Wex und Kollegen GmbH
Steuerberatungsgesellschaft

74427 Fichtenberg
74182 Obersulm

Telefon 0 79 71 / 95 66 0
Telefon 0 71 34 / 9 11 95 50

E-Mail: info@wex-stb.de
http://www.wex-stb.de

Informationsbrief **Dezember 2009**

Inhalt

1 Inventur am Ende des Wirtschaftsjahres
2 Vorläufige Berücksichtigung von Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer
3 Erneute Fristverlängerung für Satzungsänderung wegen Vergütung für ehrenamtliche Vorstandstätigkeit
4 Mitteilung der Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträge an den Arbeitgeber
5 Aufwendungen nach abgeschlossener Berufsausbildung für ein Erststudium als Werbungskosten
6 Teilwertabschreibung auf abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens
7 Verstößt die gewerbesteuerliche Hinzurechnung von Darlehenszinsen gegen Europarecht?
8 Zugriff des Betriebsprüfers auf gespeicherte Buchhaltungsdaten
9 Gesetz zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums

Allgemeine Steuerzahlungstermine im Dezember

Fälligkeit[1]		Ende der Zahlungs-Schonfrist
Do. 10. 12.	**Lohnsteuer, Kirchensteuer, Solidaritätszuschlag[2]**	**14. 12.[4]**
	Einkommensteuer, Kirchensteuer, Solidaritätszuschlag	**14. 12.[4]**
	Körperschaftsteuer, Solidaritätszuschlag	**14. 12.[4]**
	Umsatzsteuer[3]	**14. 12.[4]**

Die 3-tägige Schonfrist gilt nur bei Überweisungen; maßgebend ist die Gutschrift auf dem Konto der Finanzbehörde. Dagegen muss bei Scheckzahlung der Scheck spätestens 3 Tage vor dem Fälligkeitstermin eingereicht werden.

1 Inventur am Ende des Wirtschaftsjahres

Die Verpflichtung zur Inventur[5] ergibt sich aus den §§ 240 und 241a HGB sowie aus den §§ 140 und 141 AO. Nach diesen Vorschriften sind Jahresabschlüsse aufgrund jährlicher Bestandsaufnahmen zu erstellen. Eine Inventur ist danach nur erforderlich, wenn bilanziert wird. Die ordnungsgemäße Inventur ist eine Voraussetzung für die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung. Bei nicht ordnungsmäßiger Buchführung kann das Finanzamt den Gewinn teilweise oder vollständig schätzen.
Das Inventar muss die Überprüfung der Mengen und der angesetzten Werte ermöglichen. Es ist daher notwendig, dass über jeden Posten im Inventar folgende Angaben enthalten sind:

- die Menge (Maß, Zahl, Gewicht)
- die verständliche Bezeichnung der Vermögensgegenstände (Art, Größe, Artikel-Nummer)
- der Wert der Maßeinheit

Zur Unterstützung der Inventurarbeiten sind Hinweise in der beigefügten **Anlage** zusammengefasst.

1 Lohnsteuer-**Anmeldungen** bzw. Umsatzsteuer-**Voranmeldungen** müssen bis zum Fälligkeitstag abgegeben werden, da sonst Verspätungszuschläge entstehen können.
2 Für den abgelaufenen Monat.
3 Für den abgelaufenen Monat; bei Dauerfristverlängerung für den vorletzten Monat.
4 Die Schonfrist endet am 14. 12., weil der 13. 12. ein Sonntag ist.
5 In der Regel findet die Inventur „am“ 31. Dezember statt. Für Unternehmen, die ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr haben, gelten die Ausführungen sinngemäß für den abweichenden Bilanzstichtag.

2 Vorläufige Berücksichtigung von Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer

Seit 2007 ist eine steuerliche Berücksichtigung von Aufwendungen im Zusammenhang mit einem häuslichen Arbeitszimmer (z. B. Miete bzw. Abschreibungen, Raumkosten) nur noch in Ausnahmefällen möglich (vgl. § 4 Abs. 5 Nr. 6b EStG). Gegen dieses Abzugsverbot hatte sich der Bundesfinanzhof[6] in einem Verfahren zur Eintragung eines Lohnsteuer-Freibetrags gewendet und eine einkünftemindernde Berücksichtigung zumindest in Höhe eines „realitätsgerecht typisierten Betrages" gefordert. Eine Entscheidung in der Hauptsache zu dieser Frage durch den Bundesfinanzhof steht noch aus.

