

An das
Bundesministerium der Finanzen
Herrn MD Dr. Rolf Möhlenbrock
Herrn MDg Peter Rennings
Wilhelmstraße 97
10117 Berlin

ausschließlich per E-Mail

Düsseldorf, 24.03.2022

685

Institut der Wirtschaftsprüfer
in Deutschland e. V.

Wirtschaftsprüferhaus
Tersteegenstraße 14
40474 Düsseldorf
Postfach 32 05 80
40420 Düsseldorf

TELEFONZENTRALE:
+49 (0) 211 / 45 61 - 0

FAX GESCHÄFTSLEITUNG:
+49 (0) 211 / 4 54 10 97

INTERNET:
www.idw.de

E-MAIL:
info@idw.de

BANKVERBINDUNG:
Deutsche Bank AG Düsseldorf
IBAN: DE53 3007 0010 0748 0213 00
BIC: DEUTDE33XXX
UST-ID Nummer: DE119353203

**Eingabe zum BMF-Schreiben zur Nutzungsdauer von Computerhardware
und Software zur Dateneingabe und -verarbeitung vom 22.02.2022, Gz.: IV
C 3 – S 2190/21/10002 :025; Dok.: 2022/0186479**

Sehr geehrter Herr Dr. Möhlenbrock,
Sehr geehrter Herr Rennings,

im Folgenden nehmen wir zu dem o.g. BMF-Schreiben Stellung, das das ursprüngliche Schreiben zur Nutzungsdauer von Computerhardware und Software zur Dateneingabe und -verarbeitung vom 26.02.2021 mit Wirkung für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2020 enden, d.h. rückwirkend ersetzt. Vor dem Hintergrund der damaligen (und noch andauernden) Pandemiesituation besteht weiterhin ein Bedarf der Steuerpflichtigen, in die eigene Digitalisierung und damit in die technische Infrastruktur zu investieren. Daher ist die Gewährung einer schnelleren (allerdings nur steuerlich wirkenden) Abschreibung eine effektive Maßnahme.

Wir haben bereits in unserer Stellungnahme vom 12.02.2021 (Anlage) zum Entwurf des BMF-Schreibens den (ersten) Vorstoß der Bundesregierung befürwortet, Anreize für Investitionen in digitale Technologien schaffen zu wollen. Wir hatten in der o.g. Stellungnahme insbesondere auch den (pragmatischen) Versuch der zeitnahen Umsetzung unterstützt. Vor allem mit Blick auf die im Koalitionsvertrag angekündigte sog. „Superabschreibung“ weisen wir erneut darauf hin, dass wir – wegen der unzureichenden Absicherung einer umfassenden Bindungswirkung eines BMF-Schreibens – eine gesetzliche Regelung einer Ab-

GESCHÄFTSFÜHRENDER VORSTAND:
Prof. Dr. Klaus-Peter Naumann,
WP StB, Sprecher des Vorstands;
Dr. Daniela Kelm, RA LL.M.;
Melanie Sack, WP StB

Seite 2/7 zum Schreiben vom 24.03.2022 an das BMF

schreibung für erforderlich halten. So entfalten BMF-Schreiben als norminterpretierende Verwaltungsvorschriften weder gegenüber Steuerpflichtigen Bindungswirkung, noch besteht für Steuerpflichtige grundsätzlich Vertrauensschutz aus BMF-Schreiben (Ausnahme: ermessenslenkende Verwaltungsvorschriften). Darüber hinaus ist die Judikative an BMF-Schreiben nicht gebunden.

Obwohl wir zum ersten BMF-Schreiben (zusätzlich zum Petitum einer gesetzlichen Regelung) mehrfach verschiedenste Änderungsvorschläge unterbreitet und Klarstellungen vorgeschlagen hatten, kam die Veröffentlichung eines geänderten BMF-Schreibens zum jetzigen Zeitpunkt für uns dennoch überraschend.

