

Wie im letzten Heft begonnen werden hier 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 ist nicht alphabetisch, damit aktuellen Bezügen kurzfristig Rechnung getragen werden kann. Die Verfasser der Beiträge sind: 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 die Darstellung des ersten Stichwortes „Abschreibungen“ fortgesetzt, die Darstellung wird sich über weitere Hefte erstrecken.

## ABC – Bilanz- und Steuerrecht: Abschreibungen (Teil 2)

### 2. Abschreibung von Hardware

#### 2.1 Hardware im Anlagevermögen

##### 2.1.1 planmäßige Abschreibungen

##### 2.1.2 außerplanmäßige Abschreibungen

#### 2.2 Hardware im Umlaufvermögen

### 2. Abschreibung von Hardware

Grundsätzlich ist zu unterscheiden, ob ein Gegenstand der eigenen Nutzung durch das Unternehmen dient (Anlagevermögen) oder zur Veräußerung an Dritte vorgesehen ist (Umlaufvermögen).

#### 2.1 Hardware im Anlagevermögen

##### 2.1.1 Planmäßige Abschreibungen

Wie bereits ausgeführt, sind bei Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens planmäßige Abschreibungen verteilt auf den Zeitraum der vermutlichen Nutzungsdauer vorzunehmen. Für häufig vorkommende Wirtschaftsgüter hat die Steuerverwaltung standardisierte Abschreibungszeiträume ermittelt, die in den sogenannten amtlichen AfA-Tabellen enthalten sind. Für Hardware finden sich dort folgende Beispiele:

- Datenverarbeitungsanlagen 8 Jahre
- Elektronenrechner 5 Jahre

Diese Zeiträume dienen jedoch lediglich im Normalfall zur Orientierung. Maßgeblich ist nicht die standardisierte, sondern die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer. Ist diese im Einzelfall kürzer oder länger, dann sind entsprechend kürzere oder längere Abschreibungszeiträume zugrunde zu legen. Dient zum Beispiel Hardware der Steuerung einer bestimmten Fertigungsmaschine, kann deren Abschreibungsdauer nicht länger als die der Fertigungsmaschine sein. Generell gilt,

daß Zubehör – also Gegenstände, die nicht zu einer eigenständigen Nutzung bestimmt sind, sondern dienende Funktion für einen anderen Gegenstand haben – ebenso wie die Hauptsache zu behandeln sind. Folgende Alternativen planmäßiger Abschreibungen sind zu unterscheiden:

#### a) Lineare AfA (sogenannte „Normalabschreibung“)

Lineare Abschreibung bedeutet, daß die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Gegenstandes gleichmäßig auf die Nutzungsdauer verteilt und mithin jährlich gleichbleibende Beträge abgeschrieben werden (vgl. § 7 Abs. 1 Satz 1 EStG).

Beispiel:

Anschaffungskosten 100, Nutzungsdauer 5 Jahre

Die jährliche Abschreibung beträgt 20.

Wird der betreffende Gegenstand nicht zu Beginn eines Wirtschaftsjahres, sondern während dessen Verlauf angeschafft (oder veräußert), dann ist die Abschreibung im Jahr der Anschaffung (oder Veräußerung) zeitanteilig vorzunehmen. Aus Vereinfachungsgründen wird jedoch zugelassen, daß im Falle von Anschaffungen während des ersten Halbjahres eines Geschäftsjahres die volle Jahres-AfA und bei Anschaffungen in der zweiten Jahreshälfte die halbe Jahres-AfA angesetzt wird (vgl. Abschnitt 43 Abs. 7 Einkommensteuerrichtlinien).

#### b) AfA nach Maßgabe der Leistung

Eine weitere planmäßige Abschreibungsmethode für Hardware könnte die Methode des § 7 Abs. 1 Satz 4 EStG – AfA nach Maßgabe der Leistung – sein. Hier bemißt sich die AfA nach im voraus zu schätzenden Leistungseinheiten, z. B. Betriebsstunden für eine EDV-Anlage. Diese Abschreibungsmöglichkeit dürfte jedoch im EDV-Bereich relativ selten eine realistische Alternative sein.

#### c) Degressive AfA

Ferner können Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens nach der sogenannten degressiven AfA-Methode abgeschrieben werden (§ 7 Abs. 2 EStG).