Soweit entsprechende Aufwendungen in Einkommensteuer-Erklärungen seit 2007 geltend gemacht wurden, ist darauf hinzuweisen, dass die Finanzverwaltung[7] Anträgen auf Aussetzung der Vollziehung stattgibt. Das bedeutet, dass Arbeitszimmerkosten vorläufig anerkannt und die darauf entfallenden Steuerbeträge vom Finanzamt erstattet werden können. Dies gilt auch für entsprechende Beträge, die im Lohnsteuer-Ermäßigungsverfahren oder bei der Festsetzung von Einkommensteuer-Vorauszahlungen ab 2009 geltend gemacht werden; hier wird die einzubehaltende Lohnsteuer bzw. die Einkommensteuer-Vorauszahlung durch die Berücksichtigung der Arbeitszimmerkosten gemindert. Es ist in diesem Zusammenhang zu beachten, dass es im Falle einer negativen Entscheidung in der Hauptsache zu Steuernachzahlungen ggf. zuzüglich Zinsen kommen kann.

Eine (vorläufige) Anerkennung – wie dargestellt – erfolgt allerdings nur, wenn

- die berufliche Nutzung des Arbeitszimmers **mehr als 50 %** der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit beträgt oder
- für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit **kein anderer** Arbeitsplatz zur Verfügung steht.

Auch wenn diese Voraussetzungen erfüllt sind, erkennt die Finanzverwaltung Aufwendungen nur bis zu einem Betrag von höchstens **1.250 Euro** an. Dies entspricht der bis Ende 2006 geltenden gesetzlichen Regelung.

Es bleibt abzuwarten, ob der Bundesfinanzhof in dem zu erwartenden Urteil Aussagen zu einer möglichen Höhe des Abzugs von Arbeitszimmerkosten macht.

3 Erneute Fristverlängerung für Satzungsänderung wegen Vergütung für ehrenamtliche Vorstandstätigkeit

Die Zahlung von Vergütungen für die Vorstandstätigkeit kann zum Verlust der Gemeinnützigkeit des Vereins führen.[8] Die Gemeinnützigkeit ist nicht gefährdet, wenn die Satzung des Vereins die Bezahlung des Vorstands (ausdrücklich) zulässt.

Die Finanzverwaltung[9] hat jetzt die Frist für entsprechende Satzungsänderungen erneut verlängert, und zwar bis zum **31. Dezember 2010**.

4 Mitteilung der Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträge an den Arbeitgeber

Ab 2010 gelten völlig neue Regelungen zur steuerlichen Berücksichtigung von Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträgen.[10] Danach können Pflichtbeiträge zur gesetzlichen oder privaten **Pflegeversicherung** (nach Abzug des steuerfreien Arbeitgeber-Zuschusses) vollständig steuerlich geltend gemacht werden. Bei **Krankenversicherungsbeiträgen** ist dieser Abzug auf die „Basisversorgung" begrenzt, d. h., Beiträge für Zusatzleistungen (z. B. Krankengeld, Chefarztbehandlung und Ein- oder Zweibettzimmer im Krankenhaus) sind regelmäßig nicht begünstigt.

Bei Arbeitnehmern werden die neuen Regelungen bereits beim Lohnsteuerabzug durch eine geänderte Vorsorgepauschale[11] berücksichtigt. Für Versicherte in der gesetzlichen Krankenversicherung wird der Arbeitnehmeranteil mit zurzeit 7,6 % des Arbeitslohns (ermäßigter Beitragssatz ohne Anspruch auf Krankengeld) angesetzt. Bei Privatversicherten muss der Anteil der Basisversorgung aus den Versicherungsbeiträgen ermittelt werden;[12] die Beiträge zur Basisversorgung werden dann um den steuerfreien Arbeitgeberzuschuss zur privaten Krankenversicherung gemindert. Die Versicherungsunternehmen beabsichtigen, ihren Versicherten Bescheinigungen mit den erforderlichen Daten bis zum Jahresende zuzusenden. Privatversicherte Arbeitnehmer sollten die Bescheinigungen dann sofort an ihren Arbeitgeber weiterleiten, damit die Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträge bereits beim Lohnsteuerabzug für Januar 2010 berücksichtigt werden können.

