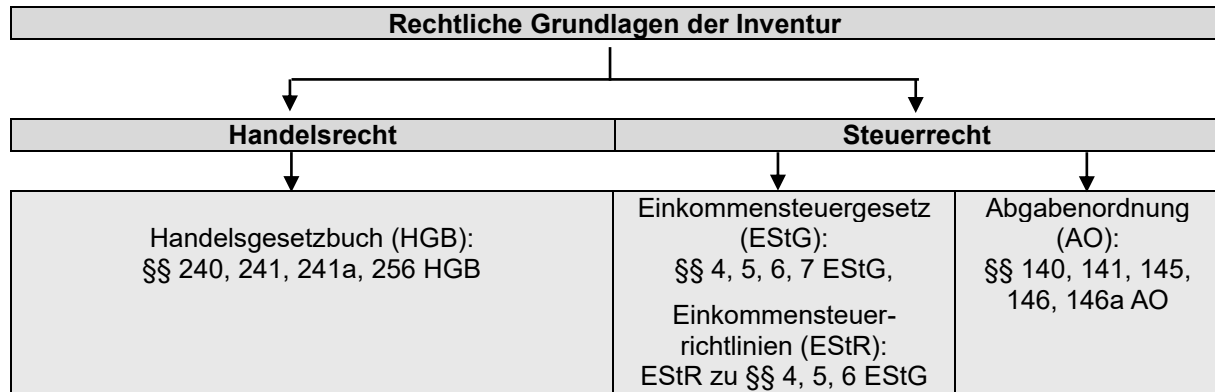


Inventur

Wolf-Dieter Rückwart

1 Einführung



Mit den nachfolgenden Darstellungen erhalten Sie einen Überblick über die mit der Inventur zusammenhängenden handels- und steuerrechtlichen Grundsätze, wobei handelsrechtliche Grundsätze im Vordergrund stehen.

Handelsrechtliche Grundnorm für die Inventur stellt § 240 HGB dar, der durch weitere handelsrechtliche und steuerrechtliche Ausführungen präzisiert wird. Grundsätzlich hat jeder Kaufmann – sofern er den Gewinn durch eine Bilanz und eine Gewinn- und Erfolgsrechnung ermittelt – neben den handelsrechtlichen auch die steuerrechtlichen Grundsätze zu beachten. Lediglich die Einzelkaufleute, „die an den Abschlussstichtagen von zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren nicht mehr als jeweils 800.000,00 Euro Umsatzerlöse und jeweils 80.000,00 Euro Jahresüberschuss aufweisen, brauchen die §§ 238 bis 241 (HGB, *Autor*) nicht anzuwenden.“ Ähnlich legt die Abgabenordnung in §141 AO diese Grenze fest – auch wenn sie von „gewerblichen Unternehmern“ spricht.

Jeder Kaufmann im Sinne des § 240 HGB hat innerhalb von höchstens zwölf Monaten ein genaues Verzeichnis der einzelnen Vermögensgegenstände und Schulden wert- und mengenmäßig aufzustellen; das sog. **Inventar**. **Inventur** umfasst dagegen die Tätigkeiten der Bestandsaufnahme der einzelnen Vermögensgegenstände und Schulden. Die Inventur und das Inventar müssen vollständig, nachprüfbar und richtig sein.

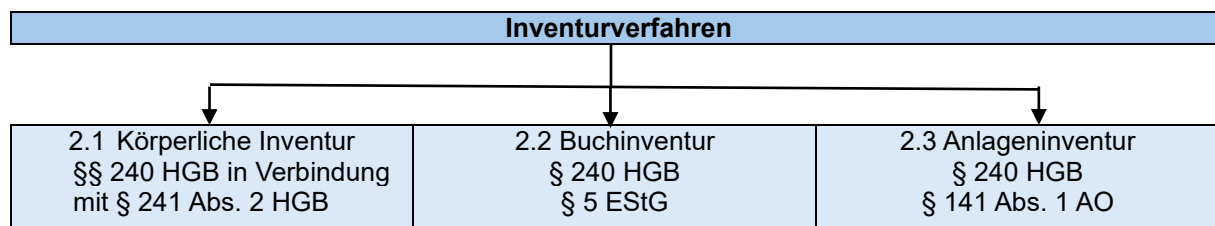
Die Formulierung in § 240 Abs. 2 HGB: „Die Dauer eines jeden Geschäftsjahrs darf zwölf Monate nicht überschreiten.“ legt nahe, dass eine Inventur nicht nur zum Abschlussstichtag eines vollen Jahres erforderlich wird, sondern z. B. auch bei der Unternehmensgründung, beim Verkauf des Unternehmens, bei der Unternehmensaufgabe sowie anlässlich einer Insolvenz.

