

## ABC — Bilanz- und Steuerrecht: Abschreibungen (Teil 4)

### 4. Gestaltungsmöglichkeiten

Die Darstellung des Themas „Abschreibungen“ hat folgendes gezeigt:

- Die Frage der Aktivierung und der Abschreibung von Wirtschaftsgütern ist im HGB und im Einkommensteuergesetz recht detailliert geregelt. Die Gesetze enthalten zwingende Bestimmungen, welche Wirtschaftsgüter zu aktivieren sind und bei welchen Wirtschaftsgütern eine Aktivierung zu unterbleiben hat. Bei Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens ist ferner zwingend bestimmt, daß, sofern eigene Herstellungskosten für Software nicht sofort als Aufwand zu behandeln sind, planmäßige Abschreibungen entsprechend dem Wertverzehr vorgenommen werden müssen. Sofern — sei es bei Wirtschaftsgütern des Anlage- oder des Umlaufvermögens – die Wiederbeschaffungskosten gesunken sind, müssen darüber hinaus Teilwertabschreibungen durchgeführt werden.
- Die Gesetze eröffnen dem Unternehmer jedoch die Möglichkeit der Wahl zwischen verschiedenen Modalitäten planmäßiger Abschreibungen. Er hat ferner die Möglichkeit der Vornahme außerplanmäßiger Abschreibungen.
- Aktivierung und Abschreibung knüpfen an bestimmte Sachverhalte an. Durch die Gestaltung dieser Sachverhalte und durch die Gestaltung seiner Verträge kann der Unternehmer in gewissen Grenzen die Höhe des anfallenden Aufwands steuern.

Bei der Beurteilung, welche Wirtschaftsgüter zu aktivieren sind und welche nicht, gelten für die Handelsbilanz (also für die Bilanz, die den Gesellschaftern und Kreditgebern vorzulegen ist) und für die Steuerbilanz (also für die Frage, in welcher Höhe ein steuerpflichtiger Gewinn ausgewiesen wird) weitgehend dieselben Grundsätze. Hingegen unterliegt die Zulässigkeit der Vornahme von Abschreibungen teilweise unterschiedlichen Kriterien. Die folgenden Hinweise beschränken sich auf die nach den Steuergesetzen gegebenen Gestaltungsmöglichkeiten.

#### 4.1. Möglichkeiten zur Maximierung von Abschreibungen = Gewinnminderung

Der Unternehmer, dem an einer möglichst weitgehenden Minimierung des auszuweisenden Gewinnes gelegen ist, sollte folgende Überlegungen anstellen:

- Vornahme degressiver AfA statt linearer AfA (nur bei Hardware im Anlagevermögen),

- Vornahme von Sonderabschreibungen gem. §§ 7 d EStG (Umweltschutz), § 7 g EStG (Mittelstandsförderung), § 82 d EStDV (Forschung und Entwicklung) oder evtl. § 14 BerlinFG — jeweils nur für Hardware im Anlagevermögen,
- Vornahme von außerplanmäßigen Abschreibungen wegen außergewöhnlicher technischer oder wirtschaftlicher Abnutzung (nur bei Hard- oder Software im Anlagevermögen) oder von Teilwertabschreibungen (bei Hard- und Software im Anlage- oder Umlaufvermögen),
- Gestaltung von Verträgen über die Erstellung von Software mit externen Fachleuten dahingehend, daß die Software nicht auf der Grundlage eines Werkvertrages (= Aktivierungspflicht), sondern in Form eines Dienstvertrages (= sofortige Gewinnminderung) erstellt wird.
- Gestaltung von Verträgen über die Einräumung von Software-Nutzungsrechten an Dritte dergestalt, daß keine Einmallizenz, sondern während der gesamten Nutzungsdauer ein laufendes Entgelt entrichtet wird.

#### 4.2 Möglichkeiten zur Minimierung von Abschreibungen = Verlustminderung

Der Unternehmer, der an einem möglichst hohen Gewinnausweis interessiert ist, wird folgendes überlegen:

- Wahl einer möglichst langen Nutzungsdauer bei Vornahme der planmäßigen Abschreibungen (nur bei Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens),
- Übergang von der degressiven AfA zur linearen AfA zu einem möglichst frühen Zeitpunkt,
- Verzicht auf die Sofortabschreibung geringwertiger Wirtschaftsgüter gem. § 6 Abs. 2 EStG,
- Verzicht auf Sonderabschreibungen,
- Vertragsgestaltung mit externen Softwareerstellern dahingehend, daß der Abschluß von Werkverträgen (= Aktivierungspflicht hinsichtlich der Aufwendungen) gegenüber dem Abschluß von Dienstverträgen bevorzugt wird,
- Überprüfung des Ansatzes eigengefertigter Software dahingehend, ob diese dem Umlaufvermögen (= Pflicht zur Aktivierung der Aufwendungen) anstelle dem Anlagevermögen (= sofortiger Aufwand in Höhe der Kosten) zugeordnet werden kann.

