

Thema:

Anschaffungs- oder Herstellungskosten und Aufwendungen für Software

Fragestellung:

Wie sind die Kosten, die im Zusammenhang mit der Einführung der doppischen Finanz-Software anfallen, bilanziell zu behandeln?

Lösungsansatz:

Für die Bilanzierung der angefallenen Kosten im Zusammenhang mit der Einführung einer doppischen Finanz-Software finden die in dem BMF-Schreiben vom 18. November 2005, IV B 2 - S 2172 - 37/05, „Bilanzsteuerrechtliche Beurteilung von Aufwendungen zur Einführung eines betriebswirtschaftlichen Softwaresystems“ für die Kommunale Doppik Rheinland-Pfalz Anwendung. Danach gilt:

Umfang des Vermögensgegenstands

Die Finanzsoftware ist regelmäßig Standardsoftware und bei entgeltlichem Erwerb ein aktivierungspflichtiger immaterieller Vermögensgegenstand. Dabei bilden alle Module zusammen einen Vermögensgegenstand, selbst dann, wenn die Module zu unterschiedlichen Zeitpunkten oder von unterschiedlichen Softwareherstellern erworben werden, es sei denn, der Steuerpflichtige weist nach, dass einzelne Module nicht in das Gesamtsystem zur Steuerung der Geschäftsprozesse integriert werden, also selbstständig nutzbar sind.

Herstellung

Wird das Softwaresystem selbst hergestellt, handelt es sich um einen selbst erstellten immateriellen Vermögensgegenstand des Anlagevermögens, der unter das Aktivierungsverbot gemäß § 41 GemHVO fällt. Demzufolge sind alle Aufwendungen nicht aktivierungsfähig, sondern laufende Aufwendungen des Haushaltsjahres. Von einer Herstellung kann ausgegangen werden, wenn eine neue Individualsoftware durch eigenes fachlich ausgebildetes Personal oder Subunternehmer im Rahmen von Dienstverträgen hergestellt und das Herstellerrisiko vom Softwareanwender selbst getragen wird.

Änderungen oder Erweiterungen am Softwareprogramm, sog. Modifications (Programmänderung) und Extensions (Programmerweiterung) i. d. R. durch Änderungen am Quellcode, sind nur dann als Herstellungsvorgang zu werten, wenn diese in einem solchen Umfang vorgenommen werden, dass Leistungen des Anbieters im Rahmen der Gewährleistung und Wartung vertraglich abgeschlossen sind oder der Softwareanwender das Herstellungsrisiko einer erfolgreichen Realisierung der Erweiterungs- oder Verbesserungsmaßnahme trägt.

Software ist bei entgeltlichem Erwerb auch dann ein aktivierungspflichtiger immaterieller Vermögensgegenstand des Anlagevermögens, wenn die erworbene Standardsoftware ganz oder teilweise mit eigenem Personal implementiert wird (Herstellung der Betriebsbereitschaft).

Die erforderliche Implementierung macht die Software nicht zu einer Individualsoftware und führt nicht zu einem Herstellungsvorgang, wenn keine wesentlichen Änderungen am Quellcode vorgenommen werden; die Anpassung an die betrieblichen Anforderungen (sog. Customizing) erfolgt regelmäßig ohne Programmierung. Insofern kann von einer Selbsterstellung und infolgedessen von einem Aktivierungsverbot nicht ausgegangen werden. Ein Indiz für wesentliche Änderungen am Quellcode ist gegeben, soweit die Änderungen Auswirkungen auf die zivilrechtliche Gewährleistung des Software-Herstellers haben.

Anschaffung

Der Erwerb einer Standardsoftware ist ein aktivierungspflichtiger Anschaffungsvorgang, soweit die Geringstwertigkeitsgrenze von 60,00 Euro überschritten wird. Darüber hinaus fallen Aufwendungen im Zusammenhang mit der Anschaffung an:

Planungskosten

Planungskosten umfassen die Aufwendungen für die Analyse der Geschäftsprozesse. Soweit diese in direktem Zusammenhang mit der Anschaffung der Software stehen und *nach der Kaufentscheidung* anfallen, liegen Anschaffungsnebenkosten vor.

Implementierungskosten

Folgende Implementierungskosten stellen grundsätzlich Anschaffungsnebenkosten dar:

- Customizing (Anpassung an die Struktur der Verwaltung und die Organisationsabläufe ohne Programmierung),

Soweit Anpassungsvorgänge über das Customizing hinausgehen, z.B. Erstellung von aufwändigen Reports oder Programmierung von Schnittstellen, ist zu unterscheiden, ob diese Funktionen bei Vergleich mit der Gesamtheit der vom Softwarehersteller ausgelieferten Funktionen eine Erweiterung bzw. wesentliche Verbesserung darstellen oder ob vorhandene Funktionen ohne wesentliche Verbesserung lediglich modifiziert werden. Eine Erweiterung oder wesentliche Verbesserung ist immer dann anzunehmen, wenn die Software eine zusätzliche Funktionalität erhält oder ihr Anwendungsbereich über die standardmäßig vorgesehenen Einsatzgebiete hinaus ausgedehnt wird. Wesentliche Änderungen am Quellcode oder Umprogrammierungen im Programmablauf (in der Sequenz der Programmbefehle) sind immer als Erweiterung anzusehen. Aufwendungen für Erweiterungen oder wesentliche Verbesserungen sind Herstellungskosten und bei Eigenherstellung wegen des Aktivierungsverbots gemäß § 41 GemHVO als Aufwand zu behandeln.