Die Inventur bindet betriebliche Ressourcen (z. B. Arbeitskräfte), kostet Zeit, und führt oft zu Produktionsunterbrechungen. Es ist daher im Interesse der Unternehmer/Eigentümer, dass durch die Inventur keine oder nur geringfügige Produktionsunterbrechungen entstehen sowie die anfallenden Kosten minimiert werden. Dies geschieht zunehmend durch den Einsatz mobiler Scanner, automatische Erfassung der Lagerbestände mit Abstimmung der Buchwerte, KI-unterstützter Systeme (vgl. hierzu § 146a AO) sowie der in den Gesetzen zugelassenen

Inventurvereinfachungen (vgl. hierzu die Punkte 3 und 4 der folgenden Darstellung). Auf jeden Fall ist eine durchdachte **Organisation der Inventur** erforderlich: Der Inventurleiter

- legt den Zeitpunkt der Inventur fest,
- benennt Kontrolleure, die durch Stichproben die Bestandsaufnahme überprüfen,
- sucht aus und schult die Mitarbeiterinnen/Mitarbeiter, die mit der körperlichen Inventur (vgl. Kapitel 2.1) nach dem Zwei-Augen-Prinzip befasst sind,
- erstellt genaue (digitale) Aufnahme- und Ablaufpläne,
- benennt die Inventurbereiche, in denen Inventurvorbereitungen getroffen werden (z. B. Lager aufräumen und Werkstoffe übersichtlich lagern),
- sorgt für technische Geräte (Scanner, Laptops mit entsprechenden Applikationen und Inventurlisten, Protokolllisten) bis hin zu Drohnen, die in unübersichtlichen Lagern die Bestände automatisch erfassen und aktualisieren.

2 Inventurverfahren



2.1 Körperliche Inventur

Die körperliche Inventur stellt die mengen- und wertmäßige Erfassung aller physisch vorhandenen Vermögensgegenstände dar. Sie bezieht sich vor allem auf das Bargeld, die Vorräte an Werkstoffen (Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen), die Handelswaren, die bezogenen Vorprodukte/ Fremdbauteile sowie die halbfertigen und fertigen Erzeugnisse. Die mengenmäßige Inventur erfolgt je nach dem Vermögensgegenstand durch Zählen, Messen oder Wiegen sowie dem anschließenden Bewerten. Die körperliche Inventur ist sehr arbeits- und zeitaufwendig, weshalb der Bestand der Vermögensgegenstände nach Art, Menge und Wert auch mit Hilfe anerkannter mathematisch-statistischer Methoden aufgrund von Stichproben ermittelt ...“ werden kann (§ 241 Abs. 1 HGB). Diese Methode wird zunehmend genutzt, so hat z. B. SAP, Lexware, classix Software GmbH (Software GESTIN) Datenverarbeitungssysteme zur Stichprobeninventur entwickelt, die dem § 241 Abs. 1 HGB genügen.

2.2 Buchinventur

Die Buchinventur umfasst aufgrund buchhalterischer Aufzeichnungen alle nicht körperlichen Vermögensgegenstände (z. B. immaterielle Vermögensgegenstände – z. B. Rechte, Software, Patente, Lizenzen, entgeltlich erworbener Firmenwert [§ 246 HGB, § 5 EStG] -, Forderungen, Bankguthaben) sowie Schulden (z. B. Verbindlichkeiten a. LL, Rückstellungen, Bankschulden) sowie Rechnungsabgrenzungsposten. Der Nachweis wird über Belege erbracht, wie z. B.

Kontoauszüge, Kontrollmitteilungen von Banken, Saldenbestätigungen, Verträge, Eingangsrechnungen, Ausgangsrechnungen oder Grundbuchauszüge. Zur Unterstützung des Nachweises kann auf Nebenbuchhaltungen (z. B. Lagerbuchhaltung) zurückgegriffen werden. So kann eine IT-gestützte Lagerbuchhaltung die körperliche Inventur von Vorräten ganz oder teilweise ersetzen.

Das Steuerrecht schränkt den Ausweis immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens im Inventar auf entgeltlich erworbene Anlagegüter ein, während das HGB unterscheidet zwischen entgeltlich erworbenen und selbst erstellten Anlagegegenständen. Bei selbst erstellten Anlagegegenständen besteht im Handelsrecht eine Wahl zur Aktivierung (§ 248 Abs. 2 HGB).

2.3 Anlageninventur

Die Anlageninventur bezieht sich auf das bewegliche, abnutzbare, einzeln nutzbare Anlagevermögen (z. B. Technische Anlagen, Maschinen, Werkstatteinrichtung, Lagereinrichtungen, Transporteinrichtungen, Fahrzeuge, Büromöbel, Büromaschinen), sofern für den einzelnen Anlagegegenstand ein (digitalisiertes) Anlageverzeichnis als Nebenbuch (Anlagenbuchhaltung) angelegt ist. Die körperliche Bestandsaufnahme zum Abschlussstichtag kann entfallen, wenn das Anlageverzeichnis als Stammdatensatz fortlaufend geführt wird. Der Stammdatensatz enthält z. B.:

- Inventarnummer,
- genaue Bezeichnung des Gegenstandes,
- Tag der Anschaffung,
- Anschaffungskosten bzw. Herstellungskosten,
- Nutzungsdauer,
- Abschreibungsmethode,
- Abschreibungsbeträge,
- Restbuchwerte mit Bilanzwert am Abschlussstichtag,
- Tag des Abgangs.