Positiv bewerten wir die ergänzte Nichtbeanstandungsregelung in Tz. 1.4, wonach auch eine sofortige Abschreibung (in voller Höhe) im Jahr der Anschaffung oder Herstellung der begünstigten Wirtschaftsgüter möglich ist. Unklar bleibt in diesem Zusammenhang jedoch zum einen, wie die ergänzte Feststellung in Tz. 1.1, dass die lineare Abschreibung gemäß § 7 Abs. 1 EStG auch weiterhin zur Anwendung komme, mit dem entgegenstehenden Gesetzeswortlaut des § 7 Abs. 1 Satz 1 EStG zu vereinbaren ist, nach dem die Abschreibungsvorschriften erst bei einer Nutzungsdauer von „mehr als einem Jahr“ zur Anwendung kommen. Zum anderen steht die Auffassung des BMF, wonach grundsätzlich „pro rata temporis“ gemäß § 7 Abs. 1 Satz 4 EStG abzuschreiben sein soll, im Widerspruch zur Rechtsprechung des BFH. Das Gericht hat in seinem Urteil vom 26.08.1993 (IV R 127/91, BStBl. 1994 II, S. 232) entschieden, dass die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von „kurzlebigen Wirtschaftsgütern“, d.h. Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, deren Nutzungsdauer zwölf Monate nicht übersteigt, auch dann in voller Höhe im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung abzuziehen sind, wenn sie in der zweiten Hälfte des Wirtschaftsjahres angeschafft oder hergestellt werden und ihre Nutzungsdauer über den Bilanzstichtag hinausreicht.

Auch wenn die ergänzenden Formulierungen des geänderten BMF-Schreibens erkennbar auf eine Absicherung der Rechtsanwendung gerichtet sind, sind diese u.E. jedoch überwiegend nicht geeignet, den Steuerpflichtigen mehr Rechtssicherheit für die bilanzielle Behandlung der in den sachlichen Anwendungsbereich fallenden Investitionen zu geben. Insbesondere helfen die in den Tz. 1.1 bis 1.4 vorgenommenen Ergänzungen den Rechtsanwendern – auch wenn sie offensichtlich gut gemeint waren – nicht. Es wurden sogar Rechtsanwendungsrisiken für bilanzierende Steuerpflichtige (§§ 4 Abs. 1 Satz 1, 5 Abs. 1 EStG) begründet.

Seite 3/7 zum Schreiben vom 24.03.2022 an das BMF

Auch wenn durch das ergänzte Schreiben einige unserer Hinweise zur verbesserten Ausgestaltung der Maßnahme (u.a. der Hinweis zur Klarstellung der Einbeziehung in die Zinsschranke, vgl. 4. der Anlage) aufgegriffen und umgesetzt wurden, bleiben auch nach dem überarbeiteten BMF-Schreiben noch viele Fragen offen:

Auswirkung auf die Handelsbilanz

Wir bleiben für handelsbilanzielle Zwecke bei unserer Einschätzung, dass die vorgenommene Fiktion einer Nutzungsdauerverkürzung auf (maximal) ein (Wirtschafts-/Geschäfts-)Jahr in der Handelsbilanz jedenfalls nicht per se nachvollzogen werden kann (vgl. IDW, Zweifelsfragen zu den Auswirkungen der Ausbreitung des Coronavirus auf die Rechnungslegung und deren Prüfung (Teil 3, 5. Update, April 2021), i.d.F. vom 06.04.2021, S. 29 ff.). Ein Gleichlauf der Handels- und der Steuerbilanz setzt vielmehr voraus, dass sich eine Nutzungsdauer von nur einem Jahr unabhängig von steuerlichen Regelungen/Fiktionen rechtfertigen lässt. Eine Anwendung der amtlichen AfA-Tabellen oder anderer steuerlicher Erlasse (wie das BMF-Schreiben) ist nach wohl herrschender Meinung nicht zulässig, wenn die dort angegebenen Nutzungsdauern die tatsächlichen oder geänderten Verhältnisse im Betrieb des Steuerpflichtigen nicht abbilden oder mit den betrieblichen Erfahrungs- oder Planungswerten nicht übereinstimmen. In diesen Fällen gilt die formelle Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen GuV für die Steuerbilanz nach § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 EStG. Zur Vermeidung von Wiederholungen verweisen wir außerdem auf die Ausführungen in unserer Stellungnahme vom 12.02.2021.

