



Bericht

an den
Haushaltsausschuss des Deutschen Bundestages

nach § 88 Abs. 2 BHO

Verkürzung der Nutzungsdauer von Computer-
hardware und Software zur Dateneingabe und
-verarbeitung

Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom
26. Februar 2021

Dieser Bericht enthält das vom Bundesrechnungshof abschließend im Sinne
des § 96 Abs. 4 BHO festgestellte Prüfungsergebnis. Er ist auf der
Internetseite des Bundesrechnungshofes veröffentlicht
(www.bundesrechnungshof.de).

Gz.: VIII 3 - 2021 - 0684 (Bericht)

Bonn, den 23. April 2021

Inhaltsverzeichnis

0	Zusammenfassung	3
1	Berichtsanlass	5
2	Sachverhalt	5
3	Zweifel an der Wirksamkeit der auf dem Verwaltungsweg verkürzten Nutzungsdauer	6
4	Empfehlung	8
5	Position des Bundesministeriums der Finanzen	8
6	Abschließende Würdigung und Empfehlung	9

0 Zusammenfassung

Der Bundesrechnungshof berät das Parlament nach § 88 Absatz 2 BHO zur Verkürzung der Nutzungsdauer von Computerhardware und Software zur Dateneingabe und -verarbeitung gemäß Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 26. Februar 2021 (Tz. 1), welche zu einer Sofortabschreibung dieser Wirtschaftsgüter führen kann. Er hat die Stellungnahme des BMF berücksichtigt.

0.1 Das BMF-Schreiben verkürzt die Nutzungsdauer bestimmter Computerhardware und Software von bisher drei oder fünf Jahren auf nunmehr einheitlich ein Jahr. Ziele dieser Maßnahme sind eine weitere Stimulierung der Wirtschaft sowie die Förderung der Digitalisierung. Nach einem Bericht des Handelsblatts beziffert das BMF die durch die Maßnahme verursachten Steuermindereinnahmen für die Jahre 2022 bis 2026 auf bis zu 11,7 Mrd. Euro.¹ Das BMF wollte hierzu gegenüber dem Bundesrechnungshof nicht Stellung nehmen (Tz. 2).

0.2 Der Bundesrechnungshof hat erhebliche Zweifel, ob eine Sofortabschreibung auf digitale Wirtschaftsgüter auf dem Verwaltungsweg rechtssicher erreicht werden kann.

Die vom BMF unterstellte Nutzungsdauer von einem Jahr für digitale Wirtschaftsgüter widerspricht im Regelfall der allgemeinen Lebenserfahrung. Diese Typisierung trifft nur auf Ausnahmefälle zu. Nach ständiger Rechtsprechung verstößt sie somit gegen das für alle Einkunftsarten geltende Prinzip der periodengerechten Ermittlung der Einkünfte. Der handelsrechtlichen Berücksichtigung der behaupteten einjährigen Nutzungsdauer steht das Gebot entgegen, die Vermögenslage des Unternehmens zutreffend darzustellen (§ 264 Absatz 2 Satz 1 Handelsgesetzbuch).

¹ Vgl. hierzu auch Handelsblatt unter: <https://www.handelsblatt.com/politik/deutschland/corona-gipfel-die-elf-milliarden-euro-steuerentlastung-die-keiner-mitbekam-/26835962.html?ticket=ST-8555386-KbbRgeqY4xxqpf17ZIVc-ap2> (Stand: 20. Januar 2021).

Im Ergebnis bedeutet die amtliche Festlegung der Nutzungsdauer für digitale Wirtschaftsgüter auf ein Jahr für die Steuerpflichtigen

- eine erhebliche Rechtsunsicherheit und
- weitgehende offene Folgefragen zum Verhältnis der Handels- zur Steuerbilanz (Tz. 3).