Bei der degressiven AfA ist der Prozentsatz der Abschreibungen jährlich derselbe, die Bemessungsgrundlage für diesen Prozentsatz sind jedoch nur im ersten Jahr die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten, in den folgenden Jahren ist Bemessungsgrundlage der jeweilige Buchwert der betreffenden Wirtschaftsgüter, also die um die Abschreibungen verminderten Anschaffungskosten. Der Betrag der Abschreibungen ist mithin am Anfang relativ hoch und vermindert sich sodann von Jahr zu Jahr.

Diese Methode ist nach Auffassung der Verfasser die für EDV-Anlagen an und für sich gebotene Abschreibungsart, da sie in besonderem Maße geeignet ist, dem raschen technischen Fortschritt und der damit einhergehenden schnellen Veralterung Rechnung zu tragen. Allerdings ist diese Abschreibungsmethode nur dann von Vorteil, wenn das betreffende Wirtschaftsgut eine verhältnismäßige lange Nutzungsdauer hat (mindestens vier Jahre), da gemäß § 7 Abs. 2 EStG der Prozentsatz der Abschreibung maximal 30% p.a. betragen darf. Da sich bei einem Wirtschaftsgut mit einer Nutzungsdauer von drei Jahren bereits eine lineare AfA von 33⅓% ergibt, ist bei kurzer Nutzungsdauer der Betrag der degressiven AfA geringer als der Betrag der linearen AfA.

Im übrigen räumt § 7 Abs. 3 EStG dem Unternehmen die Möglichkeit ein, von der degressiven AfA zur linearen AfA (nicht jedoch umgekehrt) überzuwechseln.

Beispiel: Anschaffungskosten 100, Nutzungsdauer 5 Jahre.

Die degressive AfA beträgt:

- im ersten Jahr 30% von 100 = 30
- im zweiten Jahr 30% von 70 = 21
- im dritten Jahr 30% von 49 = 14,7 usw.

Das Unternehmen hat die Möglichkeit, z. B. im dritten Jahr zur linearen AfA überzuwechseln. Bemessungsgrundlage ist dann der Buchwert am Ende des zweiten Jahres, die Abschreibungen sind auf die verbleibende Nutzungsdauer von drei Jahren gleichmäßig aufzuteilen und belaufen sich mithin auf  $(49 : 3 =) 16,3$  p.a.

Ein Nachteil der degressiven AfA ist, daß sie die zusätzliche Geltendmachung von außerplanmäßigen Abschreibungen im Regelfall nicht zuläßt. Stehen außerplanmäßige Abschreibungen an, dann ist daher zunächst ein Übergang auf die lineare AfA erforderlich.

### 2.1.2 Außerplanmäßige Abschreibungen

Außerplanmäßige Abschreibungen sollen teilweise besonderen wertmindernden Faktoren Rechnung tragen, teilweise haben sie Subventionscharakter. Außerplanmäßige Abschreibungen sind — soweit für EDV-Hardware von Interesse — in folgenden Vorschriften vorgesehen:

- a) Abschreibungen wegen außergewöhnlicher technischer oder wirtschaftlicher Abnutzung, § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG.

Es müssen Beeinträchtigungen der Nutzungsfähigkeit vorliegen, die über die betriebsübliche Abnut-

zung deutlich hinausgehen (z. B. Beschädigung, übermäßiger Verschleiß, Entwertung durch neue Erfindungen). In Höhe der die Normal-AfA übersteigenden Abnutzung kann sodann die außergewöhnliche Absetzung vorgenommen werden.

Im EDV-Bereich wäre es z. B. denkbar, daß Hardware wegen eines Auslaufens und Nichtverlängerns der Software-Verträge nicht über die volle vorgesehene Zeit genutzt werden kann. Möglich wäre auch der Fall, daß eine EDV-Anlage technisch so überaltert ist, daß sie nicht mehr sinnvoll betrieblich eingesetzt wird, obwohl sie durchaus noch funktionsfähig ist.

Absetzungen wegen außergewöhnlicher Abnutzung sind bei Anwendung der degressiven AfA-Methode unzulässig.