Dies vorangeschickt ergeben sich folgende klärungsbedürftige Aspekte:

- Die angeregte Aufnahme einer ausdrücklichen Klarstellung, dass es sich um eine rein steuerlich wirkende Regelung handelt, ist unterblieben. Generell bleibt das Verhältnis der Regelungen im BMF-Schreiben zur formellen Maßgeblichkeit in § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 EStG unklar. Die in der Handelsbilanz zugrunde gelegten Abschreibungsdauern sind grundsätzlich (auch) für die Steuerbilanz maßgeblich, „es denn, im Rahmen eines steuerlichen Wahlrechts wird oder wurde ein anderer Ansatz gewählt“ (§ 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 EStG). Das BMF will die (verkürzte) Nutzungsdauer von einem Jahr nun jedoch ausdrücklich nicht unter § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 EStG subsumieren, was nach Auffassung des IDW indes sachgerecht wäre, da eine andere Rechtsgrundlage für eine Abweichung von der formellen Maßgeblichkeit nicht ersichtlich ist. In der Handelsbilanz kann nach Auffassung des IDW die Abschreibung unter Zugrundelegung der verkürzten Nutzungsdauer (bspw. auf ERP-Software) regelmäßig nicht in Betracht kommen. Auch ein

Seite 4/7 zum Schreiben vom 24.03.2022 an das BMF

steuerlicher Bewertungsvorbehalt (§ 5 Abs. 6 EStG) erscheint mangels Rechtsgrundlage ebenfalls nicht einschlägig. Vor allem bilanzierende Steuerpflichtige können das Schreiben u.E. (wegen der formellen Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen GoB – wenn überhaupt) nur mit größter Vorsicht anwenden. Dies hätte zur Folge, dass die eigentlich zu begrüßende Maßnahme und der wünschenswerte Innovationsanreiz drohen leerzulaufen. Es droht darüber hinaus in diesen Fällen auch eine verfassungsrechtlich zumindest bedenkliche Ungleichbehandlung der jeweils in den persönlichen Anwendungsbereich des Schreibens fallenden bilanzierenden Steuerpflichtigen und solchen Steuerpflichtigen, die ihren Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 EStG mittels sog. Einnahmen-Überschuss-Rechnung ermitteln und/oder solchen, die Überschusseinkünfte beziehen.

- Sollte die Feststellung in Tz. 1.1 am Ende („Die Anwendung der kürzeren Nutzungsdauer stellt zudem auch kein Wahlrecht im Sinne des § 5 Absatz 1 EStG dar.“) ausschließlich dahingehend zu verstehen sein, dass die jeweiligen Wirtschaftsgüter, die nicht mit dem handelsrechtlich maßgeblichen Wert in der Steuerbilanz ausgewiesen werden, (auch) nicht in das besondere, laufend zu führende Verzeichnis nach § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG aufgenommen werden müssen, müsste dem widersprochen werden. Unabhängig davon, dass eine Erleichterung bei Aufzeichnungspflichten generell zu begrüßen wäre, bliebe aber die Vereinbarkeit eines Dispenses von den Aufzeichnungspflichten in einem BMF-Schreiben mit dem Gesetzeswortlaut begründungsbedürftig (ob hier eine Gruppenunbilligkeit i.S.v. § 184 Abs. 2 AO begründbar wäre, erscheint eher fraglich). Es bleibt zusammenfassend unklar, weshalb kein Wahlrecht i.S. des § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2, Satz 3 EStG vorliegen soll, schließlich geht selbst das BMF (u.a. durch die Verwendung von „kann“ in Tz. 1.1 und Tz. 1.2, 3. Spiegelstrich) weiterhin von einer optionalen Anwendung der im BMF-Schreiben dargelegten Abschreibungsmodalitäten aus. Dem sog. steuerlichen Wahlrechtsvorbehalt nach § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 EStG, wonach die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen GoB unter dem Vorbehalt der Wahl eines anderen Ansatzes im Rahmen der Ausübung eines (allein) steuerlichen Wahlrechts steht, sind jedenfalls nach Auffassung der Finanzverwaltung nicht allein steuergesetzliche Wahlrechte, sondern auch steuerliche Wahlrechte zu subsumieren, die sich aus einem BMF-Schreiben ergeben (BMF-Schreiben vom 12.03.2010, BStBl. 2010 I, S. 236, Tz. 12).
- Fraglich ist überdies, welche Rechtsnatur dem (geänderten) Erlass zukommen soll.