6 Beschluss vom 25. August 2009 VI B 69/09 (BStBl 2009 II S. 826).

7 Siehe BMF-Schreiben vom 6. Oktober 2009 – IV A 3 – S 0623/09/10001 (BStBl 2009 I S. 1148).

8 Vgl. Informationsbriefe Mai 2009 Nr. 5 und Juni 2009 Nr. 7.

9 BMF-Schreiben vom 14. Oktober 2009 – IV C 4 – S 2121/07/0010.

10 Siehe dazu Informationsbrief September 2009 Nr. 6.

11 Vgl. § 39b Abs. 2 Nr. 3 EStG i. d. F. des Bürgerentlastungsgesetzes Krankenversicherung.

12 Vgl. dazu §§ 2 und 3 KVBEVO (BGBl 2009 I S. 2730).

Für Arbeitnehmer mit niedrigeren Einkommen wird bei der Vorsorgepauschale eine **Günstigerprüfung** durchgeführt. Für Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträge wird ein Mindestbetrag von **12 %** des Arbeitslohns angesetzt, der damit auch den Arbeitnehmeranteil zur Arbeitslosenversicherung einschließt; der Mindestbetrag ist jedoch begrenzt auf monatlich 158,33 Euro (1.900 Euro im Jahr) in den Lohnsteuerklassen I, II und IV bis VI bzw. auf 250 Euro (3.000 Euro im Jahr) in der Lohnsteuerklasse III.

5 Aufwendungen nach abgeschlossener Berufsausbildung für ein Erststudium als Werbungskosten

Aufwendungen für die eigene Berufsausbildung und für ein Erststudium können als **Sonderausgaben** jährlich bis zu einem Höchstbetrag von 4.000 Euro steuerlich berücksichtigt werden (§ 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG).[13] Der uneingeschränkte Abzug als Werbungskosten kommt nur ausnahmsweise im Rahmen eines Dienstverhältnisses in Betracht (§ 12 Nr. 5 EStG).

Der Bundesfinanzhof hat in mehreren Urteilen[14] zu Fällen Stellung genommen, in denen **nach** einer **abgeschlossenen** Berufsausbildung ein **Erststudium** aufgenommen wurde. Nach Auffassung des Gerichts sind die Aufwendungen in diesen Fällen **beruflich** veranlasst und als (vorweggenommene) **Werbungskosten** in voller Höhe steuerlich zu berücksichtigen.

Die Urteilsfälle betrafen

- das Erststudium, das eine Buchhändlerin zur Ausbildung als Realschullehrerin aufgenommen hatte,
- das Fachhochschulstudium eines Bürokaufmanns im Studiengang „Betriebswirt für betriebliche Altersvorsorge“,
- das berufsbegleitende Fachhochschulstudium eines Wirtschaftsassistenten im Studiengang „Weltwirtschaftssprachen“,
- das Fachhochschulstudium einer Hotelfachfrau im Studiengang „Tourismusmanagement“ und
- das Fachhochschulstudium eines Hotelkochs zum Diplom-Betriebswirt.

Die für die Studiengänge aufgebrachten Aufwendungen sind nach den Urteilen grundsätzlich steuerlich als (vorweggenommene) Werbungskosten uneingeschränkt abzugsfähig, da das Studium in allen Fällen als Zweitausbildung absolviert wurde. Sofern noch keine entsprechenden Einnahmen anfallen, kommt ein Verlustvortrag in Betracht.

6 Teilwertabschreibung auf abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens

Die abnutzbaren Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens (z. B. Gebäude, Maschinen) müssen mit den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten, **vermindert** um die Absetzung für Abnutzung (AfA), Sonderabschreibung u. Ä., bilanziert werden. Liegt eine „voraussichtlich dauernde Wertminderung“ bei einem Anlagegegenstand vor, so kann der sog. **Teilwert** angesetzt werden,[15] wenn dieser niedriger ist als der fortgeschriebene Anschaffungs- bzw. Herstellungswert (sog. Buchwert).

