

In IuR 1987 (Seite 304) wurden die Verfasser der ABC-Beiträge vorgestellt. Ergänzend ist mitzuteilen, daß dem Autorenteam neben den genannten Personen Herr Rechtsanwalt und Steuerberater Walter Grosse (WG), München, angehört.

ABC — Bilanz- und Steuerrecht: Abschreibungen (Teil 3)

3. Abschreibung von Software

Maßgeblich ist auch hier wiederum, ob die Software dem Anlagevermögen zuzurechnen ist, also der eigenen Nutzung durch das Unternehmen dient, oder ob die Software Umlaufvermögen darstellt, mithin zur Veräußerung an Dritte bestimmt ist.

3.1. Software im Anlagevermögen

Nach der Entscheidung des Bundesfinanzhofs vom 3. Juli 1987 — III R 7/86 (IuR 1987, 371-375) — steht nunmehr fest, daß Software als immaterielles Wirtschaftsgut anzusehen ist — gleich, ob es sich um Individual- oder um Standardprogramme handelt und unabhängig davon, ob die Software aufgrund eines Kaufvertrages oder aufgrund eines Lizenzvertrages angeschafft wird. Eine Qualifizierung als materielles Wirtschaftsgut mag allenfalls noch für Trivialprogramme möglich sein, für Programme also, bei denen — vergleichbar einer Schallplatte — der Materialwert des Programmträgers im Verhältnis zum Wert der im Programm verwirklichten geistigen Leistung ein gewisses Gewicht hat.

Von maßgeblicher Bedeutung ist hingegen, ob der Unternehmer die Software von Dritten erwirbt oder ob er die Software selbst entwickelt und herstellt.

3.1.1 Zugekaufte Software

Software, die der Anwender von Dritten aufgrund eines Kaufvertrages oder eines Lizenzvertrages gegen Einmalvergütung erwirbt, bei der also der Anwender nicht selbst als Hersteller anzusehen ist, wird in der Bilanz als immaterielles Wirtschaftsgut aktiviert. Der Kaufpreis bzw. die Lizenzvergütung kann mithin nicht sofort im Jahr der Anschaffung gewinnmindernd als Aufwand behandelt werden, vielmehr tritt eine Gewinnminderung verteilt auf die Jahre der Nutzung nur insoweit ein, als der Aktivposten „Software“ einem Wertverzehr unterliegt und daher Abschreibungen vorzunehmen sind. Bei laufenden Lizenzzahlungen kann je nach Vertragsgestaltung etwas anderes gelten.

3.1.2 Eigengefertigte Software

Wird die Software seitens des Anwenders selbst entwickelt und hergestellt, dann darf die Software seitens des Anwenders weder handelsrechtlich noch steuer-

rechtlich aktiviert werden, vielmehr führen die Kosten der Softwareherstellung, beispielsweise die Personalkosten, bei Anfall sofort zu einem gewinnmindernden Aufwand (vgl. §§ 248 Abs. 2 HGB, 5 Abs. 2 EStG).

