



Sachstand

**Zur rechtssicheren Ausgestaltung der Nutzungsdauer von
Computerhardware und Software zur Dateneingabe und
-verarbeitung (neues BMF-Schreiben vom 22.02.2022)**

**Zur rechtssicheren Ausgestaltung der Nutzungsdauer von
Computerhardware und Software zur Dateneingabe und
-verarbeitung (neues BMF-Schreiben vom 22.02.2022)**

Aktenzeichen: WD 4 - 3000 - 051/22
Abschluss der Arbeit: 11.05.2022
Fachbereich: WD 4: Haushalt und Finanzen

Die Wissenschaftlichen Dienste des Deutschen Bundestages unterstützen die Mitglieder des Deutschen Bundestages bei ihrer mandatsbezogenen Tätigkeit. Ihre Arbeiten geben nicht die Auffassung des Deutschen Bundestages, eines seiner Organe oder der Bundestagsverwaltung wieder. Vielmehr liegen sie in der fachlichen Verantwortung der Verfasserinnen und Verfasser sowie der Fachbereichsleitung. Arbeiten der Wissenschaftlichen Dienste geben nur den zum Zeitpunkt der Erstellung des Textes aktuellen Stand wieder und stellen eine individuelle Auftragsarbeit für einen Abgeordneten des Bundestages dar. Die Arbeiten können der Geheimschutzordnung des Bundestages unterliegende, geschützte oder andere nicht zur Veröffentlichung geeignete Informationen enthalten. Eine beabsichtigte Weitergabe oder Veröffentlichung ist vorab dem jeweiligen Fachbereich anzuzeigen und nur mit Angabe der Quelle zulässig. Der Fachbereich berät über die dabei zu berücksichtigenden Fragen.

Inhaltsverzeichnis

1.	Fragestellung	4
2.	Vorbemerkungen	4
2.1.	BMF-Schreiben vom 26.02.2021	4
2.2.	BMF-Schreiben vom 22.02.2022	5
3.	Ausgestaltung des BMF-Schreibens als untergesetzliche Regelung	6
4.	Inhaltliche Betrachtung des BMF-Schreibens und die Vereinbarkeit dieser Regelung mit geltenden gesetzlichen (Abschreibungs-)Regeln	7
4.1.	Bedenken in Bezug auf § 7 Absatz 1 EStG	7
4.2.	Bedenken in Bezug auf Art. 3 Absatz 1 GG	9
5.	Stellungnahme und Fazit	11

1. Fragestellung

Der Auftraggeber bittet um rechtliche Einschätzung, ob die Ausgestaltung der Nutzungsdauer von Computerhardware und Software zur Dateneingabe und – verarbeitung durch das Schreiben des Bundesministerium der Finanzen (BMF-Schreiben) vom 22.02.2022 rechtssicher umgesetzt wurde. Insbesondere, ob Verstöße gegen Steuergesetze und das Grundgesetz zu befürchten sind.

2. Vorbemerkungen

2.1. BMF-Schreiben vom 26.02.2021

Bereits im vergangenen Jahr veröffentlichte das Bundesministerium der Finanzen (BMF) am 26.02.2021 ein Schreiben zur Abschreibung von Computerhardware sowie Betriebs- und Anwendungssoftware. Darin wird für diese – im Einzelnen genau definierten – Wirtschaftsgüter eine einheitliche betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer, vgl. § 7 Absatz 1 Satz 2 Einkommensteuergesetz (EStG), von einem Jahr zugrunde gelegt.¹ Die Regelung ist für alle Einkunftsarten nach § 2 Absatz 1 EStG anwendbar, soweit diese Einkünfte dem Grunde nach durch den Abzug von Kosten für Computerhardware oder Software als Werbungskosten beziehungsweise Betriebsausgaben gemindert werden können. In zeitlicher Hinsicht gilt die verkürzte Nutzungsdauer in Bezug auf Gewinnermittlungen für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2020 enden, wobei auch vorher angeschaffte Wirtschaftsgüter, für die bis dato eine längere Nutzungsdauer zugrunde gelegt wurde, darunter fallen, sofern sie noch nicht vollständig abgeschrieben wurden. Für Wirtschaftsgüter, die dem Regelungsgehalt des Schreibens unterfallen, weist das BMF darauf hin, dass insofern die Tabellen für die Absetzung für Abnutzung (AfA-Tabellen) für die allgemein verwendbaren Anlagegüter² und die Regelungen zur Bilanzierung von Enterprise-Resource-Planning-Software (ERP-Software)³ abgelöst werden. Eine zeitliche Befristung ist nicht enthalten.⁴