Eine **dauernde** Wertminderung wird von der Rechtsprechung und der Finanzverwaltung[16] nur dann anerkannt, wenn der niedrigere Wert zum Bilanzstichtag erst nach Ablauf der **Hälfte** der **Restnutzungszeit** des Wirtschaftsguts durch die planmäßige Abschreibung erreicht würde. Wird der Teilwert durch die planmäßige Abschreibung vorher erreicht, kommt eine Teilwertabschreibung nicht in Betracht.

Dies hat der Bundesfinanzhof[17] auch für den Fall bestätigt, dass das Wirtschaftsgut vor Ablauf der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer veräußert werden soll, da die objektive Nutzungsdauer durch einen beabsichtigten Verkauf nicht beeinflusst wird. Im Urteilsfall war der fortgeschriebene Buchwert bei Verkauf (vor Ablauf der halben Restnutzungsdauer) bereits niedriger als der Teilwert. Eine Teilwertabschreibung in den vorangegangenen Bilanzen war daher nicht gerechtfertigt.

7 Verstößt die gewerbesteuerliche Hinzurechnung von Darlehenszinsen gegen Europarecht?

Zahlt ein Unternehmen Zinsen für Darlehen, Kredite etc., können diese regelmäßig als Betriebsausgaben ertragsteuermindernd geltend gemacht werden.[18] Seit 2008 werden Darlehenszinsen in Höhe von 25 % der Zahlungen[19] für gewerbesteuerliche Zwecke dem Gewinn hinzugerechnet. Sofern die Zinszahlungen beim Empfänger der Gewerbesteuer unterliegen, können Doppelbelastungen entstehen.

---

13 Vgl. auch R 9.2 LStR.

14 Vom 18. Juni 2009 VI R 14/07 sowie VI R 31/07, VI R 79/06, VI R 6/07 und VI R 49/07.

15 Vgl. § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG.

16 Siehe BFH-Urteil vom 14. März 2006 I R 22/05 (BStBl 2006 II S. 680) und BMF-Schreiben vom 25. Februar 2000 – IV C 2 – S 2171 b – 14/00 (BStBl 2000 I S. 372).

17 Urteil vom 29. April 2009 I R 74/08.

18 Auf die Beschränkungen durch § 4h EStG und § 8a KStG (sog. Zinsschranke) sei hingewiesen.

19 Nach Berücksichtigung eines Freibetrags in Höhe von 100.000 Euro, der allerdings für die Summe aller Hinzurechnungen (d. h. einschließlich Mieten, Pachten, Lizenzen etc.) gilt.

Für den Fall, dass z. B. eine Kapitalgesellschaft (Tochterunternehmen) Zinsen für ein Darlehen zahlt, das sie von einer im EU-Ausland ansässigen Kapitalgesellschaft (Mutterunternehmen) erhalten hat, sieht eine EU-Zins- und Lizenzrichtlinie vor, dass die Zinsen nur einmal, und zwar im Staat des Empfängers der Zinsen (d. h. vom Mutterunternehmen) versteuert werden, während sie im Quellenstaat beim Tochterunternehmen von allen in diesem Staat darauf erhebbaren Steuern – unabhängig, ob Kapitalertrag- und Veranlagungssteuern – befreit sind.[20]

Der Bundesfinanzhof[21] hat jetzt dem Europäischen Gerichtshof die Frage vorgelegt, ob ein Verstoß gegen die Zinsrichtlinie vorliegt, wenn die Zinsen nach deutschem Recht beim Tochterunternehmen der Bemessungsgrundlage für die Gewerbesteuer (teilweise) hinzugerechnet werden und dadurch eine wirtschaftliche Doppelbelastung entsteht. Die Entscheidung des Europäischen Gerichtshofs hierzu bleibt abzuwarten.

8 Zugriff des Betriebsprüfers auf gespeicherte Buchhaltungsdaten

Im Rahmen der Betriebsprüfung hat die Finanzverwaltung nicht nur das Recht, auf die Buchführung und die zugrundeliegenden Belege zuzugreifen; sind die Aufzeichnungen und Unterlagen mit einem Datenverarbeitungssystem erstellt worden, kann der Betriebsprüfer auch Einsicht in die Daten nehmen (vgl. § 147 Abs. 6 Abgabenordnung), und zwar durch

- Zugriff unmittelbar auf das Datenverarbeitungssystem,
- Auswertungen mit Hilfe eines Datenverarbeitungssystems nach den Vorgaben des Prüfers,
- Zurverfügungstellung der gespeicherten Unterlagen und Aufzeichnungen auf einem maschinell verwertbaren Datenträger.