Die Grundnorm ist in § 240 Abs. 2 HGB enthalten; Ausführungen zum Steuerrecht finden sich in §§ 140 und 141 AO sowie in der Einkommensteuerrichtlinie EStR R 5.4.

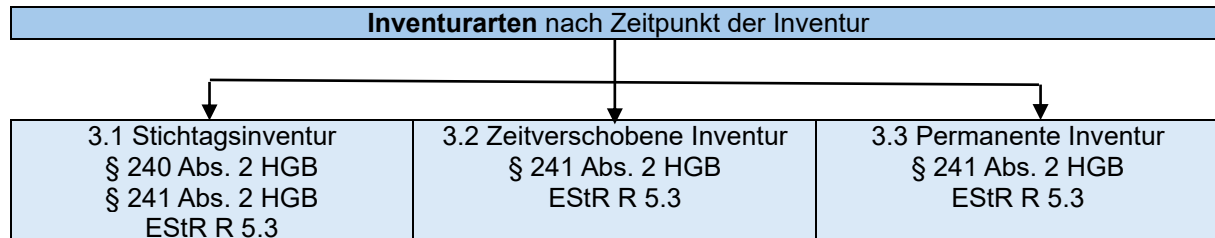
Auf Empfehlung der Wirtschaftsprüferkammer soll mindestens alle drei Jahre eine körperliche Inventur durchgeführt werden.

Die geringwertigen Wirtschaftsgüter fallen nicht unter die Anlageninventur; sie werden gesondert erfasst.¹

¹ **Geringwertige Wirtschaftsgüter – Neue Wertgrenzen zum 1. Januar 2018**, veröffentlicht unter www.schmolke-deitermann.de/beitraege

3 Inventurarten nach Zeitpunkt der Inventur

Da die körperliche Bestandsaufnahme der Vorräte an Werkstoffen, Erzeugnissen und Waren zum Abschlussstichtag mit erheblichem Zeit- und Arbeitsaufwand verbunden ist, räumt der Gesetzgeber in den Regelungen zu § 241 Abs. 2, 3 HGB und R 5.3 EStR die zeitlich verschobene Inventur ein.



3.1 Stichtagsinventur

Die Stichtagsinventur bezieht sich darauf, dass die körperliche Bestandsaufnahme der Vermögensgegenstände nicht am Abschlussstichtag erfolgen muss, sondern in zeitlicher Abweichung davon erfolgen kann, „soweit durch Anwendung eines den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechenden anderen Verfahren gesichert ist, dass der Bestand der Vermögensgegenstände nach Art, Menge und Wert auch ohne die körperliche Bestandsaufnahme für diesen Zeitpunkt festgestellt werden kann“ (§ 241 Abs. 2 HGB). Dieses andere Verfahren wird in der Einkommensteuer-Richtlinie R 5.3 präzisiert. Darin heißt es unter dem ersten Absatz: „(1) Die Inventur braucht nicht am Bilanzstichtag vorgenommen zu werden. Sie muss aber zeitnah – in der Regel innerhalb einer Frist von zehn Tagen vor oder nach dem Bilanzstichtag – durchgeführt werden. Dabei muss sichergestellt sein, dass die Bestandsveränderungen zwischen dem Bilanzstichtag und dem Tag der Bestandsaufnahme anhand von Belegen oder Aufzeichnungen ordnungsgemäß berücksichtigt werden...“ Zugänge und Abgänge an den Vermögensgegenständen zwischen dem Aufnahmetag und dem Abschlussstichtag werden mengen- und wertmäßig fortgeschrieben oder zurückgerechnet. Der Nachteil der Stichtagsinventur besteht darin, dass der Arbeitsanfall trotz der Zeitverschiebung groß bleibt.

Beispiel 1 (Fortschreibung):

Die Keller KG, Fabrik für hochwertige Möbel, führt in ihrem Werkstofflager u. a. dekorative Möbelbeschläge, Typ Goldfinger 00, des Herstellers Goldinger AG. Am 23. Dezember 01 ergibt die Zählung einen mengenmäßigen Bestand von 500 Beschlägen, der mit dem Durchschnittspreis von 100,00 €/Stück zu bewerten ist. In der Zeit bis zum Abschlussstichtag gehen 320 Beschläge in die Verarbeitung und werden verkauft, belegt durch Materialentnahmescheine sowie rechnerische Aufzeichnungen. Weitere 350 Beschläge werden bis zum Abschlussstichtag zum Rechnungspreis von 100,00 €/Stück, netto, gekauft.

Datum	Beschlag „Goldfinger 00“	Menge	Kosten je Stück	Gesamtwert (Anschaffungs- oder Herstellungskosten)
23.12.01	Bestand	500 Stück	100,00 €	50.000,00 €
31.12.01	Abgänge	320 Stück	100,00 €	- 32.000,00 €
31.12.01	Zugänge	350 Stück	100,00 €	+ 35.000,00 €
31.12.01	Inventurwert	530 Stück		53.000,00 €

Der rechnerische Inventurwert am Abschlussstichtag beträgt 53.000,00 €.

