

Urteil vom 18. Mai 2011, X R 26/09

Keine Ansparabschreibung für Software

BFH X. Senat

EStG § 7g Abs 1, EStG § 7g Abs 3, EStR R 31a, EStR R 5.5 Abs 1

vorgehend FG Köln, 16. Februar 2009, Az: 1 K 1171/06

Leitsätze

Software ist ein immaterielles Wirtschaftsgut. Das gilt grundsätzlich auch dann, wenn es sich um Standardsoftware handelt, die auf einem Datenträger gespeichert ist.

Tatbestand

I.

- 1** Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) wendet sich gegen die Entscheidung des Finanzgerichts (FG), dass Systemsoftware ein materielles Wirtschaftsgut sei und damit die Voraussetzungen für eine Rücklage nach § 7g Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) in der im Jahre 2002 geltenden Fassung vorlägen.
- 2** Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) war als Systementwickler und Systeminstallateur gewerblich tätig. Das FA setzte zunächst erklärungsgemäß auf der Grundlage von Einkünften aus Gewerbebetrieb von 131.204 DM für das Streitjahr 2001 Einkommensteuer von 18.048,09 € fest. Für das Jahr 2002 erklärte der Kläger einen Verlust aus Gewerbebetrieb in Höhe von 40.045 €. Darin war eine Ansparabschreibung nach § 7g Abs. 3 EStG in Höhe von 111.410,54 € enthalten, die hinsichtlich eines Teilbetrages von 69.794 € auf den beabsichtigten Erwerb von Systemsoftware entfiel.
- 3** Das FA folgte der Erklärung zunächst, trug gemäß § 10d Abs. 1 Satz 5 EStG einen Verlust von 68.986 DM (35.263 €) in das Jahr 2001 zurück und setzte die Einkommensteuer 2001 auf 3.306,01 € fest. Nach einer Außenprüfung vertrat das FA die Auffassung, bei Systemsoftware handele es sich ungeachtet ihrer Handelsüblichkeit um ein immaterielles Wirtschaftsgut, für das eine Rücklage nach § 7g Abs. 3 EStG nicht gebildet werden könne und setzte für das Jahr 2001 unter anderem wegen des Wegfalls des Verlustrücktrages aus dem Jahre 2002 nunmehr Einkommensteuer in Höhe von 18.279,20 € fest.
- 4** Der Einspruch des Klägers blieb erfolglos; die Klage hatte Erfolg. Das FG sah mit dem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2009, 1540 veröffentlichten Urteil die zur Anschaffung anstehenden Softwareprogramme als materielle Wirtschaftsgüter an, für die eine Ansparabschreibung in Betracht komme. Bei datenträgergebundenen Standardprogrammen --zu unterscheiden von Individualprogrammen-- habe der Benutzer keine Zugriffsmöglichkeit auf das Programm. Er erhalte das Standardprogramm auf einem Datenträger, der zugleich Eingabemedium sei, ohne die Möglichkeit, das Programm durch Anpassung betriebsindividuell zu modifizieren und regelmäßig auch ohne die Möglichkeit, das Programm auf einen anderen Datenträger zu übertragen. Derartige Standardprogramme seien unabhängig davon, ob es sich um Anwender- oder Systemsoftware handele, materielle bewegliche Wirtschaftsgüter. Entscheidend sei allein, dass diese Art von Software vorgefertigt und standardmäßig für eine Vielzahl von Nutzern gedacht sei und deren Lieferung sich --wie beim Erwerb von Büchern und Tonträgern, die allgemein als bewegliche Wirtschaftsgüter angesehen würden-- im Ergebnis als Überlassung eines Datenträgers mit dem darin verkörperten Programm darstelle. Das gelte unabhängig davon, dass der Substanzwert des Datenträgers hinter dem Wert des Inhalts zurücktrete, wie dies auch bei Büchern und Tonträgern der Fall sei.
- 5** Mit der Revision ist das FA weiterhin der Auffassung, die Software, die der Kläger anzuschaffen beabsichtigte, sei als immaterielles Wirtschaftsgut anzusehen, auch wenn es sich um Standardsoftware gehandelt habe. Der geistige Inhalt stehe im Vordergrund und sei preisprägend, während der Datenträger lediglich einen geringen Materialwert

aufweise und nur dazu diene, die Software unverlierbar und handelsfähig zu machen. Die Bedeutung der Verkörperung sei der Wertschätzung eines Buches nicht vergleichbar.

