

A. Inventur und Inventar im System der externen Unternehmensrechnung

I. Inventur und Inventar im Handels- und Steuerrecht

1. Inventur- und Inventarpflicht

Im bürgerlichen Recht, insbesondere im Schuldrecht, ist das Inventar der Inbegriff von Sachen, die zum Wirtschaftsbetrieb eines gewerblichen Unternehmens oder eines Landguts gehören. 1

Im Handelsrecht ist das Inventar in § 240 Abs. 1 und 2 HGB geregelt. Danach hat der Kaufmann zu Beginn seines Handelsgewerbes (**Eröffnungsinventar**) und am Ende eines jeden Geschäftsjahrs oder Rumpfgeschäftsjahrs (**Jahres- oder Schlussinventar**), dh. zu einem bestimmten Zeitpunkt, ein umfassendes Bestandsverzeichnis aufzustellen, in dem alle Vermögensgegenstände und Schulden des Kaufmanns nach Art, Menge und Wert einzeln verzeichnet sind; ein solches Bestandsverzeichnis wird Inventar genannt.¹ Im Inventar werden die Ergebnisse der Inventur dokumentiert und nachgewiesen (Dokumentations- und Nachweisfunktion des Inventars).²

Die Pflicht, eine Inventur durchzuführen und ein Inventar aufzustellen, galt – bis zur Umsetzung des BilMoG – für alle Kaufleute unabhängig von Rechtsform und Größe des Unternehmens; seit BilMoG bestehen größenabhängige Befreiungen für Einzelkaufleute nach § 241a HGB.³ Die Verpflichtung entsteht, wenn alle Merkmale der Kaufmannseigenschaft erfüllt sind.⁴ Mit § 241a HGB idF des BilMoG wird die frühere Verknüpfung zwischen der Kaufmannseigenschaft einerseits und der Inventar- bzw. Buchführungspflicht aufgehoben. Einzelkaufleute, die nicht kapitalmarktorientiert sind und die die größenabhängige Befreiung in Anspruch nehmen – an den Abschlussstichtagen von zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren dürfen die Umsatzerlöse nicht 500.000 € und der Jahresüberschuss nicht 50.000 € überschreiten –, können ihre Rechnungslegung auf eine Einnahmenüberschussrechnung nach Maßgabe des § 4 Abs. 3 EStG beschränken, welche aber handelsrechtlich nicht gefordert ist.⁵ Auch wenn auf die Schwellenwerte gem. § 141 AO Bezug genommen wird, wird wegen der Zweijahresrestriktion in § 241a HGB keine vollständige Kongruenz zur steuerlichen Regelung erreicht. 2

Die Verpflichtung, für die steuerliche Gewinnermittlung ein Bestandsverzeichnis der Wirtschaftsgüter – der steuerliche Begriff für Vermögensgegenstände und Schulden – zu erstellen, ergibt sich aus der in § 140 AO geforderten steuerlichen Mitwirkungspflicht, auch wenn sich dort keine expliziten Vorschriften finden, die die Aufstellung eines Inventars regeln oder be- 3

1 Vgl. auch BFH v. 23.6.1971 – I B 6/71, BStBl. II 1971, 709.

2 Vgl. ADS, § 240 HGB Rz. 3; Petersen/Zwirner in Beck Hdb. RL, A 210 Rz. 9.

3 Vgl. Petersen/Zwirner in Beck Hdb. RL, A 210 Rz. 4.

4 Vgl. ADS, § 240 HGB Rz. 58.

5 Handelsrechtsausschuss des Deutschen Anwaltvereins, NZG 2008, 612 unter 1 b; Winkeljohann/Lawall in Beck BilKomm., § 241a HGB Rz. 7.

stimmte Inventurformen verlangen.⁶ Im Vergleich zum HGB wird im Steuerrecht der Kreis der verpflichteten Personen mit § 141 AO erweitert.

- 4 Um ein Inventar zu erstellen, müssen die Bestände an Vermögensgegenständen und Schulden, die zu einem bestimmten Zeitpunkt im Unternehmen vorhanden sind, aufgenommen werden; eine solche Bestandsaufnahme wird als **Inventur** bezeichnet. Der Begriff der Inventur ist im Gesetz selbst nicht definiert; grundsätzlich versteht man unter einer Inventur alle Maßnahmen – Erhebungs-, Beurteilungs- und Bewertungsprozesse – im Zusammenhang mit der körperlichen oder buchmäßigen Erfassung der Vermögensgegenstände und Schulden zu einem bestimmten Zeitpunkt.⁷
- 5 Die Art und der Zeitpunkt der Bestandsaufnahme orientieren sich an den betroffenen Vermögensgegenständen und Schulden sowie an den durch das Gesetz explizit erlaubten Inventurerleichterungen. Darüber hinaus ist die Entwicklung neuer Inventurverfahren zulässig, solange die Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur und die Schutzfunktion von Inventur und Inventar eingehalten werden. Aus der Inventur- und Inventarpflicht folgt kein eindeutiges Inventurverfahren.⁸
- 6 Verstöße gegen die Inventur- und Inventarpflicht unterliegen nicht der Strafvorschrift des § 331 HGB und auch nicht der Bußgeldvorschrift des § 334 HGB, weil §§ 240 f. HGB dort nicht angeführt werden.⁹ Allerdings kann es zur Versagung des Bestätigungsvermerks kommen. Wenn eine körperliche Bestandsaufnahme nicht gem. R. 5.4 Abs. 4 EStR 2012 entbehrt werden kann, haben Verstöße gegen die Inventur- und Inventarpflicht eine Vollschatzung zur Folge.¹⁰

Besondere Sanktionen sehen die Vorschriften über Insolvenzstraftaten vor. § 283 Abs. 1 Nr. 7 Buchst. b und § 283b Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b StGB sehen bei fehlender oder unvollständiger Bestandsaufnahme die Verhängung von Geld- und Freiheitsstrafen vor, wenn die Zahlungen eingestellt worden sind, das Insolvenzverfahren eröffnet oder die Eröffnung mangels Masse abgewiesen worden ist.¹¹

Entsteht durch die Nichtaufstellung eines Inventars einer AG ein wirtschaftlicher Schaden, haftet der Vorstand gesamtschuldnerisch (§ 93 Abs. 2 AktG); für den Aufsichtsrat ergibt sich die Haftung aus § 116 AktG.¹²

- 7 Darüber hinaus kann es zu Einschränkungen oder Versagungen des Bestätigungsvermerks kommen, wenn die Inventurdurchführung fehlerhaft ist

6 Vgl. ADS, § 240 HGB Rz. 141; auch R 5.4 Abs. 1 EStR 2012.

7 Zu den ähnlichen Abgrenzungen vgl. Quick/Wolz in BKT, Bilanzrecht, § 240 HGB Rz. 1 f.; Graf in MünchKomm. AktG, Bd. 5/1, § 240 HGB Rz. 2.