Im Einzelfall sehr schwierig zu beantworten ist die Frage, wann eine vom Anwender selbst hergestellte bzw. wann eine von Dritten erworbene Software vorliegt. Bei Software, die der Anwender durch die Mitarbeiter seines Unternehmens entwickeln läßt, liegt zweifellos eigengefertigte Software vor. Ebenso ist eine Software dann als vom Anwender selbst hergestellt zu qualifizieren, wenn er die Software durch externe Fachleute, beispielsweise durch freie Mitarbeiter, aufgrund eines Dienstvertrages herstellen läßt, aufgrund eines Vertrages also, bei dem der Externe nicht das fertige Produkt schuldet, sondern seine Arbeitskraft und Arbeitszeit zur Verfügung zu stellen hat, ohne eine Erfolgsgarantie zu übernehmen. Im Grundsatz ist auch davon auszugehen, daß dann, wenn ein Externer die Erstellung von Software aufgrund eines mit dem Anwender geschlossenen Werkvertrages übernimmt — aufgrund eines Vertrages also, nach dem der Externe die Lieferung einer fertigen funktionsfähigen Software schuldet — nicht der Anwender, sondern der Externe als Hersteller der Software anzusehen ist. Die Differenzierung zwischen Dienstvertrag (= selbstgefertigte Software des Anwenders) und Werkvertrag (= zugekaufte Software) ist jedoch häufig problematisch, da es „den“ typischen Dienst- oder Werkvertrag gerade im Bereich der Softwareerstellung nicht gibt. Vielmehr erfolgt die Anfertigung von Individualprogrammen häufig in engem Gedankenaustausch und unter gemeinsamer Verantwortung von Auftraggeber und Auftragnehmer. Im Zweifel wird in solchen Fällen eines engen Zusammenwirkens zwischen Anwender und externem Fachmann anzunehmen sein, daß eine seitens des Anwenders eigengefertigte Software mit der Folge vorliegt, daß die Vergütungen für den Externen sofortigen Aufwand darstellen.

Weitere Abgrenzungsfragen entstehen dann, wenn ein Standardprogramm seitens des Anwenders modifiziert wird. Es erhebt sich dann die Frage, ob nur der Modifizierungsaufwand oder sowohl der Kaufpreis für das Programm als auch die Kosten der Modifizierung eigenen Aufwand des Anwenders darstellen. Die Frage wird wohl danach zu beantworten sein, ob das erworbene Programm durch die Anpassungsmaßnahmen derart verändert wird, daß es seine Eigenständigkeit

verliert und einen erheblich erweiterten Anwendungsbereich erhält.

3.1.3 Software als Zubehör

Ist die Software lediglich unselbständiger Bestandteil der Hardware, dient sie also deren Steuerung (*Firmware*), dann ist diese Software nicht als eigenständiges Wirtschaftsgut, sondern als Bestandteil der Hardware anzusehen. Sie ist wie die Hardware zu aktivieren und ebenso wie die Hardware abzuschreiben. Für diese Software gelten mithin die oben unter Ziffer 2. (IuR 1987, 349 ff.) dargestellten Regeln.

Umstritten ist die Einordnung der *Systemsoftware*. Ein Teil der Fachliteratur vertritt die Auffassung, daß Systemsoftware generell das Schicksal der Hardware teilt. Anderen Autoren stellen die Tatsache heraus, daß Systemsoftware teilweise, insbesondere bei Mikrocomputern, gesondert erworben und genutzt werden kann. Die bereits genannte Entscheidung des Bundesfinanzhofs vom 3. Juli 1987 läßt wohl den Schluß zu, daß Systemsoftware nicht als Zubehör, sondern als eigenständiges Wirtschaftsgut zu behandeln ist, sofern die Systemsoftware nicht nur auf eine spezielle Hardware zugeschnitten ist.

3.1.4 Planmäßige Abschreibungen

Aus den vorstehenden Ausführungen ergibt sich: Soweit Software als Zubehör anzusehen ist, teilt sie das Schicksal der Hardware und ist mithin wie diese zu aktivieren und abzuschreiben.

Soweit Software im Unternehmen des Anwenders hergestellt wird, sind die Herstellungskosten bereits im Zeitpunkt der Entstehung als Aufwand zu behandeln. Mangels Aktivierungsfähigkeit dieser Software können naturgemäß auch keine Abschreibungen vorgenommen werden.