Das Zugriffsrecht des Prüfers umfasst dabei nur die Daten, die sich auf Unterlagen beziehen, die aus steuerlichen Gründen geordnet aufzubewahren sind. Da auch „sonstige Unterlagen, soweit sie für die Besteuerung von Bedeutung sind," aufzubewahren sind (§ 147 Abs. 1 Nr. 5 Abgabenordnung), ging die Finanzverwaltung bisher von einem sehr weit gehenden Zugriffsrecht aus. Dem ist der Bundesfinanzhof[22] entgegengetreten.

Als für die „Besteuerung von Bedeutung" gelten danach nur solche Aufzeichnungen, die zum Verständnis und zur Überprüfung der für die Besteuerung **gesetzlich vorgeschriebenen Aufzeichnungen** im Einzelfall relevant sind. Sofern also freiwillig Aufzeichnungen geführt werden, kann der Betriebsprüfer insoweit keinen Zugriff auf die entsprechenden Daten verlangen.

Im Streitfall ging es um eine Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung. Der Betriebsprüfer durfte zwar auf die gespeicherten laufenden Buchungen zugreifen, nicht jedoch auf die Daten einer Bestandsbuchhaltung, die bei Einnahmen-Überschuss-Rechnung nicht erforderlich ist, aber im Streitfall freiwillig geführt wurde.

9 Gesetz zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums

Die neue Bundesregierung plant u. a. folgende Maßnahmen im Bereich des Steuerrechts zur Förderung des Wirtschaftswachstums, die bereits **ab 2010** wirksam werden sollen:

- Der **Kinderfreibetrag** sowie der Betreuungsfreibetrag werden von derzeit zusammen 6.024 Euro auf 7.008 Euro angehoben. Ebenfalls wird ab 2010 das Kindergeld für jedes Kind um 20 Euro erhöht.
- Im Bereich der **Unternehmensbesteuerung** werden die Verlustabzugsbeschränkungen i. S. des § 8c KStG z. B. durch Aufhebung der Befristung der Sanierungsklausel und Erhalt des Verlustvortrags in Höhe der stillen Reserven abgemildert. Die Regelungen zur Zinsschranke werden entschärft und die höhere Freigrenze von 3 Mio. Euro soll dauerhaft gelten (§ 4h EStG).
- Im Bereich der **Erbschaft- und Schenkungsteuer** wird der Erwerb von Betriebsvermögen durch die Absenkung der Behaltefrist von 7 Jahren auf 5 Jahre (bzw. bei vollständiger Steuerbefreiung von 10 Jahren auf 7 Jahre) sowie durch Reduzierung der Mindestlohnsumme auf 400 % (bzw. 700 %) erleichtert.

  Ferner werden für Geschwister, Neffen, Nichten etc. die Steuersätze reduziert.
- Für ab 2010 erworbene **geringwertige Wirtschaftsgüter** bis zu 410 Euro Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten wird wieder eine Sofortabschreibung eingeführt; alternativ können Wirtschaftsgüter zwischen 150 Euro und 1.000 Euro in den Sammelposten aufgenommen werden.
- Die **gewerbesteuerliche** Hinzurechnung von Immobilienmieten, Pachten etc. wird von 65 % auf 50 % reduziert.
- Umsätze für **Beherbergungsleistungen** im Hotel- und Gastronomiegewerbe, die ab dem 1. Januar 2010 ausgeführt werden, sollen dem ermäßigten Umsatzsteuersatz von 7 % unterliegen.

Das Gesetz soll noch im Dezember 2009 verabschiedet werden.

20 Gilt für sog. verbundene Unternehmen, d. h., wenn eine Beteiligung zwischen den Unternehmen in Höhe von mindestens 25 % besteht (siehe auch § 50g EStG).

21 Beschluss vom 27. Mai 2009 I R 30/08.

22 Urteil vom 24. Juni 2009 VIII R 80/06.

Inventur-Hinweise 2009

1 Körperliche Inventur

Voraussetzung für die Aufstellung der Bilanz ist die Aufzeichnung der einzelnen Vermögensgegenstände (Inventar). Die Erfassung des **Vorratsvermögens** (Bilanzpositionen: Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, unfertige und fertige Erzeugnisse, Waren) erfordert grundsätzlich eine körperliche Bestandsaufnahme (Inventur).