8 Vgl. ADS, § 240 HGB Rz. 5.

9 ADS § 240 HGB Rz. 142; Quick/Wolz in BKT, Bilanzrecht, § 240 HGB Rz. 111; aM, aber unrichtig für Verstöße gegen § 241 HGB: Weiss/Heiden in Küting/Pfitzer/Weber, § 241 HGB Rz. 129.

10 Vgl. Quick/Wolz in BKT, Bilanzrecht, § 240 HGB Rz. 111.

11 Vgl. ADS, § 240 HGB Rz. 142; Quick/Wolz in BKT, Bilanzrecht, § 240 HGB Rz. 112.

12 Vgl. Quick/Wolz in BKT, Bilanzrecht, § 240 HGB Rz. 112.

oder der Prüfer trotz wesentlicher Bedeutung der Vorräte für den Jahresabschluss nicht an der Inventur teilnehmen konnte und alternative Prüfungshandlungen nicht durchführbar sind.¹³

2. Bedeutung der Inventur und des Inventars

Inventur und Inventar sind die Basis für den Jahresabschluss. Die Bestandsaufnahme aller Vermögensgegenstände und Schulden soll die Zuverlässigkeit des Mengengerüsts für die Bilanz sicherstellen. Die Inventur soll dabei eine vollständige und sachgerechte Erfassung von Vermögensgegenständen und Schulden erreichen. Sie dient damit der **Dokumentation, Beweissicherung und Beweisführung** zur Durchsetzung des Gläubiger- und Gesellschafterschutzes.¹⁴

Inventur und Inventar sind eine notwendige Bedingung für eine ordnungsmäßige Buchführung. Wird die Inventur nicht ordnungsgemäß durchgeführt oder zeigen sich wesentliche materielle oder formelle Mängel im Inventar, kann nicht von einer ordnungsmäßigen Buchführung ausgegangen werden.¹⁵

Durch die eigenständige und von der Buchführung losgelöste Erfassung von Vermögensgegenständen und Schulden sollen eine Kontrolle und ein Abgleich der Buchbestände erreicht werden. Die Inventur und das Inventar haben somit eine **Sicherungs- und Überwachungsfunktion**. Ohne einen Bestandsnachweis im Einzelnen über Menge und Art der vorhandenen Vermögensgegenstände wäre diese Sicherungs- und Überwachungsfunktion nicht zu erreichen. Gleichzeitig schützt die Erfassung der Schulden vor einer Überschätzung der Vermögenslage.¹⁶

Darüber hinaus haben Inventur und Inventar eine **Präventivfunktion**, weil die Kenntnis einer eigenständigen umfassenden Bestandsaufnahme dolose Handlungen verhindern helfen soll. Da im Inventar sämtliche Vermögensgegenstände erfasst werden, werden Unterschlagung und Veruntreuung erschwert; im Insolvenzfall soll das Inventar verhindern, dass Vermögenswerte unbemerkt dem Zugriff der Gläubiger entzogen werden können.¹⁷

Die Bestandsaufnahme zu einem bestimmten Stichtag kann darüber hinaus auch erforderlich sein, um den Verbrauch einer Periode zu ermitteln (**Dispositionsfunktion**). Die Notwendigkeit einer Inventur ergibt sich, wenn die Bestandsbuchführung zwar die Zugänge erfasst, auf eine gesonderte Erfassung der Abgänge innerhalb dieser Periode aber verzichtet; eine solche Vorgehensweise ist insbesondere im Vorratsvermögen nicht unüblich.¹⁸ Bei einer solchen Organisation der Bestandsbuchführung dient die Inventur nicht

13 Vgl. *ADS*, § 240 HGB Rz. 142; *Weiss/Heiden* in Küting/Pfitzer/Weber, § 241 HGB Rz. 130.

14 Vgl. *Ballwieser* in MünchKomm. HGB, § 240 Rz. 2.

15 Siehe auch R 5.3 Abs. 4 EStR 2012.

16 Vgl. *Ballwieser* in MünchKomm. HGB, § 240 Rz. 3; *Graf* in MünchKomm. AktG, Bd. 5/1, § 240 HGB Rz. 1.

17 Vgl. *Petersen/Zwirner* in Beck Hdb. RL, A 210 Rz. 21.

18 Vgl. *Eisele/Knobloch*, 42 f.

nur der Abstimmung von Buch- (= Soll-)Bestand einerseits und Ist-Bestand andererseits, sondern ist auch zwingend notwendig, um den mengen- und wertmäßigen Verbrauch ermitteln zu können.

- 12 Gleichzeitig werden die Mitarbeiter durch die Inventur angehalten, den Ursachen von Bestandsdifferenzen zwischen Bestandsbuchführung und Bestandsaufnahme nachzugehen.¹⁹ Beispielsweise können im Rahmen der Inventur des Vorratsvermögens nicht nur Diebstähle aufgedeckt und vermieden, sondern auch Dispositions- und Organisationsfehler in der Bestandsbuchführung offengelegt werden, indem Altersstruktur und Erhaltungszustand, die letztlich die Verwertbarkeit des Vorratsvermögens bestimmen, offengelegt werden. Die Inventur hat damit im Rahmen des Vorratsvermögens zugleich eine nicht zu vernachlässigende Dispositionsfunktion.
- 13 Insbesondere im Vorratsvermögen (Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe sowie fertige und unfertige Erzeugnisse) ist jedoch ein Trend zu erkennen, der die Bedeutung der Inventur beeinflussen wird: Systeme, deren originäre Funktion darin besteht, die Lagerhaltung und den Fertigungsablauf zu optimieren und damit die Kosten zu senken, unterstützen oder übernehmen heute schon vielfach die Sicherungs- und Nachweisfunktion der Inventur. Voraussetzung für eine Anerkennung ist jedoch die Bestandszuverlässigkeit der Lagerbuchführung.²⁰

II. Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur

1. Überblick

- 14 Im Gesetz fehlt der Hinweis auf **Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur** (GoI). Sie werden zu den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) gezählt, so dass auch die GoI den Charakter von Rechtsnormen haben.²¹
- 15 GoI sind somit überindividuelle Normen zur Steuerung des Verhaltens von Rechnungslegenden. Sie sollen eine zweckgerechte und nachprüfbare Bestandsaufnahme sichern. Da dem Kaufmann unternehmensbezogene Informationen leichter und vollständiger zugänglich sind als den Jahresabschlussadressaten (Anteilseigner, Gläubiger, Fiskus usw.), kann er diesen Informationsvorteil zu seinen Gunsten nutzen. Eine zweckgerechte Inventur, die Buchführung und der darauf aufbauende Jahresabschluss sollen helfen, diesen Informationsvorteil und die daraus resultierenden Probleme zu vermindern, indem sie die für die Adressaten relevanten und verlässlichen Informationen liefern und die Ausschüttung regulieren.
- 16 Die GoI lassen sich in materielle, formelle und ergänzende Grundsätze differenzieren. Die materiellen Grundsätze umfassen
- den Grundsatz der Vollständigkeit,
 - den Grundsatz der Einzelerfassung und Einzelbewertung sowie

¹⁹ Vgl. *Eisele/Knobloch*, 42.

²⁰ Vgl. AWV, Übersicht über die Inventurverfahren, 5.

²¹ Vgl. *Winkeljohann/Philipps* in Beck BilKomm., § 240 HGB Rz. 17; *Hüffer* in Großkomm. HGB, Bd. 3/1, § 240 Rz. 8.

– den Grundsatz der Richtigkeit und Willkürfreiheit.

Daneben sind die formellen **Grundsätze der Nachprüfbarkeit und Klarheit** sowie der ergänzende **Grundsatz der Wesentlichkeit und Wirtschaftlichkeit** zu beachten.²² Letzterer kann die anderen Grundsätze prinzipiell einschränken.

2. Grundsatz der Vollständigkeit

Auch wenn der Grundsatz der Vollständigkeit explizit nicht im Zusammenhang mit Inventur und Inventar genannt wird, ergibt er sich aus den Vorschriften des § 246 Abs. 1 HGB, der für den Jahresabschluss die Vollständigkeit ua. der Vermögensgegenstände und Schulden fordert. Um die für den Jahresabschluss geforderte Vollständigkeit zu erreichen, ist diese bereits bei der Inventurdurchführung und der Erstellung des Inventars zu fordern. Im Zusammenhang mit der Durchführung einer Stichprobeninventur ist der Grundsatz der Vollständigkeit differenziert zu interpretieren.

Ohne Vollständigkeit kann die Beweissicherungs- und Beweisführungsfunktion des Inventars nicht erreicht werden. Die in der Bilanz angesetzten Vermögensgegenstände und Schulden müssen durch das Inventar nachgewiesen werden.²³

Im Rahmen der Inventur sind dabei nicht nur Art und Menge zu erheben, sondern auch Angaben zum Zustand, zu Mängeln oder Beschädigungen zu machen; eine verminderte Verwertbarkeit ist eine wichtige Information für die Bewertung. Diesbezüglich können sich aber Probleme ergeben, wenn die Bestandsaufnahme nicht auf den Abschlussstichtag erfolgt, sondern auf einen anderen Termin. Zum Grundsatz der Vollständigkeit wird hierbei auch gerechnet, dass Doppelerfassungen – beispielsweise verkaufte Waren oder Erzeugnisse einerseits und Forderungen andererseits – durch geeignete Abgrenzungen zu vermeiden sind.

Der Grundsatz der Vollständigkeit verlangt zudem eine lückenlose Erfassung der Unternehmensrisiken. Auf diese Weise soll zum einen sichergestellt werden, dass alle Rückstellungen ausgewiesen werden. Hierzu bedarf es der Aufzeichnung sämtlicher Dauerschuldverhältnisse und schwebender Geschäfte.²⁴ Dies gilt auch für Finanzinstrumente, selbst wenn diese nach HGB nicht bilanzierungspflichtig sind.

Zum anderen unterstützt die Erfassung der Unternehmensrisiken die Risikoberichterstattung im Lagebericht (§ 289 Abs. 1 Halbs. 2 HGB) und die Erfüllung der Vorstandspflichten nach § 91 Abs. 2 AktG, wonach der Vorstand

22 Vgl. im Überblick IDW HFA 1/1990, Abschn. B.; aA Hüffer in Großkomm. HGB, Bd. 3/1, § 240 Rz. 9, der die Nachprüfbarkeit nicht als Grundsatz iS einer Verhaltensanforderung ansieht, sondern als Maßstab der Beurteilung. Ähnlich sei die wirtschaftliche Betrachtungsweise kein Grundsatz, sondern eine Ausnahme von der Regelzuordnung eines Gegenstands. Er stellt mithin allein auf das wirtschaftliche Eigentum ab.

