

Beginnend mit dem vorliegenden Heft werden in Form eines ABC wichtige Grundbegriffe des Steuer- und Bilanzrechts unter besonderer Berücksichtigung der steuerlichen und bilanziellen Behandlung von Hard- und Software dargestellt. Die Erscheinungsweise der einzelnen Stichwörter wird nicht alphabetisch sein, damit aktuellen Bezügen kurzfristig Rechnung getragen werden kann. Die Verfasser der Beiträge werden sein: Herr Wirtschaftsprüfer und Steuerberater Dipl.-Kfm. Peter Gain (PG), Herr Rechtsanwalt und Steuerberater Klaus Reuther (KR) und Herr Rechtsanwalt Dr. Ulrich Schuster-Woldan (SW), alle in München. Nachfolgend wird mit der Darstellung des ersten Stichwortes „Abschreibungen“ begonnen, die Darstellung wird sich über weitere Hefte erstrecken.

## ABC – Bilanz- und Steuerrecht: Abschreibungen (Teil 1)

### Abschreibungen

1. Allgemeines
  - 1.1 Abschreibungsmöglichkeiten
  - 1.2 Planmäßige Abschreibungen
  - 1.3 Außerplanmäßige Abschreibungen
  - 1.4 Bemessungsgrundlage
  - 1.5 Bildung stiller Reserven
  - 1.6 Abschreibungsverpflichtung
2. Abschreibung von Hardware
  - 2.1 Hardware im Anlagevermögen
    - 2.1.1 planmäßige Abschreibungen
    - 2.1.2 außerplanmäßige Abschreibungen
  - 2.2 Hardware im Umlaufvermögen

3. Abschreibung von Software
  - 3.1 Software im Anlagevermögen
    - 3.1.1 zugekaufte Software
    - 3.1.2 eigengefertigte Software
    - 3.1.3 Software als Zubehör
    - 3.1.4 planmäßige Abschreibungen
    - 3.1.5 außerplanmäßige Abschreibungen
  - 3.2 Software im Umlaufvermögen
4. Gestaltungsmöglichkeiten
  - 4.1 Möglichkeiten zur Maximierung von Abschreibungen = Gewinnminderung
  - 4.2 Möglichkeiten zur Minimierung von Abschreibungen = Verlustminderung
  - 4.3 Sonstiges

### 1. Allgemeines

Aufwendungen eines Unternehmens für die Anschaffung oder Herstellung von Gegenständen — Gebäuden, Maschinen, Waren etc. — mindern regelmäßig nicht den Gewinn, sondern sind als Anschaffungskosten bzw. Herstellungskosten der betreffenden Gegenstände zu aktivieren — statt Geld oder Bankguthaben weist der Unternehmer in seiner Bilanz die erworbene EDV-Anlage aus. Entsprechend der laufenden Abnutzung dieser Anlage kann er jedoch Abschreibungen vornehmen, also den Wertverzehr gewinnmindernd geltend machen. Abschreibungen stellen mithin steuerlich und bilanziell Aufwendungen dar, die — theoretisch — der Wertminderung des betreffenden Vermögensgegenstandes entsprechen.

#### 1.1 Abschreibungsmöglichkeiten

Dieser theoretische Ansatz wird durch vielerlei Vorschriften konkretisiert und zugleich durchbrochen. Man unterscheidet:

- a) planmäßige Absetzungen für Abnutzung (AfA), mittels derer die Anschaffungskosten auf die betriebs-

gewöhnliche Nutzungsdauer des betreffenden Wirtschaftsgutes verteilt und nach noch näher zu erläuternden Methoden abgeschrieben werden,

- b) außerplanmäßige Abschreibungen, nämlich
  - Absetzungen wegen außergewöhnlicher technischer (z. B. Entwertung durch neue Modellgeneration) Abnutzung,
  - Teilwertabschreibungen im Falle gesunkener Wiederbeschaffungskosten.

Das Steuerrecht und teilweise auch das Bilanzrecht kennen darüber hinaus

- Sonderabschreibungen für spezielle Wirtschaftsgüter oder Betriebe, z. B. gemäß § 7 g EStG (Förderung kleiner und mittlerer Betriebe),
- Sofortabschreibungen solcher Anschaffungen, deren Kaufpreis (ohne Mehrwertsteuer) DM 800,— nicht übersteigt („geringwertige Wirtschaftsgüter“).

#### 1.2 Planmäßige Abschreibungen

Entsprechend dem Gedanken, daß die Abschreibungen den Wertverzehr einer Anschaffung widerspiegeln sollen, können in der Regel nur solche Gegen-

stände planmäßig abgeschrieben werden, die einer Abnutzung unterliegen. Hierzu zählen:

- Gegenstände des Anlagevermögens, die abnutzbar sind, wie z. B.
- Gebäude,
- Maschinen und technische Anlagen,
- Geschäftsausstattung, Pkw,
- zeitlich begrenzte von Dritten erworbene Nutzungsrechte wie z. B. Patente.

Allerdings ist es nicht erforderlich, daß Gegenstände, die als abnutzbar betrachtet werden, auch tatsächlich einer Wertminderung unterliegen. So kann z. B. ein antiker Schreibtisch, der im Wert steigt, dennoch planmäßig nach Maßgabe der für Schreibtische allgemein angenommenen Nutzungsdauer von z. B. zehn Jahren mit jährlich 10% abgeschrieben werden.

