



HEGEBLÄCH 17

30419 HANNOVER

TELEFON: 05 11 / 2 78 94-0

TELEFAX: 05 11 / 2 78 94-50

E-MAIL: NEWSLETTER@KBM-STEUERBERATUNG-HANNOVER.DE

INTERNET: WWW.KBM-STEUERBERATUNG-HANNOVER.DE

Diese Ausgabe sowie die bisher von uns versandten Ausgaben finden Sie auch in unserer Online-Infothek unter www.kbm-steuerberatung-hannover/infothek*.

(* Bitte beachten Sie, dass es sich bei den Informationen in unserer Infothek um ein Service-Angebot für unsere Mandanten handelt. Deshalb ist der Aufruf nur über eine Anmeldung mit Benutzernamen und Passwort möglich. Fragen zur Anmeldung oder zu Ihren Zugangsdaten beantworten wir Ihnen gern telefonisch: 05 11 / 2 78 94-0.)

Informationsbrief

Dezember 2012

Inhalt

- 1 Inventur am Ende des Wirtschaftsjahres
- 2 Aktuelles Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht verfassungswidrig?
- 3 Abzug von Kinderbetreuungskosten als Sonderausgaben
- 4 Arbeitszimmer bei privater Mitbenutzung
- 5 Schuldzinsen auch nach Verkauf einer vermieteten Immobilie abzugsfähig
- 6 Geschäftsveräußerung im Ganzen bei Vermietung der Geschäftsräume auch bei kurzfristig kündbarem Mietvertrag
- 7 Reisekosten: Keine regelmäßige Arbeitsstätte im Betrieb eines Kunden
- 8 Lohnsteuer-Jahresausgleich durch den Arbeitgeber
- 9 Werbungskosten bei fehlgeschlagener Grundstücksveräußerung

Allgemeine Steuerzahlungstermine im Dezember

Fälligkeit ¹	Ende der 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 den §§ 240 und 241a HGB sowie aus den §§ 140 und 141 Abgabenordnung. 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 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 Aktuelles Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht verfassungswidrig?

Mit Wirkung vom 1. Januar 2009 ist das Erbschaftsteuerrecht grundlegend reformiert worden. Neben einer wirklichkeitsnäheren Bewertung insbesondere von privaten Grundstücken sind für Betriebsvermögen wie Einzelunternehmen, Gewerbebetriebe, Mitunternehmeranteile, land- und forstwirtschaftliche Betriebe sowie Anteile an Kapitalgesellschaften umfangreiche Verschonungsregelungen bzw. Befreiungsmöglichkeiten eingeführt worden. Geknüpft werden diese Vergünstigungen an bestimmte Behaltensfristen und ggf. betriebliche Lohnsummen (siehe §§ 13a, 13b ErbStG).

Diese Regelungen können dazu führen, dass auch Übertragungen großer Betriebe oder Gesellschaften vollständig von der Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer befreit sein können. Gegen diese Bevorzugung von Betriebsvermögen hat sich jetzt der Bundesfinanzhof⁵ ausgesprochen und dem Bundesverfassungsgericht die Frage zur Entscheidung vorgelegt, ob das geltende Erbschaftsteuerrecht insoweit verfassungswidrig ist.

Nach Auffassung des Bundesfinanzhofs stellt die weitgehende oder vollständige steuerliche Verschonung des Erwerbs von Betriebsvermögen „eine nicht durch ausreichende Gemeinwohlgründe gerechtfertigte und damit verfassungswidrige Überprivilegierung dar“. Das Gericht hält die derzeitigen Vorschriften auch deshalb für verfassungswidrig, weil Steuerpflichtige durch entsprechende Gestaltungen die Steuerbelastung vermeiden können. Dies könne z. B. durch Einlage von privaten Vermögensgegenständen in steuerbegünstigtes Betriebsvermögen erreicht werden. Ferner gehören Bargeldvermögen wie Sparanlagen und Festgeldkonten nicht zum „schädlichen“ Verwaltungsvermögen, sodass z. B. die Schenkung oder Vererbung von Anteilen an einer GmbH oder GmbH & Co. KG, deren Vermögen vollständig aus Barvermögen besteht, in vollem Umfang steuerfrei sein kann.⁶ Im Übrigen sind durch diese Regelungen Steuerpflichtige, die diese Vergünstigungen nicht beanspruchen können, „in ihrem Recht auf eine gleichmäßige, der Leistungsfähigkeit entsprechende Besteuerung verletzt“.