- 6 Das FA beantragt,
das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 7 Der Kläger beantragt,
die Revision zurückzuweisen.
- 8 Er geht mit dem FG davon aus, dass Standardsoftware ein materielles Wirtschaftsgut sei, für dessen beabsichtigte Anschaffung eine Rücklage gebildet werden könne.
- 9 Da Software stets an einen Datenträger gebunden sei, werde mit ihr immer ein Wirtschaftsgut erworben, das zugleich körperliche und unkörperliche Eigenschaften aufweise. Das gelte selbst dann, wenn die Software über das Internet heruntergeladen werde, da sie auch dann auf einem --wo auch immer befindlichen-- Rechner gespeichert sei. Bei der danach erforderlichen Abgrenzung zwischen materiellem und immateriellem Wirtschaftsgut sei in erster Linie auf die Funktion abzustellen, die die Software besitze. Zwar seien zahlreiche Geräte, namentlich Computer, Mobiltelefone, Kopiergeräte, Navigationsgeräte etc. ohne Software nicht betriebsfähig. Gleichwohl besitze die Software nur untergeordnete Bedeutung. Für den Erwerber stehe die Funktion des jeweiligen Geräts im Vordergrund. Der Marktpreis solcher Software sei im Vergleich zur Hardware minimal. Bei der Beurteilung der standardisierten Systemsoftware sei daher nicht allein das Verhältnis der Software zu dem jeweiligen Datenträger, sondern der Zusammenhang mit dem jeweils betriebenen Gerät zu beurteilen.
- 10 Schließlich sei nur schwer eine Grenze zwischen sogenannter Trivialissoftware, die in Gestalt von Spielesoftware hochkomplex sein könne, und Betriebssoftware zu ziehen, so dass eine Qualifikation als materielles Wirtschaftsgut nahe liege. Insofern entspreche die Sachlage hier durchaus derjenigen bei Büchern und Tonträgern.
- 11 Anders sei nur individuell entwickelte Software zu beurteilen, die mittels geistiger Leistung auf Grund spezieller Erfordernisse erstellt werde und dann jederzeit vom Entwickler oder Nutzer weiterentwickelt werden könne.

Entscheidungsgründe

II.

- 12 Die Revision des FA ist begründet. Das FG-Urteil ist aufzuheben und die Klage abzuweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Unrecht eine Ansparabschreibung gemäß § 7g Abs. 3 EStG gewährt; die Software, die der Kläger anzuschaffen beabsichtigte, ist kein bewegliches Wirtschaftsgut.
- 13 1. Nach § 7g Abs. 3 EStG können Steuerpflichtige für die künftige Anschaffung oder Herstellung eines Wirtschaftsguts i.S. des Abs. 1 eine den Gewinn mindernde Rücklage bilden (Ansparabschreibung). § 7g Abs. 1 EStG betrifft die Vornahme von Sonderabschreibungen für neue bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens.
- 14 a) Beweglich oder unbeweglich können nach allgemeiner Auffassung nur materielle Wirtschaftsgüter sein (ständige Rechtsprechung, vgl. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 22. Mai 1979 III R 129/74, BFHE 128, 289, BStBl II 1979, 634; vom 3. Juli 1987 III R 7/86, BFHE 150, 259, BStBl II 1987, 728, m.w.N.; vom 24. August 1989 IV R 38/88, BFHE 158, 250, BStBl II 1989, 1016; vom 28. Juli 1994 III R 47/92, BFHE 175, 184, BStBl II 1994, 873, sowie vom 30. Oktober 2008 III R 82/06, BFHE 223, 567, BStBl II 2009, 421; Nolde in Herrmann/Heuer/Raupach, § 7 EStG Rz 315; Blümich/Schreiber, § 5 EStG Rz 335; Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 30. Aufl., § 5 Rz 115). Ist beabsichtigt, künftig immaterielle Wirtschaftsgüter anzuschaffen, kann folglich keine Ansparabschreibung vorgenommen werden.
- 15 b) Materielle Wirtschaftsgüter sind körperliche Gegenstände, ferner die auf konkrete materielle Werte gerichteten Finanzwerte i.S. von § 266 Abs. 2 A III. des Handelsgesetzbuchs (HGB). Immaterielle Wirtschaftsgüter unterscheiden sich davon durch ihre Unkörperlichkeit; es handelt sich zumeist um geistige Werte, z.B. Ideen und Rechte (grundlegend Beschluss des Großen Senats des BFH vom 4. Dezember 2006 GrS 1/05, BFHE 216, 168, BStBl II 2007, 508).
- 16 Bei einheitlichen Wirtschaftsgütern, die sich aus materiellen und immateriellen Komponenten zusammensetzen,

entscheidet die im Vordergrund stehende wirtschaftliche Bedeutung über die Qualifikation. Entscheidend ist, ob es dem Erwerber überwiegend auf den materiellen oder den immateriellen Gehalt ankommt, ob der Verkörperung eine eigenständige Bedeutung zukommt oder ob sie lediglich als "Träger" den immateriellen Gehalt festhalten soll (vgl. BFH-Urteil in BFHE 223, 567, BStBl II 2009, 421).