Als nicht abnutzbar und daher einer planmäßigen AfA nicht zugänglich, werden hingegen z. B. behandelt

- Gegenstände des Umlaufvermögens, also z. B. zum Verkauf bestimmte Warenvorräte,
- Grundstücke,
- Beteiligungen an anderen Unternehmen, Wertpapiere.

### 1.3 Außerplanmäßige Abschreibungen

Außerplanmäßige Abschreibungen, insbesondere Teilwertabschreibungen im Falle gesunkener Wiederbeschaffungskosten, kommen hingegen bei allen Wirtschaftsgütern in Betracht — gleich ob diese abnutzbar oder nicht abnutzbar sind, ob sie zum Anlage- oder Umlaufvermögen zählen. Voraussetzung ist jedoch, daß eine Wertminderung dieser Gegenstände tatsächlich eingetreten ist.

### 1.4 Bemessungsgrundlage

Bemessungsgrundlage für Abschreibungen sind die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten.

Vielfach wird gefordert, die Abschreibungen nicht an den Anschaffungskosten, sondern an den Wiederbeschaffungskosten auszurichten. Das Unternehmen soll durch Abschreibungen diejenigen Mittel ansammeln können, die zu gegebener Zeit für eine Ersatzbeschaffung benötigt werden. Richten sich bei steigenden Wiederbeschaffungskosten die Abschreibungen unverändert nach den historischen Anschaffungskosten, dann muß eine Ersatzbeschaffung aus teilweise versteuertem Gewinn finanziert werden. Die Ausrichtung der Abschreibungen an den Anschaffungs- oder Herstellungskosten kann mithin dazu führen, daß das Unternehmen Gewinne ausweist, die nur scheinbar vorhanden sind, weil die tatsächliche Abnutzung der Vermögenswerte größer als die bilanziell ausgewiesene Abnutzung ist.

Das Bilanz- und Steuerrecht hat jedoch trotz dieser Kritik an der Maßgeblichkeit der tatsächlichen — historischen — Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten

festgehalten (§§ 253 Abs. 1 Satz 1 HGB, 7 Abs. 1 EStG).

### 1.5 Bildung stiller Reserven

Andererseits können die Abschreibungen durchaus höher als der tatsächliche Wertverzehr sein. So können z. B. neu erstellte Geschäftsgebäude auf einen Zeitraum von 25 Jahren — davon die ersten vier Jahre mit jeweils 10% — abgeschrieben werden (§ 7 Abs. 5 Nr. 1 EStG), obgleich die tatsächliche Nutzungsdauer zu meist höher, der tatsächliche Wertverzehr also geringer sein werden. Kleinere Betriebe können nach § 7 g EStG für neu angeschaffte bewegliche Gegenstände des Anlagevermögens zusätzlich zu der normalen AfA eine Sonderabschreibung von 10% — ab 1988 voraussichtlich von 20% — vornehmen, auch wenn es sich bei den betreffenden Gütern um z. B. sehr langlebige Maschinen handelt. Geringwertige Wirtschaftsgüter, deren Anschaffungskosten DM 800,— nicht übersteigen, können sofort in voller Höhe abgeschrieben werden.

Hierdurch wird es dem Unternehmen ermöglicht, den tatsächlichen Wertverzehr übersteigende Beträge als Aufwendungen zu behandeln und somit den Gewinn zu mindern, also stille Reserven zu bilden.

Diese Bildung stiller Reserven ist allerdings zeitlich begrenzt. Sie endet spätestens, wenn der betreffende Gegenstand — z. B. durch Veräußerung — aus dem Betriebsvermögen ausscheidet. Die Differenz zwischen dem nach Vornahme der Abschreibungen vorhandenen Buchwert und dem Veräußerungserlös führt dann zu einem Gewinn, die in früheren Jahren gebildeten stillen Reserven werden aufgelöst.

### 1.6 Abschreibungsverpflichtung

Die Vornahme von planmäßigen Abschreibungen für Wirtschaftsgüter, deren Lebensdauer zeitlich begrenzt ist, und von außerplanmäßigen Abschreibungen im Falle gesunkener Wiederbeschaffungskosten ist sowohl handelsrechtlich als auch steuerrechtlich eine zwingend vorgeschriebene Verpflichtung (vgl. § 253 Abs. 2, 3 HGB, § 7 Abs. 1, 4 EStG). Es ist also nicht zulässig, solche Abschreibungen in Verlustjahren ausfallen zu lassen und in Gewinnjahren nachzuholen.

Hingegen besteht hinsichtlich der Inanspruchnahme von Sonderabschreibungen und von Sofortabschreibungen geringwertiger Wirtschaftsgüter ein Wahlrecht. Ferner kann der Unternehmer bei planmäßigen Abschreibungen die Abschreibungsmethode (z. B. entweder linear mit jährlich gleichbleibenden Beträgen oder degressiv mit höheren Abschreibungen in den ersten Jahren) wählen. Schließlich ist die Vornahme von Teilwertabschreibungen eine Frage der Bewertung, die einem gewissen Beurteilungsspielraum unterliegt. Es ist daher durchaus möglich, durch die richtige Auswahl der zur Verfügung stehenden Abschreibungsmodalitäten eine teilweise erhebliche Beeinflussung der Ergebnisse zu erzielen und die Abschreibungen gezielt als Mittel zur Verringerung der Steuerlast einzusetzen.