Während Ziel des BMF-Schreibens war, durch bessere Abschreibungsmöglichkeiten die Digitalisierung in den Unternehmen zu fördern,⁵ stießen die Regelungen unter verschiedenen Aspekten auf Kritik.⁶ So berge die Ausgestaltung der verkürzten Nutzungsdauer als untergesetzliche Regelung (Rechts-)Unsicherheiten für den Steuerpflichtigen, da sie zwar die Finanzverwaltung unter

1 BMF, Schreiben vom 26.02.2021, IV C 3-S 2190/21/10002, Deutsches Steuerrecht (DStR) 2021, 540.

2 BMF, Schreiben vom 15.12.2000, IV D 2-S 1551-188/00, BeckVerw 065687 (abrufbar unter Beck-Online).

3 BMF, Schreiben vom 18.11.2005, IV B 2-S 2172-37/05, DStR 2005, 2076.

4 BMF, Schreiben vom 26.02.2021, DStR 2021, 540 (542).

5 Beschluss vom 19.01.2021, [Videoschaltkonferenz der Bundeskanzlerin mit den Regierungschefinnen und Regierungschefs der Länder](#), [zuletzt abgerufen am 09.05.2022].

6 *Althoff*, BMF-Schreiben zu Sofortabschreibungen von Computerhardware und Software in der Kritik, Betriebs Berater (BB) 2021, 1066; Fachlicher Hinweis des Instituts der Wirtschaftsprüfer (IDW) vom 6.4.2021, [Zweifelsfragen zu den Auswirkungen der Ausbreitung des Coronavirus auf die Rechnungslegung und deren Prüfung](#) (Teil 3, 5. Update, April 2021), [zuletzt abgerufen am 09.05.2022].

dem Gesichtspunkt der Selbstbindung der Verwaltung binde, nicht hingegen die Gerichte.⁷ Darüber hinaus sei unklar, wie die verkürzte Nutzungsdauer einzuordnen sei, so wurde angenommen, dass es sich faktisch um eine Sofortabschreibung handle, sodass Anschaffungs- oder Herstellungskosten der betroffenen Wirtschaftsgüter direkt als Betriebsausgaben oder Werbungskosten steuerlich geltend gemacht werden können. Aus der Formulierung „kann“ wurde überwiegend abgeleitet, dass es sich um ein steuerliches Wahlrecht im Sinne des § 5 Absatz 1 Satz 1 Halbsatz 2 EStG handele.⁸

2.2. BMF-Schreiben vom 22.02.2022

Mit Schreiben vom 22.02.2022⁹ ergänzt das BMF seine Ausführungen zur Nutzungsdauer von Computerhardware und Software zur Dateneingabe und -verarbeitung vom 26.02.2021 und stellt insbesondere klar, dass

