

# Software als selbständiges, immaterielles Wirtschaftsgut

Urteil des BFH vom 3. Juli 1987 (III R 147/1986)

## Vorbemerkung

Mit seinem nachfolgend zusammengefaßt wiedergegebenen Urteil hat der 3. Senat des Bundesfinanzhofs seine Rechtsauffassung zur steuerbilanziellen und investitionszulagenrechtlichen Behandlung von Software – einem Betriebssystem und einem Anwenderprogramm – entsprechend seinen Ausführungen in dem Urteil vom gleichen Tag, Akt. III R 7/86 (wiedergegeben in dieser Zeitschrift Seite 371 ff. 1987) bestätigt und weitergeführt. Zu diesen beiden Urteilen wird auch auf die Anmerkung von *Reuther* in diesem Heft Seite 180f. verwiesen.

## Leitsätze (verkürzt)

Computer-Software in Form eines Anwenderprogramms ist ein eigenständiges, immaterielles Wirtschaftsgut und kein unselbständiger Bestandteil der Hardware.

Entscheidung zu § 19 BerlinFG (Investitionszulage nach Berlin-Förderungsgesetz)

## Sachverhalt

Der klagende Steuerberater hat 1981 eine EDV-Anlage (Olivetti-Dialogsystem BCS 2035), das zugehörige Betriebssystem 2035 sowie von einem anderen Unternehmen ein unbefristetes Nutzungsrecht an einem Anwenderprogramm (Kanzleipaket BCS 2035) erworben.

Für die erworbene Hard- und Software hat er Investitionszulage beantragt und dazu die Auffassung vertreten, es handele sich insoweit um die einheitliche Anschaffung eines materiellen Wirtschaftsgutes.

Die beklagte Finanzbehörde und die Vorinstanzgegner gingen dagegen von drei gesonderten Wirtschaftsgütern aus und gewährten für die zwei Software-Programme als immaterielle Wirtschaftsgüter keine Investitionszulagen.

Diese Rechtsauffassung bestätigte der BFH, indem er die Revision als unbegründet zurückwies.

Aus den Urteilsgründen:

## Zum Betriebssystem

Entgegen der Auffassung des Klägers beruht die Vorentscheidung bezüglich des Betriebssystems 2035 nicht auf einem Denkfehler. Zwar ist es richtig, daß ein Computer ohne Betriebssystem (Betriebssteuerprogramm) nicht einsatzfähig ist. Andererseits ist die Rechnung der Firma Olivetti bezüglich des Anschaffungszeitpunktes so eindeutig, daß der Kläger verpflichtet gewesen wäre, diesen Widerspruch aufzuklären. Es ist nicht auszuschließen, daß der Computer vor

der Lieferung des streitigen Programms bereits mit einem anderen Systemprogramm gelaufen ist. Diese Möglichkeit wird auch vom Finanzamt in seiner Revisionserwiderung angedeutet, ohne daß der Kläger diesem Gesichtspunkt widersprochen hätte.

## Zum Anwenderprogramm

Das Software-Programm „Kanzleipaket BCS 2035“ stellt mit dem angeschafften Computer keine Einheit dar. Es ist heute im Schrifttum einhellige Meinung, daß Anwendungsprogramme neben der Datenverarbeitungsanlage selbständige Wirtschaftsgüter sind (vgl. *Sontheimer Deutsches Steuerrecht* 1983, 350, mit Hinweisen auf die Literatur). Sie sind im Geschäftsverkehr selbständige Handelsobjekte und nach der Verkehrsauffassung selbständig bewertungsfähig. Für Anwenderprogramme gibt es einen eigenen Markt. Viele Programme sind auch kompatibel, d. h., auf unterschiedlichen Computer-Typen lauffähig. Computer und Anwenderprogramme werden auch – wie der vorliegende Fall zeigt – von verschiedenen Firmen bezogen, und es werden getrennte Preise berechnet. Daß Anwenderprogramme möglicherweise für eine bestimmte Datenverarbeitungsanlage angeschafft und ohne sie nicht nutzbar sind – wie auch die Computeranlage ohne Programme nutzlos ist –, steht ihrer Eigenschaft als selbständige Wirtschaftsgüter nicht entgegen. Die selbständige Nutzbarkeit spielt im übrigen lediglich bei dem Begriff des geringwertigen Wirtschaftsgutes nach § 6 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes eine Rolle.

## Anwenderprogramm ist immaterielles Wirtschaftsgut

Das Software-Programm „Kanzleipaket BCS 2035“ ist auch kein materielles (körperliches und damit bewegliches) Wirtschaftsgut, sondern als Anwenderprogramm ein immaterielles Wirtschaftsgut, für das eine Investitionszulage nicht gewährt wird. Der Senat hat dazu in seinem Urteil vom 3. Juli 1987 III R 7/86 grundsätzliche Ausführungen gemacht. Im Gegensatz zu seinem Urteil vom 3. Dezember 1982 III R 132/81 (BStBl. II 1983, 647) hält er die Vertragsbeziehungen zwischen dem Programmhersteller und dem Programmanwender (Nutzungsvertrag oder Kaufvertrag) nicht mehr für eine sichere Grundlage für die steuerliche (investitionszulagerechtliche) Beurteilung von Computer-Programmen. Denn selbst wenn Programme dem Anwender zur Nutzung überlassen werden, geschieht dies in aller Regel unbefristet und gegen eine einmalige Vergütung. Für Verträge mit diesem Inhalt ist aber nach dem Urteil des Bundesgerichtshofs

vom 25. März 1987 VIII ZR 43/86 (Betriebsberater 1987, 1277, 1279) die Anwendung des Kaufrechts nicht ausgeschlossen.