Seite 5/7 zum Schreiben vom 24.03.2022 an das BMF

- Es liegt nahe, von einer temporär gültigen, punktuellen Ergänzung der amtlichen AfA-Tabellen auszugehen, d.h. einem AfA-Erlass. Diese Annahme wird mittelbar gestützt von der in Tz. 1.2, 3. Spiegelstrich ergänzten Feststellung, dass der Steuerpflichtige von der durch BMF-Schreiben festgestellten Nutzungsdauer auch abweichen darf. Anders als in den AfA-Tabellen stellt die Finanzverwaltung in diesem Schreiben (wie auch in dem Vorgängerschreiben ohne Hinweis auf die Herkunft dieser Erkenntnis) fest, dass wegen der „geänderten tatsächlichen Verhältnisse“ „eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von einem Jahr zugrunde gelegt werden“ kann. Nach den Vorbemerkungen zu den amtlichen AfA-Tabellen beruht die in ihnen aufgeführte, angenommene Nutzungsdauer der Anlagegüter auf Erfahrungen der steuerlichen Betriebsprüfung. Die amtlichen AfA-Tabellen stellen dabei insbesondere keine allgemein verbindliche Rechtsverordnung dar, sondern binden ausschließlich die Finanzverwaltung (und nicht den Steuerpflichtigen). Sie sollen den zuständigen Amtsträgern lediglich einen Anhaltspunkt für die Beurteilung bieten, ob der Steuerpflichtige die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer vertretbar geschätzt hat. Die Tabellen dienen damit der Vereinheitlichung der Verwaltungsauffassung, der Beweiserleichterung und verfolgen den Zweck, eine größere Gleichmäßigkeit der Besteuerung herbeizuführen. Die besonderen Verhältnisse des Betriebs und damit die Schätzung des Steuerpflichtigen können im Ergebnis zu abweichenden Nutzungsdauern – als den in der AfA-Tabellen verzeichneten – führen. Bei Unterschreiten der in der jeweiligen amtlichen AfA-Tabelle angegebenen Nutzungsdauer ist nach den allgemeinen Verfahrensgrundsätzen der Steuerpflichtige objektiv für seine Annahme beweispflichtig, anders bei einem Überschreiten. Diese letztere Abweichung wird von der Finanzverwaltung regelmäßig als zutreffende Schätzung des Steuerpflichtigen beurteilt und ohne Prüfung anerkannt.
- Im Rahmen einer Taxcellence-Veranstaltung am 03.02.2022 wurde die Auffassung vertreten, dass das (alte) Schreiben keinen amtlichen AfA-Erlass darstelle, sondern vielmehr als eine Art „Angebot“ der Finanzverwaltung auf Abschluss einer tatsächlichen Verständigung zu beurteilen sei. Dieser Auslegung kann u.E. nicht gefolgt werden. Nach dem BMF-Schreiben vom 30.07.2008 (IV A 3 – S 0223/07/10002, BStBl. 2008 I, S. 831; Tz. 2.1) ist eine tatsächliche Verständigung ausschließlich im Bereich der Sachverhaltsermittlung zulässig. Sie ist nach Tz. 2.2, letzter Spiegelstrich insbesondere nicht zulässig, wenn sie zu einem offensichtlich unzutreffenden Ergebnis führt. Selbst unter Beachtung der in der Praxis erheblich di-

Seite 6/7 zum Schreiben vom 24.03.2022 an das BMF

vergiehenden Nutzungsdauern der begünstigten Wirtschaftsgüter erscheint die Feststellung der Finanzverwaltung, dass eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von einem Jahr anzunehmen sei, in der weitüberwiegenden Anzahl der Fälle als zu optimistisch. Im Übrigen wären stets auch die formalen Voraussetzungen für tatsächliche Verständigungen (u.a. hinsichtlich der Zeichnungsberechtigungen etc.) zu beachten.

- Die Notwendigkeit einer Absicherung der angewandten Abschreibungsdauer kann auch dadurch erreicht werden, dass die Wahl der Abschreibungsdauer ausdrücklich einer Bestätigung im Rahmen einer verbindlichen Auskunft nach § 89 Abs. 2 AO zugänglich gemacht werden kann.