- die betroffenen Wirtschaftsgüter weiterhin der Abschreibung gemäß § 7 Absatz 1 EStG unterliegen, es wird lediglich die Nutzungsdauer verkürzt, und dadurch weder eine besondere Form der Abschreiben, noch eine neue Abschreibungsmethode oder eine Sofortabschreibung begründet (Tz. 1.1.).
- die Anwendung der kürzeren Nutzungsdauer auch kein Wahlrecht gemäß § 5 Absatz 1 EStG darstellt (Tz. 1.1.).
- die Wirtschaftsgüter deshalb ab der Anschaffung und Herstellung abzuschreiben und in ein Verzeichnis nach R 5.4. Einkommensteuerrichtlinie aufzunehmen sind, gleichwohl Steuerpflichtige auch eine andere Abschreibungsmethode wählen können (Tz. 1.2.).
- die Regelungen des BMF-Schreibens auch bei den Überschusseinkünften gelten (Tz. 1.3.)
- nicht beanstandet wird, wenn die Abschreibung im Jahr der Anschaffung oder Herstellung in voller Höhe in Anspruch genommen wird (Tz.1.4.).

Damit formuliert das BMF deutlich, dass die gewählte Nutzungsdauer von einem Jahr keine besondere Form der Abschreibung, keine Sofortabschreibung und keine neue Abschreibungsmethode darstellt und verneint die von der Praxis zuvor angenommene Einstufung als steuerliches

7 BFH, Urteil vom 14.04.2011, IV R 46/09, DStR 2011, 1024.

8 *Althoff*, BB 2021, 1066 (1067); *Endert*, Zur Abschreibung „digitaler“ Wirtschaftsgüter, DStR 2021, 591 (592); *Hechtner*, Anmerkungen zur Digital-AfA durch das BMF-Schreiben vom 26.2.2021, beck.digitax 2021, 78 (78-81); *Jüttner*, Neue Sofort-AfA für digitale Wirtschaftsgüter, Zeitschrift für Bilanzierung, Rechnungswesen und Controlling (BC) 2021, 180 (181); *Schiffers*, Geänderte steuerliche Rahmenbedingungen: Drittes Corona-Steuerhilfegesetz und Nutzungsdauer von Computerhardware und bestimmter Software, Deutsche Steuer-Zeitung (DStZ) 2021, 280 (284).

9 BMF, Schreiben vom 22.02.202, IV C 3 - S 2190/21/10002, DStR 2022, 362.

Wahlrecht. Weitere Anpassungen, etwa in zeitlicher Hinsicht sieht das Schreiben vom 22.02.2022 nicht vor, es ersetzt das Schreiben vom 26.02.2021 und gilt insoweit rückwirkend.

Trotz der klarstellenden Formulierungen stößt auch das neue Schreiben auf rechtliche Bedenken. Daher werden im Folgenden die Ausgestaltung als untergesetzliche Regelung und die Frage der Rechtssicherheit, der Inhalt des BMF-Schreibens und die Vereinbarkeit dieser Regelung mit geltenden gesetzlichen Abschreibungsregeln untersucht.

3. Ausgestaltung des BMF-Schreibens als untergesetzliche Regelung

Bei den sogenannten BMF-Schreiben handelt es sich um allgemeine Weisungen im Sinne der Artikel 108 Absatz 3 Satz 2, 85 Absatz 3 Grundgesetz (GG), die der Vollzugsgleichheit im Bereich der von den Ländern im Auftrag des Bundes verwalteten Steuern dienen.¹⁰

Durch das BMF-Schreiben vom 26.02.2021 (ersetzt durch das Schreiben vom 22.02.2022) wurde mithin eine Umsetzung über den Weg einer untergesetzlichen, allgemeinen Weisung gewählt. Eine untergesetzliche Ausgestaltung sah schon der Beschluss zur Videoschaltkonferenz der Bundeskanzlerin und Regierungschefs der Länder vom 19.01.2021 vor. Im Kontext der Corona Pandemie und der Arbeit im Home-Office sollte so eine schnelle Umsetzbarkeit gewährleistet sein.¹¹ Untergesetzlich wäre allerdings auch eine Regelung in Form einer direkten Rechtsverordnung möglich gewesen. Dafür fehlt es im EStG aber wiederum an der erforderlichen Ermächtigungsgrundlage. Daher wurde in Anknüpfung an die existierenden BMF-Schreiben, wie die AfA-Tabellen, eine faktische Sofortabschreibung über den von der Finanzverwaltung zu konkretisierenden Begriff der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer (vergleiche § 7 Absatz 1 Satz 1 EStG) umgesetzt. Ein Gesetzgebungsverfahren war somit nicht erforderlich und eine schnelle Umsetzung wurde gewährleistet.¹²

