

tionen stellen fest, welche Taste zuletzt betätigt wurde oder welche als nächste betätigt wird. Selbstverständlich hat CLIPPER keine hellseherischen Fähigkeiten, sondern schaut nur nach, welcher Tastenwert im Tastaturpuffer bereitliegt. Durch diese Funktionen ist es möglich, Teile des Programmablaufes bei bestimmten Bedingungen zu automatisieren, ohne daß der Anwender weitere Anweisungen zu geben hätte. Dies ermöglicht eine Erhöhung des Bedienungskomforts und der Einheitlichkeit der Programmbedienung, wie es unter dBASE - sofern überhaupt - nur unter ganz erheblichem Programmieraufwand und damit verbundener Verlangsamung des Programmablaufs erreicht werden könnte.

Es existieren über die vorstehende Darstellung hinaus eine

Vielzahl weiterer Funktionen und Befehle, die es ermöglichen, Programme effektiver und professioneller zu gestalten, ohne daß eine auch nur annähernde Aufzählung und Beschreibung hier möglich wäre. Zuletzt sollte vielleicht darauf hingewiesen werden, daß der Verfasser der Firma Nantucket in keiner Weise verpflichtet ist. Es gibt auf dem Markt noch andere dBASE-ähnliche Compiler³². Der Verfasser kennt jedoch aus eigener Erfahrung nur CLIPPER, so daß ein Vergleich mit anderen Compilern gerade nicht vorgenommen wird.

32) vgl. Mierzowsky, Familienzuwachs, c't 7/87, 68ff; vgl auch FN 11

Betriebssystem - einheitliches immaterielles Wirtschaftsgut - nicht rechtskräftiges Urteil des Finanzgerichts Hamburg vom 3. 8. 1988 Az. II 8/86

1. Vorbemerkung:

Das nachfolgend gekürzt wiedergegebene Urteil des Finanzgerichts Hamburg, das noch Gegenstand einer Revisionsentscheidung des Bundesfinanzhofs sein wird, bestätigt bereits bisher in der Literatur überwiegend vertretene Auffassungen. Das Urteil, das zu § 19 des Berlin-Förderungsgesetzes (Investitionszulage) ergangen ist, befaßt sich mit zwei in der Literatur häufig behandelten Fragen:

- der Frage, ob Betriebs-Software ein eigenes, selbständiges Wirtschaftsgut ist,
- und
- ob sie ein immaterielles Wirtschaftsgut darstellt.

2. Leitsatz (nicht amtlich, zusammengefaßt)

- a) System-Software stellt ein eigenes Wirtschaftsgut dar und ist nicht Bestandteil der Hardware.
- b) System-Software ist steuerlich als immaterielles Wirtschaftsgut zu behandeln.

3. Sachverhalt

Der Kläger hatte als Anwender gegen Einmalzahlung das Recht der Nutzung eines Betriebssystems erworben. Für das Nutzungsrecht wurden allerdings gesonderte Lizenzverträge geschlossen. Die Software wurde, soweit ersichtlich, vom Hersteller der Hardware erworben. Der Softwareverkäufer hat unter Hinweis auf sein Urheberrecht dem Kläger lediglich ein gegenständlich beschränktes, nicht übertragbares und nicht abschließliches Nutzungsrecht an der System-Software einschließlich dem zugehörigen Datenträger eingeräumt.

Der Kläger hatte für diese System-Software Investitionszulage nach dem Berlin-Förderungsgesetz beantragt, die er nur erhalten kann, wenn Software als sogenanntes materielles Wirtschaftsgut, d. h. ein bewegliches, körperliches Wirtschaftsgut anzusehen wäre. Die beklagte Finanzbehörde hat dagegen die

Auffassung vertreten, daß System-Software (= Betriebssystem oder System-Steuerungsprogramm) genau wie sogenannte Anwenderprogramme ein immaterielles Wirtschaftsgut darstellt und damit nicht investitionszulagebegünstigt nach dem Berlin-Förderungsgesetz ist.