Auch insoweit, als bisher – dem Vernehmen nach – von einer gesetzlichen Regelung wegen einer potenziellen Unvereinbarkeit mit beihilferechtlichen Vorgaben abgesehen wurde, sollten diese Vorbehalte nicht dazu führen, den Steuerpflichtigen das aus einer untergesetzlichen Regelung resultierende (v.a. wirtschaftliche) Risiko aufzubürden. Bei Anwendung des BMF-Schreibens riskieren die Steuerpflichtigen (trotz der Selbstbindung der Verwaltung, die mit einem BMF-Schreiben einhergeht), dass die untergesetzlichen Regelungen einer potentiellen gerichtlichen oder beihilferechtlichen Überprüfung nicht standhalten. Dem Steuerpflichtigen drohen bei einer finalen Verwerfung der Regelungen (beispielsweise durch die Judikative oder wegen Feststellung der Unvereinbarkeit mit dem EU-Recht bei Einordnung der Maßnahmen als unerlaubte Beihilfe nach Artikel 107 Abs. 1 AEUV) die nachträgliche, anteilige Versagung des vorgenommenen Betriebsausgabenabzugs und ggf. bei Ablauf der Karenzzeit die Festsetzung von Nachzahlungszinsen. Sollte der Gesetzgeber derartige Bedenken haben, sollten diese vor Bekanntgabe und Erlass einer solchen Regelung mit den zuständigen EU-Behörden abgeklärt werden. Fälle aus der Vergangenheit (beispielhaft ist der „Sanierungserlass“ zu nennen), in der eine solche Vorabstimmung unterblieben war, haben in der Praxis aufgrund der resultierenden Rechtsunsicherheit erhebliche Folgen (v.a. erheblichen, langwierigen Korrekturaufwand und wirtschaftliche Nachteile, u.a. administrative Kosten und Zinsaufwand, bei den Verfahrensbeteiligten) ausgelöst und die Judikative über Jahre beschäftigt.

Die Rechtsgrundlage für eine „verkürzte Abschreibung“ digitaler Wirtschaftsgüter sollte vom Gesetzgeber daher klar und EU-rechtskonform geregelt werden. Ein BMF-Schreiben ist alternativ hierzu keine geeignete „Rechtsgrundlage“.

Anwendungsverhältnis zwischen „altem“ und „neuem“ Schreiben

Wegen der fehlenden Anpassung der zeitlichen Anwendungsregelung gilt das geänderte Schreiben zudem rückwirkend. Bilanzierende Steuerpflichtige, die auf

Seite 7/7 zum Schreiben vom 24.03.2022 an das BMF

den Bestand des alten Schreibens vertraut haben und im Rahmen des Jahresabschlusses für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2020 enden, von einem steuerlichen Wahlrecht ausgegangen sind, sehen sich nun mit der Frage konfrontiert, ob und wann die Berichtigungen (v.a. der gebildeten passiven latenten Steuern nach § 274 Abs. 1 Satz 1 HGB oder einer Verbindlichkeitsrückstellung für passive latente Steuern nach § 249 Abs. 1 Satz 1 Alt. 1 HGB) vorzunehmen sind. Eine Nichtbeanstandungsregelung sollte erwogen werden.

Auswirkung auf die Leasing-Erlasse, Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 GewStG

Die zu begrüßende Klarstellung, dass die Regelungen der sog. Leasing-Erlasse durch das (geänderte) BMF-Schreiben nicht berührt werden, sollte nicht nur den Leasinggesellschaften oder ihrem Bundesverband (letzterem mit Schreiben vom 23.03.2022) mitgeteilt werden. Diese Informationen sollten vor allem auch den Leasingnehmern, bestenfalls jedermann zugänglich gemacht werden. Die Frage der Veränderung der Zurechnungsvorgaben des wirtschaftlichen Eigentums würden ohne diese Klarstellung auch Fragen der Hinzurechnung von Mieten und Pachten aufwerfen und damit das BMF-Schreiben ohne Not zum Gegenstand gerichtlicher Auseinandersetzungen machen.

Zur vertiefenden Erörterung stehen wir selbstverständlich gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

Dr. Kelm

Granzow, RA (Syndikus-RA)
Fachleiter Steuern

Anlage