#### 4.3 Sonstiges

Die aufgezeigten Möglichkeiten stellen lediglich ausgewählte Beispiele dar. Darüber hinaus wird der Unter-

nehmer zusammen mit seinem Berater weitere Möglichkeiten der Ergebnissteuerung in Betracht ziehen können. So fassen sie beispielsweise durch die Zwischenschaltung anderer Gesellschaften häufig Verlagerungseffekte erzielen: der Unternehmer, der den für die Erstellung einer Software anfallenden Aufwand nicht sofort absetzen, sondern aktivieren möchte, kann evtl. anstelle der Vornahme der Arbeiten durch eigene Arbeitskräfte einen Werkvertrag mit einer Tochter- oder Schwestergesellschaft abschließen und die Arbeiten durch diese Tochter- oder Schwestergesellschaft vornehmen lassen mit der Folge, daß er das fertige Softwareprodukt in seiner Bilanz aktivieren kann.

Allerdings bedarf jede Maßnahme einer sorgfältigen Prüfung

- sowohl hinsichtlich des sich für Gesellschafter und Kreditgeber ergebenden Bilanzbildes,
- als auch hinsichtlich der steuerlichen Zulässigkeit. Das Steuerrecht läßt zwar gewisse Spielräume, es erlaubt jedoch keine Verfälschung des der Beurteilung jeweils zugrundeliegenden Sachverhalts. Maß-

geblich ist regelmäßig die vom Steuerpflichtigen gewählte Vertragsform, so daß der zweckmäßigen Vertragsgestaltung erhebliches Gewicht zukommt.

*Literaturhinweise:*

Weitergehende Erläuterungen zur Aktivierung und Abschreibung von Hard- und Software finden sich in jedem Kommentar zum Einkommensteuergesetz, z.B. im Kommentar von *Hermann/Heuer/Raupach*, § 5 EStG Rdn. 1716, 2200 „Software“; § 7 EStG Rdn. 350 „Software“, Rdn. 600 „Hardware“, „Software“.

Speziell mit der Behandlung von Software befassen sich neben dem BFH in seinem Urteil vom 3. Juli 1987 — III R 7/86 (IuR 1987, 371-375) — und neben der Finanzverwaltung in Abschnitt 31 a Einkommensteuerrichtlinien u.a. *Reuther*, in: „Wirtschaftsgut Software“, herausgegeben von *Raimund Kölsch*, Ulm, 1985, Seiten 31 ff. *Institut „Finanzen und Steuern“*, Die ertragsteuerliche Behandlung von Software, Grüner Brief Nr. 264; *Korn*, in: *Kölner Steuerialog* 1985, Seite 6190 ff.

*Verfasser* des Stichworts „Abschreibungen“: *Walter Grosse* und *Klaus Reuther*, Rechtsanwälte und Steuerberater in München

## Die Herstellereigenschaft des Auftraggebers von EDV-Software

### Kurzbericht über ein Thema des Deutschen Steuerberatertages in München

Im Rahmen des 10. Deutschen Steuerberatertages in München hat am 3. November 1987 ein Expertendiskussion über das Thema „Ist der Auftraggeber als Hersteller von EDV-Software anzusehen?“ stattgefunden. Unter der Leitung von Kurt Carstens, WP/StB in Nordenham, diskutierten die Herren Dr. Peter Feldhausen, StB/RA in Düsseldorf, Prof. Dr. Ludwig Schmidt, Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof, und Viktor Sarazin, Ministerialrat im Bundesministerium der Finanzen, über die Frage, ob und unter welchen Voraussetzungen ein Unternehmen, das als Auftraggeber ein Softwarehaus mit der Erstellung eines speziellen EDV-Programms beauftragt, als Hersteller der Software anzusehen ist.

Die Herstellereigenschaft hat erhebliche Bedeutung für die Frage, ob die an das Softwarehaus zu entrichtenden Vergütungen seitens des Unternehmens sofort als Aufwand abgesetzt werden müssen oder zu aktivieren sind. Eine Behandlung der Vergütungen als Aufwand setzt die Herstellereigenschaft des Auftraggebers voraus, vgl. §§ 248 Abs. 2 HGB, 5 Abs. 2 EStG (Aktivierungsverbot selbstschaffener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens).

Seitens der Diskussionsteilnehmer wurde darauf hingewiesen, daß sich die Überlegungen zur zivilrechtlichen und steuerrechtlichen Einordnung von Software-Verträgen im Fluß befinden, so daß die Frage derzeit nicht abschließend beantwortet werden kann. Maßgebliche Bedeutung kommt der Vertragsgestaltung zu. Zustimmung fand die seitens eines Teilnehmers in die Diskussion gebrachte Analogie zur Bauherreneigenschaft bei der Errichtung von Gebäuden. Hiernach wäre als Hersteller von EDV-Software anzusehen, wer

- das Realisierungsrisiko und
- das Vergütungsrisiko trägt, insbesondere im Falle einer Überschreitung des kalkulierten Zeitaufwands für die Softwareherstellung, und
- rechtlich und tatsächlich die Konzeption und Durchführung des Softwareauftrages bestimmt.

Ob der Unternehmer bei ausgefeilter Vertragsgestaltung auch dann als Hersteller der Software angesehen werden kann, wenn das Softwarehaus auf der Grundlage eines Werkvertrages für ihn tätig wird, blieb offen.

(WG)