- 0.3 Der Bundesrechnungshof empfiehlt daher, die rechtssichere Ausgestaltung einer entsprechenden Abschreibungsmöglichkeit unter Beachtung der Budgethoheit des Parlaments gesetzgeberisch zu prüfen (Tz. 4).
- 0.4 Ungeachtet der vom Bundesrechnungshof geäußerten Zweifel vertritt das BMF in seiner Stellungnahme die Ansicht, dass die untergesetzliche Regelung der jeweiligen Nutzungsdauer digitaler Wirtschaftsgüter der Rechtslage entspreche und für den Praxisanwender rechtssicher sei. Eine untergesetzliche Regelung könne nur untergesetzlich geändert werden und sei daher genauso rechtssicher wie die zuvor bestehende Regelung (Tz. 5).
- 0.5 Den Bundesrechnungshof überzeugt der Vortrag des BMF nicht. Rechtsgrundlagen für die Ansichten des BMF, dass eine untergesetzliche Regelung stets nur untergesetzlich geändert werden könne und eine Nachfolgeregelung stets so rechtssicher wie die ursprüngliche Regelung sei, sind nicht ersichtlich. Das BMF verkennet die Zweifelhaf-tigkeit wegen des neuen materiellen Regelungsgehalts, der höchst-richterlicher Rechtsprechung und Handelsrecht widerspricht (Tz. 6).

Nach alledem hält der Bundesrechnungshof an seiner Empfehlung fest, die rechtssichere Ausgestaltung einer entsprechenden Abschreibungsmöglichkeit unter Beachtung der Budgethoheit des Parlaments gesetzgeberisch zu prüfen.

1 Berichtsanlass

Der Bundesrechnungshof berät das Parlament nach § 88 Absatz 2 BHO zur Verkürzung der Nutzungsdauer von Computerhardware und Software zur Dateneingabe und -verarbeitung gemäß Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 26. Februar 2021, welche zu einer Sofortabschreibung dieser Wirtschaftsgüter führen kann.² Er hat die Stellungnahme des BMF berücksichtigt.

2 Sachverhalt

Mit Schreiben vom 26. Februar 2021 verkürzte das BMF im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder die Nutzungsdauer bestimmter Computerhardware und Software von bisher drei oder fünf Jahren auf nunmehr einheitlich ein Jahr.³ Ziele dieser Maßnahme sind eine weitere Stimulierung der Wirtschaft sowie die Förderung der Digitalisierung.

Damit setzte das BMF einen Beschluss aus der Videoschaltkonferenz der Bundeskanzlerin mit den Regierungschefinnen und Regierungschefs der Länder vom 19. Januar 2021 um.⁴ Bereits im Koalitionsvertrag vom 12. März 2018 hatten die Regierungsparteien CDU, CSU und SPD eine Überarbeitung der Abschreibungstabellen zugunsten digitaler Innovationsgüter vereinbart.⁵

Der Begriff „Computerhardware“ im Sinn des BMF-Schreibens umfasst beispielsweise Computer, Desktop-Computer, Notebook-Computer, externe Speicher- und Datenverarbeitungsgeräte, externe Netzteile sowie Peripheriegeräte. Unter dem Begriff „Software“ erfasst das BMF-Schreiben die Betriebs- und Anwendersoftware zur Dateneingabe und -verarbeitung. Hierzu gehören neben den Standardanwendungen auch auf den individuellen Nutzer abgestimmte

² BStBl. I 2021, S. 298.

³ Im Internet unter: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Steuerarten/Einkommensteuer/2021-02-26-nutzungsdauer-von-computerhardware-und-software-zur-dateneingabe-und-verarbeitung.html.

⁴ Im Internet unter: <https://www.bundesregierung.de/breg-de/suche/videoschaltkonferenz-der-bundeskanzlerin-mit-den-regierungschefinnen-und-regierungschefs-der-laender-am-19-januar-2021-1841020>; Beschluss Nummer 8.

⁵ Im Internet unter: <https://www.bundesregierung.de/breg-de/themen/koalitionsvertrag-zwischen-cdu-csu-und-spd-195906>; Zeilen 2684 bis 2686.

Anwendungen, wie z. B. ERP-Software⁶, Software für Warenwirtschaftssysteme und sonstige Anwendungssoftware zur Unternehmensverwaltung oder Prozesssteuerung.

Durch die Verkürzung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer für diese Wirtschaftsgüter können deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Jahr der Anschaffung oder Herstellung in voller Höhe steuermindernd in Abzug gebracht werden. Ebenso soll eine sofortige Abschreibung der Rest(buch)werte vorhandener Computerhardware sowie Software möglich sein.

Bisher mussten Steuerpflichtige diese Kosten auf drei bzw. fünf Jahre verteilt steuerwirksam abschreiben. Nach einem Bericht des Handelsblatts beziffert das BMF die durch die Maßnahme verursachten **Steuermindereinnahmen** für die Jahre 2022 bis 2026 auf bis zu **11,7 Mrd. Euro**.⁷ Das BMF wollte hierzu gegenüber dem Bundesrechnungshof nicht Stellung nehmen.