Diese Ausgestaltung war bereits mit Veröffentlichung des Schreibens vom 26.02.2021 vermehrt auf Kritik gestoßen, vor allem unter dem Aspekt mangelnder Rechtssicherheit. In der Praxis wurde auf das Risiko des Steuerpflichtigen hingewiesen, dass er sich zwar gegenüber dem Finanzamt auf das BMF-Schreiben berufen könne, bei einer Klage bestünde jedoch die Gefahr, dass die verkürzte Nutzungsdauer unbeachtlich ist, sofern das Gericht feststellt, dass diese erkennbar nicht auf gewachsenem Erfahrungswissen beruht.¹³ Diese Gefahr bestehe vor allem deshalb, weil die pauschal angeordnete Nutzungsdauer von einem Jahr gerade nicht¹⁴ als überwiegende Abbildung der Erfahrungen steuerlicher Betriebsprüfung gewertet wird.

Bereits unter diesem Aspekt ist das neue BMF-Schreiben nicht geeignet, den Steuerpflichtigen mehr Rechtssicherheit zu vermitteln, da insoweit die gleichen Risiken bestehen. Darüber hinaus

10 [Glossareintrag des Bundesfinanzministeriums](#), [zuletzt abgerufen am 09.05.2022].

11 Beschluss vom 19.1.2021, Seite 6.

12 *Althoff*, BB 2021, 1066 (1069).

13 *Althoff*, BB 2021, 1066 (1068).

14 *Althoff*, BB 2021, 1066 (1068); *Endert*, DStR 2021, 591 (593-594); *Jüttner*, BC 2021, 180 (182).

können sich aufgrund der ergänzenden Ausführungen des BMF weitere Rechtsanwendungsrisiken ergeben, welche im Folgenden näher betrachtet werden.

4. Inhaltliche Betrachtung des BMF-Schreibens und die Vereinbarkeit dieser Regelung mit geltenden gesetzlichen (Abschreibungs-)Regeln

Inhaltlich regelt das BMF-Schreiben vom 22.02.2022 eine verkürzte Nutzungsdauer von einem Jahr für im Einzelnen genau definierte Wirtschaftsgüter im Bereich der Computerhardware sowie Betriebs- und Anwendungssoftware. Damit weicht das BMF in nicht unerheblichen Umfang von den bisher angewandten Nutzungsdauern ab. Zum Vergleich ging die Finanzverwaltung hinsichtlich der Nutzungsdauer für Computerhardware von drei Jahren¹⁵ und bei ERP-Software von fünf Jahren aus.¹⁶ Andere an ein IT-Gerät gebundene Software war bisher über die Nutzungsdauer der zugehörigen Hardware, somit über drei Jahre, abzuschreiben.¹⁷ Nach den allgemeinen Vorbemerkungen zu den bisherigen AfA-Tabellen konnte eine mit wirtschaftlicher Abnutzung begründete kürzere Nutzungsdauer nur zugrunde gelegt werden, wenn das Wirtschaftsgut vor Ablauf der technischen Nutzbarkeit objektiv wirtschaftlich verbraucht war. Diese Regelungen sind durch das BMF-Schreiben entfallen (siehe unter 2.1.) und durch die nunmehr einheitliche betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von einem Jahr ersetzt worden.