Das Vorratsvermögen kann auch mit Hilfe anerkannter mathematisch-statistischer Methoden aufgrund von **Stichproben** ermittelt werden, wenn das Ergebnis dem einer körperlichen Bestandsaufnahme gleichkommt (§ 241 Abs. 1 HGB). Als weitere Inventurerleichterungen kommen die Gruppenbewertung (siehe Tz. 6.1) und der Festwert (siehe Tz. 6.2) in Betracht.

2 Zeitpunkt der Inventur

2.1 Zeitnahe Inventur: Eine ordnungsgemäße Bestandsaufnahme ist grundsätzlich am **Bilanzstichtag** oder innerhalb von **10 Tagen** vor oder nach dem Bilanzstichtag durchzuführen. Bestandsveränderungen zwischen dem Tag der Bestandsaufnahme und dem Bilanzstichtag sind dabei zu berücksichtigen.

2.2 Zeitverschobene Inventur: Die körperliche Inventur kann an einem Tag innerhalb der letzten **drei Monate vor** oder der ersten **zwei Monate nach** dem Bilanzstichtag durchgeführt werden, wenn durch ein Fortschreibungs- oder Rückrechnungsverfahren die ordnungsmäßige Bewertung zum Bilanzstichtag sichergestellt ist. Die Fortschreibung kann nach der folgenden Methode vorgenommen werden, wenn die Zusammensetzung des Warenbestands am Bilanzstichtag nicht wesentlich von der Zusammensetzung am Inventurstichtag abweicht:

Körperliche Inventur 30. November[1]	220.000 €
+ Wareneingang 1. bis 31. Dezember	70.000 €
⁄. Wareneinsatz[2] 1. bis 31. Dezember	90.000 €
Inventur-/Bilanzwert 31. Dezember	200.000 €

Es ist auch zulässig, Teile des Warenbestands am Bilanzstichtag und andere Teile im Wege der Fortschreibung bzw. Rückrechnung zu erfassen. Das Fortschreibungs- bzw. Rückrechnungsverfahren ist im Allgemeinen nur für solche Wirtschaftsgüter anzuwenden, die lediglich geringen Preisschwankungen unterliegen, jedoch nicht für Wirtschaftsgüter, die nach dem Lifo-Verfahren bewertet werden. Vgl. R 5.3 Abs. 2 und 3 EStR.

2.3 Permanente Inventur: Eine körperliche Bestandsaufnahme am Bilanzstichtag kann unterbleiben, wenn der Bestand für diesen Stichtag nach Art und Menge anhand von Lagerbüchern (z. B. EDV-unterstützte Lagerverwaltung) festgestellt werden kann. Dabei ist allerdings mindestens **einmal** im Wirtschaftsjahr der Buchbestand durch **körperliche** Bestandsaufnahme zu überprüfen. Wegen der weiteren Voraussetzungen vgl. H 5.3 „Permanente Inventur" EStH.

3 Umfang der Inventur

3.1 Inventar: Das Inventar (Bestandsverzeichnis) muss den Nachweis ermöglichen, dass die Bestände **vollständig** aufgenommen worden sind. Dazu ist es regelmäßig notwendig, die Inventur räumlich getrennt vorzunehmen und das Bestandsverzeichnis entsprechend zu gliedern (Verkaufsräume, Lager, Werkstatt, Schaufenster, Vertreterkollektionen usw.).

3.2 Hilfs- und Betriebsstoffe, Verpackung usw.: Auch Hilfs- und Betriebsstoffe sind aufzunehmen. Hilfsstoff ist z. B. der Leim bei der Möbelherstellung. Betriebsstoffe sind z. B. Heizmaterial sowie Benzin und Öl für Kraftfahrzeuge. Im Allgemeinen genügt es, wenn sie mit einem angemessenen **geschätzten** Wert erfasst werden (vgl. dazu auch Tz. 6).

Eine genaue Bestandsaufnahme ist aber auch für Hilfs- und Betriebsstoffe und Verpackungsmaterial erforderlich, wenn es sich entweder um erhebliche Werte handelt oder wenn die Bestände an den Bilanzstichtagen wesentlich schwanken.