3 Zweifel an der Wirksamkeit der auf dem Verwaltungsweg verkürzten Nutzungsdauer

Der Bundesrechnungshof hat erhebliche Zweifel, ob eine Sofortabschreibung auf digitale Wirtschaftsgüter auf dem Verwaltungsweg rechtssicher erreicht werden kann.

Denn die für diese Wirtschaftsgüter vom BMF genannte **Nutzungsdauer von einem Jahr widerspricht im Regelfall der allgemeinen Lebenserfahrung**.⁸ So wird Computerhardware (z. B. Bildschirme, Tastaturen, Drucker und

⁶ Die Abkürzung ERP steht für „Enterprise-Resource-Planning“. Ein entsprechendes Softwaresystem unterstützt bei der unternehmerischen Aufgabe, Ressourcen wie Kapital, Personal, Betriebsmittel, Material und Informations- und Kommunikationstechnik im Sinn des Unternehmenszwecks rechtzeitig und bedarfsgerecht zu planen, zu steuern und zu verwalten.

⁷ Vgl. hierzu auch Handelsblatt unter: <https://www.handelsblatt.com/politik/deutschland/corona-gipfel-die-elf-milliarden-euro-steuerentlastung-die-keiner-mitbekam-/26835962.html?ticket=ST-8555386-KbbRgeqY4xxqpf17ZlVc-ap2> (Stand: 20. Januar 2021).

⁸ Die Annahme verhält sich auch Gegenteilig zum Willen des Gesetzgebers, nachhaltige Konsum- und Produktmuster durch die Einführung einer einjährigen Aktualisierungspflicht bei Sachen mit digitalen Elementen zu fördern. Vgl. Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Regelung des Verkaufs von Sachen mit digitalen Elementen und anderer Aspekte des Kaufvertrages vom 10. Februar 2021; im Internet unter: <https://www.bmjbv.de/SharedDocs/Gesetzgebungsverfahren/DE/Warenkaufrichtlinie.html>.

Rechnereinheiten) üblicherweise länger als zwölf Monate verwendet. Auch Software unterliegt wesentlich längeren Innovations- und Ersatzzyklen.⁹

Dieser Widerspruch hat unmittelbare Auswirkung auf die Rechtswirksamkeit des BMF-Schreibens. Auch ohne eine rechtliche Bindung beachten die Finanzgerichte grundsätzlich die Tabellen zur Bestimmung der jeweiligen Nutzungsdauer einzelner Wirtschaftsgüter zur Bemessung der Absetzung für Abnutzung (AfA-Tabellen). Dies geschieht unter dem Gesichtspunkt der Selbstbindung der Verwaltung und im Hinblick auf das Prinzip der Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Nach ständiger Rechtsprechung gilt dies allerdings nicht, wenn die Anwendung der AfA-Tabellen im Regelfall zu einer offensichtlich unzutreffenden Besteuerung führen würde.¹⁰

Nach dem Beschluss des Großen Senats des Bundesfinanzhofes **verstößt eine allgemeine Typisierung** von Abschreibungszeiträumen durch Anweisung der Finanzverwaltung, **die nur auf Ausnahmefälle zutrifft, gegen das** für alle Einkunftsarten geltende **Prinzip der periodengerechten Ermittlung der Einkünfte**. Die Rechtsprechung erachtet es zudem als *„betriebswirtschaftlich widersinnig, einen Unternehmer dazu zu zwingen oder ihm – durch Einräumung eines Wahlrechts – zu gestatten, zunächst einen nicht entstandenen Wertverlust und später einen wiederum nicht entstandenen Veräußerungsgewinn auszuweisen“*.¹¹

Darüber hinaus sind die amtlichen AfA-Tabellen für die handelsrechtliche Rechnungslegung nicht bindend. Wegen des Gebots, die Vermögenslage des Unternehmens zutreffend darzustellen (§ 264 Absatz 2 Satz 1 Handelsgesetzbuch (HGB)), ist die Annahme einer der allgemeinen Lebenserfahrung widerspre-

⁹ So erschienen neue MS Office-Versionen für MS Windows in den Jahren 2000, 2003, 2007, 2010, 2013, 2016 und 2019. Das Betriebssystem MS Windows entwickelte sich wie folgt: Windows Vista (2007), Windows 7 (2009), Windows 8 (2012), Windows 10 (2016). Vergleichbare Zyklen sind auch im Bereich der ERP-Software zu beobachten: SAP Business One 2004 (2004), SAP Business One 2005 (2006), SAP Business One 2007 (2008), SAP Business 8.8 (2010), SAP Business One 9.0 (2013). Hinzu tritt, dass eine neue Software-Version oftmals die bisher eingesetzte Software nicht unmittelbar nach Veröffentlichung ersetzt.