Aufgrund der Klarstellung, dass die betroffenen Wirtschaftsgüter weiterhin der Abschreibung gemäß § 7 Absatz 1 EStG unterliegen und die verkürzte Nutzungsdauer keine besondere Form der Abschreibung, keine Sofortabschreibung und keine neue Abschreibungsmethode darstellt, erfolgt die Abschreibung grundsätzlich nach den bekannten und gewöhnlichen Regeln des § 7 Absatz 1 EStG. Gleichwohl rein formal betrachtet damit kein Verstoß gegen die gesetzliche (Abschreibungs-)Regel vorläge, bestehen Bedenken hinsichtlich der Anwendbarkeit der verkürzten Nutzungsdauer im Lichte des § 7 Absatz 1 EStG (siehe nachfolgend 4.1.). Fraglich ist auch, wie es sich mit der Feststellung des BMF verhält, wonach die verkürzte Nutzungsdauer kein steuerliches Wahlrecht im Sinne des § 5 Absatz 1 EStG darstellt. In diesem Zusammenhang drängen sich nicht nur Fragen in Bezug auf die Auswirkungen auf die Handelsbilanz, sondern auch verfassungsrechtliche Bedenken auf (siehe nachfolgend 4.2.).

4.1. Bedenken in Bezug auf § 7 Absatz 1 EStG

Ausgehend davon, dass das BMF eine verkürzte Nutzungsdauer zugrunde legt und zugleich eine Anwendung des § 7 Absatz 1 EStG beabsichtigt, stellt sich die Frage, ob eine pauschale einjährige Nutzungsdauer für bestimmte Wirtschaftsgüter mit dem Gesetzeswortlaut des § 7 Absatz 1 EStG vereinbar ist.

15 BMF, Schreiben vom 15.12.2000 - IV D 2 - S 1551 - 188/00, BStBl. I 2000, 1532.

16 BMF, Schreiben vom 18.11.2005 - IV B 2 - S 2172 - 37/05, BStBl. I 2005, 1025, Rn. 22.

17 *Brandis* in: Heuermann/Brandis, Kommentar zum EStG, 160. EL Dezember 2021, § 7 Rn. 365.

Nach dem Wortlaut des § 7 Absatz 1 EStG gelangt die Abschreibungsvorschrift zur Anwendung, wenn die Abschreibung über einen Zeitraum von mehr als einem Jahr (Satz 1), nach der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des jeweiligen Wirtschaftsguts (Satz 2) und zeitanteilig im Jahr der Anschaffung oder Herstellung (pro rata temporis) vorgenommen wird (Satz 4). Im Einzelnen:

Bereits § 7 Absatz 1 Satz 1 EStG, wonach (lineare) Abschreibungen bei solchen Wirtschaftsgütern vorzunehmen sind, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum „von mehr als einem Jahr“ erstrecken, erweckt Zweifel an der vom BMF bezweckten Anwendbarkeit der Vorschrift. Denn es ist unklar, wie eine pauschale einjährige Nutzungsdauer mit dem Wortlaut hinsichtlich der Nutzung „von mehr als einem Jahr“ zu vereinbaren ist.¹⁸ Insoweit lässt das BMF offen, wie sich die neue Nutzungsdauer in die Gesetzesystematik einfügen soll.