- Modifications (Programmänderung) und
- Extensions (Programmerweiterung).

Eigenleistungen, die mit der Anschaffung und Implementierung in direktem Zusammenhang stehen und diesem einzeln zugeordnet werden können (z.B. Personalaufwand, Reisekosten, Raumkosten) gehören ebenfalls zu den Anschaffungsnebenkosten.

Nachträgliche Anschaffungskosten

- Des Weiteren zählen Aufwendungen für den Erwerb von weiteren Nutzungsrechten für zusätzliche Benutzer zu den nachträglichen Anschaffungskosten.
- Aufwendungen für Wartungskosten, in der Art einer tief greifenden Überarbeitung einer bisherigen Programmversion (Generationswechsel) können als Anschaffungskosten eines neuen Vermögensgegenstandes zu aktivieren sein. Hinweise dafür liegen z.B. vor, bei der Vergabe einer neuen Lizenz, Funktionserweiterung der Software oder Notwendigkeit einer Datenmigration auf die neue Programmversion. Kommen neue zusätzliche Nutzungsmöglichkeiten der Software hinzu und wird die bisherige Software aufgrund der alten, weiterhin fortgeltenden Lizenz weiter genutzt, sind in den Aufwendungen für die neue Lizenz nachträgliche Anschaffungskosten zu sehen.
- Durch die Erweiterung des Softwaresystems mit nachträglich angeschafften Modulen fallen nachträgliche Anschaffungskosten an, da sie nach ihrer Integration unselbstständige Bestandteile des Vermögensgegenstandes Software sind.
- Tritt dagegen eine neue Lizenz an die Stelle der alten Lizenz, kommen Teilwertabschreibungen in Höhe des im Restbuchwert des Softwaresystems enthaltenen rechnerischen Anteils der Ursprungslizenz in Betracht. Bei der Ermittlung des Teilwertes des neuen Softwaresystems sind Preisnachlässe, die aufgrund der Nutzung der Vorgängerversion vom Softwareanbieter auf die Anschaffungskosten gewährt werden, nicht mindernd zu berücksichtigen. Die Summe aus dem Buchwert der alten Lizenz und den neuen Anschaffungskosten ist dem so ermittelten Teilwert gegenüber zu stellen. Die Differenz ergibt die vorzunehmende Teilwertabschreibung. Gegebenenfalls ist eine neue Restnutzungsdauer zu bestimmen. Ein neuer Vermögensgegenstand entsteht erst, wenn eine völlige Neukonzeption der betriebswirtschaftlichen Software und der dann dafür erforderlichen Hardwareumgebung stattfindet. Die verbleibenden Customizingkosten sind dem neuen zu aktivierenden Vermögensgegenstand hinzuzurechnen, da sie wirtschaftlich noch nicht verbraucht sind.

Laufende Aufwendungen

Beispiele:

- Vorkosten (Kosten die vor der Kaufentscheidung anfallen)
- Schulungskosten (Aufwendungen für die Anwenderschulung, sofern es sich nicht um Aufwendungen für die Schulung des eigenen Personals zur Unterstützung der Durchführung und Mitgestaltung des Customizing handelt (= Anschaffungsnebenkosten).
- Wartungskosten, die aufgrund von regelmäßig mit dem Lizenzvertrag abgeschlossenen Wartungsverträgen anfallen, sowie die Zurverfügungstellung von Weiterentwicklungen und Verbesserungen der Software im Rahmen von Updates, Versions- oder Releasewechseln sind laufende Aufwendungen, obwohl sie auch Elemente von nachträglichen Anschaffungskosten enthalten. Die Behandlung als Erhaltungsaufwand ist ausgeschlossen, wenn in den Wartungskosten ein verdeckter Kaufpreis enthalten ist. Dies ist der Fall, wenn der Abschluss eines Wartungsvertrages Einfluss auf die Höhe des Kaufpreises der Lizenz hat. In diesem Fall ist eine Aufteilung in laufender Aufwand und Anschaffungskosten im Wege der Schätzung vorzunehmen.
- Die durch Piloteinsätze des Softwaresystems verursachten zusätzlichen Aufwendungen sind als laufende Aufwendungen zu berücksichtigen.
- Datenmigration; Aufwendungen für die Übernahme von Daten aus Alt- oder Vorgängersystemen sind als Betriebsausgaben sofort abziehbar.

Beginn der Abschreibung

Wird ein eingerichtetes Softwaresystem angeschafft, beginnt die Abschreibung mit der Betriebsbereitschaft des Vermögensgegenstandes. Die Betriebsbereitschaft ist mit dem Abschluss der Implementierung hergestellt. Bei der stufenweisen Einführung von Modulen ist der Zeitpunkt der Betriebsbereitschaft der ersten Module für den Beginn der Abschreibung maßgeblich. Das Ende des Zeitraums der Entstehung von Implementierungskosten kann daher als Indiz für den Beginn der Betriebsbereitschaft und damit als Beginn der Abschreibung gewertet werden. Wird mit der Einrichtung des Softwaresystems ein Dritter beauftragt, beginnt die Abschreibung mit dem Übergang der wirtschaftlichen Verfügungsmacht an den Softwarelizenznehmer auf den Bilanzierenden. Die Aufwendungen für die Implementierung sind als nachträgliche Anschaffungskosten mit der Software-Lizenz abzuschreiben.