23 Vgl. Petersen/Zwirner in Beck Hdb. RL, A 210 Rz. 34.

24 Vgl. ADS, § 240 HGB Rz. 20; Küting/Leinen, StuB 2000, 437 (439).

zu jedem Zeitpunkt einen aktuellen und vollständigen Überblick über die wesentlichen und bestandsgefährdenden Risiken haben muss (Inventur der Risiken).²⁵

3. Grundsatz der Einzelerfassung und Einzelbewertung

- 20 Der Grundsatz der Einzelerfassung und -bewertung verlangt, dass jeder Vermögensgegenstand und jede Schuld nach Art, Menge und Beschaffenheit gesondert zu erfassen und einzeln zu bewerten sind. Der Grundsatz wird zwar nicht explizit im Zusammenhang mit Inventur und Inventar genannt, wird jedoch aus der Vorschrift zur Einzelbewertung in § 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB abgeleitet, weil Inventur und Inventar die Basis der Bilanzierung sind. Der Grundsatz der Einzelerfassung und -bewertung dient erstens der Objektivierung von Inventur und Jahresabschluss und soll zweitens einen Verlustausgleich zwischen den Vermögensgegenständen verhindern, um das Imparitätsprinzip nicht zu unterwandern.
- 21 Der Grundsatz der Einzelbewertung kann in begründeten Fällen eingeschränkt werden. Einschränkungen sind insbesondere dann angemessen, wenn eine individuelle Erfassung unmöglich ist bzw. unter wirtschaftlichen Aspekten nicht sinnvoll erscheint.²⁶ Speziell im Vorratsvermögen kann eine Abkehr vom Grundsatz der Einzelerfassung und Einzelbewertung aus technischen oder wirtschaftlichen Gründen geboten sein. Einschränkungen des Einzelerfassungs- und Einzelbewertungsgrundsatzes werden daher im Gesetz explizit genannt.

So wird ein Abweichen vom Grundsatz der Einzelerfassung im Rahmen des Festwertverfahrens (§ 240 Abs. 3 HGB) und der Gruppenbewertung (§ 240 Abs. 4 HGB) gestattet.²⁷ Bei Vorräten, die mittels eines Verbrauchsfolgerverfahrens bewertet werden, ist hingegen eine Einzelerfassung weiterhin erforderlich, während bei der Bewertung pauschale Annahmen zulässig sind.

- 22 Eine weitere Ausnahme vom Grundsatz der Einzelerfassung besteht bei Anlagegegenständen, die eine geschlossene Anlage (Bewertungseinheit) bilden. Hier ist es zulässig, statt der einzelnen Teile die Gesamtanlage in das Bestandsverzeichnis einzutragen, sofern diese Teile einheitlich beschrieben werden.²⁸ Beispiele sind die einzelnen Teile eines Hochofens oder Überlandleitungen einschließlich der Masten.²⁹

4. Grundsatz der Richtigkeit und Willkürfreiheit

- 23 Der Grundsatz der Richtigkeit ist bei der Bestandsaufnahme nicht absolut iS einer Fehlerfreiheit zu verstehen. Da sich in praxi idR kein absolut fehlerfreies Inventar erstellen lässt, verlangt der Grundsatz der Richtigkeit vielmehr eine sachlich zutreffende Darstellung und Übereinstimmung mit

25 Vgl. IDW WP-Handbuch Bd. I, 2012, Abschn. P Rz. 50.

26 Vgl. Winkeljohann/Philipps in Beck BilKomm., § 240 HGB Rz. 27; ADS, § 240 HGB Rz. 25; Eisele/Knobloch, 45.

27 Vgl. auch IDW HFA 1/1990, Abschn. B.III.

28 Vgl. R 5.4 Abs. 2 Satz 1 EStR 2012.

29 Vgl. IDW WP-Handbuch Bd. I, 2012, Abschn. E Rz. 23.

den Tatsachen (sog. sachbezogene Richtigkeit).³⁰ Dabei ist auch im Interesse einer wirtschaftlichen Angemessenheit darauf zu achten, dass der Aufwand in einem vertretbaren Rahmen bleibt. Beispielsweise hat die Genauigkeit der Bestandsaufnahme dort ihre Grenze, wo ein genaueres Erfassen einen unverhältnismäßig hohen Aufwand nach sich ziehen würde.³¹

Im Einzelnen fordert der Grundsatz der Richtigkeit, dass die Art des Vermögensgegenstands hinreichend genau erfasst wird. Dazu sind neben der **genauen Identifikation** anhand der Artikelbezeichnung auch **Angaben über die Qualität** erforderlich, um beispielsweise Gängigkeitsabschläge vornehmen zu können.³² Dass die aufnehmenden Personen über die notwendige Sachkunde verfügen, ist im Rahmen der Inventurplanung und -vorbereitung sicherzustellen. 24

Bei der **Mengenerfassung** ist bei bestimmten Vermögensgegenständen eine exakte Bestandsaufnahme aus technischen Gründen nicht immer möglich bzw. sinnvoll. Beispielsweise muss bei Schüttgütern, wie Kohle oder Sand, mit vertretbaren Schätzungen vorlieb genommen werden; für bestimmte Kleinteile, wie Schrauben, Muttern etc., ist ein genaues Nachzählen unwirtschaftlich, so dass diese Bestände gewogen werden. Schätzfehler und Wiegetoleranzen können hierbei nur mit unverhältnismäßig hohen Kosten ausgeschlossen werden.³³ 25

Grundsätzlich sollte bei der Bestandsaufnahme der vermeintliche Wert des Postens keinen Einfluss auf die Genauigkeit der Erfassung haben. Vielmehr sollten entsprechende Überlegungen erst bei der Bewertung angestellt werden, wobei die Frage der Wesentlichkeit dann von anderen Personen beurteilt wird als von denen, die bei der Erfassung die Verantwortung tragen.³⁴

Darüber hinaus ist auch auf die **wertmäßige Richtigkeit** zu achten. Hier bestehen Ermessensspielräume nicht nur bei der Zugangsbewertung und der Auswahl der Verbrauchsfolgeverfahren, sondern auch bei der Erfassung von Mode- oder Gängigkeitsabschreibungen.³⁵ 26

Ergänzt wird der Grundsatz der Richtigkeit durch den **Grundsatz der Willkürfreiheit**, so dass Sachverhalte, die von subjektiven Einflüssen geprägt sind, nicht wesentlich und absichtlich verzerrt dargestellt werden dürfen. Bestandsaufnahme und Inventurerstellung sind willkürfrei, wenn sie frei von sachfremden Erwägungen bleiben. Konkretisiert wird der Grundsatz der Willkürfreiheit dahingehend, dass für den Bestandsnachweis und die Bewertung alle vorhandenen Informationen für eine sachgerechte Beurteilung des Sachverhalts bereitgestellt werden müssen. Dabei werden zuverlässige Erfassungsmethoden ebenso wie rechnerische Sorgfalt verlangt.³⁶ 27