4. Betriebssystem eigenständiges Wirtschaftsgut

Zunächst mußte das Finanzgericht sich mit der Frage auseinandersetzen, ob ein Betriebssystem überhaupt ein bilanzrechtlich selbständiges, eigenes Wirtschaftsgut ist, oder ob es sich insoweit um einen rechtlich unselbständigen Bestandteil der Hardware handelt. In letzterem Fall wäre der Klage stattzugeben gewesen. Das Finanzgericht setzt sich zu dieser Frage ausdrücklich mit der neueren steuerrechtlichen Literatur, insbesondere mit den Kommentarmeinungen, auseinander. Es vergleicht dazu das Betriebsprogramm mit klassischen Anschaffungsnebenkosten, z. B. den Kosten für Transport oder Fundamentierung einer Maschine, Montagekosten, Anschlußkosten etc. Das Finanzgericht weist darauf hin, daß zu derartigen Nebenkosten, die jedoch nur zusammen mit dem Hauptgegenstand steuerlich zu bilanzieren sind, durchaus auch immaterielle Wirtschaftsgüter gehören können, z. B. Kosten einer Bauplanung, Konzessionskosten etc. Für die in Frage stehenden Betriebssysteme sieht das Finanzgericht dann aber erhebliche Unterschiede darin, daß die Betriebssoftware tatsächlich auch unabhängig von der gekauften Hardware auf anderer Hardware lauffähig ist, daß sie von verschiedenen Anbietern erworben werden kann. Das Finanzgericht hat ausdrücklich darauf hingewiesen, daß, obwohl das Betriebssystem nur für ein bestimmtes Gerät rechtlich aufgrund der Vertragsgestaltung genutzt werden durfte, der Verkäufer der Software ausdrücklich angeboten hatte, gegen Zahlung einer Zusatzgebühr sie auch auf anderen Geräten einzusetzen. Aus diesen Gründen vertritt das Finanzgericht die Auffassung, daß das Wirtschaftsgut Betriebssystem sehr wohl auch ohne das an-

dere Wirtschaftsgut Hardware nutzbar und handelbar wäre und insoweit von den vorstehend zitierten anderen Beispielen unterschiedlich zu behandeln sei. Aus diesen Gründen kommt das Finanzgericht zu der Entscheidung, daß es sich bei einem Betriebssystem – genau wie bei einem Anwendersystem – um ein eigenständiges Wirtschaftsgut handelt.

5. Gesonderte Bilanzierung

Das Finanzgericht weist dann darauf hin, daß – da es sich bei einem Betriebssystem um ein eigenes Wirtschaftsgut handelt – dieses auch gesondert zu bilanzieren ist. Der Kläger hatte das Betriebssystem nicht als gesondertes immaterielles Wirtschaftsgut bilanziert, sondern zusammen mit der Hardware einheitlich bilanziert. Das Finanzgericht weist darauf hin, daß diese Bilanzierung für die in Frage stehende Klage ebenfalls nicht bindend ist und sachlich und rechtlich unzutreffend sein dürfte. Nach Auffassung des Finanzgerichtes ist also ein entgeltlich erworbenes Betriebssystem bilanziell gesondert zu erfassen.

6. Betriebssystem immaterielles Wirtschaftsgut

Nachdem sich das Finanzgericht dafür entschieden hat, auch ein Betriebssystem als eigenständiges Wirtschaftsgut und nicht als unselbständigen Bestandteil der Hardware zu behandeln, war es naheliegend, daß das Finanzgericht das Betriebssystem dann auch als immaterielles Wirtschaftsgut sieht. Für diese Auffassung dürfte sprechen, daß Betriebssysteme zumindest für etwas anspruchsvollere EDV-Anlagen, das auch gesondert zu vergüten ist und für das ausdrücklich Urheberrechtsschutz vorbehalten bleibt, sicher eine erhebliche geistige Leistung darstellt und Urheberrechtsschutz genießen wird. Insoweit dürfte das Finanzgericht in seinem Urteil auch nicht im Widerspruch zu dem Urteil des Bundesfinanzhofes vom 5. 2. 1988 III R 49/83 stehen (vergleiche IuR 1988 Seite 403). In diesem Urteil hatte der BFH zwar angedeutet, daß für „unintelligente Datenträgerprogramme“, die nur allgemein zugängliche Daten enthalten, eine Qualifikation als materielles Wirtschaftsgut denkbar sein könnte.

