

Merkblatt

Durchführung von Inventuren

Inhalt

1 Verpflichtung zur Inventur

2 Inventur

2.1 Was fällt unter den Begriff „Vorräte“?

2.2 Inventurformen

3 Warenbestandsaufnahme

3.1 Gruppenbewertung

3.2 Festbewertung

4 Warenbestandsbewertung

4.1 Anschaffungs- oder Herstellungskosten

4.2 Teilwert

4.3 Vereinfachungsmethoden bei der Bewertung

1 Verpflichtung zur Inventur

Die Pflicht zur Aufstellung eines Inventars ist Teil der Verpflichtung, den Jahresgewinn durch Aufstellung eines Jahresabschlusses – bestehend aus Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung – zu ermitteln. Daher ist jeder Kaufmann dazu verpflichtet, wenn sein Umsatz an zwei aufeinanderfolgenden Abschlussstichtagen über 600.000 € liegt und sein Gewinn bei Jahresüberschuss mehr als 60.000 € beträgt. Die Aufstellung muss er zu Beginn seiner unternehmerischen Betätigung und zum Ende eines jeden Geschäftsjahres vornehmen. Diese Verpflichtung ergibt sich nach dem Handelsrecht (§ 240 i.V.m. § 241a Handelsgesetzbuch) und nach dem Steuerrecht (§ 140 und § 141 Abgabenordnung).

Aus **steuerlicher Sicht** müssen diejenigen Gewerbetreibenden bilanzieren, die nach dem Handelsrecht dazu verpflichtet sind (z.B. Handelsgewerbetreibende). Aber auch Nicht-Kaufleute können aus steuerrechtlichen Gründen dazu verpflichtet sein, zu bilanzieren – und entsprechend auch verpflichtet sein, eine Inventur durchzuführen. Beispielsweise sind hier diejenigen betroffen, bei denen die folgenden Größenmerkmale gem. § 141 Abgabenordnung erfüllt sind:

1. Umsätze einschließlich der steuerfreien Umsätze – ausgenommen Umsätze nach § 4 Nr. 8 bis 10 des Umsatzsteuergesetzes – liegen über 600.000 € im Kalenderjahr oder
2. der Gewinn aus Gewerbebetrieb liegt über 60.000 € im Wirtschaftsjahr.

Wenn Sie eine dieser Grenzen überschreiten, müssen Sie jedoch nicht von sich selbst aus sofort mit der Bilanzierung beginnen. Erst wenn die Finanzverwaltung Sie aufgrund Ihrer Zahlen dazu auffordert, ist dies zwingend. Ansonsten besteht die Bilanzierungspflicht nur, wenn diese in anderen Gesetzen, insbesondere Steuergesetzen festgelegt sind. In Betracht kommen die allgemeinen Buchführungs- und Aufzeichnungsvorschriften des Handels-, Gesellschafts- und Genossenschaftsrechts und die Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten für bestimmte Betriebe und Berufe, die sich aus einer Vielzahl von Gesetzen und Verordnungen ergeben. Auch ausländische Rechtsnormen können eine Buchführungspflicht nach § 140 Abgabenordnung begründen.

Hinweis

In diesem Merkblatt wird nur die Erfassung und Bewertung des Warenbestands und der Vorräte erläutert. Die weiteren Vermögensgegenstände und Schulden werden stets im Rahmen der Buchführung oder durch besondere Verzeichnisse (z.B. Bestandsverzeichnis des Anlagevermögens) nachgewiesen. Daher sind diese nicht Gegenstand dieses Merkblatts.

Wird keine Inventur durchgeführt oder enthält das Inventar wesentliche Mängel, so wird die Buchführung als nicht ordnungsgemäß angesehen – und der Fiskus wird daher die Werte schätzen. Dies erweist sich in der Praxis stets als nachteilig für die Steuerpflichtigen.

2 Inventur

Mit dem Begriff „Inventur“ wird die **körperliche Bestandsaufnahme** bezeichnet, mit deren Hilfe das „Inventar“ erstellt wird.

2.1 Was fällt unter den Begriff „Vorräte“?

Bei der Aufnahme der Vorräte sind grundsätzlich vier Gruppen zu bilden:

1. Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe
2. Unfertige Erzeugnisse, unfertige Leistungen
3. Fertige Erzeugnisse und Waren
4. Geleistete Anzahlungen

Die Gruppen 1 bis 3 werden durch körperliche Bestandsaufnahme erfasst, also z.B. durch Zählen, Messen und Wiegen. Lediglich die Gruppe 4 ist ein nicht körperlich „greifbarer“ Bestandteil des Vorrats und kann nur anhand von Aufzeichnungen (z.B. Kontoauszüge, Verträge) aufgenommen werden.