Sollte sich das Bundesverfassungsgericht dieser Auffassung anschließen, könnte es den Gesetzgeber auffordern, das Erbschaftsteuergesetz – ggf. innerhalb einer bestimmten Frist – erneut zu ändern. Dabei dürften dann voraussichtlich die Vergünstigungen für Betriebsvermögen abgebaut bzw. abgeschafft werden.

In den Fällen, in denen betriebliche Nachfolgeregelungen geplant sind, ist daher ggf. zu prüfen, ob diese zeitnah umgesetzt werden können, um die Steuervergünstigungen (noch) in Anspruch zu nehmen.

3 Abzug von Kinderbetreuungskosten als Sonderausgaben

Aufwendungen für die Unterbringung und Betreuung von Kindern in Kindergärten, bei Tagesmüttern oder für die Beschäftigung von Betreuungspersonen können in Höhe von $\frac{2}{3}$ der Kosten, höchstens bis zu 4.000 Euro jährlich für jedes Kind, als Sonderausgaben geltend gemacht werden (§ 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG).

Nicht berücksichtigungsfähig sind Aufwendungen für Unterricht (z. B. Schulgeld, Nachhilfe oder Fremdsprachenunterricht), die Vermittlung besonderer Fähigkeiten (z. B. Musikunterricht oder Computerkurse) sowie sportliche und andere Freizeitbetätigungen.⁷

Der Bundesfinanzhof⁸ hat jetzt entschieden, dass die Unterbringung eines Kindes in einem **zweisprachig** geführten Kindergarten grundsätzlich begünstigt ist. Da im betreffenden Kindergarten neben deutschen Erzieherinnen auch französische „Sprachassistenten“ eingesetzt wurden, behandelte das Finanzamt die gesamten von den Eltern gezahlten Vergütungen als nicht abziehbare Unterrichtskosten. Dagegen erkannte der Bundesfinanzhof die Aufwendungen für den Kindergarten in voller Höhe an, weil die Vermittlung besonderer (Sprach-)Fähigkeiten hier nicht im Vordergrund steht, sondern als „unselbständiger Bestandteil der Betreuung“ zu betrachten ist.

Bis **2011** konnten Kinderbetreuungskosten nur dann berücksichtigt werden, wenn sie im Zusammenhang mit einer Erwerbstätigkeit, Krankheit oder Behinderung der Eltern standen. Diese Voraussetzungen sind ab **2012 weggefallen**. Kosten für die Betreuung von Kindern bis zu 14 Jahren (in besonderen Fällen auch ältere Kinder) können nunmehr unabhängig von der persönlichen Situation der Eltern als Sonderausgaben geltend gemacht werden.

In einem weiteren Urteil⁹ hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass die bis 2011 geltenden Anspruchsvoraussetzungen der Eltern sowie auch die derzeitigen gesetzlichen Abzugshöchstgrenzen **verfassungsmäßig** sind; der Gesetzgeber habe hier den Spielraum der zulässigen Typisierungen nicht überschritten.

⁵ Urteil vom 27. September 2012 II R 9/11.

⁶ Siehe dazu auch Informationsbrief April 2012 Nr. 8.

⁷ Siehe dazu auch BMF-Schreiben vom 14. März 2012 – IV C 4 – S 2221/07/0012 (BStBl 2012 I S. 307).

⁸ Urteil vom 19. April 2012 III R 29/11.

⁹ Vom 5. Juli 2012 III R 80/09.

4 Arbeitszimmer bei privater Mitbenutzung

Die Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sind grundsätzlich nur dann abzugsfähig, wenn für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht (§ 4 Abs. 5 Nr. 6b EStG). Eine Berücksichtigung als Betriebsausgaben oder Werbungskosten in vollem Umfang ist möglich, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit bildet; im Übrigen kommt lediglich ein auf 1.250 Euro beschränkter Abzug der Kosten in Betracht.

Die Finanzverwaltung prüft aber regelmäßig auch, ob eine private Mitbenutzung des Arbeitszimmers vorliegt. Ist dies der Fall, lässt die Finanzverwaltung den Abzug von Kosten für ein Arbeitszimmer auch nicht anteilig zu. Dieser Handhabung ist nun ein Finanzgericht¹⁰ entgegengetreten. Wird das Arbeitszimmer z. B. auch für die private PC-Nutzung verwendet und um private Unterlagen aufzubewahren, sei der private Anteil zu schätzen. Im Streitfall wurde das Arbeitszimmer für die Hausverwaltung (eigene Vermietung von mehr als 10 Wohnungen) genutzt und der private Nutzungsanteil mit 40 % geschätzt.

