

stellt werden müssen, ob einem Juristen, dem in der Regel mathematisch-naturwissenschaftliche Probleme nur schwer zugänglich sind, die heute noch zu vermittelnden Grundkenntnisse der Informationstechnologie noch sinnvoll nahegebracht werden können. Angesichts der immer komplexeren Möglichkeiten der Programmierung und der abzusehenden Entwicklung problem- und anwendungsorientierter Chips, die eine immer anwendungsnähere Funktionsweise verwirklichen, stellt sich damit auch die Frage, ob eine eigene Problemlösung durch selbständiges Programmieren tat-

sächlich verwirklicht werden kann. Die Ausbildung der Juristen dürfte sich damit wieder darauf beschränken, zum einen die „Computer-Illiteracy“ durch praktisches Arbeiten mit vorgefertigten Anwendungsprogrammen zu bewältigen, zum anderen — und dies dürfte der wichtigere Bereich sein — muß sie den Anwender in die Lage versetzen zu erkennen, für welche Aspekte seiner „klassischen“ Tätigkeit er die elektronische Datenverarbeitung sinnvoll einsetzen kann, um somit den spezialisierten Informatiker die richtigen Vorgaben zu setzen.

AKTUELLES STICHWORT BILANZ- UND STEUERRECHT

Die ertragsteuerliche Behandlung von Software

Anmerkung zu den BFH-Urteilen vom 3. Juli 1987 Akt. III R 7/1986 und III R 147/1986

Klaus Reuther*

1. Neue BFH-Urteile

Ende des vergangenen Jahres wurden zwei Urteile des Bundesfinanzhofes veröffentlicht, die einige klärende Aussagen zur *ertragsteuerlichen* Behandlung von Software im Anlagevermögen gebracht haben.

Das Urteil III R 147/86 ist in diesem Heft zusammengefaßt wiedergegeben auf Seite 149f. Das Urteil III R 7/86 wurde bereits 1987 (Seite 371 ff.) in dieser Zeitschrift behandelt.

Obwohl beide Urteile eigentlich zur Frage der Gewährung von Investitionszulagen nach § 19 des Berlin-Förderungsgesetzes ergangen sind, haben die Ausführungen des Bundesfinanzhofes darüber hinaus Geltung für die einkommensteuerliche und gewerbsteuerliche Behandlung von Software.

2. Software - immaterielles Wirtschaftsgut

Da nur materielle Wirtschaftsgüter investitionszulageberechtigt nach dem Berlin-Förderungsgesetz sind, begehrt die Kläger in beiden entschiedenen Urteilsfällen die Behandlung von Software als materielles Wirtschaftsgut. Die Finanzverwaltung dagegen ist in beiden Fällen von nicht zulageberechtigten immateriellen Wirtschaftsgütern ausgegangen.

Als Argument für die Behandlung als materielle Wirtschaftsgüter hat der eine Kläger den Charakter der streitgegenständlichen Programme als sog. Standard-Programme herangezogen, der andere die Auffassung vertreten, sowohl ein Betriebssystem (z. B. Firmware) als auch ein Anwenderprogramm sind keine selbständigen Wirtschaftsgüter, sondern lediglich Bestandteile des materiellen Wirtschaftsgutes Hardware.

a) Steuerungsprogramme

Nach den beiden Entscheidungen kann davon ausgegangen werden, daß grundsätzlich in Maschinen fest installierte Steuerungsprogramme unselbständige Bestandteile dieser Maschinen und somit Bestandteile eines materiellen Wirtschaftsgutes sind. Sie sind steuerlich zusammen mit der Hardware zu bilanzieren und abzuschreiben.

b) Betriebssysteme

Unklar scheint mir, ob der Bundesfinanzhof Betriebssysteme oder — wie er es auch ausdrückt — „das Betriebssteuerprogramm“ eines Computers als materielles oder als immaterielles Wirtschaftsgut ansehen will. Aus dem Urteil III R 147/86 scheint letzteres wahrscheinlicher (vgl. dazu unten). Steuerlich gilt danach das gleiche wie nachfolgend zur Standard-Software ausgeführt.

c) Standard-Software

Als Standard-Software scheint der BFH, dem von Walter geprägten Begriff des datenträgergebundenen fixen Standardprogrammes folgend, unabhängig davon, ob sie aufgrund eines Kaufvertrages oder lediglich in Form eines Nutzungsrechtes erworben wird, von immateriellen Wirtschaftsgütern auszugehen. Diese sind vollständig zu bilanzieren; soweit sie entgeltlich von Dritten erworben werden, auch abschreibbar.

d) Individual-Software (Spezial-Software)

Mit derartigen, nach kundenspezifischen Wünschen erstellten, Programmen hat sich der Bundesfinanzhof in den hierbei handelnden Entscheidungen nicht befaßt. Es kann nach diesen Entscheidungen jedoch davon ausgegangen werden, daß insoweit — mit der ganz herrschenden Literaturmeinung — jedenfalls immate-

* Klaus Reuther ist Rechtsanwalt und Steuerberater in München.

rielle Wirtschaftsgüter vorliegen für die das zuvor Gesagte gilt.

e) *Trivial-Programme*

Ausdrücklich offen läßt der BFH die Frage, ob von ihm so bezeichnete Trivial-Programme ähnlich wie z. B. auch Schallplatten als eigenständige materielle Wirtschaftsgüter anzusehen sind.

Aus diesem Offenlassen dieser Frage durch den BFH kann geschlossen werden, daß der Bundesfinanzhof wohl mehr dazu neigt, derartige Trivial-Software als materielles Wirtschaftsgut zu behandeln, wobei er sich darunter offensichtlich billige Massen-Software, die über die Ladentheke gekauft wird und deren Kaufpreis nicht sehr erheblich über dem Wert des Trägermediums liegt, vorstellt. Sie wäre gegebenenfalls – soweit keine Sofortabschreibung als geringwertiges Wirtschaftsgut (GWG) erfolgt – als materielles Wirtschaftsgut zu aktivieren und abzuschreiben.