2.2 Inventurformen

2.2.1 Stichtagsinventur

In der Regel nimmt ein Kaufmann eine sogenannte Stichtagsinventur vor. Diese wird für die Bilanz durchgeführt, daher muss die Inventur **zeitnah zum Bilanzstichtag** vorgenommen werden. Als zeitnah wird eine Frist von zehn Tagen (vor oder nach dem Bilanzstichtag) angesehen.

2.2.2 Permanente Inventur (Einlagerungsinventur)

Zulässig ist auch eine permanente Inventur: Hierbei wird der Bestand für den Bilanzstichtag nach Art und Menge anhand von Lagerbüchern festgestellt. In der Regel werden hierfür spezielle EDV-Programme (siehe Punkt 2.2.4) eingesetzt.

Folgendes müssen Sie beachten, wenn Sie sich für diese Option entscheiden:

- Erfassen Sie alle Bestände und alle Zu- und Abgänge **einzel**n und **laufend** nach Tag, Art und Menge (Stückzahl, Gewicht oder Kubikinhalt). Alle Eintragungen in die Lagerbücher müssen Sie **belegmäßig nachweisen** können.
- In jedem Wirtschaftsjahr müssen Sie **mindestens einmal** durch eine körperliche Bestandsaufnahme prüfen, ob das Vorratsvermögen, das in der Lagerbuchführung ausgewiesen wird, auch mit den tatsächlich vorhandenen Beständen übereinstimmt.

- Sie müssen **nicht gleichzeitig alle Bestände** prüfen, jedoch darf sich die Prüfung nicht nur auf Stichproben oder Verprobung eines repräsentativen Querschnitts beschränken. Bei Diskrepanzen muss die Lagerbuchführung entsprechend dem Ergebnis der Prüfung berichtigt werden. Das **Datum**, an dem Sie die körperliche Bestandsaufnahme vornehmen, muss ebenfalls **dokumentiert** werden.
- Die **Durchführung und das Ergebnis** der körperlichen Bestandsaufnahme muss **aufgezeichnet** werden, wobei die Aufzeichnungen unter Angabe des Zeitpunkts der Aufnahme von den aufnehmenden Personen unterzeichnet werden müssen. Für die Aufzeichnungen gilt die gesetzliche **Aufbewahrungspflicht** von **zehn Jahren**.

2.2.3 Zeitverschobene Inventur

Als dritte Option können Sie bei der zeitverschobenen Inventur die jährliche körperliche Bestandsaufnahme ganz oder auch teilweise entweder

- innerhalb der **letzten drei Monate** vor dem Bilanzstichtag oder
- innerhalb der **ersten zwei Monate** nach dem Bilanzstichtag

durchführen.

Dabei müssen Sie jedoch Folgendes beachten:

Der festgestellte Bestand ist nach Art und Menge in einem besonderen Inventar zu verzeichnen. Der in dem besonderen Inventar erfasste Bestand ist auf den Tag der Bestandsaufnahme (Inventurstichtag) nach allgemeinen Grundsätzen zu bewerten. Der sich danach ergebende Gesamtwert des Bestands wird darauf folgend wertmäßig auf den Bilanzstichtag fortgeschrieben oder zurückberechnet. In diesem Fall braucht der Bestand nicht auf den Bilanzstichtag nach Art und Menge festgestellt werden – es genügt die Feststellung des Gesamtwerts des Bestands auf den Bilanzstichtag.

Die **Bestandsveränderungen** zwischen dem Inventurstichtag und dem Bilanzstichtag müssen Sie ebenfalls **nicht nach Art und Menge aufzeichnen**, sondern lediglich **wertmäßig erfassen**. Das Verfahren zur wertmäßigen Fortschreibung oder Rückrechnung des Gesamtwerts des Bestands am Inventurstichtag auf den Bilanzstichtag muss den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechen.

Hinweis

Bei Handelsbetrieben kann bei der zeitverschobenen Inventur die Rückrechnung auf den Bilanzstichtag wie folgt vorgenommen werden:

Der Wert der Umsätze zwischen Bilanzstichtag und dem Tag der Inventur wird gemindert um den durchschnittlichen Rohgewinnaufschlag. Das ergibt den Wareneinsatz.