Die weitere Argumentation des Finanzgerichtes, nämlich die ausdrückliche vertragliche Vereinbarung eines bloßen Nutzungsrechtes und der Hinweis auf bestehende Urheberrechte, sprechen zwar ebenfalls dafür, daß es sich letztlich um eine Vergütung für eine geistige Leistung, also eine Vergütung für immaterielles Recht handelt, liegen aber wohl nicht mehr ganz auf der neueren Argumentationslinie des Bundesfinanzhofes, der von der von ihm ursprünglich vertretenen Auffassung, daß der vertraglichen Gestaltung entscheidender Indizcharakter beizumessen sei, eher wieder abgerückt ist, vergleiche die Anmerkungen zu dem vorstehend erwähnten BFH-Urteil in IuR 1988 Seite 149 ff.

7. Revision zugelassen

Das Gericht hat sich der Auffassung der Finanzbehörde angeschlossen und unter Hinweis auf die grundlegende Entscheidung des Bundesfinanzhofes aus dem Jahre 1987 (vergleiche IuR 1987 Seite 371 ff und 1988 Seite 149 ff) dem Finanzamt recht gegeben und die Klage abgewiesen.

Das Finanzgericht hat, weil es dem Fall grundsätzliche Bedeutung beimißt, die Revision ausdrücklich zugelassen. Diese ist auch anhängig.

8. Anmerkung des Verfassers

Erfreulich ist, daß das Finanzgericht Hamburg die Revision gegen sein vorstehend besprochenes Urteil zugelassen hat und, da diese auch eingelegt wurde, die Frage nunmehr durch den Bundesfinanzhof wohl abschließend geklärt werden wird. Aufgrund des der Entscheidung zugrundeliegenden Sachverhaltes und der bisherigen Rechtsprechung des 3. Senates des BFH – insbesondere zur Anwendersoftware – spricht wohl mehr dafür, daß auch der Bundesfinanzhof bei dem gegebenen Sachverhalt sich für Vorliegen eines immateriellen, eigenständigen Wirtschaftsgutes aussprechen wird.

Ein anderer Ausgang des Revisionsverfahrens wäre wohl eher zu erwarten, wenn das Betriebssystem ohne gesonderte Vergütung und ohne besondere vertragliche Vereinbarung zusammen mit der Hardware geliefert und in diese fest und zumindest für einen normalen Anwender unzugänglich installiert wäre. Wenn bei einem fest installierten Betriebssystem ohne gesonderte Vertragsregelung auch noch ein relativ niedriger Handelspreis und ein Verkauf über die Ladentheke vorliegt und das Betriebssystem vom geistigen Gehalt her eher unterdurchschnittlich wäre, käme jedoch wohl eine Beurteilung eines solchen Betriebssystems als rechtlich unselbständiger Bestandteil der Hardware und damit als materielles Wirtschaftsgut in Betracht.

Für die Buchhaltungs- und Bilanzpraxis von Bedeutung dürfte die Feststellung in dem Finanzgerichtsurteil sein, daß die Betriebssoftware auch gesondert bilanzierungspflichtig ist und damit auch gesondert abzuschreiben ist. Die Abschreibung von Betriebssystem und Hardware kann also durchaus auseinanderfallen, obwohl viel dafür spricht, daß obwohl getrennt zu bilanzierende Wirtschaftsgüter (Hardware materielles Wirtschaftsgut – Betriebssystem immaterielles Wirtschaftsgut) im Normalfall eine gleiche Nutzungsdauer und damit Abschreibungsdauer vorliegt. Es ist jedoch darauf hinzuweisen, daß für Software als immaterielles Wirtschaftsgut eine degressive AfA nicht in Betracht kommt.

Klaus Reuther, Rechtsanwalt und Steuerberater in München

*Weitere Urteile in der Mailbox
NUA 456 121 33061
Abteilung „jur-PC“*