Wollte man das BMF-Schreiben als Auslegungsregel begreifen und wendet § 7 Absatz 1 EStG – entgegen des Wortlauts von Absatz 1 Satz 1 – an, so bemisst sich die Absetzung nach § 7 Absatz 1 Satz 2 EStG nach der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Wirtschaftsguts. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) ist für die Bestimmung der Nutzungsdauer „nicht die Dauer der betrieblichen Nutzung durch den einzelnen Steuerpflichtigen [maßgebend], sondern die objektive Nutzbarkeit eines Wirtschaftsgutes unter Berücksichtigung der besonderen betriebstypischen Beanspruchung“.¹⁹ Bislang lieferten die AfA-Tabellen der Besteuerungspraxis einen Anhaltspunkt für die Beurteilung der sowohl technischen als auch wirtschaftlichen Nutzungsdauer eines Wirtschaftsgutes.²⁰ Das BMF begründet die neue – deutlich kürzere – Nutzungsdauer von lediglich einem Jahr mit dem „raschen technischen Fortschritt und einem immer schnelleren Wandel“, zudem seien die in dem Schreiben genannten Wirtschaftsgüter seit rund 20 Jahren nicht mehr geprüft worden und bedürfen deshalb einer Anpassung an die geänderten tatsächlichen Verhältnisse.²¹ Bei lebensnaher Betrachtung kann jedoch eine Nutzungsdauer von einem Jahr nicht generell, sondern lediglich in Ausnahmefällen, als betriebsgewöhnlich unterstellt werden. Die Literatur sowie der Bundesrechnungshof (BRH)²² weisen darauf hin, dass es für viele der bezeichneten Wirtschaftsgüter entweder langfristige Pläne gäbe, in welchen Abständen diese erneuert werden, Garantien von mehreren Jahren oder es sich um Güter handle, für die hohe Investitionen getätigt werden müssen. Daher sei es nicht praxisgerecht anzunehmen, dass sich eine

18 [Eingabe des Instituts der Wirtschaftsprüfer \(IDW\) vom 24.03.2022](#) zum BMF-Schreiben zur Nutzungsdauer von Computerhardware und Software zur Dateneingabe und –verarbeitung vom 22.02.2022, Seite 2, [zuletzt abgerufen am 09.05.2022]

19 BFH, Urteil vom 09.12.1999 – III R 74/97 –, BFHE 191, 125, BStBl II 2001, 311 – juris, Rn. 29; BFH, Urteil vom 14.04.2011 – IV R 8/10 –, BFHE 233, 226, BStBl II 2011, 709 – juris, Rn. 35.

20 BMF, Schreiben vom 6.12.2001, IV D 2-S 1551-498/01, BeckVerw 067954.

21 BMF, Schreiben vom 26.02.2021, DStR 2021, 540 (540).

22 [BFH, Bericht an den Haushaltsausschuss des Deutschen Bundestages](#) vom 23.04.2021 [zuletzt abgerufen am 09.05.2022]

jährliche Erneuerung der bezeichneten Wirtschaftsgüter grundsätzlich realisieren lässt. Die Literatur prognostiziert deshalb eine wirtschaftliche Nutzungsdauer, die in den meisten Fällen ein Jahr übersteigen wird.²³

Aufgrund des Vorstehenden erscheint eine Vereinbarkeit der Regelung des BMF-Schreibens mit § 7 Absatz 1 Satz 1 und 2 EStG zumindest fraglich.²⁴ Während die Finanzverwaltung unter dem Gesichtspunkt der Selbstbindung der Verwaltung an die Anwendung der verkürzten Nutzungsdauer gebunden ist, gilt dies nicht für Gerichte, insbesondere dann nicht, wenn ihre Anwendung im Regelfall zu einer offensichtlich unzutreffenden Besteuerung führen würde.²⁵ Bei Anwendung des § 7 Absatz 1 EStG durch die Steuergerichte dürfte eine Prüfung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer daher weiterhin zum Tragen kommen, sodass das BMF-Schreiben lediglich in den Fällen zur Anwendung gelangen würde, in denen eine verkürzte Nutzungsdauer auch den tatsächlichen Verhältnissen entspricht. In diesem Fall läge kein Verstoß gegen die gesetzliche (Abschreibungs-)Regel vor. Auch das BMF hält die Anwendung anderer Abschreibungsmethoden grundsätzlich für möglich (Tz. 1.2), womit dem Steuerpflichtigen zumindest ein faktisches Wahlrecht an die Hand gegeben wird, mittels dessen er – anstelle der in der Praxis eher kurz bemessenen Nutzungsdauer – auch eine längere, begründbare Nutzungsdauer zugrunde legen kann.²⁶