Gegen das Urteil des Finanzgerichts wurde Revision eingelegt, sodass die Entscheidung des Bundesfinanzhofs¹¹ abzuwarten bleibt.

5 Schuldzinsen auch nach Verkauf einer vermieteten Immobilie abzugsfähig

Grundsätzlich können Schuldzinsen für ein Darlehen, das im Zusammenhang mit einer steuerpflichtigen Einkunftsquelle steht, steuermindernd geltend gemacht werden.

Dient das Darlehen der Finanzierung von Anschaffungs- oder Herstellungskosten einer privaten vermieteten Immobilie, war bislang umstritten, ob Schuldzinsen auch noch weiterhin als Werbungskosten bei den Vermietungseinkünften berücksichtigt werden können, wenn die Einkunftserzielung beendet wird, weil die Immobilie verkauft wurde. Dieser Fall kann insbesondere eintreten, wenn das Gebäude mit Verlust veräußert wird.

Entgegen der bisherigen Verwaltungsregelung¹² hat der Bundesfinanzhof¹³ jetzt entschieden, dass entsprechende Schuldzinsen als (nachträgliche) Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abzugsfähig sind, **wenn** und **soweit** die (restlichen) Darlehensverbindlichkeiten nicht durch den Erlös aus der Veräußerung der Immobilie getilgt werden bzw. hätten getilgt werden können. Diese Regelung entspricht im Wesentlichen der Praxis bei betrieblichen Schuldzinsen.¹²

Das Gericht begründet seine steuerzahlerfreundliche Auffassung insbesondere damit, dass nach der Einführung der 10-Jahres-Frist in § 23 EStG auch Wertsteigerungen bei privaten Grundstücken – wie bei der Veräußerung von Betriebsvermögen – grundsätzlich steuerlich erfasst werden. Daher sei es folgerichtig, die Gleichbehandlung von Gewinn- und Überschusseinkünften herzustellen und auch bei privaten Vermietungseinkünften den nachträglichen Schuldzinsenabzug anzuerkennen.

Im Streitfall erfolgte die Veräußerung des Grundstücks innerhalb der 10-Jahres-Frist. Zur Frage, ob ein (nachträglicher) Schuldzinsenabzug auch möglich ist, wenn die Immobilie **nach** Ablauf dieser Frist verkauft wird, brauchte der Bundesfinanzhof nicht ausdrücklich Stellung zu nehmen. Die Urteilsgründe lassen jedoch diesen Schluss zu. Betroffene sollten daher auch in diesen Fällen ggf. entsprechende Schuldzinsen geltend machen.

6 Geschäftsveräußerung im Ganzen bei Vermietung der Geschäftsräume auch bei kurzfristig kündbarem Mietvertrag

Eine „Geschäftsveräußerung im Ganzen“ an einen anderen Unternehmer unterliegt nicht der Umsatzsteuer (vgl. § 1 Abs. 1a UStG). Das gilt nach Auffassung des Bundesfinanzhofs¹⁴ auch dann, wenn z. B. das Unternehmensgrundstück nicht mitverkauft, sondern an den Käufer vermietet wird. Eine Mindestlaufzeit des Mietvertrags z. B. von acht Jahren wird dabei nicht gefordert; entscheidend ist vielmehr, dass auch ohne Übereignung des Grundstücks eine dauerhafte Fortführung des Unternehmens möglich ist. Die Finanzverwaltung hat sich dieser Rechtsprechung jetzt angeschlossen.¹⁵ Danach reicht eine Vermietung/Verpachtung auf unbestimmte Zeit ebenfalls aus; die Möglichkeit zur kurzfristigen Kündigung des Miet-/Pachtvertrags ist hierbei unschädlich.

¹⁰ FG Niedersachsen, Urteil vom 24. April 2012 8 K 254/11.

¹¹ Az. des BFH: IX R 23/12.

¹² H 24.2 (Nachträgliche Werbungskosten/Betriebsausgaben) EStH; siehe dazu auch Informationsbrief August 2011 Nr. 7.

¹³ Urteil vom 20. Juni 2012 IX R 67/10.

¹⁴ Urteil vom 18. Januar 2012 XI R 27/08; vgl. auch Informationsbrief Juni 2012 Nr. 8.

¹⁵ Das BMF-Schreiben vom 24. Oktober 2012 – IV D 2 – S 7100-b/11/10002 ändert Abschn. 1.5 Abs. 3 UStAE.