30 Vgl. *Eisele/Knobloch*, 44; *Quick/Wolz* in BKT, Bilanzrecht, § 240 HGB Rz. 14 f.

31 Vgl. *Petersen/Zwirner* in Beck Hdb. RL, A 210 Rz. 42.

32 Vgl. *Petersen/Zwirner* in Beck Hdb. RL, A 210 Rz. 43.

33 Vgl. *Winkeljohann/Philipps* in Beck BilKomm., § 240 HGB Rz. 23.

34 Vgl. *Winkeljohann/Philipps* in Beck BilKomm., § 240 HGB Rz. 23.

35 Vgl. *Winkeljohann/Philipps* in Beck BilKomm., § 240 HGB Rz. 23; *Petersen/Zwirner* in Beck Hdb. RL, A 210 Rz. 47.

36 Vgl. *Eisele/Knobloch*, 44; *Quick/Wolz* in BKT, Bilanzrecht, § 240 HGB Rz. 15.

5. Grundsatz der Nachprüfbarkeit

- 28 Der Grundsatz der Nachprüfbarkeit verlangt, dass die Bestandsaufnahmen, die Bewertung und die Erstellung des Inventars in einer Art und Weise erfolgen, die es einem sachverständigen Dritten erlaubt, die Vorgehensweise und das Ergebnis in angemessener Frist nachzuvollziehen und zu überprüfen.³⁷ Der Grundsatz der Nachprüfbarkeit gilt für die Tätigkeit der Bestandsaufnahme (Inventur) ebenso wie für das Ergebnis dieser Tätigkeit (Inventar).
- 29 Um dem Grundsatz der Nachprüfbarkeit zu genügen, bedarf es insbesondere der **Dokumentation** der Verfahren der Bestandsaufnahme und der Ergebnisse. Bei einer Stichprobeninventur folgt aus dem Grundsatz der Nachprüfbarkeit die Notwendigkeit einer ordnungsgemäßen Dokumentation von Planung, Verfahrensanwendung, Zufallsauswahl für die Bestandsaufnahme, Herleitung der statistischen Aussage sowie Überleitung des Stichprobenergebnisses auf das Inventar.³⁸ Der Grundsatz der Nachprüfbarkeit soll sicherstellen, dass die materiellen GoI eingehalten werden.

Bei einer Buchinventur ist die Nachprüfbarkeit nur gesichert, wenn der Bestandsnachweis anhand von Belegen geführt werden kann.

- 30 Um die Nachprüfbarkeit nicht nur zum unmittelbaren Zeitpunkt der Bestandsaufnahme zu ermöglichen, zählen neben der Dokumentation auch die **Aufbewahrungspflichten** zu den Grundsätzen ordnungsmäßiger Inventur. Nach § 257 Abs. 4 iVm. Abs. 1 Nr. 1 HGB besteht eine Aufbewahrungspflicht von zehn Jahren.

6. Grundsatz der Klarheit

- 31 Der Grundsatz der Klarheit erfordert die Einhaltung bestimmter formeller Ordnungsvorschriften.³⁹ Klarheit ist hierbei eine notwendige, gleichwohl nicht hinreichende Bedingung, die Nachprüfbarkeit der Bestandsaufnahme und des Inventars zu erreichen. In diesem Zusammenhang ist auf das im Rahmen der Buchhaltung bekannte Belegprinzip zu verweisen, das auch bei Inventur und Inventar als Dokumentationsgrundsatz seine Berechtigung hat.
- 32 Die Aufzeichnungen sollen daher **übersichtlich** angefertigt werden, um eine schnelle und zuverlässige Auswertung zu ermöglichen. Damit dies erreicht werden kann, muss eine sachgerechte Ordnung und Gliederung der Inventarposten gegeben sein.⁴⁰ Darüber hinaus sind die einzelnen Inventurposten durch entsprechende **Bezeichnungen** hinsichtlich ihres Inhalts eindeutig zu beschreiben und von anderen Posten klar abzugrenzen. Auf diese Weise sollen zusätzliche Aufwendungen und Zeitverluste vermieden werden, die aus einer unklaren Bezeichnung resultieren.

37 Vgl. BFH v. 8.7.1980 – VIII R 150/77, BStBl. II 1981, 9.

38 Vgl. *Eisele/Knobloch*, 44 f.

39 Vgl. *Petersen/Zwirner* in Beck Hdb. RL, A 210 Rz. 56.

40 Vgl. *Winkeljohann/Philipps* in Beck BilKomm., § 240 HGB Rz. 26.

Abkürzungen, Buchstaben, Ziffern und Symbole sollen eine eindeutige Zuordnung oder Interpretation erlauben. Insbesondere beim Einsatz moderner Informationstechniken ist sicherzustellen, dass die Kodierung und Dekodierung der einzelnen Inventarposten über die gesamte Dauer der Aufbewahrungsfrist ohne größere Probleme erreicht werden kann. Schlüsselverzeichnisse, die notwendig sind, um die Angaben zu verstehen, gehören zu den Inventurunterlagen.⁴¹

Nach dem Grundsatz der Klarheit muss darüber hinaus analog § 239 Abs. 3 HGB bei **nachträglichen Veränderungen des Inventars** der ursprüngliche Inhalt weiterhin erkennbar sein. Beim Einsatz moderner Informationstechniken ist dazu ua. erforderlich, die Programme und Programmänderungen sorgfältig zu dokumentieren. Auf diese Weise sollen die Unterlagen auch bei nachträglichen Veränderungen glaubwürdig und nachprüfbar sein.⁴² Die Aufzeichnungen müssen darüber hinaus sowohl die Angabe des Zeitpunkts der Aufnahme als auch die Unterschrift der aufnehmenden Person enthalten.⁴³ 33

7. Grundsatz der Wesentlichkeit und Wirtschaftlichkeit

Wirtschaftliche Aktivitäten müssen das Gebot der Wirtschaftlichkeit beachten; Inventurarbeiten bilden hier keine Ausnahme. In vielen der oben beschriebenen materiellen und formellen GoI waren Einschränkungen erkennbar, die sich aus dem Grundsatz der Wesentlichkeit und Wirtschaftlichkeit ergaben. Rein formal ergibt sich der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit aus der Überlegung, dass die mit der Inventur zu erreichenden Ziele nur so lange verfolgt werden, wie der Nutzen die Aufwendungen überwiegt. 34