- 17** c) Computerprogramme jedweder Art sind grundsätzlich auch dann, wenn sie auf einem Datenträger gespeichert und demnach aus materiellen und immateriellen Elementen zusammengesetzt sind, unkörperlicher Natur und daher immaterielle Wirtschaftsgüter. Die vom FG angeführten Entscheidungen des BFH wie auch des Bundesgerichtshofs (BGH) geben keinen Anlass zu einer abweichenden Beurteilung.
- 18** Der BFH behandelt in ständiger Rechtsprechung selbständige Software aller Kategorien grundsätzlich als immaterielles Wirtschaftsgut (vgl. Urteile in BFHE 128, 289, BStBl II 1979, 634; in BFHE 150, 259, BStBl II 1987, 728; in BFHE 158, 250, BStBl II 1989, 1016; in BFHE 175, 184, BStBl II 1994, 873; Beschluss des Großen Senats in BFHE 216, 168, BStBl II 2007, 508). Eine Ausnahme gilt lediglich für Datensammlungen, die keine Befehlselemente enthalten, jedenfalls dann, wenn die Daten, wie etwa Zahlen oder Buchstaben, allgemein bekannt und jedermann zugänglich sind (BFH-Urteil vom 5. Februar 1988 III R 49/83, BFHE 153, 269, BStBl II 1988, 737). Bereits für eine Sammlung von Telexadressen hat der BFH diese Voraussetzungen verneint und ist von einem immateriellen Wirtschaftsgut ausgegangen (Urteil vom 2. September 1988 III R 38/84, BFHE 154, 573, BStBl II 1989, 160). Diese Rechtsprechung entspricht den allgemeinen Abgrenzungskriterien zwischen materiellen und immateriellen Wirtschaftsgütern.
- 19** Der erkennende Senat hält an dieser Auffassung fest. Es besteht kein Anlass, mit Rücksicht auf die Entwicklung der Informationstechnologie oder die zunehmende Bedeutung und Verfügbarkeit von Software immaterielle Wirtschaftsgüter insgesamt als bewegliche Wirtschaftsgüter zu behandeln.
- 20** d) Bei der Beurteilung der Frage, ob der materielle oder immaterielle Gehalt des angeschafften oder anzuschaffenden Wirtschaftsguts überwiegt, kommt es darauf an, auf welches Wirtschaftsgut sich der künftige Anschaffungsvorgang bezieht. Denn allein dieser ist Gegenstand von § 7g Abs. 3 EStG. Nicht maßgebend ist daher, welche Funktion die Software bei dem Erwerber nach ihrer Verbindung mit dem bei dem Erwerber bereits vorhandenen Gerät, für dessen Betrieb sie bestimmt ist, besitzt. Ob nach dieser Verbindung der Schwerpunkt des aus dem bisherigen Gerät und der neu erworbenen Software bestehenden "Gesamtpakets" auf materiellen oder immateriellen Elementen liegt, ist daher für die Frage, wie der isolierte Erwerb von Software zu beurteilen ist, nicht erheblich. Wie es zu beurteilen wäre, wenn der Kläger zusammen mit der Systemsoftware, die Gegenstand der Ansparabschreibung war, die für deren Nutzung und Anwendung erforderliche Hardware hätte erwerben wollen, ist im vorliegenden Verfahren deshalb nicht zu beantworten.
- 21** e) Der Senat kann offenlassen, ob er im Interesse der Vereinfachung und Typisierung der in R 31a der Einkommensteuer-Richtlinien (EStR) 2001 bzw. R 5.5 Abs. 1 EStR 2008 zum Ausdruck gekommenen Auffassung der Finanzverwaltung folgen könnte, nach der Trivialprogramme bewegliche (also materielle) Wirtschaftsgüter sind und Computerprogramme mit Anschaffungskosten von weniger als 800 DM bzw. 410 € stets als Trivialprogramme gelten. Der Kläger selbst hat nicht vorgetragen und das FG nicht festgestellt, dass die Programme, die der Kläger anzuschaffen beabsichtigte, diese Voraussetzungen erfüllen könnten. Das von dem Kläger angesprochene Problem der Abgrenzung stellt sich daher nicht.
- 22** 2. Da die geplante Anschaffung des Klägers in der Sache ausschließlich auf Software gerichtet war, beschränkt sich der materielle Gehalt des zu erwerbenden Wirtschaftsguts auf den Datenträger. Der Datenträger, der bei der Veräußerung von Software übergeben wird, dient dazu, die Software zu transportieren und in einen Computer zu übertragen. Eine weitere Funktion oder einen nennenswerten wirtschaftlichen Wert besitzt der Datenträger nicht. In der Regel verliert er mit einmaliger Übertragung des Programms in einen Datenspeicher des Computers seine Bedeutung. Er gleicht allenfalls noch einer schützenden Verpackung.
- 23** Zudem hat der Datenträger als solcher noch weiter an Bedeutung verloren, seitdem es möglich ist, Software durch Herunterladen aus dem Internet zu erwerben und zu installieren. Dem steht nicht entgegen, dass auch in solchen Fällen die Software vor und nach dem Übertragungsvorgang bei Veräußerer und Erwerber in irgendeiner Form gespeichert ist. Der Anschaffungsvorgang selbst findet in solchen Fällen ohne die Übergabe eines Datenträgers statt. Vor diesem Hintergrund ist die in der Rechtsprechung vorgenommene Qualifikation der Software als immaterielles Wirtschaftsgut nicht etwa durch technische Entwicklungen überholt, sondern bestätigt und verstärkt worden. Das gilt auch dann, wenn es sich um Standardsoftware handelt, die in unveränderter Weise vervielfältigt und ohne Anpassung an etwaige individuelle Bedürfnisse des Anwenders vertrieben wird. Die Vervielfachung und