¹⁰ Statt vieler: Bundesfinanzhof (BFH)-Urteil vom 26. Juli 1991 – VI R 82/89, BStBl. II 1992, S. 1000, m. w. N.

¹¹ BFH-Beschluss vom 7. Dezember 1967 - GrS 1/67, BStBl. II 1968, S. 268.

chenden Nutzungsdauer für Vermögensgegenstände unzulässig. Dies gilt auch dann, wenn die lebensferne Festlegung durch die Finanzverwaltung erfolgt.¹²

Im Ergebnis bedeutet die amtliche Festlegung der Nutzungsdauer für digitale Wirtschaftsgüter auf ein Jahr für die Steuerpflichtigen

- eine erhebliche Rechtsunsicherheit und
- weitgehende offene Folgefragen zum Verhältnis der Handels- zur Steuerbilanz.

4 Empfehlung

Bereits die Steuerfreistellung von Beihilfen und Unterstützungsleistungen an Arbeitnehmer in der Corona-Krise („Corona-Bonus“) allein auf dem Verwaltungsweg sah der Deutsche Bundestag als kritisch an.¹³ In diesem Zusammenhang sagte das BMF zu, künftig die Befugnisse des Parlaments angemessener zu berücksichtigen.

Der Bundesrechnungshof empfiehlt im Hinblick auf

- die rechtlichen Zweifel an der Wirksamkeit der verwaltungsseitigen Verkürzung der Nutzungsdauer für bestimmte digitale Wirtschaftsgüter,
- die entstehenden weitgehenden offenen Fragen bei der Rechnungslegung und
- die hierdurch verursachten erheblichen Steuermindereinnahmen von bis zu 11,7 Mrd. Euro,

die rechtssichere Ausgestaltung einer entsprechenden Abschreibungsmöglichkeit unter Beachtung der Budgethoheit des Parlaments gesetzgeberisch zu prüfen.

5 Position des Bundesministeriums der Finanzen

Das BMF vertritt die Ansicht, dass die untergesetzliche Regelung der Rechtslage entspreche und für den Praxisanwender rechtssicher sei. Eine

¹² Siehe Tiedchen in: beck.online GROSSKOMMENTAR (Stand: 15. September 2020), § 253 HGB, Rz. 122; Ballwieser in: Münchener Kommentar zum HGB, 4. Auflage 2020, § 253 HGB, Rz. 17, 19; Marx in: Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen, Bilanzrecht, 2. Auflage 2020, § 253 HGB, Rz. 105, jeweils m. w. N.

¹³ Nunmehr gesetzlich geregelt in § 3 Nummer 11a Einkommensteuergesetz (EStG) durch das Corona-Steuerhilfegesetz vom 19. Juni 2020, BGBl. I 2020, S.1385.

untergesetzliche Regelung könne nur untergesetzlich geändert werden und sei daher genauso rechtssicher wie die zuvor bestehende Regelung.

Die in dem Schreiben vom 26. Februar 2021 zugrunde gelegte einjährige Nutzungsdauer für Computerhardware und Software zur Dateneingabe und -verarbeitung sei sachgerecht und führe nicht zu einer offensichtlich unzutreffenden Besteuerung.

Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer eines Wirtschaftsguts werde nicht nur von der technischen, sondern auch von der wirtschaftlichen Abnutzung beeinflusst. Die angenommene kürzere Nutzungsdauer für digitale Wirtschaftsgüter basiere auf der Beurteilung der kürzeren wirtschaftlichen Nutzungsdauer. Bei dem Erwerb von Software könne im Regelfall davon ausgegangen werden, dass sie innerhalb eines Jahres veraltet sei und überarbeitet werden müsse. Auch die Computerhardware unterliege einem immer schnelleren Wandel. Gebrauchte Computer könnten nach einem Jahr Nutzung nicht mehr adäquat verkauft werden.

