
Datum: 17.02.2009
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 1. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 1 K 1171/06
ECLI: ECLI:DE:FGK:2009:0217.1K1171.06.00

Rechtskraft: X R 26/09

Tenor:

Unter Änderung des Einkommensteuerbescheides 2001 vom 12.4.2005 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 14.2.2006 wird die Steuer unter Berücksichtigung des sich aus der Anerkennung der im Jahr 2002 beantragten Ansparabschreibung ergebenden Verlustrücktrags neu festgesetzt.

Die Berechnung wird dem Beklagten aufgegeben.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

1

Der Kläger war im Streitjahr 2001 als Systementwickler und Systeminstallateur gewerblich tätig. In seiner Einkommensteuererklärung für das Streitjahr erklärte er bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb einen Gewinn von 131.204,- DM und wurde mit Einkommensteuerbescheid vom 25.6.2003 erklärungskgemäß veranlagt. Die Einkommensteuer wurde auf DM 35.299,- festgesetzt.

2

Für das Jahr 2002 erklärte der Kläger bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb einen Verlust in Höhe von 40.045,- €, der aus einer von ihm gebildeten Ansparabschreibung nach § 7 g Abs. 3 EStG in Höhe von insgesamt 111.410,54 € herrührte. In Höhe von 69.794,- € entfiel diese Ansparabschreibung auf den beabsichtigten Erwerb von Systemsoftware. Hinsichtlich der Positionen im Einzelnen wird auf den in der Bilanzakte des Beklagten unter dem Jahr

3

2002 abgehefteten Kontenausdruck des Klägers verwiesen.

Der Beklagte setzte die Einkommensteuer erklärungsgemäß auf 0,- € fest und erließ am 30.6.2004 für das Jahr 2001 einen gemäß § 10 d Absatz 1 Satz 5 EStG geänderten Einkommensteuerbescheid unter Berücksichtigung eines Verlustrücktrages aus dem Jahr 2002 i.H.v. 68.986,- DM (35.263,- €). 4

Im Rahmen einer Betriebsprüfung für die Jahre 2001 bis 2003 im Jahr 2005 gelangte der Prüfer zu der Auffassung, die für das Jahr 2002 als Ansparabschreibungen gewinnmindernd erfassten Beträge stellten in Höhe von 69.794,-- € keine Betriebsausgaben dar, da sie für die beabsichtigte Anschaffung von Systemsoftware (u.a. Windows MS office XP, oracle 8 i) gebildet worden seien. Der Prüfer vertrat die Auffassung, bei Systemsoftware handele es sich zwar um selbständig bewertbare, jedoch nicht um materielle sondern um immaterielle Wirtschaftsgüter. Dies gelte unabhängig davon, dass es sich bei den von dem Kläger in Aussicht genommenen Programmen um handelsübliche und zur Erstellung unterschiedlichster Programme regelmäßig verwandter Systemsoftware handele. Dies zugrunde gelegt errechnete der Prüfer für das Jahr 2002 einen Gewinn aus Gewerbebetrieb in Höhe von 29.748,-- €. 5

Diese Feststellungen übernehmend erließ der Beklagte am 12.04.2005 einen geänderten Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2002, wobei es unter Berücksichtigung eines Verlustrücktrags aus dem Jahr 2003 in Höhe von 22.100,-- € bei einer Steuerfestsetzung in Höhe von 0,-- € verblieb. Das hiergegen – nach Zurückweisung des Einspruchs – bei dem erkennenden Senat geführte Klageverfahren wurde im Hinblick auf die fehlende Beschwer durch Klagerücknahme beendet. 6

Ebenfalls mit Datum vom 12.4.2005 erließ der Beklagte einen geänderten Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2001 in dem er nunmehr – neben anderen aus der Betriebsprüfung folgenden, hier jedoch nicht streitigen Änderungen - den Verlustrücktrag aus dem Jahr 2002 unberücksichtigt ließ. 7

