

Datenträgersoftware – materielle Wirtschaftsgüter?

Urteil des BFH vom 2.9.1988 III R 38/84

Vorbemerkung:

Mit dem nachfolgend behandelten Urteil hat der 3. Senat des BFH seine Entscheidungen zur steuerlichen Behandlung von Software fortgeführt. In der Urteilsbegründung schloß er an seine Entscheidungen vom 3.7.1987 (BStBl II 1987, Seite 728) sowie vom 5.2.1988 (BStBl II 1988, Seite 737) an. Für die steuerliche Behandlung sogenannter intelligenter Software ist danach deren geistiger Gehalt sowie ihre körperliche und vertragliche Verknüpfung mit der Hardware maßgebend. In den zwei genannten Entscheidungen des Jahres 1988 hatte der BFH nun über sogenannte „unintelligente, reine Datenträgersoftware“ zu entscheiden.

Leitsatz (nicht amtlich, zusammengefaßt)

Datenträger, auf denen Adressen gespeichert sind und mit deren Hilfe Adreßbücher gedruckt werden, sind immaterielle Wirtschaftsgüter.

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

Sachverhalt:

Dem Urteil des Bundesfinanzhofs lag folgender Fall zugrunde:

Die Klägerin betreibt in West-Berlin eine Druckerei. Sie stellt Telexbranchenverzeichnisse und Adreßbücher her. Im Streitjahr 1979 erwarb sie vier Magnetbänder mit Telexadressen. Auf diesen Datenträgern sind sämtliche Telexadressen der Bundesrepublik Deutschland, der DDR, Österreichs, der Schweiz und Liechtensteins erfaßt. Der Verkäufer seinerseits hatte die Adressen aus bereits vorhandenen Telexbüchern entnommen und auf die Magnetbänder übertragen. Von der Klägerin werden die Adressen nach drei Gesichtspunkten sortiert: nach Namen, nach Orten und nach Branchen. Der Adressenbestand wird von der Klägerin aktualisiert und zur Herstellung von Telexverzeichnissen eingesetzt.

Den Antrag der Klägerin, ihr für die Magnetbänder die Berlin-Zulage gem. § 19 Berlin-Förderungsgesetz in Höhe von 25 v. H. der Anschaffungskosten zu gewähren, lehnte das Finanzamt ab. Das Finanzamt sah in den Magnetbändern immaterielle Wirtschaftsgüter, die nicht zulagefähig sind.

Das Finanzgericht Berlin gewährte demgegenüber die beantragte Zulage unter Hinweis auf seine frühere Rechtsprechung (Urteil vom 27.10.82, abgedruckt in Entscheidungen der Finanzgerichte – EFG – 1983 Seite 438 ff). Durch die Speicherung der Adressen auf Magnetbändern sei eine Materialisierung der Daten eingetreten, die selbständig neben die gespeicherten Daten trete. Die Klägerin habe den Kaufpreis daher in erster Linie für den Arbeitsvorgang der Speicherung und für die Datenträger bezahlt. Aus der Sicht der Klägerin sei die Investition weniger für den Erhalt der Information getätigt worden, denn hierfür wäre es einfacher und billiger gewesen, sich

die allgemein zugänglichen Telexbücher zu besorgen. Mit dem Ankauf sei vielmehr die Materialisierung der Information auf den Magnetbändern und die dahinterstehende Arbeitsleistung bezahlt worden. Bei den erworbenen Datenbeständen handle es sich daher um zulagefähige materielle Wirtschaftsgüter. Der BFH hebt diese Entscheidung in seinem Urteil auf und weist die Klage mit folgender Begründung zurück:

1. Computerprogramme grundsätzlich immaterielle Wirtschaftsgüter

Der 3. Senat stellt seiner Entscheidung den mittlerweile als ständige Rechtsprechung zu bezeichnenden Grundsatz voran, daß Computerprogramme grundsätzlich immaterielle Wirtschaftsgüter sind. Eine Ausnahme von diesem Grundsatz hat der Senat in seinem Urteil vom 5.2.1988 für möglich gehalten, wenn ein Programm keine Befehlsstruktur enthält, sondern nur allgemein bekannte und jedermann zugängliche Daten, z. B. Zahlen und Buchstaben auf ihm gespeichert sind, die bei Bedarf in den Computer eingelesen werden. Aber auch in diesem Urteil hatte der Senat bereits zum Ausdruck gebracht, daß für diesen Bereich der „unintelligenten, reinen Datenträgersoftware“ wiederum etwas anderes gelten könne, wenn sich ein Programm (Datenträger), obwohl es nur einen bestimmten Datenbestand enthält, unter anderen rechtlichen Gesichtspunkten als ein immaterielles Wirtschaftsgut darstellt. In diesem Zusammenhang verwies der Senat beispielhaft auf die Kundenkartei und das Verlagsarchiv, die beide immaterielle Wirtschaftsgüter sind.