3.3 Unfertige und fertige Erzeugnisse: Aus den Inventur-Unterlagen muss erkennbar sein, wie die Bewertung der unfertigen und fertigen Erzeugnisse erfolgte, d. h., die Ermittlung der Herstellungskosten ist leicht nachprüfbar und nachweisbar – ggf. durch Hinweise auf Arbeitszettel oder Kalkulationsunterlagen – zu belegen. Bei den unfertigen Erzeugnissen sollte der Fertigungsgrad angegeben werden. Vgl. auch R 6.3 EStR.

3.4 „Schwimmende Waren": So genannte rollende oder schwimmende Waren sind ebenfalls bestandsmäßig zu erfassen, wenn sie wirtschaftlich zum Vermögen gehören (z. B. durch Erhalt des Konnossements oder des Auslieferungsscheins).[3] Lagern eigene Waren in fremden Räumen (z. B. bei Spediteuren), ist eine Bestandsaufnahme vom Lagerhalter anzufordern.

3.5 Kommissionswaren: Kommissionswaren sind keine eigenen Waren und daher nicht als Eigenbestand aufzunehmen. Andererseits sind eigene Waren, die den Kunden als Kommissionswaren überlassen worden sind, als Eigenbestand zu erfassen (Bestandsnachweis von Kunden anfordern!).

3.6 Minderwertige Waren: Minderwertige und wertlose Waren sind ebenfalls bestandsmäßig aufzunehmen. Die Bewertung kann dann ggf. mit 0 Euro erfolgen.

1 Alle Wertangaben ohne Umsatzsteuer, die grundsätzlich nicht zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten gehört (vgl. § 9b EStG).

2 Der Wareneinsatz kann nach R 5.3 Abs. 2 Satz 9 EStR aus dem Umsatz abzüglich des durchschnittlichen Rohgewinns ermittelt werden.

3 BFH-Urteil vom 3. August 1988 I R 157/84 (BStBl 1989 II S. 21).

4 Bewegliches Anlagevermögen

4.1 In das Bestandsverzeichnis müssen grundsätzlich sämtliche beweglichen Gegenstände des Anlagevermögens aufgenommen werden, auch wenn sie bereits abgeschrieben sind. Zu den Ausnahmen siehe Tz. 4.2 und 6.2.

Auf die körperliche Bestandsaufnahme des beweglichen Anlagevermögens kann verzichtet werden, wenn ein besonderes **Anlagenverzeichnis** (Anlagekartei) geführt wird. Darin ist jeder Zu- und Abgang laufend einzutragen (vgl. R 5.4 Abs. 4 EStR).

4.2 Für **geringwertige Wirtschaftsgüter,** die seit 2008 angeschafft oder hergestellt wurden (bis 150 Euro ohne Umsatzsteuer), gelten die bislang bestehenden gesetzlichen Aufzeichnungspflichten (Erfassung in einem besonderen, laufend zu führenden Verzeichnis bzw. auf einem besonderen Konto) nicht. Darüber hinaus müssen Wirtschaftsgüter mit Anschaffungskosten von bis zu 1.000 Euro, die seit 2008 in den neuen Sammelposten aufzunehmen sind, nicht mehr einzeln in der Buchführung ausgewiesen werden.[4]

Entsprechende Wirtschaftsgüter sind lediglich bei Zugang (Anschaffung) **einmalig** zu erfassen.

4.3 Leasinggegenstände sind im Anlagenverzeichnis zu erfassen, wenn sie dem Leasingnehmer zuzurechnen sind (z. B. wenn die Grundmietzeit weniger als 40 % oder mehr als 90 % der Nutzungsdauer beträgt oder bei Leasingverträgen mit Kaufoption).

5 Forderungen und Verbindlichkeiten

Zur Inventur gehört auch die Aufnahme sämtlicher Forderungen und Verbindlichkeiten, also die Erstellung von **Saldenlisten** für Schuldner und Gläubiger. Auch Besitz- und Schuldwechsel sind einzeln zu erfassen. Die Saldenlisten sind anhand der Kontokorrentkonten getrennt nach Forderungen und Verbindlichkeiten aufzustellen.