Der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit und Wesentlichkeit wird insbesondere dann sichtbar, wenn vom Grundsatz der Einzelerfassung und Einzelbewertung bei der Gruppenbewertung und beim Festbewertungsverfahren abgewichen wird. Auch die weiteren Erleichterungen, wie vor- und nachverlegte Inventur bzw. permanente Inventur (Inventursysteme) oder die Zulässigkeit von Stichprobeninventuren, lassen die Intention des Gesetzgebers erkennen, eine an den Kriterien der Wesentlichkeit und Wirtschaftlichkeit orientierte Inventur zu erreichen.⁴⁴ 35

Inwieweit **Vereinfachungen** akzeptiert werden können, ist anhand der Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur zu beurteilen. Dabei ist in jedem Fall zu bedenken, dass Wirtschaftlichkeit bei der Inventur und der Erstellung des Inventars einerseits und Interessenschutz durch die Inventur andererseits in einem nicht auflösbaren Interessengegensatz stehen.⁴⁵

41 Vgl. *Petersen/Zwirner* in Beck Hdb. RL, A 210 Rz. 59.

42 Vgl. *Petersen/Zwirner* in Beck Hdb. RL, A 210 Rz. 60.

43 Vgl. BFH v. 13.10.1972 – I R 123/70, BStBl. II 1973, 114.

44 Vgl. *Petersen/Zwirner* in Beck Hdb. RL, A 210 Rz. 62.

45 Vgl. *Ballwieser* in MünchKomm. HGB, § 240 Rz. 15.

III. Gegenstand der Inventur und Inhalt des Inventars

36 Die Formulierung in § 240 Abs. 1 HGB verlangt vom Kaufmann, seine Grundstücke, seine Forderungen und Schulden, den Betrag seines baren Geldes sowie seine sonstigen Vermögensgegenstände zu verzeichnen und zu bewerten. Die Inventarisierungspflicht orientiert sich dabei ebenso wie die Bilanzierungspflicht an der **wirtschaftlichen Zurechnung** (§ 246 Abs. 1 Satz 2 HGB).

Daher sind einerseits nicht alle dem Kaufmann nach § 903 BGB gehörende Vermögensgegenstände aufzunehmen und zu verzeichnen, andererseits müssen aber auch Vermögensgegenstände, die dem Kaufmann formal-juristisch nicht gehören, die ihm aber bei einer wirtschaftlichen Betrachtung zuzuordnen sind, berücksichtigt werden.⁴⁶ Für folgende Problembereiche ergibt sich nach der wirtschaftlichen Betrachtungsweise die folgende Zurechnung:

- 37 – Lieferungen unter Eigentumsvorbehalt werden dem Erwerber, nicht dem Lieferanten zugerechnet.⁴⁷
- 38 – Zur Sicherung übereignete Gegenstände sind dem Sicherungsgeber und nicht beim Sicherungsnehmer zuzuordnen.⁴⁸
- 39 – Kommissionsgeschäfte werden bei einer Verkaufs- oder Einkaufskommission im Allgemeinen dem Kommittenten zugerechnet.⁴⁹
- 40 – Zur Sicherung abgetretene Forderungen (im Rahmen einer Global- oder Mantelzession) werden dem Abtretenden zugerechnet.⁵⁰
- 41 – Bei Treuhandverhältnissen erfolgt idR eine Zuordnung der treuhänderisch übergebenen Vermögensgegenstände beim Treugeber.⁵¹
- 42 – Verpfändete Gegenstände werden dem Pfandgeber zugerechnet.⁵²
- 43 – Bei Wertpapierpensionsgeschäften wird zwischen echten und unechten unterschieden. Bei echten Pensionsgeschäften erfolgt die Zuordnung beim Pensionsgeber, bei unechten erfolgt die Bilanzierung beim Pensionsnehmer.⁵³
- 44 – Bauten auf fremden Grundstücken werden demjenigen zugerechnet, der diese Bauten errichtet, nicht dem juristischen Eigentümer des Grund und Bodens.⁵⁴

46 Vgl. *Winkeljohann/Philipps* in Beck BilKomm., § 240 HGB Rz. 20, 56; *Petersen/Zwirner* in Beck Hdb. RL, A 210 Rz. 36.

47 Vgl. *Knop* in Küting/Pfitzer/Weber, § 240 HGB Rz. 22; *Eisele/Knobloch*, 43.

48 Vgl. *Knop* in Küting/Pfitzer/Weber, § 240 HGB Rz. 22; *Hüffer* in Großkomm. HGB, Bd. 3/1, § 240 Rz. 19; *Eisele/Knobloch*, 43.

49 Vgl. *Knop* in Küting/Pfitzer/Weber, § 240 HGB Rz. 22.

50 Vgl. *Knop* in Küting/Pfitzer/Weber, § 240 HGB Rz. 22; *Winkeljohann/Philipps* in Beck BilKomm., § 240 HGB Rz. 21.

51 Vgl. *Knop* in Küting/Pfitzer/Weber, § 240 HGB Rz. 22; *Petersen/Zwirner* in Beck Hdb. RL, A 210 Rz. 36.

52 Vgl. *Knop* in Küting/Pfitzer/Weber, § 240 HGB Rz. 22.

53 Vgl. *Förschle/Kroner* in Beck BilKomm., § 246 HGB Rz. 25 f.; *Hüffer* in Großkomm. HGB, Bd. 3/1, § 240 Rz. 21.

54 Vgl. *Knop* in Küting/Pfitzer/Weber, § 240 HGB Rz. 22.

- Bei Mineralgewinnungsrechten ist handelsrechtlich eine Zuordnung von Grundstück und Recht beim Pächter nicht ausgeschlossen, jedoch im Gegensatz zum Steuerrecht die Ausnahme.⁵⁵ 44a
- Bei unberechtigtem Eigenbesitz wird nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 AO steuerlich zwar eine Aktivierung durch den Besitzer verlangt, handelsrechtlich ist dem allerdings nicht zu folgen, weil nach §§ 985, 986 BGB der Besitzer – unabhängig von Gut- oder Bösgläubigkeit – die Sache herauszugeben hat.⁵⁶ 44b
- Bei Grundstücken wird zum einen auf den Übergang von Nutzungen, Lasten und Gefahr abgestellt, zum anderen auf die Auflassung und den Eintragungsantrag.⁵⁷ 44c
- Leasinggegenstände werden nach den speziellen Kriterien für die Zurechnung dem Leasinggeber oder Leasingnehmer zugerechnet.⁵⁸ 45