Beispiel 2 (Rückrechnung):

Das Unternehmen Keller KG hat am 08.01.02 einen durch körperliche Inventur ermittelten Bestand von 350 Beschlägen ermittelt. In der Zeit vom 31.12.01 bis 08.01.02 wurden 200 Beschläge durch Materialentnahmescheine für die Fertigung zum Stückpreis von durchschnittlich 100,00 € entnommen. Durch Zukauf vom bisherigen Hersteller wurden in der gleichen Zeit 350 Beschläge zum Stückpreis von 100,00 €, netto, erworben (Belege: Eingangsrechnung)

Datum	Beschlag „Goldfinger 00“	Menge	Kosten je Stück	Gesamtwert (Anschaffungs- oder Herstellungskosten)
08.01.02	Bestand	500 Stück	100,00 €	50.000,00 €
31.12.01	Abgänge	200 Stück	100,00 €	+20.000,00 €
31.12.01	Zugänge	170 Stück	100,00 €	- 17.000,00 €
31.12.01	Inventurwert	530 Stück		53.000,00 €

Der rechnerische Inventurbestand am Abschlussstichtag beträgt 53.000,00 €

3.2 Zeitverschobene Inventur

Die zeitverschobene Inventur ist in § 241 Abs. 3 HGB unter folgenden Bedingungen geregelt:

- Die Vermögensgegenstände, die einer zeitverschobenen Inventur unterworfen werden sollen, brauchen nicht im Inventar am Abschlussstichtag verzeichnet werden. Sie müssen in einem „besonderen Inventar“ verzeichnet werden.
- Das „besondere Inventar“ muss „für einen Tag innerhalb der letzten drei Monate vor oder der ersten beiden Monate nach dem Schluss des Geschäftsjahres aufgestellt“ werden
- Neben der körperlichen Inventur sind „andere Verfahren“ (z. B. Verfahren „anerkannter mathematisch-statistischer Methoden“ zugelassen, die den „Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung“ entsprechen.
- Der Inventurbestand am Abschlussstichtag muss durch „entsprechende Fortschreibungs- oder Rückrechnungsverfahren“ ordnungsgemäß gesichert sein.

Ergänzt werden die Ausführungen zu § 241 Abs. 3 HGB durch EStR R 5.3; sie machen deutlich,

- dass der „erfasste Bestand ... auf dem Tag der Bestandsaufnahme (Inventurstichtag) nach allgemeinen Grundsätzen zu bewerten“ ist,
- dass die Bestandsveränderungen nur wertmäßig erfasst werden müssen,
- dass folgende Formel zur Berechnung des Wertes am Abschlussstichtag verwendet werden kann, falls der Wert am Abschlussstichtag nicht wesentlich vom Wert am Inventurstichtag abweicht:

Wert des Warenbestandes am Inventurstichtag
 zuzüglich Wareneingang
abzüglich Wareneinsatz (Umsatz abzüglich des durchschnittlichen Rohgewinns)
 Wert des Warenbestandes am Abschlussstichtag

Beispiel 1 (Wertfortschreibung)

Die Keller KG, Fabrik für hochwertige Möbel, führt in ihrem Werkstofflager u. a. Möbelbeschläge, Typ Goldfinger 00. Am 15. Oktober 01 ergibt die Zählung einen mengenmäßigen Bestand von 500 Beschlägen, der mit dem Durchschnittspreis von 100,00 €/Stück zu bewerten ist. In der Zeit bis zum Abschlussstichtag gehen Beschläge im Wert von 24.000,00 € in die Verarbeitung und werden verkauft, belegt durch Materialentnahmescheine sowie rechnerische Aufzeichnungen. Im gleichen Zeitabschnitt werden Beschläge im Wert von netto 27.000,00 € gekauft.

Datum	Beschlag „Goldfinger 00“	Menge	Kosten je Stück	Gesamtwert
15.10.01	Bestand am Inventurtag	500 Stück	100,00 €	50.000,00 €
31.12.01	Abgänge	240 Stück	100,00 €	- 24.000,00 €
31.12.01	Zugänge	270 Stück	100,00 €	+ 27.000,00 €
31.12.01	Wert am Abschlussstichtag	530 Stück		53.000,00 €

Der rechnerische Inventurwert am Abschlussstichtag beträgt infolge der Preissteigerung gegen Ende des Jahres 53.000,00 € (siehe Kapitel 5).

Beispiel 2 (Wertrückrechnung)

Das Unternehmen Keller KG hat am 22.02.02 einen durch körperliche Inventur ermittelten Bestand von 500 Beschlägen ermittelt. In der Zeit vom 31.12.01 bis 22.02.02 wurden 475 Beschläge durch Materialentnahmescheine für die Fertigung zum Stückpreis von durchschnittlich 100,00 € entnommen. Durch Zukauf vom bisherigen Hersteller wurden in der gleichen Zeit 400 Beschläge zum Stückpreis von 110,00 € erworben (Belege: Eingangsrechnung)

Datum	Beschlag „Goldfinger 00“	Menge	Kosten je Stück	Gesamtwert
22.02.02	Bestand am Inventurtag	500 Stück	100,00 €	50.000,00 €
31.12.01	Abgänge	400 Stück	100,00 €	+ 40.000,00 €
31.12.01	Zugänge	370 Stück	100,00 €	- 37.000,00 €
31.12.01	Wert am Abschlussstichtag	530 Stück		53.000,00 €

Der rechnerische Inventurwert am Abschlussstichtag beträgt infolge der Preissteigerung zu Beginn des Jahres 53.000,00 € (siehe Kapitel 5).