Nach hiergegen ebenso erfolglos geführtem Einspruchsverfahren begehrt der Kläger mit seiner Klage weiterhin die Anerkennung der von ihm im Jahr 2002 gebildeten Ansparabschreibung in voller Höhe mit dem daraus folgenden Verlustrücktrag für das Streitjahr 2001. 8

Er trägt vor, bei der von ihm in die Ansparrücklage 2002 eingestellten Systemsoftware handle es sich um Standardsoftware, die heutzutage auf jedem PC als eigenständiges Produkt installiert und betrieben werden könne. Die Software werde industriell und massenweise gefertigt, wie jede Hardwarekomponente auch. Sie verhalte sich auf jedem System gleichen Typs im Allgemeinen gleich. Die Software müsse, ganz gleich ob es sich um ein Produkt für einen oder mehrere Arbeitsplätze handle, lediglich installiert werden und bedürfe keiner weiteren Anpassung an die individuellen Bedürfnisse des Abnehmers. Ähnlich wie eine Grafikkarte oder eine Festplatte werde eine solche Standardsoftware heute eingesetzt wie jedes andere materielle und bewegliche Wirtschaftsgut, nämlich als Komponente oder Zubehör des Computers, das ein Gesamtsystem um zusätzliche Funktionen erweitere. Beim Kauf eines Softwareproduktes würden üblicherweise nur der nicht änderbare maschinenlesbare Code und die Bedienhandbücher an den Käufer übergeben. Auf die mit der Software verbundenen immateriellen Komponenten wie Erfindungen, Konzepte, Entwicklungen usw. habe der Käufer einer Standardsoftware keinen Zugriff. Dies gelte auch für die Systeme, die von den Anbietern irreführenderweise als Lizenzen bezeichnet würden. Auch mit diesen sei nur das Recht verbunden das Programm, so wie es vorgegeben sei, auf 9

dem Computer zu installieren. Der Käufer bekomme nur das (verkörperte) Endprodukt eines komplizierten industriellen Entwicklungs- und Fertigungsprozesses mit Testphasen und Qualitätskontrolle zum Einsetzen in sein spezifisches Computersystem. Desgleichen würden auch Bücher, Musik-CDs, DVDs und andere Medienprodukte steuerlich als materielle Wirtschaftsgüter behandelt, obwohl auch diese ein geistiges Werk verkörperten und der Materialwert demgegenüber in den Hintergrund trete. Die sich aus der Abschreibungsliste ergebenden erheblichen Preisunterschiede zwischen den einzelnen Programmen seien zum einen davon abhängig, ob es sich bei dem Programm um eine Version für einen oder für mehrere Arbeitsplätze handele, zum anderen von der Bandbreite dessen, was die Programme zu leisten imstande seien und spiegeln nicht zuletzt die marktbeherrschende Stellung verschiedener Anbieter wider.

Für das Jahr 2002 sei demnach der erklärte Verlust aus Gewerbebetrieb anzuerkennen, aus dem sich für das Jahr 2001 – wie vom Beklagten ursprünglich berücksichtigt - ein Verlustrücktrag ergebe. 10

Der Kläger beantragt, 11

den Einkommensteuerbescheid 2001 vom 12.4.2005 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 14.2.2006 unter Berücksichtigung des sich aus der Anerkennung der im Jahr 2002 beantragten Ansparabschreibung ergebenden Verlustrücktrages zu ändern. 12

Der Beklagte beantragt, 13

die Klage abzuweisen, 14

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 15

Der Beklagte verbleibt bei seiner Auffassung, dass Systemsoftware, auch wenn es sich um Standardsoftware handele, ein immaterielles Wirtschaftsgut und damit nicht rücklagefähig sei. Dies entspreche im Übrigen der Anweisung in den für die Verwaltung verbindlichen Einkommensteuerrichtlinien. Auch eine ihrer Auffassung entgegenstehende BFH-Rechtsprechung sei bisher nicht gesichert, da die hier streitige Frage in dem Urteil des BFH vom 30.10.2008 (III R 82/06, BFH/NV 2009, 494) nicht entscheidungserheblich gewesen sei. 16