7 Reisekosten: Keine regelmäßige Arbeitsstätte im Betrieb eines Kunden

Die Frage, ob ein Einsatzort als regelmäßige Arbeitsstätte anzusehen ist, hat deshalb besondere Bedeutung, weil ein Abzug als Reisekosten (Verpflegungsmehraufwendungen, Fahrtkosten, Übernachtungskosten usw.) nur möglich ist, wenn man außerhalb der regelmäßigen Arbeitsstätte tätig wird. Andernfalls kommt nur ein Abzug der Entfernungspauschale und ggf. die Berücksichtigung von Aufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung in Betracht.

Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs¹⁶ setzt eine regelmäßige Arbeitsstätte eine dauerhafte betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers voraus. Danach scheidet die Annahme einer regelmäßigen Arbeitsstätte im Betrieb eines Kunden aus, wenn der Arbeitgeber hier keine Betriebsstätte unterhält. Das gilt selbst dann, wenn die Tätigkeit des Arbeitnehmers dort mehrere Jahre andauert. Dies hat der Bundesfinanzhof¹⁷ jetzt bestätigt. In diesen Fällen können daher grundsätzlich die Reisekosten-Pauschalen in Anspruch genommen werden.

Der Gesetzgeber plant, das Reisekostenrecht ab 1. Januar 2014 zu vereinfachen. Sobald die Änderungen konkret feststehen, wird im Informationsbrief darüber berichtet.

8 Lohnsteuer-Jahresausgleich durch den Arbeitgeber

Der Arbeitgeber kann mit der Dezember-Abrechnung den Lohnsteuer-Jahresausgleich für seine im Kalenderjahr 2012 ununterbrochen lohnsteuerpflichtig beschäftigten Arbeitnehmer durchführen. Eine Verpflichtung zur Durchführung des Ausgleichs besteht dann, wenn am 31. Dezember 2012 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:¹⁸

- 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, ein Hinzurechnungsbetrag oder das Faktorverfahren 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**¹⁹ und ggf. für die Kirchensteuer durchzuführen.

9 Werbungskosten bei fehlgeschlagener Grundstücksveräußerung

Private Veräußerungsgeschäfte mit Grundstücken unterliegen der Einkommensteuer, wenn der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung höchstens 10 Jahre beträgt; eine Besteuerung findet dagegen nicht statt, wenn das Objekt während der gesamten Besitzzeit oder im Jahr der Veräußerung und in den beiden Jahren davor zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurde.²⁰

Die durch die Veräußerung entstandenen Kosten (z. B. Anzeigen, Makler, ggf. Notargebühren) können bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns als Werbungskosten abgezogen werden. Der Werbungskostenabzug ist nur möglich, wenn die Veräußerung des Grundstücks auch tatsächlich innerhalb der 10-Jahresfrist erfolgt. Der Bundesfinanzhof²¹ lehnte den Abzug von Aufwendungen ab, die mit einem gescheiterten Grundstücksgeschäft im Zusammenhang standen, weil die geplante Veräußerung nicht zustande kam. Der Grund des Scheiterns (im Streitfall Finanzierungsprobleme des Erwerbers) spielt keine Rolle. Ob die vergeblichen Aufwendungen ggf. bei einer späteren, aber noch in den 10-Jahres-Zeitraum fallenden Veräußerung des Grundstücks an einen anderen Erwerber berücksichtigt werden können, ließ das Gericht offen.

¹⁶ Urteile vom 9. Februar 2012 VI R 22/10 (BFHE 236, 426), vom 9. Juni 2011 VI R 55/10 (BStBl 2012 II S. 38) und VI R 58/09 (BStBl 2012 II S. 34) sowie vom 17. Juni 2010 VI R 35/08 (BStBl 2010 II S. 852).

¹⁷ Urteil vom 13. Juni 2012 VI R 47/11; vgl. auch R 9.4 Abs. 3 Satz 5 LStR.

¹⁸ Siehe dazu im Einzelnen § 42b Abs. 1 Satz 4 EStG.

¹⁹ Zur Ermittlung siehe § 3 Abs. 5 und § 4 SolZG.

²⁰ Zu Einzelheiten vgl. § 23 EStG sowie H 23 EStH.

²¹ Urteil vom 1. August 2012 IX R 8/12.