Verbreitung und deren Häufigkeit führt bei Software nicht dazu, dass die Bedeutung der Verkörperung auf einem Datenträger den in der Software liegenden geistigen Gehalt überwiegt.

- 24** 3. Die Rechtsprechung des BGH zur Behandlung von Software ist nicht übertragbar, da ihr andere Fragestellungen zugrunde liegen.
- 25** a) Der BGH hatte sich in seinem Urteil vom 4. November 1987 VIII ZR 314/86 (BGHZ 102, 135, Neue Juristische Wochenschrift --NJW-- 1988, 406) mit der Frage zu befassen, nach welchen Regeln für fehlerhafte Software Gewähr zu leisten sei. Er ist zu der Auffassung gekommen, dass in Fällen der verkaufsweisen Überlassung von Programmkopien mit inhaltlich fehlerhaftem Programm die Sachmängelhaftung der §§ 459 ff. des Bürgerlichen Gesetzbuchs zumindest entsprechend anwendbar sei (unter II.1.a ff. der Entscheidungsgründe).
- 26** Der BGH hat in diesem Urteil allerdings auch ausgeführt, dass der eigentliche wirtschaftliche Wert eines Computerprogramms sich aus den darin gespeicherten Informationen und Befehlsfolgen ergebe, die als solche eine geistige Leistung, jedenfalls ein immaterielles Gut darstellten. Software werde definiert als das, was man im Gegensatz zur Hardware "nicht anfassen kann" (unter II.1.a der Entscheidungsgründe). Als körperliche Sache hat er die Software demnach gerade nicht bezeichnet. Er hat im Weiteren zwar ausgeführt, dass Kaufgegenstand ein Datenträger mit dem darin verkörpertem Programm sei, "insofern" also eine körperliche Sache (unter II.1.a ee der Entscheidungsgründe). Mit diesen Ausführungen sollte ihrem Zusammenhang nach aber nur begründet werden, warum die zumindest entsprechende Anwendung der Regeln über die Sachmängelhaftung sachgerecht sei.
- 27** b) Mit Urteil vom 18. Oktober 1989 VIII ZR 325/88 (BGHZ 109, 97, NJW 1990, 320), das die Anwendbarkeit des nur für bewegliche Sachen geltenden Gesetzes betreffend die Abzahlungsgeschäfte (AbzG) betraf, hat der BGH wiederholt, dass Datenträger mit dem darin verkörpertem Programm bewegliche Sachen seien, bei unmittelbarer Überspielung eines Programms ohne das Medium des Datenträgers das AbzG allerdings angesichts seines Schutzzwecks zumindest entsprechend anwendbar sei (unter II.1.a cc der Entscheidungsgründe).
- 28** c) In dem weiteren Urteil vom 14. Juli 1993 VIII ZR 147/92 (NJW 1993, 2436), das die ebenfalls für bewegliche Sachen geltende Rügeobliegenheit des Käufers gemäß §§ 377, 381 Abs. 2 HGB betraf, hat der BGH ausgeführt, Software sei als bewegliche Sache anzusehen, wenn --und dies sei entscheidend-- sie auf einem Datenträger verkörpert sei (unter II.2.b aa(2) der Entscheidungsgründe).
- 29** d) Die zitierten Entscheidungen gehen davon aus, dass die Software zwar --regelmäßig-- an einen Datenträger gebunden ist, aber nicht durch dessen Körperlichkeit geprägt wird. Folgerichtig ist der BGH in den beiden erstgenannten Entscheidungen lediglich von einer entsprechenden Anwendung der für bewegliche Sachen einschlägigen Rechtsvorschriften auf Software ausgegangen. Das Urteil in NJW 1993, 2436 betraf einen einheitlichen Kauf von Hard- und Software; über diese Fallkonstellation hat der Senat im Streitfall indes nicht zu entscheiden (vgl. oben 1.d).