Entscheidungsgründe: 17

Die Klage ist begründet. 18

Der Beklagte hat den Einkommensteuerbescheid vom 25. 6.2003 für das Streitjahr zu Unrecht nach § 10 d Abs. 1 Satz 5 EStG in Bezug auf den aus dem Jahr 2002 zu berücksichtigenden Verlustrücktrag geändert. 19

Der Kläger durfte für die – zwischenzeitlich erworbenen - Softwareprogramme eine Ansparabschreibung nach § 7g Abs. 3 bis 5 EStG bilden, da es sich hierbei – und nur hierüber wird zwischen den Beteiligten gestritten - um materielle und damit einer Ansparabschreibung zugängliche bewegliche Wirtschaftsgüter handelt. 20

Nach § 7g Abs. 3 bis 5 EStG in der im Jahr 2002 geltenden Fassung können Steuerpflichtige - unter bestimmten, hier unstreitig vorliegenden Voraussetzungen - für die künftige Anschaffung oder Herstellung eines neuen beweglichen Wirtschaftsguts des Anlagevermögens eine den Gewinn mindernde Rücklage bilden (sog. Ansparabschreibung). "Bewegliche Wirtschaftsgüter" i.S. des § 7 g EStG sind nur materielle, d.h. körperliche 21

Wirtschaftsgüter, nicht hingegen immaterielle, also unkörperliche Wirtschaftsgüter (ständige Rechtsprechung des BFH, vgl. Urteil vom 22.5.1979 III R 129/74, BStBl II 1979, 634 und vom 30.10.2008 III R 82/06, BFH/NV 2009, 494).

Im Hinblick auf Softwareprogramme ist insoweit bei der Abgrenzung zwischen materiellen und immateriellen Wirtschaftsgütern zwischen Standard- und Individualprogrammen zu unterscheiden. Standardprogramme sind solche, die von einer Vielzahl vorher nicht festgelegter Anwender benutzt werden. Individualprogramme sind solche, die für die individuellen Verhältnisse eines bestimmten Anwenders entwickelt werden. Während es auch variable Standardprogramme gibt, die den betriebsindividuellen Bedürfnissen des Anwenders angepasst werden können, hat der Benutzer bei den datenträgergebundenen fixen Standardprogrammen keine Möglichkeit des Zugriffs auf das Programm. Er erhält das Standardprogramm auf einem Datenträger, der zugleich Eingabemedium ist, ohne die Möglichkeit, das Programm durch Anpassung betriebsindividuell zu modifizieren und regelmäßig auch ohne die Möglichkeit, das Programm auf einen anderen Datenträger zu übertragen (vgl. hierzu Bordewin, NWB Fach 17, 1583). 22

Bei den vom Kläger in die Rücklage eingestellten Programmen handelt es sich unstreitig um solche vorgefertigten, handelsüblichen und regelmäßig verwandten (vgl. BP-Bericht vom 21.2.2005, Tz. 2.3) fixen Standardprogramme, die der Kläger zu einem vorgegebenen Preis zu erwerben beabsichtigte bzw. zwischenzeitlich erworben hat, um sie ohne die Möglichkeit der individuellen Anpassung auf den jeweiligen Computeranlagen zu installieren und deren Funktionen wie vom Programm vorgegeben in Gang zu setzen. 23