3.3 Permanente Inventur

Die permanente Inventur ist in § 241 Abs. 2 HGB geregelt, ohne dass sie darin ausdrücklich als solche genannt wird. Die gesetzliche Regelung legt fest, „daß der Bestand der Vermögensgegenstände nach Art, Menge und Wert auch ohne körperliche Bestandsaufnahme für diesen Zeitpunkt festgestellt werden kann.“ Um die Vermögensgegenstände ordnungsgemäß bei ihrem Zugang oder Abgang aufzeichnen zu können, bedarf es einer (IT-gestützten)

Lagerbuchhaltung oder Lagerdatei, in der sie nach Art und Menge aufgelistet werden, sodass der jeweilige Sollbestand jederzeit ablesbar ist. Die permanente Inventur erfordert keine körperliche Bestandsaufnahme zum Abschlussstichtag; vielmehr kann die körperliche Inventur zu einem beliebigen Zeitpunkt während des Geschäftsjahres, z. B. in auftragsschwachen Phasen, durchgeführt werden. Die körperliche Bestandsaufnahme wird in einem Verzeichnis dokumentiert und vom Inventurleiter unterzeichnet. Bei Bestandsveränderungen zwischen den Aufzeichnungen in der Lagerbuchhaltung und den Inventurwerten am Inventurtag sind die Aufzeichnungen in der Lagerbuchhaltung auf die Inventurwerte zu korrigieren (Inventurdifferenzen, siehe Fußnote in Kapitel 5)

Beispiel einer Lagerdatei:

Möbelwerke Keller KG						
Bereich: Vorprodukte/ Fremdbauteile		Artikel: Möbelbeschläge Goldfinger 00		Lieferant: Goldinger AG, Heidelberg		Mindestbestand: 200 Stück Höchstbestand: 600 Stück Meldebestand: 350 Stück
Datum	Beleg	Zugang /Stück	Abgang /Stück	Bestand /Stück	Preis/Stück	Wert
01.01.01	Anfangsbestand			450	100,00 €	45.000,00 €
24.03.01	Lieferschein L 01	110	--	560	102,45 €	57.372,00 €
24.05.01	MES 452	--	50	510	104,50 €	53.295,00 €
25.05.01	Inventurliste	--	--	500	104,50 €	52.250,00 €
25.05.01	Differenz	--	--	--	--	1.045,00 €
25.05.01	Inventurwert	--	--	--	--	52.250,00 €
...						
...						

Der Inventurwert beträgt 52.250,00 € (siehe Kapitel 5)

3.4 Kritische Anmerkungen

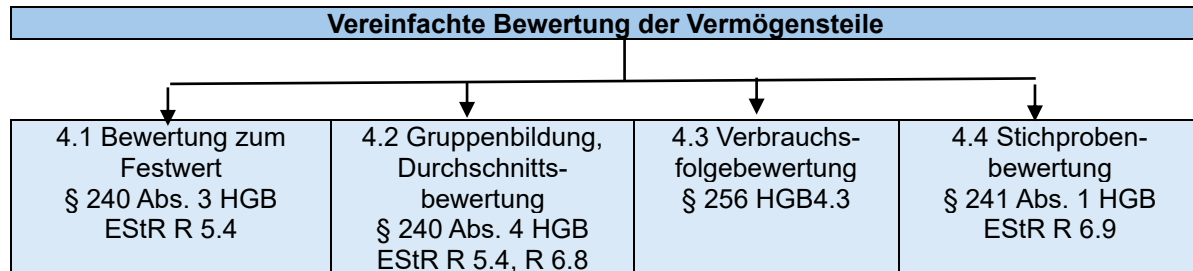
Jeder bilanzierende Kaufmann wird je nach den Gegenständen des Vorratsvermögens die Stichtagsinventur mit der zeitverschobenen Inventur und der permanenten Inventur kombinieren. So wird er für die Zahlungsmittel die Stichtagsinventur wählen, ebenso für eine Reihe an Werkstoffen und Vorprodukten/Fremdbauteilen, die sich aber auch für die zeitverlegte Inventur eignen. Das Sachanlagenvermögen – ohne die geringwertigen Wirtschaftsgüter – eignet sich dagegen für die permanente Inventur, da ohnehin die Verpflichtung für einen Abschreibungsplan besteht, aus dem der jeweilige Inventurbestand am Abschlussstichtag ablesbar ist. Die körperliche Inventur erübrigt sich, wenn für jedes Anlagegut ein Bestandsverzeichnis mit detaillierten Angaben geführt wird, aus denen vor allem die Zugänge und Abgänge ersichtlich sind. Dennoch empfiehlt es sich, mindestens im Abstand von drei Jahren eine körperliche Inventur durchzuführen.

Die zeitverschobene Inventur und die permanente Inventur sind nicht zulässig für besonders wertvolle Wirtschaftsgüter und solche Wirtschaftsgüter, die dem Schwund, dem Verderben oder der Zerbrechlichkeit unterliegen (vgl. EStR R 5.3).