Schließlich bestehen Bedenken mit Blick auf § 7 Absatz 1 Satz 4 EStG im Zusammenhang mit der Nichtbeanstandungsregelung des BMF.²⁷ Nach § 7 Absatz 1 Satz 4 EStG ist im Zugangsjahr grundsätzlich eine anteilige, monatsgenaue Abschreibung vorzunehmen. Nach der Rechtsprechung des BFH sind jedoch kurzlebige Wirtschaftsgüter, deren Nutzungsdauer zwölf Monate nicht übersteigt, im Zugangsjahr in voller Höhe abzuziehen.²⁸ Laut BMF wird es nicht beanstandet, wenn abweichend von § 7 Absatz 1 Satz 4 EStG die (auf einer einjährigen Nutzungsdauer basierende) Abschreibung bereits bei Anschaffung oder Herstellung in voller Höhe vorgenommen wird (Tz.1.4.). Dies ist insoweit mit rechtlichen Unsicherheiten behaftet, als das BMF zumindest im Grundsatz von einer Abschreibung „pro rata temporis“ auszugehen scheint und somit von einer Abschreibung, die im Widerspruch zur Rechtsprechung des BFH steht.

4.2. Bedenken in Bezug auf Art. 3 Absatz 1 GG

Das BMF-Schreiben vom 22.02.2022 wird zudem in Bezug auf die Klarstellung, dass die einjährige Nutzungsdauer kein steuerliches Wahlrecht im Sinne des § 5 Absatz 1 Satz 2 EStG darstellt (Tz. 1.1.) im Kontext der Auswirkungen auf die Handelsbilanz sowie einer möglichen Ungleichbehandlung zwischen den bilanzierenden Steuerpflichtigen und den gewinn- bzw. überschusser-

23 Althoff, BB 2021, 1066 (1068); Endert, DStR 2021, 591 (593-594); Jüttner, BC 2021, 180 (182).

24 Eingabe des Instituts der Wirtschaftsprüfer (IDW) vom 24.03.2022, Seite 2; Althoff, BB 2021, 1066 (1068).

25 BFH, Urteil vom 14.04.2011, IV R 46/09, DStR 2011, 1024.

26 Althoff, Klarstellung zur Abschreibung digitaler Wirtschaftsgüter, Betriebs Berater (BB) BB 2022, 690.

27 Eingabe des Instituts der Wirtschaftsprüfer (IDW) vom 24.03.2022, Seite 2; Althoff, BB 2022, 690.

28 BFH, Urteil vom 26.08.1993 – IV R 127/91 –, BFHE 172, 502, BStBl II 1994, 232.

mittelnden Steuerpflichtigen, diskutiert. In diesem Zusammenhang hat der Auftraggeber ausdrücklich auf einen Artikel in der Wirtschaftswoche²⁹ verwiesen und um dessen Berücksichtigung gebeten.

Laut des Artikels ergäben sich vor allem deshalb Probleme, weil „[...] *das Handelsbilanzrecht bei Computern und anderer Hardware sowie Software eine betriebliche Nutzungsdauer von meist drei bis fünf Jahren vorgibt. Diese Abschreibungszeiten sind auch für die Steuerbilanz maßgeblich. Ein Abweichen, in diesem Fall eine Verkürzung auf weniger als ein Jahr, ist nur möglich, wenn dies per Gesetz ausdrücklich in einem Wahlrecht erlaubt wird. Genau diese Öffnungsklausel verweigert aber das Bundesfinanzministerium in seinem Anwendungsschreiben hartnäckig.*“