Für unterwegs befindliche Waren wird im Allgemeinen folgende Zuordnungsregel vorgeschlagen: 46

- Beim Verkäufer erfolgt regelmäßig die Zuordnung, solange er das Risiko eines unverschuldeten Untergangs zu tragen hat (Übergang der Preisgefahr).
- Beim Käufer erfolgt regelmäßig die Zuordnung, wenn er die grundsätzliche Verfügungsmacht an dem betreffenden Vermögensgegenstand übernimmt (unmittelbarer oder mittelbarer Besitz).⁵⁹

Wegen der fehlenden Eindeutigkeit können aus dieser Zuordnung Konflikte entstehen. Aus organisatorischen Überlegungen scheint die Erlangung der Verfügungsmacht die geeignete Grundlage für die Zuordnung bei der Inventarisierung der versandten Waren.⁶⁰ Allerdings dürfen in diesem Fall beim Lieferanten keine Doppelzählungen der gelieferten Waren und Erzeugnisse einerseits und der eingebuchten Forderungen andererseits möglich sein.

Die Frage der wirtschaftlichen Zurechnung wird nicht dadurch entschieden, ob Vermögensgegenstände innerhalb oder außerhalb des Unternehmensbereichs gelagert werden. Beispielsweise sind die bei einem Kommissionär, Lagerhalter, Spediteur oder Frachtführer lagernden Vorräte beim Kaufmann zu inventarisieren und bilanzieren. Dies gilt auch für besondere Materialbereitstellungen im Rahmen eines Werkvertrags.⁶¹ Für diese Be- 47

55 Vgl. Hüffer in Großkomm. HGB, Bd. 3/1, § 240 Rz. 21.

56 Vgl. Hüffer in Großkomm. HGB, Bd. 3/1, § 240 Rz. 21.

57 Vgl. Hüffer in Großkomm. HGB, Bd. 3/1, § 240 Rz. 22 verweist mit Hinweis auf das Insolvenzrecht auf die Auflassung und den Eintragungsantrag.

58 Vgl. Eisele/Knobloch, 43; Winkeljohann/Philipps in Beck BilKomm., § 240 HGB Rz. 57.

59 Vgl. ADS, § 240 HGB Rz. 11; Eisele/Knobloch, 43; Graf in MünchKomm. AktG, Bd. 5/1, § 240 HGB Rz. 6.

60 Vgl. Winkeljohann/Philipps in Beck BilKomm., § 240 HGB Rz. 58. Siehe auch H 5.3 „Zeitliche Erfassung von Waren“ EStH 2012.

61 Vgl. ADS, § 240 HGB Rz. 13.

stände kann die eigene Bestandsaufnahme durch einen Bestandsnachweis der lagernden Stelle ersetzt werden.⁶²

- 48 Ebenso sind Vermögensgegenstände, die dem Kaufmann nicht zuzurechnen sind, aber innerhalb seines Unternehmensbereichs lagern, nicht bei ihm inventurpflichtig. Bei der Bestandsaufnahme dürfen die entsprechenden Vermögensgegenstände nicht im Inventar des Kaufmanns erscheinen.⁶³
- 49 Neben der Frage der wirtschaftlichen Zurechnung ist auch die Abgrenzung zwischen Betriebs- und Privatvermögen relevant. Auch hier gelten die allgemeinen Vorschriften der §§ 246, 242 HGB, nach denen das Privatvermögen und private Schulden eines Einzelunternehmers oder eines Gesellschafters einer Personengesellschaft nicht im Inventar erscheinen dürfen.⁶⁴
- 50 Der Inhalt des Inventars ist weiter zu fassen als der des Jahresabschlusses, da auch
- abgeschriebene Anlagegüter oder Ladenhüter trotz Ablauf der wirtschaftlichen Nutzungsdauer oder der Einbuße der Marktfähigkeit,⁶⁵
 - nach § 248 Abs. 2 HGB nicht bilanzierungsfähige immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens bzw. Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten oder vergleichbare immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens iSd. § 248 HGB sowie⁶⁶
 - schwebende Geschäfte und Haftungsverhältnisse⁶⁷
- im Inventar zu erfassen sind.
- 51 Mit dem Verweis auf schwebende Geschäfte lässt sich auch die Bestandsaufnahme von derivativen Finanzinstrumenten begründen,⁶⁸ die nicht in allen Fällen in der Buchhaltung erfasst werden.
- 52 Ausnahmen von der Inventur- und Inventarpflicht ergeben sich für
- Anlagegegenstände mit geringem Wert, wenn die Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht mehr als 150 € betragen und sie im Jahr der Anschaffung oder Herstellung vollständig beschrieben werden,
 - geringwertige Wirtschaftsgüter, deren Wert zwischen 150 € und 1.000 € liegt, wenn sie auf einem besonderen Konto gebucht bzw. bei Anschaffung oder Herstellung in ein gesondertes Verzeichnis aufgenommen werden.⁶⁹

62 Vgl. ADS, § 240 HGB Rz. 13.

63 Vgl. ADS, § 240 HGB Rz. 13.

64 Vgl. ADS, § 240 HGB Rz. 12; Graf in MünchKomm. AktG, Bd. 5/1, § 240 HGB Rz. 5.

65 Vgl. Eisele/Knobloch, 43.

66 Vgl. Ballwieser in MünchKomm. HGB, § 240 Rz. 2; aA ADS, § 240 HGB Rz. 15; Graf in MünchKomm. AktG, Bd. 5/1, § 240 HGB Rz. 6.