Diese fixen Standardprogramme sind - unabhängig davon, ob es sich um Anwender- oder Systemsoftware handelt - materielle bewegliche Wirtschaftsgüter. Entscheidend ist allein, dass es sich bei dieser Art von Software um eine vorgefertigte Software handelt, die standardmäßig für eine Vielzahl von Nutzern gedacht ist und deren Lieferung sich - wie beim Erwerb von Büchern und Tonträgern, die allgemein als bewegliche Wirtschaftsgüter angesehen werden – im Ergebnis als Überlassung eines Datenträgers mit dem darin verkörpertem Programm darstellt, der als Instrument zur Datenverarbeitung dienen soll und deren immaterielle Eigenschaft infolge der Häufigkeit der Materialisierung untergeht. Dies gilt unabhängig davon, dass der Substanzwert des Datenträgers hinter dem Wert des Inhalts zurücktritt, wie dies auch bei Büchern und Tonträgern der Fall ist. 24

Zwar hat der 3. Senat des Bundesfinanzhofs (BFH) – nachdem er in seinen Urteilen vom 3.12.1982 III R 132/81 (BStBl II 1983, 647) und vom 17.12.1982 III R 87/82 (NV) noch die Auffassung vertrat, dass die Frage, ob Standardsoftware materielle oder immaterielle Wirtschaftsgüter seien, in erster Linie nach den zwischen dem Ersteller und dem Anwender der Programme getroffenen Vereinbarungen zu beurteilen sei - mit Urteilen vom 3.7.1987 (III R 7/86, BStBl II 1987, 728 und III R 147/86, BStBl II 1987, 787), die im Zusammenhang mit der Gewährung von Investitionszulage ergangen sind, ausdrücklich entschieden, dass Computerprogramme und zwar sowohl Individualprogramme als auch Standardprogramme als geistigschöpferische Werke immaterielle Wirtschaftsgüter und damit keine abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgüter seien. Zur Begründung hat er ausgeführt, bei der Wertung eines Computerprogramms stehe sein geistiger Gehalt im Vordergrund. Dem Programminhalt komme dabei die überragende wirtschaftliche Bedeutung zu, während der Datenträger demgegenüber zurücktrete. Dabei ist der BFH davon ausgegangen, dass auch, soweit Softwareverträge zivilrechtlich als Kaufverträge (oder kaufrechtsähnliche Austauschverträge) zu qualifizieren seien, Gegenstand des Vertrags keine Sache (im Sinne von § 90 BGB) sei, sondern – jedenfalls ganz überwiegend - ein immaterielles Gut, nämlich das Programm als 25

Werk mit geistigem Inhalt. Diese ursprünglich zu Anwenderprogrammen ergangene Rechtsprechung hat der BFH mit Urteil vom 28.7.1994 (III R 47/92, BStBl II 1994, 873) auch auf Systemprogramme erstreckt.

Demgegenüber hat der Bundesgerichtshof (BGH) bereits mit Urteil vom 4.11.1987 (VIII ZR 314/86, BB 1988, 20) festgestellt, dass es sich bei der Überlassung vorgefertigter - wenn auch ggf. komplexer - Standardsoftware gegen einmaliges Entgelt um eine körperliche Sache handle und dies damit begründet, dass bei der Vermarktung von Standardprogrammen durch Verkauf von Programmkopien Kaufgegenstand ein Datenträger mit dem darin verkörpertem Programm sei. Danach sei Standardsoftware als bewegliche Sache anzusehen (BGH-Urteil vom 14.7.1993 VIII ZR 147/92, DB 1993, 1871). 26

Auch der für die Umsatzsteuer zuständige 5. Senat des BFH ist mit Urteil vom 13.3.1997 (V R 13/96, BStBl II 1997, 372) - unter Hinweis auf die Rechtsprechung des BGH - schließlich zu der Einschätzung gelangt, dass sich der Verkauf von Standardsoftware durch einen Händler - soweit es um die Vorschrift des § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. c UStG 1993 gehe - umsatzsteuerrechtlich nicht erheblich vom Verkauf eines Buches durch einen Buchhändler oder vom Verkauf einer Schallplatte durch einen Musikalienhändler unterscheide, wobei er die Frage, ob zivilrechtlich ein Sachkauf oder der Kauf eines immateriellen Wirtschaftsgutes vorlag, ausdrücklich offenließ. 27

