selbstkosten anzusetzen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten sowie der Anteil am künftigen betrieblichen Aufwand, der auf das zu bewertende Wirtschaftsgut entfällt (kalkulatorischer Unkostenaufschlag). Dieser kann aus dem Jahresabschluss abgeleitet werden. Schließlich ist der durchschnittliche Unternehmergewinn abzusetzen. Auch dieser Wert kann aus dem Jahresabschluss abgeleitet werden (grundlegend zu alledem unter Aufgabe zwischenzeitlich abweichender Rechtsprechung BFH-Urteil vom 5. Mai 1966 IV 252/60, BFHE 86, 28, BStBl III 1966, 370, und weiter im Kern unverändert etwa BFH-Urteile vom 13. Oktober 1976 I R 79/74, BFHE 122, 37, BStBl II 1977, 540; vom 27. Oktober 1983 IV R 143/80, BFHE 139, 282, BStBl II 1984, 35, m.w.N.; vom 20. Juli 1973 III R 100/72, BFHE 110, 203, BStBl II 1973, 794; vom 9. November 1994 I R 68/92, BFHE 176, 239, BStBl II 1995, 336 --teilweise zweifelnd, aber nicht abweichend--; vom 25. Juli 2000 VIII R 35/97, BFHE 193, 93, BStBl II 2001, 566; vom 7. September 2005 VIII R 1/03, BFHE 211, 168, BStBl II 2006, 298, und jüngst vom 25. November 2009 X R 27/05, BFH/NV 2010, 1090; zur Verwaltungsauffassung der Einkommensteuer-Richtlinien --EStR-- R 6.7, 6.8, H 6.7, 6.8 mit Berechnungsbeispielen; aus der Literatur Werndl, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff --KSM--, EStG, § 6 Rz B 321 ff.; Kleinle/Dreixler in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 6 EStG Rz 970 ff.; Hoffmann in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 6 Rz 400 ff.; Schmidt/Kulosa, EStG, 33. Aufl., § 6 Rz 231 ff.; Blümich/Ehmcke, § 6 EStG Rz 540 ff.).

24 2. Gegenstand jeder Bewertung einschließlich der Ermittlung des Teilwerts ist grundsätzlich das einzelne Wirtschaftsgut. Ebenso wie nach § 4 Abs. 1, § 5 EStG sowie § 240 Abs. 1 HGB jedes Wirtschaftsgut einzeln anzusetzen ist, ist grundsätzlich nach § 6 Abs. 1 EStG sowie § 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB das einzelne Wirtschaftsgut Gegenstand der Bewertung. Daher muss sich auch die Ermittlung des Teilwerts grundsätzlich auf das einzelne Wirtschaftsgut beziehen. Aus rechtlichen und tatsächlichen Gründen insbesondere im Hinblick auf die praktische

Durchführung der Bewertung --damit auch im Rahmen der Teilwertermittlung-- sind allerdings Ausnahmen zulässig. Dazu gehört u.a. nach § 240 Abs. 4 HGB die Gruppenbewertung, die die Zusammenfassung im Wesentlichen gleichartiger Waren ermöglicht. Die Auffangvorschrift des § 252 Abs. 2 HGB ermöglicht darüber hinaus Abweichungen vom Gebot der Einzelbewertung in begründeten Ausnahmefällen, im Allgemeinen dann, wenn eine individuelle Wertermittlung unmöglich oder mit vertretbarem Zeit- und Arbeitsaufwand wirtschaftlich nicht mehr zu vereinbaren wäre (vgl. im Einzelnen hierzu bereits BFH-Urteil vom 1. April 1958 I 60/57 U, BFHE 67, 47, BStBl III 1958, 291, sowie Urteil vom 16. Juli 1981 IV R 89/80, BFHE 134, 27, BStBl II 1981, 766; vom 14. März 2006 I R 22/05, BFHE 212, 526, BStBl II 2006, 680; zur Verwaltungsauffassung R 6.8 Abs. 3, 4 EStR; aus der Literatur Werndl, in: KSM, EStG, § 6 Rz A 148 ff.; HHR/ Richter, § 6 EStG Rz 105 ff.; Hoffmann in Littmann/Bitz/Pust, a.a.O., § 6 Rz 65 ff.; Blümich/Ehmcke, a.a.O. Rz 56 ff.; Kleindiek in Großkommentar HGB, 5. Aufl., § 252 Rz 26).

25 Ob zu Bewertungszwecken eine Zusammenfassung von Wirtschaftsgütern und damit im Ergebnis ein Pauschalabschlag zulässig ist, ist demnach eine Frage des Einzelfalls. Es hängt vom jeweiligen Sachverhalt, etwa --ohne dass insoweit ein abschließender Katalog von Kriterien möglich wäre-- von den konkreten Marktverhältnissen oder den Rahmenbedingungen des jeweiligen Betriebs und der Branche ab, ob und in welchem Umfange Verallgemeinerungen möglich sind. Das betrifft insbesondere die Frage, ob Wertentwicklungen bei bestimmten Wirtschaftsgütern in tatsächlicher Hinsicht Rückschlüsse darauf zulassen, dass die Werte anderer Wirtschaftsgüter desselben Betriebs --etwa weil sie gleichartig sind-- eine vergleichbare Entwicklung genommen haben, ob sie also Beweis dafür erbringen können, dass der Teilwert (auch) anderer Wirtschaftsgüter in entsprechender Weise gesunken ist. Für die tatsächlichen Voraussetzungen solcher Schlussfolgerungen trägt wiederum der Steuerpflichtige die Darlegungs- und Feststellungslast.

26 3. Der Senat vermag nicht zu entscheiden, ob und ggf. in welchem Umfang dem Kläger die begehrte Teilwertabschreibung zusteht. Da das FG sowohl hinsichtlich der Teilwertermittlung, namentlich der retrograden Wertermittlung, als auch hinsichtlich der hierbei in Betracht kommenden Generalisierungen von anderen Rechtsgrundsätzen ausgegangen ist, hat es die erforderlichen Feststellungen nicht getroffen. Dies ist im zweiten Rechtsgang nachzuholen. Insbesondere sind Feststellungen dazu zu treffen, inwieweit die Preisentwicklungen hinsichtlich der im Folgejahr verkauften Teppiche Feststellungen zu den Werten aller im Lager verbliebenen Teppiche erlauben. Die Frage, inwieweit die verkauften Teppiche repräsentativ sind und den zu bewertenden Lagerbestand widerspiegeln, ist zunächst auf der Grundlage eines entsprechend konkreten Tatsachenvortrags des Klägers mit Hilfe der betrieblichen Unterlagen, ggf. auch durch Einholung eines Sachverständigengutachtens zur Wertentwicklung am Teppichmarkt zum Stichtag zu beantworten. Sollten Feststellungen nicht möglich sein, geht dies grundsätzlich zu Lasten des Klägers, der für sämtliche tatsächlichen Voraussetzungen der Teilwertabschreibung die Feststellungslast trägt.

27 4. Die Entscheidung über die Übertragung der Kosten folgt aus § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de