

Hahn & Partner

Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Steuerberatungsgesellschaft



Fahrenhorster Weg 55
D-22889 Hamburg - Tangstedt
Tel: +49(0)40-2787-0
Fax: +49(0)40-2787-20



Holstenstr. 52
D-24534 Neumünster
Tel: +49(0)4321-23402
Fax: +49(0)4321-29125

Partnerschaftsregister PR 351 KI | e-mail: info@hahn-wp-stb.de | Internet: www.hahn-wp-stb.de

Informationsbrief

Dezember 2007

Inhalt

- 1 Inventur am Ende des Wirtschaftsjahres
- 2 Abzugsverbot bei Halbeinkünfteverfahren verfassungsgemäß
- 3 Wohnflächenbeschränkung bei doppelter Haushaltsführung
- 4 Aufwendungen für künstliche Befruchtung auch bei unverheirateter Frau berücksichtigungsfähig
- 5 Schuldzinsen nach Betriebsaufgabe nur ausnahmsweise nachträgliche Betriebsausgaben
- 6 Lohnsteuer-Jahresausgleich durch den Arbeitgeber
- 7 Unternehmensteuerreform: Entnahme von Altgewinnen bis Ende 2007?
- 8 Unternehmensteuerreform: Zinsaufwendungen bei Kapitalgesellschaften

Allgemeine Steuerzahlungstermine im Dezember

Fälligkeit ¹	Ende der Zahlungs-Schonfrist
Mo. 10. 12. Lohnsteuer, Kirchensteuer, Solidaritätszuschlag ²	13. 12.
Einkommensteuer, Kirchensteuer, Solidaritätszuschlag	13. 12.
Körperschaftsteuer, Solidaritätszuschlag	13. 12.
Umsatzsteuer ³	13. 12.

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 Inventur⁴ ergibt sich aus § 240 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 ordnungsgemäßer 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 beigelegten **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 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 Abzugsverbot bei Halbeinkünfteverfahren verfassungsgemäß

Das seit 2001 geltende „Halbeinkünfteverfahren“ belastet den Gewinn von Körperschaften steuerlich in Höhe von 25 %, wobei Gewinnausschüttungen an die Anteilseigner nur zur Hälfte als Einnahmen aus Kapitalvermögen steuerlich erfasst werden. Dementsprechend dürfen **Werbungskosten** für diese Einnahmen **nur zur Hälfte** abgezogen werden (§ 3c Abs. 2 EStG). Der Bundesfinanzhof hat in einem Urteil⁵ dieses Verfahren als verfassungsgemäß befunden.

Im Urteilsfall hatte der Anteilseigner eine Gewinnausschüttung in Höhe von rd. 59.000 Euro eingenommen und für die Finanzierung der Anteile Zinsaufwendungen von rd. 10.500 Euro aufgebracht. Das Finanzamt berücksichtigte entsprechend dem Halbeinkünfteverfahren jeweils die Hälfte der Einnahmen und der Aufwendungen.

Ab 2009 ist die Besteuerung (privater) Kapitaleinkünfte neu geregelt worden:⁶ Diese Einkünfte unterliegen einem **Abgeltungssteuersatz** von 25 % als **endgültige** Steuerbelastung (zuzüglich Solidaritätszuschlag und ggf. Kirchensteuer). Dieser Steuersatz gilt auch für Gewinne aus der Veräußerung von Aktien usw. Werbungskosten können bei Kapitaleinkünften nicht geltend gemacht werden; berücksichtigt wird künftig lediglich ein Sparer-Pauschbetrag in Höhe von 801 Euro (Ehegatten: 1.602 Euro).

Im Rahmen des **Jahressteuergesetzes 2008** ist jedoch eine Änderung geplant. Insbesondere Finanzierungskosten beim **Erwerb** von Kapitalanteilen sollen auf Antrag abzugsfähig sein, wenn die Beteiligung entweder mindestens 25 % beträgt oder mindestens 1 % und der Anteilseigner für die Kapitalgesellschaft beruflich tätig ist; die Erträge sind dann aber dem normalen Einkommensteuersatz zu unterwerfen.