Das Inventar wird von der Finanzbehörde nicht anerkannt, wenn es gegen die Ordnungsmäßigkeit verstößt; dazu zählt z. B. die fehlende körperliche Inventur (vgl. EStR R 5.3).

4 Vereinfachte Bewertung der Vermögensteile

Grundsätzlich gilt, dass jeder Vermögensgegenstand einzeln und vorsichtig zu bewerten ist und dass nur in Ausnahmefällen von diesem Grundsatz abgewichen werden darf (§ 252 HGB). Nachfolgend werden die vereinfachten Bewertungen am Beispiel des Festwertes, der Durchschnittsbewertung, der Verbrauchfolgebewertung und der Stichprobenbewertung dargestellt.



4.1 Bewertung zum Festwert

In § 240 Abs. 3 HGB wird der Festwert auf Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens sowie auf Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe präzisiert; entscheidend ist, dass sich die gesetzlichen Regelungen auf das Sachanlagevermögen und Teile des Umlaufvermögens beziehen:

- Sie müssen regelmäßig ersetzt werden.
- Ihr Gesamtwert ist für das Unternehmen von nachrangiger Bedeutung.
- Sie werden mit einer gleichbleibenden Menge und einem gleichbleibenden Wert angesetzt.
- Menge, Zusammensetzung und Wert unterliegen nur geringen Veränderungen.
- Die körperliche Inventur wird in der Regel alle drei Jahre durchgeführt.

Durch die Einkommensteuer-Richtlinie EStR R 5.4 erfahren die Regelungen in § 240 HGB für steuerliche Zwecke eine weitere Präzisierung, insbesondere durch die Einschränkung auf Gegenstände des beweglichen Anlagevermögens:

- Diese Gegenstände sind an jedem dritten, spätestens aber an jedem fünften Bilanzstichtag körperlich zu inventarisieren.
- "Übersteigt der für diesen Bilanzstichtag ermittelte Wert den bisherigen Festwert um mehr als 10 %, ist der ermittelte Wert als neuer Festwert maßgebend."
- Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der im letzten Jahr angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgüter sind entsprechend aufzustocken.
- Bleibt der neue Festwert unterhalb von 10 %, kann (!) der bisherige Festwert beibehalten werden.

Beispiel:

In der Keller KG werden einfache Topfscharniere, die die Bedingungen des § 240 Abs. 3 HGB erfüllen, zum **Festwert von 80.000,00 €** bei einer Stückzahl von 10 000 Stück inventarisiert (siehe Kapitel 5).

4.2 Gruppenbildung und Durchschnittsbewertung

Die Regelung, dass „gleichartige Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens sowie andere gleichartige oder annähernd gleichwertige Vermögensgegenstände und Schulden...je-
weils zu einer Gruppe zusammengefasst und mit dem gewogenen Durchschnitt angesetzt
werden“ können, findet sich in § 240 Abs. 4 HGB. Vor allem Werkstoffe, aber auch bewegliche
Gegenstände des Anlagevermögens und Schulden fallen unter diese Regelung.

Beispiel 1:

Die Möbelwerke Keller KG verwenden u. a. Möbelbeschläge als Topf-, Winkel- und Klapp-
scharniere, die anlässlich der Inventur zu einer Gruppe nach folgender Aufstellung zusammen-
gefasst werden. Die Bewertung des Gesamtbestandes erfolgt zum Durchschnittspreis:

Inventurliste am 31.12.01: Scharniere			
Möbelbeschläge	Inventurmenge in Stück	Anschaffungs- kosten je Stück	Inventurwert in Euro
Topfscharniere T12	10 000	8,00 €	80.000,00 €
Winkelscharniere W21	14 000	6,00 €	84.000,00 €
Klappscharniere K23	8 000	9,00 €	72.000,00 €
Inventurwert	32 000		236.000,00 €
Durchschnittspreis je Stück	236.000,00 € : 32 000 Stück = 7,375 €		

Die Inventur ergibt 32 000 Scharniere mit einem Inventurwert von 236.000,00 € zu einem
Durchschnittspreis von 7,375 €/Stück.

In der Einkommensteuer-Richtlinie EStR R 5.4 Abs. 2 werden die Bedingungen genannt, unter
denen eine Gruppenbewertung im Anlagevermögen vorgenommen werden kann:

- Die Absetzung für Abnutzung (AfA) muss einheitlich sein (gleiche Nutzungsdauer, gleiche
Abschreibungsmethode, Anschaffung in demselben Wirtschaftsjahr).
- Gegenstände gleicher Art können unter Ange der Stückzahl zusammengefasst werden.

