

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-

zuziehen. Zu beachten ist, daß Bestandteile und Zubehör, die alleine nicht nutzungsfähig sind, zusammen mit dem Hauptgerät abzuschreiben sind. Dieser Umstand wurde nicht in allen Finanzgerichtsurteilen nach Auffassung des Verfassers zutreffend beachtet. So wurden im Urteilsfall vorliegend b), ein Drucker und ein Farbfernseher einheitlich als Zubehör zu einem Commodore C 64 als Zubehör behandelt. Dies erscheint unrichtig, da die Geräte auch gesondert, z. B. mit anderen Computern einsatzfähig sind und der Fernseher direkt allein nutzbar ist.

3. Wenn danach Aufwendungen für Computeranlagen grundsätzlich als Werbungskosten in Betracht kommen, scheidet in vielen Fällen deren steuerliche Berücksichtigung am sogenannten Aufteilungsverbot des § 12 Ziffer 1. EStG. Diese Vorschrift besagt, daß Aufwendungen „... bei den einzelnen Einkunftsarten nicht abgezogen werden dürfen, die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendet werden. Dazu gehören auch die Aufwendungen für die Lebensführung, die die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt, auch wenn sie zur Förderung des Berufes und der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.“ Aus dieser gesetzlichen Bestimmung wird von der herrschenden Meinung ein mit einigen Ausnahmen geltendes strenges Aufteilungsverbot hergeleitet, das besagt, daß Aufwendungen für Gegenstände bei nur privater *Mit*veranlassung grundsätzlich nicht abzugsfähig sind, vgl. z. B. Schmidt, Komm. zum Einkommensteuergesetz, Anmerkungen 4-6 zu § 12 EStG.

4. Zu den einzelnen Urteilsfällen:

Während das Hessische Finanzgericht im Fall a) den Arbeitsmittelcharakter bei einer typischen Heimcomputeranlage (Commodore VC 20), Drucker, transportables Fernsehgerät) bereits abgelehnt hat, scheidet die Klage oben b) beim Finanzgericht Köln letztlich am Aufteilungsverbot des § 12 EStG, obwohl das Finanzgericht für einen Computer Commodore C 64 die Arbeitsmitteleigenschaft verneint und dabei eine Abgrenzung zwischen Heim(Home)-Computer und qualifizierten Personalcomputern vornimmt. In beiden Fällen a) und b) wurde die steuerliche Abzugsfähigkeit jedoch verneint, weil die in Frage stehenden Geräte nach Ansicht des Gerichtes auch ganz oder überwiegend als Spielgeräte anzusehen sind, also eine private Veranlassung vorliegt. Dabei werden im Falle b) die Werbeaussagen des Herstellers in meines Erachtens nicht überzeugender Weise als Argument gegen den Arbeitsmittelcharakter des Gerätes herangezogen. In beiden Fällen a) und b) erscheint von Bedeutung, daß im Zusammenhang mit dem Computer jeweils auch Farbfernsehgeräte als Monitore erworben wurden und nicht „unintelligente“ EDV-Bildschirme. Dies legt den Schluß nahe, daß private Nutzungsmöglichkeiten von nicht untergeordneter Bedeutung eine Rolle gespielt haben mögen. Dabei muß man bedenken, daß Anfang der 80-iger Jahre vielleicht tatsächlich die Beschäftigung mit EDV-Anlagen im Spielbereich ihren Ausgangspunkt genommen hat und daß den Urteilsfällen ältere Lebenssachverhalte zugrunde liegen. Das Urteil des Finanzgerichts Köln b) läßt bereits

erkennen, daß für Personalcomputer, bei denen das Gericht offensichtlich einen Unterschied zum Heimcomputer sieht, möglicherweise andere Entscheidungen zu treffen wären. Wie bereits kurz ausgeführt, hätten die Gerichte sich meines Erachtens mehr Gedanken darüber machen müssen, inwieweit die einzelnen Geräte selbständig nutzungsfähig sind. Bei ausreichender Würdigung dessen wäre es z. B. ohne weiteres denkbar gewesen, daß ein Drucker abzugsfähig gewesen wäre, nicht jedoch der Farbfernsehmonitor.

Während in den Fällen a) und b) die Klagen keinen Erfolg hatten, waren die Fälle c) bis e) erfolgreich. In diesen Fällen erlaubten die beruflichen Besonderheiten der Kläger die Annahme, daß eine private Nutzung der EDV-Anlage ausgeschlossen oder als völlig untergeordnet anzusehen war. In allen Fällen handelte es sich um Lehrer, die in ihrer Berufstätigkeit die Geräte verwendet haben. Im Fall e) und d) wurde Informatik unterrichtet, im Fall c) verwandte ein Realschullehrer einen Sinclair ZX-Spectrum Typ 16 K um Auswertungen von Klassenarbeiten, Statistiken, spezielle Schulsprachprogramme zu nutzen. Das Gericht wies darauf hin, daß in diesem Sonderfall die Möglichkeit der Benutzung als Spielcomputer ausgeschlossen werden kann.

5. Zusammenfassung

Werden von Arbeitnehmern EDV-Anlagen aus eigenen Mitteln angeschafft, so können sie zu steuerlichen Werbungskosten führen, wenn eine private Veranlassung ausgeschlossen werden kann. Die entsprechenden Nachweise und Argumente sollte der Steuerpflichtige dem Finanzamt darlegen. Dabei wird von Bedeutung sein, wo er das Gerät einsetzt, etwa am betrieblichen Arbeitsplatz oder zuhause, wobei es leichter sein wird, wenn ein bereits steuerlich anerkanntes Arbeitszimmer vorhanden ist. Von Bedeutung ist auch, wie direkt der berufliche Bezug ist, ob z. B. bei einem zuhause eingesetzten Gerät Heimarbeit überhaupt denkbar ist, welche Einsatzmöglichkeiten die Hardware und besonders, welche Einsatzmöglichkeiten die Software bietet. Ist z. B. nur eine direkt beruflich veranlaßte Software vorhanden, wird auch die Hardware ausschließlich beruflich genutzt werden. Wenn also z. B. ein angestellter Architekt zuhause auf einer eigenen zu diesem Zweck angeschafften Hardware für den Arbeitgeber anhand von CAD-Programmen des Arbeitgebers arbeitet, stellen die Aufwendungen — Abschreibungen Hardware — Werbungskosten dar.

Schließlich sei noch darauf hingewiesen, daß bei anderen Überschusseinkünften, z. B. Einkünften aus Vermietung und Verpachtung oder Kapitalvermögen, Abschreibungen auf Hardware ebenfalls Werbungskosten darstellen können, wenn die Hardware ausschließlich im steuerpflichtigen Einkünftebereich Verwendung findet. Das kann z. B. im Bereich Vermietung und Verpachtung die Mietverwaltung oder im Bereich Einkünfte aus Kapitalvermögen die Ermittlung der steuerpflichtigen Einkünfte sein.

Klaus Reuther, Rechtsanwalt und Steuerberater in München