3 Wohnflächenbeschränkung bei doppelter Haushaltsführung

Notwendige Mehraufwendungen für eine Wohnung am Beschäftigungsort können steuerlich als Werbungskosten geltend gemacht werden, wenn der eigene Hausstand am Familienwohrtort beibehalten wird (sog. doppelte Haushaltsführung).

Nicht geklärt war bisher, in welcher **Höhe** die Aufwendungen für die Wohnung am Beschäftigungsort als **notwendig** gelten können. Wie der Bundesfinanzhof⁷ entschieden hat, kann wegen der unterschiedlichen Miethöhen an verschiedenen Orten eine betragsmäßige Höchstgrenze nicht festgelegt werden. Allerdings dürfen die Kosten für die Wohnung den durchschnittlichen Mietzins einer 60 m²-Wohnung am Beschäftigungsort nicht überschreiten. Nach Auffassung des Gerichts kann diese Kostengrenze auch dann nicht überschritten werden, wenn am Beschäftigungsort ein Mangel an kleineren Wohnungen herrscht oder die Wohnungswahl eilbedürftig ist. Für den Abzug als Werbungskosten im Rahmen der doppelten Haushaltsführung werden die Kosten für die Wohnung am Beschäftigungsort somit ggf. auf einen „angemessenen“ Betrag gekürzt.

In einem weiteren Urteil⁸ zur doppelten Haushaltsführung eines **Alleinstehenden** hat der Bundesfinanzhof die Tatsache, dass sich der eigene Hausstand des Alleinstehenden im Haus der Eltern befand und ihm unentgeltlich überlassen wurde, nicht als Ausschluss der doppelten Haushaltsführung gewertet. Da nach der gerichtlichen Überprüfung feststand, dass der Alleinstehende nicht in die Haushaltsführung seiner Eltern eingegliedert war, wurde das Vorliegen einer doppelten Haushaltsführung bejaht.

4 Aufwendungen für künstliche Befruchtung auch bei unverheirateter Frau berücksichtigungsfähig

Kosten im Zusammenhang mit einer künstlichen Befruchtung aufgrund einer Empfängnisunfähigkeit der Frau können – nach Abzug einer zumutbaren Belastung – als außergewöhnliche Belastung steuerlich geltend gemacht werden (siehe § 33 EStG). Bislang war die steuerliche Anerkennung derartiger Aufwendungen davon abhängig, ob die Personen, die diese Maßnahme durchführen lassen, miteinander verheiratet sind (vgl. H 33.1 – 33.4 „Künstliche Befruchtung“ EStH).

In einem neueren Urteil hat der Bundesfinanzhof⁹ dieser Regelung widersprochen und die Aufwendungen einer in einer nichtehelichen Partnerschaft lebenden Frau für die künstliche Befruchtung zum Abzug zugelassen. Im Streitfall lehnte die Krankenkasse die Übernahme der Kosten ab, da die Frau nicht mit dem Samenspender verheiratet war.¹⁰ Der Bundesfinanzhof sah dies nicht als Hinderungsgrund für die steuerliche Berücksichtigung der Aufwendungen, da die Empfängnisunfähigkeit einer Frau unabhängig von ihrem Familienstand eine „Krankheit“ sei.

⁵ Vom 19. Juni 2007 VIII R 69/05.

⁶ Vgl. Anlage zum Informationsbrief August 2007.

⁷ Urteile vom 9. August 2007 VI R 10/06 und VI R 23/05.

⁸ Vom 14. Juni 2007 VI R 60/05.

⁹ Vom 10. Mai 2007 III R 47/05.

¹⁰ Siehe § 27a Sozialgesetzbuch V.