Beispiel 2:

Die im Jahre 01 angeschafften Büroschränke (3 Aktenschränke, 5 Schiebetürenschränke und
4 Sideboardschränke) werden mit ihrem aktuellen Wert zu einer Gruppe zusammengefasst:

Inventurliste am 31.12.01: Büroschränke			
Büroschränke	Inventurmenge in Stück	Fortgeführte Anschaffungs- kosten je Stück	Inventurwert in Euro
Aktenschränke	3	420,00 €	1.260,00 €
Schiebetürenschränke	5	540,00 €	2.700,00 €
Sideboardschränke	4	525,00 €	2.100,00 €
Inventurwert	12		6.060,00 €
Durchschnittspreis je Stück	6.060,00 € : 12 Stück = 505,00 €		

Die Inventur ergibt 12 Büroschänke mit einem Inventurwert von 6.060,00 € zu einem Durchschnittspreis von 505,00 €/Stück (siehe Kapitel 5).

4.3 Verbrauchfolgebewertung

Gemäß § 256 HGB können gleichartige Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens nach einem der beiden nachstehend aufgeführten Verbrauchsfolgen bewertet werden:

- **Fifo-Methode** (first in, first out), nach der die zuerst angeschafften oder hergestellten Vermögensgegenstände auch zuerst verbraucht oder veräußert werden,
- **Lifo-Methode** (last in, first out), nach der die zuletzt angeschafften oder hergestellten Vermögensgegenstände auch zuerst verbraucht oder veräußert werden.

Das Steuerrecht schränkt in § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG die Verbrauchsfolgebewertung auf die **Lifo-Methode** ein und gibt in der Einkommensteuer-Richtlinie R 6.9 ausführliche Bedingungen für die Anwendung der Lifo-Methode an. So sind sowohl eine „permanente Lifo“ als auch eine „Perioden-Lifo“ denkbar.

Beispiel:

Die Keller KG unterhält ein Regallager, in dem u. a. Topfscharniere des Typs S 86 gelagert werden. Herr Keller will diese Topfscharniere in der Handelsbilanz, die zugleich Steuerbilanz ist, nach der Lifo-Methode bewerten. Die körperliche Inventur zum Abschlussstichtag 31.12.02 ergibt 18 000 Stück.

Ihm liegen folgende Daten vor:

Lagerdatei: Topfscharniere S 86			
Datum	Lagerbewegung	Menge	Anschaffungskosten je Stück
01.01...	Inventurbestand	10 000 Stück	8,00 €
20.03...	Zugang (Eingangsrechnung)	5 000 Stück	8,30 €
12.06...	Zugang (Eingangsrechnung)	15 000 Stück	7,80 €
06.10...	Zugang (Eingangsrechnung)	10 000 Stück	8,05 €
11.11...	Zugang (Eingangsrechnung)	8 000 Stück	8,25 €
31.12...	Inventurbestand	18 000 Stück	

Für den Inventurbestand von 18 000 Stück ergibt sich folgender Lifo-Wertansatz:

10 000 Stück zu je 8,00 €	=	80.000,00 €
5 000 Stück zu je 8,30 €	=	41.500,00 €
<u>3 000 Stück zu je 7,80 €</u>	<u>=</u>	<u>23.400,00 €</u>
18 000 Stück zum Inventurwert von		144.900,00€.

Der Inventurwert entspricht 144.900,00 € (siehe Kapitel 5).

4.4 Stichprobenbewertung

Die Stichprobeninventur ist sowohl handelsrechtlich als auch steuerrechtlich zugelassen, wird also von den Finanzämtern anerkannt. Die handelsrechtlichen Regelungen finden sich in §

241 Abs. 1 HGB, in denen hohe Anforderungen an die Stichprobeninventur aufgelistet sind. Folgende Aussagen enthält § 241 HGB:

- Art, Menge und Wert der Vermögensgegenstände können „auch mit Hilfe anerkannter mathematisch-statistischer Methoden auf Grund von Stichproben ermittelt werden“.
- „Das Verfahren muss den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechen.“ Das ist z. B. der Fall, wenn die Stichprobeninventur den „Grundsätzen zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff“ (GoBD) genügt.
- Der Aussagewert der mit Hilfe der Stichproben ermittelten Bestandsaufnahme muss dem der körperlichen Bestandsaufnahme gleichkommen. Das ist z. B. der Fall, wenn die Stichprobeninventur mit einer Wahrscheinlichkeit von 95 % den Gesamtwert widerspiegelt (bei einer Abweichung von 1 %).

Die praktische Anwendung der Stichprobeninventur ist nur bei großen Lagerbeständen mit einer Vielzahl an Werkstoffen sinnvoll. Sie setzt eine entsprechende Software voraus, die ein anerkanntes mathematisch-statistisches Verfahren verwendet, z. B. die Methode der Mittelwertschätzung. Das Schätzverfahren kann vereinfacht folgendermaßen ablaufen:

- Zunächst werden die hochwertigen Werkstoffe vom Rest der Werkstoffe abgetrennt und in herkömmlicher Art körperlich gezählt. Dadurch wird ein großer Teil des gesamten Lagerwertes mit relativ geringer Anzahl an Lagerpositionen erfasst.
- Der restliche Teil des Lagers unterliegt der Stichprobeninventur mit:
 - Einteilung in Schichten mit bestimmten Wertintervallen
 - Stichproben als Zufallsauswahl
 - Körperliche Bestandsaufnahme der Stichproben
 - Ermittlung der Abweichungen zwischen den Stichproben und den Buchwerten
 - Hochrechnung auf das gesamte Lager