3. Software als GWG

Derartige Trivial-Software wäre höchstwahrscheinlich im steuerlichen Bereich wegen der Niedrigpreisigkeit als GWG gem. § 6 Abs. 2 EStG zu behandeln, worauf der BFH auch hinweist. GWG's sind bei Anschaffung sofort voll abschreibungsfähig. Als GWG (geringwertige Wirtschaftsgüter) kommen jedoch nur materielle, nicht immaterielle Wirtschaftsgüter in Betracht. Da aber mit Ausnahme der maschinenintegrierten Steuerungsprogramme und der Trivial-Software – letztere wird im betrieblichen Bereich kaum eine Rolle spielen – nach den hier besprochenen Urteilen des BFH Software überwiegend ein immaterielles Wirtschaftsgut darstellt, kommt im Normalfall also keine Sofortabschreibung von Software als GWG in Betracht.

4. Vertragsrechtliche Überlegungen aus den Urteilen

Durch das Urteil III R 7/86 werden auch die steuerlich motivierten vertragsrechtlichen Überlegungen – kaufrechtliche Gestaltung oder Gestaltung in Form von Nutzungsrechten –, die der Senat des Bundesfinanzhofes selbst durch seine in gleicher Sache ergangene Urteil vom 17. Dezember 1982 ausgelöst hat, gegenstandslos, da der Senat diese von ihm ins Spiel gebrachten vertragsrechtlichen Beurteilungskriterien nunmehr ausdrücklich als sachlich nicht weiterführend aufgegeben hat. Er kommt zu dieser Auffassung durch eine Auswertung der neueren zivilrechtlichen Entscheidungen sowie der sich im Fluß befindlichen Literaturmeinungen. Aus steuerlicher Sicht kann also der Vertragsjurist bei der Gestaltung von Software-Überlassungsverträgen in diesem Bereich sowohl Kauf- als auch Nutzungsüberlassungsverträge gestalten, ohne daß allein aus dieser Vertragsgestaltung eine unterschiedliche steuerliche Qualifikation als immaterielles oder materielles Wirtschaftsgut abgeleitet werden könnte.

5. Steuerbilanzielle Überlegungen

Bei Sachverhalten, wie sie der BFH entschieden hat – Anwender erwerben entgeltlich von Dritten Software als Anlagevermögen – spielt die Frage, ob materielle oder immaterielle Wirtschaftsgüter erworben werden, letztlich nur eine Rolle für den Bilanzierungsausweis nicht so sehr hinsichtlich der ertragsteuerlichen Auswirkungen, da auch von Dritten angeschaffte immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens abschreibungsfähig sind. Für selbstgestellte Software hätten sich erhebliche Auswirkungen ergeben, wenn der BFH anders entschieden und grundsätzlich Software als materielles Wirtschaftsgut angesehen hätte. Dann wäre die Frage des Bilanzierungsverbotes selbstgeschaffener immaterieller Wirtschaftsgüter u. U. weitgehend bedeutungslos geworden. Dies hätte insbesondere dann der Fall sein können, wenn der Bundesfinanzhof mit dem Kläger in dem Verfahren III R 147/86 der Meinung gefolgt wäre, daß Anwenderprogramme unselbständige Hardware-Bestandteile seien.

Mit einer nahezu einhelligen Literaturauffassung ist der BFH jedoch dieser Ansicht nicht gefolgt.

6. Computer-Betriebssysteme, eigenständige Wirtschaftsgüter?

Bedauerlich ist, daß der BFH in dem Urteilsfall III R 147/86 sich nicht eingehend und ausdrücklich zur Behandlung von Computersystem-Betriebssteuerungsprogrammen geäußert hat. Er konnte dies aus prozeßrechtlichen Gründen im konkreten Fall vermeiden. Dadurch bleibt jedoch eine gewisse Unsicherheit zurück, da sich bei Lektüre dieses Urteils der Eindruck aufdrängt, daß auch für Computer-Betriebssysteme der BFH davon ausgeht, daß es sich um rechtlich selbständige immaterielle Wirtschaftsgüter handelt. Andererseits wird in dem Urteil III R 7/86 in einem Satz kurz und bündig ausgeführt, daß Steuerungsprogramme Bestandteile der Hardware und somit materielle Wirtschaftsgüter sind.

Sollte der BFH zwischen Computer-Betriebssteuerungsprogrammen einerseits und maschinenintegrierten Steuerungsprogrammen, z. B. in Werkzeugmaschinen andererseits unterscheiden wollen, läge eine Unterscheidung vor, für die nach Auffassung des Verfassers keine sachliche Grundlage besteht.

In beiden Fällen wird der Normalanwender zwar aus einer Mehrzahl von Software-Angeboten auswählen können, diese jedoch nicht selbst in die Maschinen implantieren und etwaige Änderungen auch normalerweise vom Hersteller der Hardware oder dessen Wartungsdienst durchführen lassen. So wie bei der Werkzeugmaschine die einzelnen Arbeitsvorgänge mit der Maschine auf der anderen Ebene liegen, liegt bei dem Computer die Arbeit mit dem Computer unter Verwendung von Anwenderprogrammen auf einer anderen Ebene.

Es spricht deshalb mehr dafür, auch Betriebssteuerprogramme, selbst wenn solche von verschiedenen Anbietern bezogen werden können, als unselbständige Bestandteile der Hardware und damit als materielle Wirtschaftsgüter zu behandeln.