5 Schuldzinsen nach Betriebsaufgabe nur ausnahmsweise nachträgliche Betriebsausgaben

Werden bei der Aufgabe einer gewerblichen oder selbständigen Tätigkeit Wirtschaftsgüter (z. B. Gebäude, PKW) in das Privatvermögen überführt, stellt sich die Frage, wie Schuldzinsen für ein nach der Aufgabe noch vorhandenes, ursprünglich für betriebliche Zwecke aufgenommenes Darlehen zu behandeln sind. Soweit die in das Privatvermögen übernommenen Wirtschaftsgüter im Rahmen einer anderen Einkunftsart (z. B. Vermietung und Verpachtung) genutzt werden, können die Schuldzinsen ggf. bei diesen Einkünften steuermindernd berücksichtigt werden. Auf den ursprünglich verfolgten Zweck der Darlehensaufnahme kommt es dann nicht mehr an.¹¹

Der Bundesfinanzhof¹² hat die bisherige Rechtsprechung bestätigt, dass eine Berücksichtigung entsprechender Schuldzinsen als nachträgliche Betriebsausgaben nur dann in Betracht kommt, wenn die Schulden nicht beglichen werden können (z. B., weil der Verkaufserlös des ehemaligen Betriebsvermögens nicht ausreicht). Das Gericht hat auch darauf hingewiesen, dass Schulden, die aufgrund eines „**Verwertungshindernisses**“ nicht tilgbar sind, bis zum Wegfall dieses Hindernisses weiterhin betrieblich veranlasst und die Schuldzinsen damit abzugsfähig bleiben.

Im Streitfall hatte ein Unternehmer nach Aufgabe seiner gewerblichen Tätigkeit die betrieblich genutzten Räume seines privaten Wohnhauses in das Privatvermögen überführt. Ein Verwertungshindernis sah das Gericht **nicht**, weil der ehemalige Unternehmer sein Wohnhaus hätte veräußern und das für betriebliche Zwecke aufgenommene Darlehen insoweit hätte tilgen können. Die Schuldzinsen konnten daher nicht als nachträgliche Betriebsausgaben anerkannt werden.

6 Lohnsteuer-Jahresausgleich durch den Arbeitgeber

Der Arbeitgeber kann mit der Dezember-Abrechnung den Lohnsteuer-Jahresausgleich für seine im Kalenderjahr 2007 ununterbrochen lohnsteuerpflichtig beschäftigten Arbeitnehmer durchführen. Eine Verpflichtung zur Durchführung des Ausgleichs besteht dann, wenn am 31. Dezember 2007 mindestens **10 Arbeitnehmer** beschäftigt sind.

Beim Jahresausgleich wird die Lohnsteuer für den gesamten Jahresarbeitslohn (ggf. einschließlich des Arbeitslohns aus vorangegangenen Dienstverhältnissen) ermittelt und mit der bisher einbehaltenen Lohnsteuer verglichen. Die Differenz wird bei der Dezember-Abrechnung einbehalten. Die Dezember-Lohnsteuer kann daher im Verhältnis zur Lohnsteuer der Vormonate geringer sein. Damit wird ein Teil der möglichen Steuererstattung bei einer Einkommensteuer-Veranlagung des Arbeitnehmers vorweggenommen. Ein Lohnsteuer-Jahresausgleich darf insbesondere in folgenden Fällen **nicht durchgeführt** werden:¹³

- der Arbeitnehmer wünscht keinen Lohnsteuer-Jahresausgleich (weil er z. B. aufgrund anderer Einkünfte sonst mit einer Einkommensteuer-Nachzahlung rechnen muss),
- es wurde bzw. wird nach der Steuerklasse V oder VI oder infolge Steuerklassenwechsels für einen Teil des Jahres nach den Steuerklassen II, III oder IV abgerechnet,
- bei der Lohnsteuerberechnung war ein Freibetrag oder ein Hinzurechnungsbetrag zu berücksichtigen,
- es wurden Kurzarbeiter-, Winterausfallgeld oder andere Leistungen nach § 42b Abs. 1 Nr. 4 EStG oder steuerfreie ausländische Lohneinkünfte bezogen,
- der Arbeitnehmer ist beschränkt steuerpflichtig.

Gleichzeitig mit dem Lohnsteuer-Jahresausgleich ist auch der Jahresausgleich für den **Solidaritätszuschlag**¹⁴ und ggf. für die Kirchensteuer durchzuführen.

7 Unternehmensteuerreform: Entnahme von Altgewinnen bis Ende 2007?

Ab 2008 können Unternehmer beantragen, dass ihre nicht entnommenen Gewinne aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb oder aus selbständiger Arbeit nicht mit ihrem persönlichen Steuersatz von bis zu 45 %, sondern im Rahmen des § 34a EStG nur mit einem Steuersatz von 28,25 % der Einkommensteuer unterliegen; bei einer späteren Entnahme erfolgt dann eine Nachversteuerung mit 25 %.¹⁵ Diese Regelung ist vorteilhaft, wenn die Nachversteuerung möglichst spät erfolgt.