Beispiel (ohne Schichtung)

Ein Werkstofflager umfasst insgesamt 10 000 Artikel, von denen 800 Werkstoffe wertvoll sind und durch körperliche Inventur erfasst werden. Sie haben einen Wert von 1.500.000,00 €. Die restlichen 9 200 Artikel werden zeit- und arbeitersparend der Stichprobeninventur unterworfen:

- Die verwendete Software wählt als zufällige Stichprobe 900 Artikel aus, die als repräsentativ für die Gesamtmenge angesehen, körperlich gezählt und mit der Lagerliste verglichen werden.
- Abweichungen zwischen Lagerliste und körperlicher Inventur sollen sich bei 900 Artikeln nur in 18 Fällen ergeben, und zwar durchschnittlich um mengenmäßig 1,2 %.
- Daraus ergibt sich, dass 882 von 900 Artikeln mengenmäßig in der Lagerliste und dem tatsächlichen Bestand übereinstimmen; $882 : 900 = 0,98 = 98 \%$ Übereinstimmung.
- Hochgerechnet auf 9 200 Werkstoff-Artikel stimmen $(0,98 \cdot 9\,200 \text{ Artikel}) = 9\,016$ Artikel mit den Mengenangaben in der Lagerliste überein.

- Nur 184 Artikel zeigen Abweichungen von durchschnittlich 1,2 %, d. h. bei 98,8 % stimmen die mengenmäßigen Buchwerte mit den Inventurwerten überein.

Bei einem durchschnittlichen Preis von (angenommen) 400,00 €/Stück für die nicht so wertvollen Artikel ergibt sich ein Lagergesamtwert von:

800 Artikel (wertvoll)	1.500.000,00 €
9 016 Artikel (übereinstimmend) · 400,00 € =	3.606.400,00 €
184 Artikel (abweichend) · 0,988 · 400,00 € =	72.716,80 €
10 000 Werkstoffartikel haben einen Inventurwert von	5.179.116,80 €

Die Lagerliste der Stichprobenwerte wird entsprechend berichtigt und fortgeführt:

	Bestands- veränderung	Buchwert	Stichprobenwert
Alter Buchwert		73.600,00 €	
Stichproben- inventur			72.716,80 €
Bestands veränderung	883,20 €		
Neuer Buchwert		72.716,80 €	
....			

5 Bewertung der Inventurwerte

Am Abschlussstichtag müssen die Vermögenswerte – vor allem die Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens – und Schulden/Rückstellungen darauf hin überprüft werden, ob vorsichtig (§ 252 HGB) bewertet wurde. Da die Bilanz in der Regel erst zu Beginn des Folgejahres aufgestellt wird, erfolgt der Vergleich zwischen den Inventurwerten und den niedrigsten Vermögenswerten bzw. zwischen den Inventurwerten und den höchsten Schuldenwerten erst nach Aufstellung des Inventars. Die Veränderungen sind zu protokollieren.

Falls der Inventurwert des Vermögensgegenstandes im Umlaufvermögen vom Tageswert nach § 253 Abs. 4 HGB abweicht, ist zu prüfen, ob der Tagespreis unterhalb oder oberhalb des Inventurwertes liegt; es ist unter den beiden Werten der niedrigere zu wählen und als Bilanzwert sowie als neuer Buchwert auf dem entsprechenden Konto der Buchführung einzusetzen (Niederstwertprinzip bei Bilanzaufstellung). In der Regel entsteht hierbei eine sog. Inventurdifferenz². Sofern die Gründe entfallen, die zum niedrigeren Wertansatz geführt haben, ist eine Wertaufholung bis maximal den Anschaffungs- oder Herstellungskosten grundsätzlich vorgeschrieben (§ 253 Abs. 5 HGB).

Die Vermögensgegenstände des Anlagevermögens sind nach § 253 Abs. 3 HGB so zu bewerten, dass die Anschaffungs- oder Herstellungskosten um planmäßige Abschreibungen vermindert werden. § 253 Abs. 3 HGB endet mit dem Satz: „Ohne Rücksicht darauf, ob ihre Nutzung

² Siehe hierzu den Aufsatz „[Inventurdifferenzen](http://www.schmolke-deitermann.de/beitraege)“, veröffentlicht auf der Westermann-Homepage unter www.schmolke-deitermann.de/beitraege.

zeitlich begrenzt ist, sind bei Vermögensgegenständen des Anlagevermögens bei voraussichtlich dauernder Wertminderung außerplanmäßige Abschreibungen vorzunehmen, um diese mit dem niedrigeren Wert anzusetzen, der ihnen am Abschlussstichtag beizulegen ist.“ Entfallen die Gründe, die zu einer außerplanmäßigen Abschreibung geführt haben, ist die Wertaufholung gemäß § 253 Abs. 5 HGB) vorzunehmen.

Verbindlichkeiten sind zu ihrem Erfüllungsbetrag und Rückstellungen in Höhe des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrages anzusetzen (253 Abs. 1 HGB).

Nähere Erläuterungen - insbesondere zum niedrigeren Teilwert - liefert die Einkommensteuer-Richtlinie EStR R 6.8. für Steuerpflichtige.