Die Frage der Abschreibung von Software stellt sich daher nur hinsichtlich derjenigen Programme, die der Anwender von Dritten — auf welcher vertraglichen Grundlage auch immer — erwirbt. Diese zugekaufte Software unterliegt einer wirtschaftlichen Abnutzung und ist gemäß der herrschenden Auffassung daher planmäßig abzuschreiben. Als Abschreibungsmethode kommt ausschließlich die lineare — also jährlich gleichbleibende — AfA gem. § 7 Abs. 1 EStG in Betracht, wobei die Abschreibungsdauer üblicherweise drei bis fünf Jahre beträgt. Infolge des gerade im EDV-Bereich gegebenen schnellen Fortschritts und Wandels kann zumeist von einer dreijährigen Nutzungsdauer ausgegangen werden, so daß zugekaufte Software regelmäßig mit jährlich $\frac{1}{3}$ der Anschaffungskosten abzuschreiben ist. Hingegen scheidet

— AfA nach Maßgabe der Leistg. (§ 7 Abs. 1 Satz 4 EStG),
— degressive AfA (§ 7 Abs. 2 EStG)
wegen des Charakters der Software als immaterielles Wirtschaftsgut aus — die genannten Vorschriften gelten nur für materielle bewegliche Gegenstände (Maschinen etc.).

3.1.5 Außerplanmäßige Abschreibungen

Der Anwender kann für solche Software, die er von Dritten erwirbt, folgende außerplanmäßige Abschreibungen geltend machen:

- Abschreibungen wegen außergewöhnlicher Abnutzung (§ 7 Abs. 1 Satz 5 EStG) beispielsweise im Falle einer Entwertung durch neue Software-Entwicklungen,
- Teilwertabschreibungen, beispielsweise im Falle gesunkener Wiederbeschaffungskosten, Hardwarewechsel etc.

Hingegen scheidet sonstige Sonderabschreibungen aus. Insbesondere ist Software weder als geringwertiges Wirtschaftsgut (§ 6 Abs. 2 Satz 1 EStG) noch nach Maßgabe der Vorschriften der §§ 7 d EStG (Umweltschutz), 7 g EStG (Mittelstandsförderung) oder 82 d EStDV (Forschung und Entwicklung) abschreibungsfähig. Die genannten Vorschriften setzen nämlich jeweils das Vorhandensein eines beweglichen (materiellen) Wirtschaftsgutes voraus, eine Eigenschaft, die der Bundesfinanzhof bei Software (außer *Trivialsoftware*) generell verneint.

3.2 Software im Umlaufvermögen

Dient die Software nicht der eigenen Nutzung durch das Unternehmen als Anwender, sondern ist die Software zur Veräußerung an Dritte bestimmt, dann gilt folgendes:

- a) Die Software ist unabhängig davon, ob sie seitens des Unternehmens erworben oder selbst hergestellt wird, zu aktivieren. Im Gegensatz zur Software im Anlagevermögen sind die Aufwendungen, die zur Herstellung von zum Verkauf bestimmten Programmen getätigt werden, nicht sofort gewinnmindernd abzusetzen, vielmehr muß der Unternehmer in seiner Bilanz in Höhe der Aufwendungen einen Aktivposten bilden (vgl. § 5 Abs. 2 EStG: das Aktivierungsverbot für selbstgeschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter gilt nur, wenn es sich um Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens handelt). Allerdings ergeben sich hinsichtlich der Zuordnung von Software zum Anlage- oder zum Umlaufvermögen häufig schwierige Abgrenzungsfragen. So ist nur diejenige Software zum Umlaufvermögen zu zählen, die unverändert zur Veräußerung an Dritte bestimmt ist. Wird hingegen eine Software erstellt, um darauf aufbauend Spezialanwendungen für Kunden zu erarbeiten, dann handelt es sich um Software im Anlagevermögen. Ebenfalls dürfte Software, die den Anwendern auf der Basis von Lizenzvergütungen gegen ein laufendes jährlich erneut zu zahlendes Entgelt überlassen wird, dem Anlagevermögen zuzuordnen sein.
- b) Für Software im Umlaufvermögen ist ebensowenig wie für Hardware im Umlaufvermögen die Vornahme planmäßiger Abschreibungen zulässig. Sollte jedoch der Preis, zu dem die Software veräußert werden kann, unter den Wert sinken, mit dem die Software in der Bilanz angesetzt ist, dann müssen Teilwertabschreibungen vorgenommen werden. (wird fortgesetzt) (WG/KR)