¹¹ Vgl. BFH-Urteil vom 19. August 1998 X R 96/95 (BStBl 1999 II S. 353).

¹² Urteil vom 28. März 2007 X R 15/04 (BStBl 2007 II S. 642).

¹³ Siehe dazu im Einzelnen § 42b Abs. 1 Satz 4 EStG.

¹⁴ Zur Ermittlung siehe § 3 Abs. 5 und § 4 SolZG.

¹⁵ Vgl. dazu Informationsbrief September 2007 Nr. 6 mit Berechnungsbeispiel.

Die Nachversteuerung der nicht entnommenen Gewinne wird durchgeführt, sobald in einem Jahr die getätigten Entnahmen höher sind als der Gewinn (zuzüglich etwaiger Einlagen), und zwar so lange, bis der nachversteuerungspflichtige Betrag aufgebraucht ist. Die Nachversteuerung findet auch dann statt, wenn für die Entnahme genug „alte Gewinne“ aus der Zeit vor 2008 zur Verfügung stehen, die bereits vollständig mit dem persönlichen Steuersatz der Einkommensteuer unterlegen haben.

Selbständige, die bereits für 2008 die Begünstigung der nicht entnommenen Gewinne nach § 34a EStG beanspruchen wollen, sollten deshalb überlegen, ob in den folgenden Jahren höhere Entnahmen (die eine Nachversteuerung auslösen könnten) notwendig werden könnten. In diesem Fall ist zu prüfen, ob die Entnahmen (bei ausreichender Liquidität) noch im Jahr 2007 getätigt werden, um eine frühe Nachversteuerung – und damit den Verlust des steuerlichen Vorteils – zu vermeiden.

8 Unternehmensteuerreform: Zinsaufwendungen bei Kapitalgesellschaften

Durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008¹⁶ sind Einschränkungen beim Betriebsausgabenabzug von Zinsaufwendungen in Kraft getreten. Mit dieser Regelung will der Gesetzgeber z. B. verhindern, dass Konzerne durch Zinszahlungen in das Ausland ihr steuerpflichtiges Einkommen im Inland verringern. Betroffen sind neben ausländischen aber auch inländische **Konzerngesellschaften** (Personen- und Kapitalgesellschaften), sofern diese Zinsaufwendungen (nach Abzug der Zinserträge) von **1 Mio. Euro** oder mehr im Wirtschaftsjahr (sog. **Zinsschranke**) steuerlich geltend machen.¹⁷ Wird diese Grenze auch nur geringfügig überschritten, setzt die Abzugsbeschränkung ein. In diesem Fall sind die gezahlten Zinsen für Darlehen, Kontokorrentkredite usw. zunächst in Höhe eventueller Zinserträge, darüber hinaus lediglich in Höhe von **30 %** des um Zinsaufwendungen und Abschreibungen erhöhten und um Zinserträge geminderten **steuerlichen Gewinns** als Betriebsausgaben abziehbar; nicht berücksichtigte Zinsaufwendungen sind in Folgejahre vorzutragen.

Konzernfreie Kapitalgesellschaften (z. B. AGs oder GmbHs ohne Beteiligungen, deren eigene Anteile sich im Privat- oder Streubesitz befinden) sind von der Zinsschranke ausgenommen; hierzu gehören auch (Betriebs-)Kapitalgesellschaften im Rahmen einer Betriebsaufspaltung. Fallen bei diesen Gesellschaften ausschließlich Fremdkapitalzinsen an nichtbeteiligte Dritte (Banken, Geschäftspartner etc.) an, sind diese grundsätzlich unbeschränkt als Betriebsausgaben abzugsfähig. Die Zinsschranke kann jedoch auch bei diesen Gesellschaften angewendet werden, wenn Zinsen im Zusammenhang mit einer sog. **Gesellschafter-Fremdfinanzierung** anfallen. Ist der Darlehensgeber Gesellschafter und zu **mehr als 25 % beteiligt** und betragen diese **Darlehenszinsen mehr als 10 %** der die Zinserträge übersteigenden Zinsaufwendungen, gelten auch hier die Regelungen zur Zinsschranke. Entsprechendes gilt, wenn Darlehensgeber in diesen Fällen eine dem Gesellschafter nahe stehende Person oder ein rückgriffsberechtigter Dritter ist.¹⁸