Mit Urteil vom 28.10.2008 (IX R 22/08, BFH/NV 2009, 272) schließlich wurde vom 9. Senat des BFH – unter Verweis auf die oben zitierte BGH-Rechtsprechung - entschieden, dass es sich bei der auf einem Datenträger verkörpertem Standardsoftware um eine "Ware" im Sinne des § 2 a Abs. 2 Satz 1 EStG handelt. In diesem Zusammenhang vertritt der BFH die Auffassung, dass er mit seiner Auslegung des Begriffs der Ware i. S. des § 2a Abs. 2 EStG nicht von der Rechtsprechung des 3. Senates des BFH zu den Investitionszulagengesetzen abweiche, da der Begriff der Ware anders auszulegen sei als der Begriff des immateriellen bzw. des materiellen Wirtschaftsgutes. Allerdings sei fraglich, ob die bisherige Auffassung des BFH, auch eine Standardsoftware als immaterielles Wirtschaftsgut zu behandeln, für dessen Anschaffung keine Investitionszulage gewährt werde, vor dem (geänderten) zivilrechtlichen und wirtschaftlichen Hintergrund überhaupt noch zeitgemäß sei. 28

Der 3. Senat des BFH führt hierzu in seinem Urteil vom 30.10.2008 (III R 82/06, BFH/NV 2009, 494) – unter Verweis auf Rechtsprechung, unter anderem auch auf das Urteil des BFH vom 28.10.2008 IX R 22/08, und Literatur - aus, zur Einordnung von Wirtschaftsgütern mit materiellen und immateriellen Komponenten werde vorrangig auf das wirtschaftliche Interesse abgestellt, d.h. ob es dem Erwerber überwiegend auf den materiellen oder den immateriellen Gehalt ankomme. Daneben werde auch danach unterschieden, ob der Verkörperung eine eigenständige Bedeutung zukomme oder ob sie lediglich als "Träger" den immateriellen Gehalt festhalten solle. Bei Büchern und Tonträgern werde angenommen, dass durch Festhalten geistiger Inhalte auf einem materiellen Gegenstand und dessen Vervielfältigung eine Umwandlung statfinde und die immaterielle Eigenschaft infolge der Häufigkeit der Materialisierung untergehe. Standardsoftware werde ähnlich einem Buch oder einer Schallplatte ebenfalls als materielles Wirtschaftsgut oder als Ware angesehen. Ob er selbst sich dieser Auffassung anschließt, konnte der 3. Senat des BFH jedoch offen lassen, da er in dem von ihm zu entscheidenden Fall – auch unter Berücksichtigung der zuvor zitierten Auffassungen - zu dem Ergebnis kam, dass die dortige Klägerin ein immaterielles Wirtschaftsgut erworben hatte, weil ihr wirtschaftliches Interesse auf die speziell für sie zu erhebenden Daten gerichtet war, deren Lagegenauigkeit und Ermittlungszeitraum vertraglich geregelt waren und die nur sie verwerten durfte. 29

Der erkennende Senat folgt mit seiner Auffassung, dass es sich bei fixen
Standardprogrammen um ein materielles bewegliches Wirtschaftsgut handelt der
Rechtsprechung des BGH, die – so wohl auch der BFH in seinem Urteil vom 28.10.2008 IX R
22/08 (BFH/NV 2009, 272) - der Entwicklung auf dem Gebiet der Informationstechnik und
Herstellung von Software Rechnung trägt. Im Hinblick darauf, dass der BFH sich bisher nicht
eindeutig zu dieser Frage geäußert hat, wird die Revision nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO
wegen grundsätzlicher Bedeutung der Sache zugelassen.

30

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

31