- b) Teilwertabschreibung

Eine weitere Form der außerplanmäßigen Abschreibung ist die sogenannte Teilwertabschreibung. Bilanzierende Kaufleute sind zu deren Vornahme gezwungen. Unter einer Teilwertabschreibung versteht man eine Abschreibung, die durch eine voraussichtlich dauernde Wertminderung des betreffenden Wirtschaftsgutes erforderlich wird, insbesondere im Falle gesunkener Wiederbeschaffungskosten oder wenn sich eine Anschaffung als Fehlmaßnahme herausstellt. Nach Vornahme einer Teilwertabschreibung ist für künftige weitere Abschreibungen von dem nach Vornahme der Teilwertabschreibung verbleibenden Restbuchwert auszugehen. Nach § 280 HGB, der gemäß § 6 Abs. 3 EStG auch steuerlich zu berücksichtigen ist, kann sich eine Pflicht zur bilanziellen Erhöhung des Wertes ergeben, wenn der Grund für die Teilwertabschreibung entfallen ist.

- c) Geringwertige Wirtschaftsgüter

Eine in der täglichen Praxis ständig vorkommende außerplanmäßige Abschreibung ist die sogenannte Sofortabschreibung für geringwertige Wirtschaftsgüter (§ 6 Abs. 2 Satz 1 EStG). Voraussetzung ist allerdings, daß das abzuschreibende Wirtschaftsgut einer selbständigen Nutzung fähig ist, also keinen Bestandteil einer längerfristig abzuschreibenden Hauptsache darstellt. Voraussetzung ist außerdem, daß die um eine etwa enthaltene Vorsteuer geminderten Anschaffungs- oder Herstellungskosten für das einzelne Wirtschaftsgut den Betrag von DM 800,— nicht übersteigen. Im Einzelfall ergeben sich hier schwierige Abgrenzungsfragen. Ist z. B. eine nachträglich angeschaffte steckbare Festplatte, die zu einem PC nachgekauft wird, ein eigenständiges und, sofern die sonstigen Voraussetzungen vorliegen, sofort abschreibungsfähiges Wirtschaftsgut?

- d) Umweltschutz

Eine steuerlich vorgesehene Sonderabschreibungsmöglichkeit ergibt sich aus § 7 d EStG für Wirtschaftsgüter, die dem Umweltschutz, speziell dem Luft- und Gewässerschutz, Lärmschutz und Schutz vor Erschütterungen dienen, wobei eine derartige Anlage zu mehr als 70 v. H. zu diesen Zwecken eingesetzt werden muß und dies von der Landesregie-

zung zu bescheinigen ist. Die Sondervorschrift ist bis 1991 begrenzt. Die Sonderabschreibung im ersten Jahr beträgt bis zu 60% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten.

e) Mittelstandsförderung

Eine weitere Steuersondervorschrift stellt § 7 g EStG dar. Danach können kleinere und mittlere Betriebe im Jahr der Anschaffung eines Wirtschaftsgutes zusätzlich zu der planmäßigen — auch zusätzlich zur degressiven — AfA eine Sonderabschreibung von 10% (ab 1. 1. 1988 voraussichtlich von 20%) vornehmen. Diese Sonderabschreibung wird als Mittelstands-AfA bezeichnet. Voraussetzung ist, daß im Zeitpunkt der Herstellung oder Anschaffung der steuerliche Einheitswert des Betriebes, zu dem das Wirtschaftsgut gehört, nicht mehr als DM 120 000,— (ab 1. 1. 1988 voraussichtlich DM 240 000,—) beträgt und bei Gewerbebetrieben das Gewerbekapital den Betrag von DM 500 000,— nicht übersteigt, daß das Wirtschaftsgut mindestens ein Jahr in dem inländischen Betrieb verbleibt und daß eine ausschließliche oder fast ausschließliche betriebliche Nutzung vorliegt.

f) Forschung und Entwicklung

Gemäß § 82 d EStDV ist für Anschaffungen bis 1989 eine Sonderabschreibung in Höhe von bis zu 40% der Anschaffungskosten für abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter, z. B. EDV-Anlagen, möglich, die mindestens drei Jahre ausschließlich in einer in-

ländischen Betriebsstätte der Forschung und Entwicklung dienen. Dies ist der Fall, wenn sie zur Gewinnung von neuen wissenschaftlichen oder technischen Erkenntnissen und Erfahrungen allgemeiner Art (Grundlagenforschung) oder zur Neuentwicklung oder Weiterentwicklung von Erzeugnissen oder Herstellungsverfahren verwendet werden.