Beispiel:

Sämtliche Anteile der X-GmbH werden vom Gesellschafter in seinem Privatvermögen gehalten. Die GmbH hält keine Beteiligungen an anderen Gesellschaften und zahlt Zinsen für Bankkredite etc. in Höhe von 1.200.000 € Zinserträge sind nicht vorhanden.

Die Zinsschranke greift **nicht**, da die GmbH nicht zu einem Konzern gehört.

Variante des obigen Beispiels:

In den Zinsaufwendungen von 1.200.000 € sind 200.000 € Zinsen für ein Darlehen des Gesellschafters an die GmbH enthalten.

Da die Grenze des § 8a Abs. 2 KStG n. F. für Zinsen aus Gesellschafter-Darlehen (10 % von 1.200.000 € = 120.000 €) überschritten ist, gilt die Ausnahme für Nichtkonzerngesellschaften nicht, d. h., die Zinsschranke ist anzuwenden. Dabei sind dann sämtliche Zinsaufwendungen in die Ermittlung der nichtabzugsfähigen Zinsen (siehe dazu oben) einzubeziehen, wenn sie – wie vorliegend – zusammen die 1-Million-Euro-Grenze übersteigen.

Die Regelung bedeutet, dass Zinsen für Gesellschafter-Darlehen von der Kapitalgesellschaft immer dann unbeschränkt als Betriebsausgaben abgezogen werden können, wenn der Überschuss der gesamten Zinsaufwendungen über die Zinserträge weniger als 1 Mio. Euro beträgt und im Übrigen die Darlehensvereinbarung anzuerkennen ist.¹⁹

Beträgt dieser Wert dagegen 1 Mio. Euro oder mehr, ist die Berücksichtigung sämtlicher Zinsaufwendungen bei (konzernfreien) Kapitalgesellschaften nur möglich, wenn der Anteil der Zinsen an Gesellschafter innerhalb der 10 %-Grenze bleibt bzw., wenn der Gesellschafter höchstens zu 25 % beteiligt ist.

Erstmals anzuwenden ist die Neuregelung für Wirtschaftsjahre, die **nach dem 25. Mai 2007 beginnen**.²⁰

¹⁶ BStBl 2007 I S. 630.

¹⁷ Siehe § 4h EStG; innerhalb von Organkreisen gilt die Zinsschranke nicht. Für Gesellschaften mit konzernähnlicher Eigenkapitalquote gelten ebenfalls Ausnahmen.

¹⁸ Siehe § 8a Abs. 2 KStG n. F.

¹⁹ Nach bisherigem Recht kam eine Freigrenze von 250.000 € sowie eine eigenkapitalabhängige Grenze in Betracht (§ 8a KStG a. F.).

²⁰ Wenn das Wirtschaftsjahr nicht vor dem 1. Januar 2008 endet („Rumpfwirtschaftsjahr“); siehe dazu § 34 Abs. 6a KStG n. F.

Inventur-Hinweise 2007

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. 5 EStR).

4.2 Grundsätzlich sind auch **geringwertige Wirtschaftsgüter** (Anschaffungs- oder Herstellungskosten bis **410 Euro** ohne Umsatzsteuer) in einem besonderen Verzeichnis zu erfassen, das aber dann entbehrlich ist, wenn die Erfassung auf einem besonderen Konto erfolgt. Wirtschaftsgüter **bis zu 60 Euro** Anschaffungs- oder Herstellungskosten (ohne Umsatzsteuer) brauchen weder in einem besonderen Verzeichnis noch auf einem besonderen Konto festgehalten zu werden.⁴

4.3 Leasinggegenstände sind im Anlagenverzeichnis zu erfassen, wenn sie dem Leasingnehmer zuzurechnen sind (z. B. 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 Bedeutung⁵ 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. 4 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.

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