1. Berechnung bei der vorgezogenen Inventur:

$$\begin{aligned} & \text{Inventurwert bei der Aufnahme} \\ + & \text{ Wareneingang bis zum Bilanzstichtag} \\ - & \text{ Wareneinsatz zwischen Inventurtag und Bilanzstichtag} \\ \hline = & \text{ Inventurwert am Bilanzstichtag} \end{aligned}$$

2. Berechnung bei der nachgelagerten Inventur

$$\begin{aligned} & \text{Inventurwert bei der Aufnahme} \\ - & \text{ Wareneingang seit dem Bilanzstichtag} \\ + & \text{ Wareneinsatz zwischen Bilanzstichtag und Inventurtag} \\ \hline = & \text{ Inventurwert am Bilanzstichtag} \end{aligned}$$

2.2.4 Warenwirtschaftssysteme

Wenn Sie in Ihrem Unternehmen ein umfassendes Warenwirtschaftssystem nutzen, in dem eine computergestützte vollständige artikelgenaue Erfassung der Warenbewegungen erfolgt, können Sie die damit nachgewiesenen Werte für das Inventar zugrunde legen (permanente Inventur). Gleiches gilt für Fertigungsverfahren der Industrie, sogenannte Produktionsplanungs- und Steuerungssysteme, mit deren Hilfe auch die Bestände an unfertigen Erzeugnissen erfasst und bewertet werden können.

3 Warenbestandsaufnahme

Bereits vor der Durchführung der Inventur sollten Sie einige Planungen und Vorbereitungen vornehmen, damit diese reibungslos verlaufen kann:

- Alle Lagerorte müssen eindeutig benannt sein.
- Die eingesetzten Mitarbeiter müssen instruiert werden.
- Für jeden Lagerort müssen passende Inventurlisten vorbereitet sein.
- Wie werden bereits aufgenommene Bestände vor einer Doppelerfassung geschützt?

Bei der Warenbestandsaufnahme werden die Waren grundsätzlich **einzel**n gemessen, gezählt, gewogen und in einer Inventarliste erfasst.

Bei der Erstellung des Inventars sind unter bestimmten Umständen Erleichterungen vorgesehen:

Die sogenannte Gruppenbewertung und die Festbewertung sind Vereinfachungsverfahren zur Ermittlung des Mengengerüsts. Sie vereinfachen gleichzeitig auch die Bewertung der Vorräte (siehe Punkt 4.3.2).

3.1 Gruppenbewertung

Gleichartige Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens müssen jeweils **zu einer Gruppe zusammengefasst** und mit dem gewogenen Durchschnittswert angesetzt werden. Gleiches gilt für andere gleichartige

oder annähernd gleichwertige bewegliche Vermögensgegenstände und Schulden.

3.2 Festbewertung

Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe können, wenn sie regelmäßig ersetzt werden und ihr Gesamtwert für das Unternehmen von **nachrangiger Bedeutung** ist, mit einer gleichbleibenden Menge und einem gleichbleibenden Wert angesetzt werden. Dies kommt immer dann in Betracht, wenn ihr Bestand in seiner Größe, seinem Wert und seiner Zusammensetzung nur geringen Veränderungen unterliegt.

Wenn Sie die Festbewertung anwenden, sollten Sie jedoch beachten, dass Sie alle drei Jahre eine körperliche Bestandsaufnahme durchführen müssen.

4 Warenbestandsbewertung

Nach der Bestandsaufnahme müssen die Waren bewertet werden. Auch die Bewertung der Waren erfolgt grundsätzlich **einzeln**.

4.1 Anschaffungs- oder Herstellungskosten

Grundsätzlich sind angeschaffte Waren mit den **Anschaffungskosten** und selbsthergestellte Waren mit den **Herstellungskosten** anzusetzen.

Beispiel

Der Getränkehändler Durstig hat 50 Flaschen Wein erworben. Der Preis pro Flasche beträgt 10 €. Bis zum Bilanzstichtag hat sich der Wert für den Wein nicht verändert.

Lösung

Die Anschaffungskosten für den Wein betragen 500 €. Mit diesem Wert sind sie in der Bilanz anzusetzen.

4.2 Teilwert

Im **Zeitpunkt der Anschaffung** der Waren ist davon auszugehen, dass der Teilwert den Anschaffungskosten entspricht. Der Teilwert ist dabei ein ausschließlich objektiver Wert, der von der Marktlage am Bilanzstichtag bestimmt wird.

Hinweis

Die Umsatzsteuer gehört nicht zum Teilwert, daher sind stets die Nettowerte anzusetzen.

Da der Teilwert nicht einfach festzustellen ist, werden zu seiner Bestimmung Vermutungen herangezogen:

In einem späteren Zeitpunkt entspricht der Teilwert den Wiederbeschaffungskosten. Wiederbeschaffungskosten sind hierbei die Kosten, die Sie als Erwerber hätten, wenn Sie die Waren in gleicher Güte und Beschaffenheit zum entsprechenden Zeitpunkt kaufen würden.