- 30** Für § 7g EStG wie für die Bilanzierungsvorschriften, an die die Definition des beweglichen Wirtschaftsguts sowie die Abgrenzung zwischen materiellen und immateriellen Wirtschaftsgütern anknüpft, ist die äußere Form, in der das angeschaffte oder anzuschaffende Wirtschaftsgut gehandelt wird, ohne Bedeutung; entscheidend ist, ob der Verkörperung eine eigenständige Funktion zukommt.
- 31** 4. Der von dem FG zitierten Rechtsprechung des BFH ist im Ergebnis nichts Abweichendes zu entnehmen.
- 32** a) Im Urteil vom 13. März 1997 V R 13/96 (BFHE 182, 423, BStBl II 1997, 372) hat der BFH ausgeführt, dass die Veräußerung von Standardsoftware durch einen Händler keine Einräumung, Übertragung oder Wahrnehmung von Rechten sei, die sich aus dem Urheberrechtsgesetz ergäben, so dass die Steuerermäßigung nach § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. c des Umsatzsteuergesetzes nicht zu gewähren sei. Die umsatzsteuerliche Behandlung hängt indes nicht von der ertragsteuerlichen Behandlung der Software ab.
- 33** b) Nach der Entscheidung vom 28. Oktober 2008 IX R 22/08 (BFHE 223, 228, BStBl II 2009, 527) sei auch Standardsoftware "Ware" i.S. von § 2a Abs. 2 EStG, sofern sie, gleich auf welchem Datenträger, verkörpert sei.
- 34** Der IX. Senat hebt ausdrücklich hervor, dass er mit seiner Auslegung des Begriffs der Ware i.S. des § 2a Abs. 2 EStG nicht von der Rechtsprechung des BFH zu den Investitionszulagengesetzen abweiche; in seinem Fall gehe es allein um die Auslegung des Begriffs "Ware" und nicht darum, ob und inwieweit Computerprogramme zu immateriellen Wirtschaftsgütern im Sinne der Fördergesetze zählten.

- 35** c) Auch aus dem bereits genannten BFH-Urteil in BFHE 223, 567, BStBl II 2009, 421 ist nichts Gegenteiliges herzuleiten.
- 36** Der Senat kann offenlassen, ob er den dort angesprochenen Gedanken folgen könnte, dass --jedenfalls bei Büchern und Tonträgern-- die Vervielfältigung und die Häufigkeit der Materialisierung zu einer Umwandlung in materielle Wirtschaftsgüter führe. Wie bereits oben unter 2. ausgeführt, beeinflusst weder die Vervielfältigung als solche noch die vielfache Speicherung auf Datenträger die gegenüber dem materiellen Wert des Datenträgers überwiegende Bedeutung des geistigen Gehalts der Software. Ebenso ist nicht von Bedeutung, ob der Erwerber die Software verändern kann und darf.
- 37** Die Sachlage ist bei Büchern und Tonträgern insofern wesentlich anders, als dort der Wert und die Wertschätzung des Objekts nicht zuletzt von der Materialisierung abhängen. Hinzu tritt, dass der Erwerber eines Buches darüber wie über jedes andere materielle Wirtschaftsgut frei verfügen, es namentlich weiter veräußern oder verschenken kann, während der Erwerb von Software regelmäßig an Lizenzvereinbarungen geknüpft ist, wie dies typisch für die immaterielle Wirtschaftsgüter darstellenden geistigen Werte (Ideen und Rechte) ist.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de