

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 Steueralog* 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)