### 2.2 Hardware im Umlaufvermögen

Umlaufvermögen (Vorratsvermögen) liegt vor, wenn ein Wirtschaftsgut zur Veräußerung vorgesehen ist, also Handelsware darstellt. In diesem Fall sind keine planmäßigen Abschreibungen zulässig, jedoch sind nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung (§ 253 Abs. 3 HGB) Teilwertabschreibungen handelsrechtlich zwingend und gegebenenfalls auch steuerlich geboten. Teilwertabschreibungen sind dann vorzunehmen, wenn entweder der Verkaufspreis sinkt oder wenn die Wiederbeschaffungskosten soweit gesunken sind, daß daraus die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten unter Einbeziehung der Verarbeitungs- und Vertriebskosten und eines durchschnittlichen kalkulierten Unternehmensgewinns nicht mehr gedeckt werden können. Dies bedeutet, daß das gesamte Warenlager zum Bilanzstichtag zu überprüfen ist und daß, wenn die Verkaufspreise der Lieferanten gesunken sind, entsprechende Teilwertabschreibungen vorgenommen werden müssen.

## Aktuelles Stichwort Bilanz- und Steuerrecht:

# Kosten eines Heimcomputers als Werbungskosten?

1. In jüngerer Zeit sind mehrere Finanzgerichtsurteile veröffentlicht worden, die sich alle mit der Frage auseinandersetzen, inwieweit ein Arbeitnehmer (Bezieher von Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, § 19 EStG) im Rahmen seiner Steuererklärung die Kosten eines Heimcomputers als Werbungskosten gemäß § 9 EStG absetzen kann.

Es handelt sich um folgende Urteile:

- a) Rechtskräftiges Urteil des Hessischen Finanzgerichts vom 1. 12. 1986, Aktenzeichen: I K 200/85, EFG 1987, S. 173.
- b) Rechtskräftiges Urteil des Finanzgerichts Köln vom 21. 1. 1987, Aktenzeichen: 1 K 129/86, EFG 1987, S. 349.
- c) Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 28. 1. 1987, Aktenzeichen: VII 596/84, NWB 1987, S. 1989 (Fach 1, S. 215).
- d) Urteil des Finanzgerichts Saarland vom 24. 6. 1987, Aktenzeichen: 1 K 130/86, NWB 1987, S. 2503 (Fach 1, S. 269).
- e) Rechtskräftiges Urteil des Hessischen Finanzgerichts vom 23. 2. 1987, Aktenzeichen: 7 K 240/85, EFG, S. 301.

f) Rechtskräftiges Urteil des Finanzgerichts Rheinlandpfalz vom 6. 5. 1985, Aktenzeichen: 5 K 283/83, EFG 1985 S. 605.

2. Grundlegend zur Problematik gilt folgendes:

Gemäß § 9 Abs. 1 Ziff. 6 EStG sind Aufwendungen für Arbeitsmittel (Werkzeuge und Berufskleidung) Werbungskosten. Unter diesen Begriff Werkzeuge können grundsätzlich auch EDV-Anlagen (Hardware und Software) fallen. Dies ergibt sich z. B. aus den oben diskutierten Finanzgerichtsurteilen, die die Frage auch unter dieser Rechtsvorschrift erörtern.

Gemäß § 9 Abs. 1 Ziffer 7 EStG in Verbindung mit § 7 EStG sind als Werbungskosten bei Arbeitsmitteln, deren Nutzungsdauer sich über mehrere Jahre erstreckt, die Anschaffungskosten zeitanteilig verteilt auf die vermutliche Nutzungsdauer in Form von Abschreibungen als Werbungskosten abzugsfähig. Übersteigen die Anschaffungskosten den Betrag von DM 800,— nicht, können die Kosten sofort im Jahr der Anschaffung abgezogen werden, Abschnitt 30 Lohnsteuerrichtlinien und Abschnitt 84 a Einkommensteuerrichtlinien. Liegen die Anschaffungskosten höher, so sind sie für Hardware auf z. B. drei bis fünf Jahre verteilt als Werbungskosten ab-