6 Abschließende Würdigung und Empfehlung

Der Vortrag des BMF überzeugt den Bundesrechnungshof nicht. Rechtsgrundlagen für die Ansichten des BMF, dass

- eine untergesetzliche Regelung stets nur untergesetzlich geändert werden könne und
- eine Nachfolgeregelung stets so rechtssicher wie die ursprüngliche Regelung sei,

sind nicht ersichtlich.

Das BMF erkennt die Zweifelhaftigkeit wegen des neuen materiellen Regelungsgehalts, der höchstrichterlicher Rechtsprechung und Handelsrecht widerspricht.

Nach den Grundsätzen der handelsrechtlichen Rechnungslegung begründen laufende Erhaltungsaufwendungen für die Aufrechterhaltung der Funktionsfähigkeit, z. B. Updates oder Release-Wechsel bei Software, keine Sofortabschreibung des gewarteten Wirtschaftsguts.¹⁴ Diese sich am Maßstab des

¹⁴ IDW RS HFA 11 n. F. vom 18. Dezember 2017: „Bilanzierung entgeltlich erworbener Software beim Anwender“, IDW Life 2/2018, S. 268 ff., Rz. 21.

§ 255 HGB orientierenden Grundsätze zur Abgrenzung von Herstellungs-, Anschaffungskosten und Erhaltungsaufwendungen gelten – ohne eigenständige steuergesetzliche Regelung – auch für das Steuerrecht.¹⁵

Computerhardware als Anlagevermögen ist dazu bestimmt, dem Betrieb dauerhaft zu dienen. Anders als bei der Bewertung des Umlaufvermögens¹⁶ ist die wirtschaftliche Entwicklung auf dem Absatzmarkt deshalb grundsätzlich unerheblich. Erzielbare Veräußerungserlöse sind mithin unbeachtlich.

Mit der Ausgestaltung der Abschreibungsmöglichkeiten für digitale Wirtschaftsgüter beschäftigte sich auch der Finanzausschuss des Deutschen Bundestages in der öffentlichen Anhörung zum Dritten Corona-Steuerhilfegesetz am 22. Februar 2021. Hier bewertete die Sachverständige des Deutschen Steuerberaterverbandes e. V. eine untergesetzliche Regelung zur Abschreibung von digitalen Wirtschaftsgütern ebenfalls als unzureichend. Sie sprach sich für eine gesetzliche Regelung aus.¹⁷ Ebenso formuliert die Fachliteratur¹⁸ zahlreiche Zweifel an der Rechtssicherheit sowie den Folgewirkungen¹⁹ der Verwaltungsanweisung.

Nach alledem hält der Bundesrechnungshof an seiner Empfehlung fest, eine rechtssichere Ausgestaltung der Abschreibungsmöglichkeiten für digitale Wirtschaftsgüter unter Beachtung der Budgethoheit des Parlaments gesetzgeberisch zu prüfen.

Korn

Dr. Dingendorf

¹⁵ BFH-Urteile vom 9. Mai 1995 - IX R 116/92, BStBl. II 1996, S. 632 und vom 12. September 2001 - IX R 39/97, BStBl. II 2003, S. 569 und IX R 52/00, BStBl. II 2003, S. 574.

¹⁶ Zum Umlaufvermögen gehören die Wirtschaftsgüter, die zur Veräußerung, Verarbeitung oder zum Verbrauch angeschafft oder hergestellt worden sind, insbesondere Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, Erzeugnisse und Waren oder Kassenbestände, R 6.1 Absatz 2 Einkommensteuer-Richtlinien 2012.

¹⁷ Protokoll-Nummer 19/117, S. 17 f., 19.

¹⁸ Vgl. Endert in: DStR 2021, S. 591 und BBK 2021, S. 273; Kowallik in: DB 2021, S. 536; Schiffers in: DStZ 2021, S. 280; IDW, Stellungnahme zum Dritten Corona-Steuerhilfegesetz vom 19. Februar 2021, im Internet unter: www.idw.de.

¹⁹ So sind neben den offenen Fragen zur Rechnungslegung auch die Auswirkungen der Sofortabschreibung von digitalen Wirtschaftsgütern auf die Zinsschrankenregelung nach § 4h EStG oder die Leasingerlasse und die damit in Zusammenhang stehenden gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen ungeklärt.