67 Vgl. Kunz in HWRP, Sp. 1239.

68 Vgl. Petersen/Zwirner in Beck Hdb. RL, A 230 Rz. 68 mit Bezug auf Termingeschäfte.

69 Vgl. R 5.4 Abs. 1 EStR 2012.

Neben den Vermögensgegenständen sind im Inventar auch die Schulden lückenlos anzugeben. Dabei sind insbes. auch die Verbindlichkeiten aus Pensionszusagen aufzunehmen, unabhängig davon, ob diese Rückstellungen bilanziert werden oder nicht.⁷⁰ 52a

Wegen der fehlenden Merkmale für einen Vermögensgegenstand oder eine Schuld ist die Inventur- und Inventarpflicht der folgenden Posten strittig:⁷¹ 53

- derivative Geschäfts- oder Firmenwerte,
- Aufwandsrückstellungen,
- Bilanzierungshilfen,
- transitorische Rechnungsabgrenzungsposten sowie
- Sonderposten mit Rücklageanteil.

Letztlich können hier jedoch keine inhaltlichen Probleme auftreten, da diese Posten über andere Nachweise in jedem Fall überprüft werden können. Nach der Umsetzung des BilMoG fallen Aufwandsrückstellungen, Ingangsetzungs- und Erweiterungsaufwendungen und Sonderposten mit Rücklageanteilen weg.

IV. Inventur und Inventar im System der International Financial Reporting Standards (IFRS)

Im System der International Financial Reporting Standards bestehen keine expliziten Vorschriften hinsichtlich Inventur und Inventar. Implizite Hinweise über ihre Notwendigkeit im Rahmen der Erstellung eines Jahresabschlusses lassen sich IAS 34 Anhang C.1 entnehmen, wonach an Terminen der Zwischenberichterstattung keine Inventur im Vorratsvermögen erfolgen muss, um über das festgestellte Mengengerüst eine Bewertung des Vorratsvermögens vornehmen zu können. Daher wird auch beim Jahresabschluss nach IAS/IFRS eine Inventur gefordert sein. 54

Die Notwendigkeit von Inventur und Inventar im System der IFRS kann darüber hinaus aus dem Grundsatz der Verlässlichkeit (IAS Framework.31 f.) gefolgert werden, weil ohne Inventur eine verlässliche Erfassung der Vermögenswerte (assets) und Schulden (liabilities) nicht möglich erscheint. Damit bestehen bei Inventur und Inventar keine grundlegenden Unterschiede zwischen den IFRS und dem HGB.⁷² 55

70 Vgl. *Graf* in MünchKomm. AktG, Bd. 5/1, § 240 HGB Rz. 4; *Hüffer* in Großkomm. HGB, Bd. 3/1, § 240 Rz. 14.

71 Vgl. *Ballwieser* in MünchKomm. HGB, § 240 Rz. 2. *Hüffer* in Großkomm. HGB, Bd. 3/1 § 240 Rz. 14 sieht eine Inventarpflicht für Aufwandsrückstellungen. Nach *Eisele/Knobloch*, 43 f. besteht ein Wahlrecht für die Rechnungsabgrenzungsposten; *Winkeljohann/Philipps* in Beck BilKomm., § 240 HGB Rz. 22 verweisen bei den letzten drei Posten auf den Charakter als rechnerische Größe und verneinen die Aufnahme im Inventar. *GLA ADS*, § 240 HGB Rz. 8; *Graf* in MünchKomm. AktG, Bd. 5/1, § 240 HGB Rz. 6.

72 Vgl. *Petersen/Zwirner* in Beck Hdb. RL, A 210 Rz. 78; *Quick/Wolz* in BKT, Bilanzrecht, § 240 HGB Rz. 501.

- 56 Mit dem Verweis auf die Grundsätze aus dem Framework lassen sich ebenfalls entsprechende GoI gewinnen. So wird im Framework und in IAS 2 verwiesen auf:⁷³
- Vollständigkeit (completeness, IAS Framework.38),
 - Einzelerfassung und Einzelbewertung (IAS 2.19),
 - Richtigkeit (reliability, IAS Framework.31),
 - Willkürfreiheit (neutrality, IAS Framework.36),
 - Klarheit (understandability, IAS Framework.25),
 - Wirtschaftlichkeit (cost benefit concept, IAS Framework.44) und
 - Wesentlichkeit (materiality, IAS Framework.29).
- 57 Hinweise zur Bedeutung von Inventur und Inventar im internationalen Bereich ergeben sich auch aus den International Auditing Standards (ISA) und entsprechenden Lehrbüchern. Dass in den USA die Anwesenheit der Abschlussprüfer bei der Inventur seit 1938 zu den Prüfungsgrundsätzen des Berufsstands zählt, zeigt die Bedeutung der Inventur bei der Aufstellung eines Jahresabschlusses.⁷⁴
- 59–100 Einstweilen frei

B. Inventurformen

I. Überblick über Inventurformen (Aufnahmetechnik, Inventursysteme und Inventurverfahren)

- 101 Nach § 240 Abs. 1 und 2 HGB kann die Aufstellung des Inventars auf unterschiedliche Weise erfolgen; darüber hinaus sind in § 241 HGB verschiedene Formen der Inventurvereinfachung zugelassen. Die vollständige, körperliche Bestandsaufnahme von Vermögensgegenständen und Schulden am Bilanzstichtag nach Art, Menge und Wert ist daher nur ein Idealbild der Inventur, wengleich sie in der überwiegenden Mehrzahl der Unternehmen noch praktiziert werden soll.⁷⁵
- 102 Im Geschäftsleben hat sich eine Vielzahl von Inventurformen entwickelt, die sich anhand der Technik, des Zeitpunkts (Inventursystem) und des Umfangs der Bestandsaufnahme (Inventurverfahren) unterscheiden:
- 102a Mit zunehmender Verbreitung **automatischer Identifikationsverfahren in Materialflusssystemen** stellt sich die Frage, ob die vollständige Aufnahme aller körperlich fassbaren Vermögensgegenstände grundsätzlich mittels Funckerkennung unter Einsatz von Radio Frequency Identification-Technologie (kurz: RFID) erfolgen kann.

⁷³ Vgl. *Quick/Wolz* in BKT, Bilanzrecht, § 240 HGB Rz. 501.

⁷⁴ Vgl. *Arens/Elder/Beasley*, 640–643. Siehe auch SAS-1, Codification of Auditing Standards and Procedures (Section 331: Inventories).

⁷⁵ Vgl. AWV, Übersicht über die Inventurverfahren, 6, die einen Prozentsatz von 90 % aller Unternehmen nennen.