2. Reine Datenträger – immaterielle Wirtschaftsgüter

Bei den hier zu beurteilenden Datenträgern ist ein solcher Sonderfall gegeben. Das Programm enthält sämtliche Teilnehmer von Telexanschlüssen im Inland und deutschsprachigen Ausland. Sein besonderer wirtschaftlicher Wert (Vorteil) und damit seine Beurteilung als immaterielles Wirtschaftsgut ergibt sich aus der Einsatzmöglichkeit innerhalb des Betriebs der Klägerin. Es befähigt die Klägerin, innerhalb kürzester Zeit Telexbücher zu erstellen, und zwar entsprechend den jeweiligen Kundenwünschen nach unterschiedlichen Gesichtspunkten. In dieser vielfältigen Einsatzmöglichkeit unterscheidet sich die streitgegenständliche Datenträgersoftware von reinen abgespeicherten Zahlen und Buchstaben. Die schnelle Abrufbarkeit der Daten, die ein Computerprogramm ermöglicht, macht seinen Wert für die Klägerin aus, und dafür war sie bereit, einen relativ hohen Preis zu bezahlen. Der materielle Wert der Datenträger tritt dahinter völlig zurück.

Die betriebliche Einsatzmöglichkeit ist mithin entscheidend. Für sie spielt es keine Rolle, ob das erworbene Programm unmittelbar zum Einsatz kommt, oder ob die Daten in einem vorhergehenden Arbeitsgang nach bestimmten Gesichtspunkten geordnet werden. Offen bleiben kann auch, ob die Telexverzeichnisse, wären sie der Klägerin in schriftlicher Form geliefert worden, materielle Wirtschaftsgüter wären. Denn in jedem Fall verfügte die Klägerin bei einem schriftlichen Adres-

senverzeichnis nicht über die erleichterte Aktualisierbarkeit und die schnelle Abrufbarkeit der Daten, die für die betriebliche Einsatzmöglichkeit entscheidend sind.

Der immaterielle Charakter der Datenträgerprogramme wird schließlich auch nicht dadurch in Frage gestellt, daß die Telexadressen als solche jedermann zugänglich sind, und daß der Arbeitsvorgang des Digitalisierens leicht zu bewerkstelligen ist. Immaterielle Wirtschaftsgüter sind nicht notwendigerweise geistig anspruchsvolle Werke, wie Patente- und Urheberrechte. Auch bloße tatsächliche Vorteile und Möglichkeiten für den Betrieb können dazu gehören, wie z. B. der Kundstamm und das bereits genannte Verlagsarchiv. Auch ein Verlagsarchiv besteht aus einer Vielzahl von in der Regel wertlosen Einzelbeiträgen. Die besondere betriebliche Einsatzmöglichkeit und damit der immaterielle Wert besteht bei ihm in dem Ordnungsprinzip, das den Benutzer befähigt, innerhalb kurzer Zeit den gesuchten Beitrag zu finden.

3. Anmerkungen zu vorstehendem Urteil

Eine vorläufige Würdigung des Urteils zeigt, daß der 3. Senat des BFH für die steuerliche Beurteilung zwischen Anwender- und Systemsoftware auf der einen und Datenträgersoftware auf der anderen Seite unterscheidet. Für den erstgenannten Bereich stellt er wesentlich auf den geistigen Gehalt der Programme und auf ihre von der Hardware losgelöste Einsatzfähigkeit ab. Beide Gesichtspunkte führen nach inzwischen herrschender Rechtsprechung dazu, daß Anwender- und Systemsoftware grundsätzlich als immaterielles Wirtschaftsgut zu behandeln sind. Unbeschadet dieses Grundsatzes bestehen jedoch noch Unklarheiten im Bereich von eng mit der Hardware verbundenen Maschinensteuerungsprogrammen und im Bereich sogenannter Trivialprogramme.

Mit dem neuerlichen Urteil bestätigt der 3. Senat die Datenträgersoftware als eine weitere Software-Kategorie, wie sie sich bereits mit dem Urteil vom 5.2.1988 ankündigte. Diese Software enthält lediglich Daten und keinerlei Steuerungs- oder sonstige „intelligente“ Funktionen. Von der Natur dieser Datenträgersoftware her eignet sich daher der geistige Gehalt der Software nicht als steuerliches Einordnungskriterium. Der BFH stellt die Datenträgersoftware zur steuerlichen Einordnung vielmehr auf eine Stufe mit konventionellen Kundenkarteien. Beide Datensammlungen eröffnen ihrem Benutzer besondere und vorteilhafte betriebliche Einsatzmöglichkeiten und bei beiden steht dieser immaterielle Vorteil in Vordergrund, hinter dem die schriftliche bzw. materielle Verkörperung der Daten, sei sie nun auf Papier oder auf Magnetband, in den Hintergrund trete.

Zusammenfassend ist dem BFH darin beizupflichten, daß Datenträgersoftware und die bisher im Vordergrund stehende Anwender- bzw. Systemsoftware unterschiedlichen Kategorien angehören. Bei den erstgenannten handelt es sich um aktive, intelligente Arbeitsanweisungen, die untrennbar mit der Entwicklung der elektronischen Datenverarbeitung verknüpft sind (Software im eigentlichen Sinn). Datenträgerprogramme hingegen setzen sich aus Datenbeständen zusammen, die passiv sind und ihrem Charakter nach mit einer schriftlichen Datei vergleichbar sind. Unter diesen Umständen erscheint es folgerichtig, daß der BFH für beide Gruppen unterschiedliche steuerliche Beurteilungskriterien heranzieht, und für Datenträgersoftware kann dann nichts anderes gelten, als für schriftliche Dateien. Letztere wurden aber schon bisher als eigenständige immaterielle Wirtschaftsgüter beurteilt, sofern sie ihren Nutzer einen eigenständigen Vorteil einräumen. Die Verwandtschaft zu konventionellen Karteien zeigt zugleich, daß das hier besprochene Urteil das Thema eigentlich nur am Rande trifft.

Dr. U. Schuster-Woldan, Rechtsanwalt, München