Inventur-Hinweise 2012

1 Erstellung des Inventars

Voraussetzung für die Aufstellung der Bilanz ist die Aufzeichnung der einzelnen Vermögensgegenstände (Inventar). Insbesondere 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 regelmäßig 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 Bestandsaufnahme 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. Bei Vermögensgegenständen mit hohem Wert, hohem Schwund oder Gegenständen, die starken Preisschwankungen unterliegen, ist eine zeitverschobene Inventur regelmäßig **nicht** anwendbar. Vgl. dazu auch R 5.3 Abs. 2 und 3 EStR.

2.3 Permanente Inventur: Eine Bestandsaufnahme kann auch aufgrund einer permanenten Inventur erfolgen; hierbei kann der Bestand für den Bilanzstichtag nach Art und Menge anhand von Lagerbüchern

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.

(z. B. EDV-unterstützte Lagerverwaltung) festgestellt werden. 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. Eine permanente Inventur wird regelmäßig nicht anerkannt bei Vermögensgegenständen von hohem Wert, mit hohem Schwund oder bei hohen Mengendifferenzen (R 5.3 Abs. 3 EStR).

3 Umfang der Inventur

3.1 Inventar: Das Inventar (Bestandsverzeichnis) muss den Nachweis ermöglichen, dass die Vermögensgegenstände **vollständig** aufgenommen worden sind.

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“: Sog. 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 (ggf. sind Bestandsnachweise von Kunden anzufordern).

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

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 sofort abzugsfähige **geringwertige Wirtschaftsgüter** gelten nur dann weitere Aufzeichnungspflichten (Erfassung in einem besonderen, laufend zu führenden Verzeichnis bzw. auf einem besonderen Konto), wenn die Anschaffungs-/Herstellungskosten mehr als 150 Euro⁴ und nicht mehr als 410 Euro⁴ betragen.⁵

Für Wirtschaftsgüter zwischen 150 Euro⁴ und 1.000 Euro,⁴ die in den **Sammelposten** aufgenommen werden, bestehen – abgesehen von der Erfassung des Zugangs – keine besonderen Aufzeichnungspflichten; sie müssen auch nicht in ein Inventar aufgenommen werden.⁶

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 **einzel**n 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 werden (**Gruppenbewertung** nach § 240 Abs. 4 HGB, siehe auch R 6.8 Abs. 4 EStR).

Als vereinfachte Bewertungsverfahren kommen die **Durchschnittsbewertung** oder ein Verbrauchsverfahren (sog. **Lifo-Verfahren**; R 6.9 EStR) in Betracht.

⁴ Beträge ohne Umsatzsteuer, auch soweit kein Vorsteuerabzug möglich ist.

⁵ Siehe § 6 Abs. 2 Satz 4 EStG.

⁶ Siehe auch BMF-Schreiben vom 30. September 2010 – IV C 6 – S 2180/09/10001 (BStBl 2010 I S. 755).

6.2 Festwerte: Vermögensgegenstände des **Sachanlagevermögens** sowie **Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe** (ausgenommen die unter Tz. 4.2 genannten Wirtschaftsgüter) können, wenn sie regelmäßig ersetzt werden und ihr Gesamtwert für das Unternehmen von nachrangiger Bedeutung⁷ 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, Flaschen, Fässern, Verpackungsmaterial in Betracht.

Die durch Festwerte erfassten Gegenstände sind regelmäßig nur an **jedem dritten** Bilanzstichtag aufzunehmen; für Gegenstände des **beweglichen** Anlagevermögens ist spätestens 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 Durchführung der Inventur

Bei der körperlichen Inventur werden die vorhandenen Vermögensgegenstände physisch aufgenommen. Für die jeweiligen Aufnahmeorte (z. B. Lager, Verkaufsräume, Werkstatt) sind Inventurteams mit jeweils einem Zähler und einem Schreiber zu bilden.

Für die Bestandsaufnahme gilt insbesondere:

- 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.

Inventurlisten und Unterlagen sind durchzunummerieren und vom Zähler und Schreiber zu unterzeichnen. Korrekturen während oder nach der Inventur müssen abgezeichnet werden. Aufzeichnungen können auch auf Datenträgern geführt werden. Inventur-Unterlagen sind 10 Jahre 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 Einkaufsrechnungen, Lieferanten oder Kalkulationsunterlagen anzubringen, soweit dies aus der Artikelbezeichnung bzw. 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.

⁷ Vgl. dazu BMF-Schreiben vom 8. März 1993 – IV B 2 – S 2174 a – 1/93 (BStBl 1993 I S. 276).