Dem Autor kann insoweit gefolgt werden, dass nach dem sogenannten Maßgeblichkeitsgrundsatz die Handelsbilanz die Grundlage für die steuerrechtliche Gewinnermittlung bildet.³⁰ Für die Handelsbilanz ist für die Bestimmung der voraussichtlichen Nutzungsdauer auf die tatsächliche wirtschaftliche Nutzungsdauer des Wirtschaftsguts unter Beachtung der Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung (vgl. § 5 Absatz 1 Satz 1 EStG) abzustellen.³¹ Wie auch der Autor des Artikels zutreffend feststellt, widerspricht es allgemeiner Lebenserfahrung (siehe auch Punkt 4.1.), dass die handelsrechtliche Nutzungsdauer für Computerhardware sowie Betriebs- und Anwendungssoftware pauschal nur ein Jahr beträgt, sodass die steuerliche Fiktion einer Nutzungsdauer von nur einem Jahr grundsätzlich nicht der Bemessung der handelsrechtlichen Abschreibung digitaler Vermögensgegenstände zugrunde gelegt werden kann (formelle Maßgeblichkeit).³² Eine abweichende Nutzungsdauer in Handels- und Steuerbilanz wäre zum Beispiel eröffnet, wenn es sich bei der Anwendung der kürzeren Nutzungsdauer um ein steuerliches Wahlrecht im Sinne des § 5 Absatz 1 Satz 1 Halbsatz 2 EStG handeln würde. Dies hat das BMF im Schreiben vom 22.02.2022 jedoch ausdrücklich verneint (Tz. 1.1). An dieser Stelle sei angemerkt, dass sich steuerliche Wahlrechte aus Gesetz, aber auch aus Verwaltungsvorschriften ergeben können³³, weshalb eine solche Regelung durch ein Schreiben des BMF nicht per se zu bestanden gewesen wäre.

Eine andere Rechtsgrundlage für die Abweichung von Handels- und Steuerbilanz, als das zuvor von der Praxis angenommene Wahlrecht, ist nicht ersichtlich. Mangels Rechtsgrundlage wird bilanzierenden Steuerpflichtigen von der Anwendung der kürzeren Nutzungsdauer abgeraten.³⁴ Laut dem IDW drohten daher eine Ungleichbehandlung und damit ein möglicher Grundrechts-

29 Christian Ramthin in: Wirtschaftswoche, Ausgabe 15 vom 08.04.2022, „Der Wums, der keiner ist“, Seite 30.

30 Justenhoven/Usinger in: Beck Bilanz-Kommentar, HGB, 13. Aufl. 2022, § 243 Rn. 105 ff.

31 Ballwieser in: Münchner Kommentar, HGB, 4. Aufl. 2020, § 253 Rn. 17 f.

32 Eingabe des Instituts der Wirtschaftsprüfer (IDW) vom 24.03.2022, Seite 3.

33 [Querbach in: Haufe, „Maßgeblichkeitsgrundsatz / 2.3.2 Anwendung steuerlicher Wahlrechte \(§ 5 Absatz 1 Satz 1 Halbsatz 2 EStG\)“](#), [zuletzt abgerufen am 09.05.2022].

34 Eingabe des Instituts der Wirtschaftsprüfer (IDW) vom 24.03.2022, Seite 4.

verstoß bezüglich bilanzierenden Steuerpflichtigen einerseits und gewinn- bzw. überschussermittelenden Steuerpflichtigen andererseits.³⁵ Wie unter Punkt 4.1. erörtert, ist die Anwendung der verkürzten Nutzungsdauer jedoch auch im Rahmen der Überschuss- bzw. Gewinneinkünfte keineswegs risikofrei. Bei ordnungsgemäßer Anwendung des § 7 Absatz 1 EStG ist eine Ungleichbehandlung wohl nicht zu befürchten.

5. Stellungnahme und Fazit

Die Umsetzung der verkürzten Nutzungsdauer in Form des BMF-Schreiben wurde weitreichend und mithin beachtlich kritisiert, vorrangig mit Blick auf die ungenügende Rechtssicherheit für den Steuerpflichtigen. Diese Kritik vermochte das BMF trotz klarstellender Worte im Schreiben vom 22.02.2022 nicht auszuräumen. In diesem Lichte ist auch der oben genannte Artikel in der Wirtschaftswoche zu verstehen, welcher sich in seiner Gesamtschau in die allgemeine Kritik an der Umsetzung einreihet.

* * *