*Aus der Bezeichnung als Nutzungsvertrag oder Kaufvertrag kann somit nichts für die Frage gewonnen werden, ob ein Programm ein materielles oder immaterielles Wirtschaftsgut ist.* Geht man davon aus, daß ein Programmüberlassungsvertrag im Regelfall als Kaufvertrag oder kaufrechtsähnlicher Vertrag zu qualifizieren ist, so steht weiter nicht fest, daß das erworbene Programm ein materielles Wirtschaftsgut ist. Ein Gegenstand eines Kaufvertrages oder kaufrechtsähnlichen Vertrages können nicht nur Sachen, sondern auch Rechte und verkehrsfähige Güter sonstiger Art (wie z. B. ungeschützte Erfindungen, Know-How und ähnliches) und damit auch immaterielle Wirtschaftsgüter sein.

Im Anschluß an das Zivilrecht (Urteil des Bundesgerichtshofes vom 25. März 1987 a.a.O.) ist der Senat der

Auffassung, daß ein Vertrag der vorbezeichneten Art auf einen Wert mit geistigem Inhalt gerichtet ist. Dieser geistige Gehalt steht bei dem Erwerb eines Computer-Programmes im Vordergrund.

An ihm ist der Anwender in erster Linie interessiert. Dafür ist er bereit, u. U. einen hohen Preis zu zahlen. Das Programm stellt für den Anwender einen Vorteil dar, mit dem er vielfältige betriebliche Aufgaben lösen kann. Demgegenüber ist der Programmträger gemessen an Funktion und Materialwert von untergeordneter Bedeutung. Ist zivilrechtlich Kaufgegenstand aber das Programm als Wert mit geistigem Inhalt und damit ein immaterieller Wert, so ist auch investitionszulagerechtlich davon auszugehen, daß Gegenstand der Anschaffung ein immaterielles Wirtschaftsgut ist und daß die Aufwendungen des Anwenders Anschaffungskosten für ein immaterielles Wirtschaftsgut sind.

*Bearbeitung:* Klaus Reuther

## ZIVILRECHT

Die Hinweise in Klammern bei den Stichworten zu den zivilrechtlichen Urteilen dienen der Erschließung der Urteile mit Hilfe desjenigen Suchbaums, der im Buch Zahrnt, DV-Verträge: Rechtsfragen und Rechtsprechung, als Gliederung realisiert ist. Wer sich für die in diesem Heft abgedruckten Urteile eine Suchhilfe schaffen will, kann dies insb. dadurch tun, daß er die Urteile in jenem Buch an den angegebenen Gliederungspunkten vermerkt.

# Verwertungsrechte bei Individualprogrammierung

**LG Mannheim, Urteil vom 4. Juli 1986 (7 O 59/86) und  
Beschluß des OLG Karlsruhe vom 6. Oktober 1986 (6 U 160/86)**

### Nichtamtliche Leitsätze

Bei der Erstellung von Individualprogrammen ergibt sich im Grundsatz, daß allein der Auftraggeber sie nutzen und vertreiben darf.

Bei urheberrechtlich nicht geschützten Programmen ist im Grundsatz ein Zugangsrecht (entsprechend § 25 UrhG) nicht aus Treu und Glauben abzuleiten.

### Paragraphen

BGB: § 133; § 157; § 242; § 631

### Stichworte

Programmerstellungsvertrag — Nutzungsrechte an Ergebnissen; Zugangsrecht

### Tatbestand des LG

„Der Kläger ist Student der Informatik. Anfang 1985 erhielt er von der Beklagten, einer Versicherungsmaklerin, den Auftrag zur Erstellung eines Computerprogrammsystems für Zwecke der betrieblichen Organisation. ...

Die Arbeiten führte der Kläger nach den Vorstellungen und unter Mitwirkung der Beklagten in deren Betriebsräumen im Jahre 1985 auf Stundenlohnbasis durch. Das erarbeitete Programmsystem besteht aus 34 Einzelprogrammen.

Der Kläger befürchtet, die Beklagte werde das von ihm eigenständig entwickelte und erstellte Programmsystem durch Überlassung an Dritte wirtschaftlich verwerten, also über eigene betriebliche Zwecke hinaus nutzen. ...“

Der Kläger klagt (hilfsweise) auf Unterlassung der Überlassung an Dritte und auf Bereitstellung einer Kopie zur anderweitigen Verwertung der Programme durch ihn.

### Entscheidungsgründe

„Die Klage ist unbegründet.

Urheberrechtliche Ansprüche des Klägers scheiden aus, da er zur Schutzfähigkeit des Programmsystems nicht substantiiert vorgetragen hat. ...

Vertragliche Herausgabe- und Unterlassungsansprüche entfallen ebenfalls. Der Vertrag verpflichtet den Kläger zur Programmerstellung nach den Wünschen und Zweckvorstellungen der Beklagten, die das Programmsystem unstreitig betriebsintern benötigte und - wie der Kläger einräumt - die dafür notwendigen Mitwirkungshandlungen vornahm. War demgemäß Vertragsgegenstand ein speziell für die Beklagte zugeschnittenes Programmsystem (sog. Individualsoftware), folgt bereits aus einer am Vertragszweck orientierten Auslegung ein maßgebliches Interesse der Beklagten, das in Auftrag gegebene Programm allein zu nutzen