6 Bewertungsverfahren

6.1 Einzelbewertung – Gruppenbewertung: Grundsätzlich sind bei der Inventur die Vermögensgegenstände **einzeln** zu erfassen und entsprechend zu bewerten (§ 240 Abs. 1 HGB). Soweit es den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht, können jedoch **gleichartige** Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens sowie andere gleichartige oder annähernd gleichartige bewegliche Vermögensgegenstände jeweils zu einer Gruppe zusammengefasst und mit dem gewogenen Durchschnittswert angesetzt werden (**Gruppenbewertung** nach § 240 Abs. 4 HGB, siehe auch R 6.8 Abs. 4 EStR).

6.2 Festwerte: Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens sowie Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe können, wenn sie regelmäßig ersetzt werden und ihr Gesamtwert für das Unternehmen von nachrangiger Bedeutung[5] ist, mit einer gleichbleibenden Menge und einem gleichbleibenden Wert angesetzt werden, sofern ihr Bestand in seiner Größe, seinem Wert und seiner Zusammensetzung nur geringen Veränderungen unterliegt (**Festbewertung** nach § 240 Abs. 3 HGB). Diese Art der Bewertung kommt z. B. bei Werkzeugen, Modellen, Flaschen, Fässern, Verpackungsmaterial in Betracht.

Für die durch Festwerte erfassten Gegenstände **entfällt** eine **jährliche** Inventur. **Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe** des Vorratsvermögens sind dann regelmäßig nur an jedem dritten Bilanzstichtag aufzunehmen.

Für **Gegenstände des beweglichen Anlagevermögens** ist im Regelfall an jedem dritten, spätestens aber an jedem fünften Bilanzstichtag eine körperliche Bestandsaufnahme vorzunehmen; wird dabei ein um mehr als 10 % höherer Wert ermittelt, ist dieser neue Wert maßgebend (vgl. R 5.4 Abs. 3 EStR).

7 Inventuraufnahme

Bei der körperlichen Inventur werden die vorhandenen Vermögensgegenstände physisch aufgenommen **(körperliche Bestandsaufnahme).** Dabei müssen ein Inventurleiter sowie für die Zählung Gruppen von jeweils einem Ansager und einem Schreiber bestimmt werden.

Für die Bestandsaufnahme gilt insbesondere Folgendes:

- die Aufnahme der Bestände erfolgt in örtlicher Reihenfolge ihrer Lagerung;
- aufgenommene Bestände sind zu kennzeichnen;
- während der Bestandsaufnahme dürfen keine Materialbewegungen vorgenommen werden;
- die aufgenommenen Gegenstände müssen eindeutig bezeichnet werden (ggf. durch Materialnummer oder Kurzbezeichnung). Mengen und Mengeneinheit sind anzugeben.

Aufnahmelisten müssen durchgehend nummeriert sein und an Ort und Stelle ausgefüllt werden. Jedes Inventurblatt ist mit dem Ort, dem Datum und der Uhrzeit der Aufnahme zu versehen und muss vom Ansager und vom Schreiber unterzeichnet werden. Wenn Reinschriften der Bestandsaufnahme angefertigt werden, sind die Originalaufzeichnungen mit aufzubewahren.

8 Kontrollmöglichkeit

Die Bewertung muss einwandfrei nachprüfbar sein. Das erfordert eine genaue Bezeichnung der Ware (Qualität, Größe, Maße usw.). Falls erforderlich, sind Hinweise auf die Einkaufsrechnungen, die Lieferanten oder die Kalkulationsunterlagen anzubringen, soweit dies aus der Artikelbezeichnung bzw. der Artikelnummer nicht ohne Weiteres ersichtlich ist. Wird eine Wertminderung (z. B. Teilwertabschreibung) geltend gemacht, ist der Grund und die Höhe nachzuweisen.

9 Abschlussprüfer

Bei prüfungspflichtigen Unternehmen empfiehlt sich vor der Inventur rechtzeitige Rücksprache mit dem Abschlussprüfer, weil auch die Inventur Gegenstand der Abschlussprüfung ist.

4 Zu den Änderungen bei geringwertigen Wirtschaftsgütern ab 2008 siehe Informationsbrief September 2007 Nr. 7; vgl. auch R 5.4 Abs. 1 Satz 3 EStR.

5 Vgl. dazu BMF-Schreiben vom 8. März 1993 – IV B 2 – S 2174 a – 1/93 (BStBl 1993 I S. 276).