Beispiel

Ein Steuerpflichtiger hat Waren erworben, deren Anschaffungskosten 4.000 € betragen. Am Bilanzstichtag betragen die Wiederbeschaffungskosten nur noch 3.600 €

Lösung

Die Waren sind mit den Wiederbeschaffungskosten in Höhe von 3.600 € anzusetzen.

Sind die Waren zum Absatz bestimmt, so hängt der Teilwert von seinem voraussichtlichen Veräußerungserlös ab.

Ist der **Teilwert** aufgrund einer voraussichtlich dauernden Wertminderung niedriger als die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, so müssen Sie zwingend den niedrigeren Teilwert ansetzen. In diesem Fall wird eine sogenannte Teilwertabschreibung (im Rahmen der Bestandsaufnahme) vorgenommen. Für die Teilwertabschreibung müssen Sie als Steuerpflichtiger einen Nachweis erbringen. Gründe für eine solche Wertminderung können sich z.B. durch Lagerung oder durch die Änderung des modischen Geschmacks ergeben.

Darüber hinaus müssen Sie auch das Wertaufholungsgebot beachten: Steigt der Teilwert zu einem späteren Bilanzstichtag wieder, so ist der der gestiegene Teilwert zwingend anzusetzen.

Beispiel

Ein Steuerpflichtiger hat Waren zum Bilanzstichtag 31.12.2015 zum Wiederbeschaffungspreis von 3.600 € angesetzt. Ursprünglich betragen die Anschaffungskosten 4.000 €. Zum 31.12.2016 ist der Wiederbeschaffungspreis wieder gestiegen auf 4.000 €. Die Waren befinden sich zum Bilanzstichtag 31.12.2016 immer noch im Lager.

Lösung

Die Waren sind zum 31.12.2016 mit den gestiegenen Wiederbeschaffungskosten in Höhe von 4.000 € anzusetzen. Insofern muss eine Wertaufholung vorgenommen werden.

4.3 Vereinfachungsmethoden bei der Bewertung

Aus Vereinfachungsgründen kann unter bestimmten Voraussetzungen von der Einzelbewertung abgewichen werden: die **Durchschnittsbewertung** oder verschiedene **Verbrauchsfolgeverfahren**.

4.3.1 Durchschnittsbewertung

Sind am Bilanzstichtag in Ihrem Vorratsvermögen Wirtschaftsgüter enthalten, welche im Verkehr nach Maß, Zahl oder Gewicht bestimmt werden und bei denen Sie die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten aufgrund von Schwankungen der Einstandspreise im Laufe des Wirtschaftsjahres im Einzelnen nicht mehr einwandfrei feststellen können, muss der Wert geschätzt werden. Hierbei stellt die **Durchschnittsbewertung** ein ent-

sprechendes Schätzungsverfahren dar. Bei diesem erfolgt die Bewertung nach dem gewogenen Mittel der im Laufe des Wirtschaftsjahres erworbenen und gegebenenfalls zu Beginn des Wirtschaftsjahres vorhandenen Wirtschaftsgüter.

4.3.2 Verbrauchsfolgeverfahren

Lifo-Verfahren (last in – first out)

Bei dem Lifo-Verfahren können Sie für den Wertansatz gleichartiger Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens unterstellen, dass die **zuletzt** angeschafften bzw. hergestellten Waren **zuerst** veräußert worden sind (last in – first out).

Wenn Sie für Ihre Bewertung vom Lifo-Verfahren auf ein anderes Verfahren umstellen wollen, benötigen Sie dazu zwingend die Zustimmung des Finanzamts.

Fifo-Methode (first in – first out)

Bei dem Fifo-Verfahren wird unterstellt, dass die **zuerst** angeschafften oder hergestellten Waren auch **zuerst** verbraucht bzw. verkauft wurden.

Hinweis

Während handelsrechtlich sowohl das Fifo- als auch das Lifo-Verfahren in Betracht kommen, lässt das Steuerrecht lediglich das Lifo-Verfahren zu. Daher wäre es für Sie, wenn Sie zur Erstellung einer Steuerbilanz verpflichtet sind, zwar einfacher, auch in der Handelsbilanz nach dem Lifo-Verfahren zu bewerten – aber nicht unbedingt besser. Wir beraten Sie dazu gerne in einem persönlichen Gespräch.

Wir stehen Ihnen gerne für weitere Fragen zur Verfügung.

Rechtsstand: Juni 2016

Alle Informationen und Angaben in diesem Mandanten-Merkblatt haben wir nach bestem Wissen zusammengestellt. Sie erfolgen jedoch ohne Gewähr. Diese Information kann eine individuelle Beratung im Einzelfall nicht ersetzen.