

SOFTWARE IM ERTRAG- UND UMSATZSTEUERRECHT

MERKBLATT NR. 1899 | 05 | 2022

INHALT

1. **Grundlagen**
 - 1.1 Arten von Software
 - 1.2 Zivilrechtliche Grundlagen
2. **Ertragsteuerrecht**
 - 2.1 Bilanzierung
 - 2.1.1 Standardsoftware
 - 2.1.2 Individualsoftware
 - 2.2 Steuerabzug bei grenzüberschreitender Softwareüberlassung
 - 2.2.1 Grundlagen des Steuerabzugs
 - 2.2.2 Abgrenzung zwischen Nutzungsüberlassung und Veräußerung
 - 2.2.3 BMF-Schreiben vom 27.10.2017
 - 2.2.4 Softwareentwicklungsverträge ab 07.06.2021
 - 2.2.5 Hinweise zur Abzugsteuerentlastung
 - 2.3 Gewerbesteuerliche Hinzurechnung
3. **Umsatzsteuer**
 - 3.1 Abgrenzung zwischen Lieferung und sonstiger Leistung
 - 3.1.1 Überlassung von Standardsoftware an Endnutzer
 - 3.1.2 Erstellung von Individualsoftware
 - 3.2 Bestimmung des Leistungsorts
 - 3.3 Steuersatz
4. **Fazit**

1. GRUNDLAGEN

Die steuerliche Behandlung von Software ist ein komplexes Thema, weil Software in vielen Erscheinungsformen auftritt und urheberrechtlich geschützt ist. Das vorliegende Merkblatt stellt diese Grundlagen dar und erläutert sodann, wie die einzelnen Geschäftsvorfälle bilanzsteuerlich, für Zwecke des Steuerabzugs gem. § 50a EStG, gewerbesteuerlich und umsatzsteuerlich zu beurteilen sind.

1.1 Arten von Software

Software wird nach Maßgabe des Verwendungszwecks in Firmware, Systemsoftware und Anwendungssoftware eingeteilt.¹ Bei **Firmware** handelt es sich um fest mit dem Computer verbundene Programmbausteine, die meistens nur Elementarfunktionen

steuern (z. B. BIOS). Dagegen ist das **Betriebssystem**, das dem Anwender höhere Funktionen, wie z. B. eine grafische Benutzeroberfläche, zur Verfügung stellt, i. d. R. austauschbar (z. B. Ausstattung eines PCs mit Windows oder Linux). **Anwendungssoftware** ist der Oberbegriff für alle Programme, die Datenverarbeitungsaufgaben des Anwenders lösen (z. B. Textverarbeitung). Während **Individualsoftware** ausschließlich für die Bedürfnisse eines bestimmten Anwenders entwickelt wird, ist **Standardsoftware** für den Einsatz bei einer Vielzahl von Anwendern konzipiert. Beim **Application Service Providing (ASP)** bzw. bei **Software-as-a-Service (SaaS)** stellt der Anbieter dem Anwender eine Software über ein Datennetz zur Verfügung, wobei der Anbieter i. d. R. weitere Leistungen, wie z. B. laufende Updates und Datensicherung, erbringt. Im Ergebnis kann der Anwender bestimmte IT-Funktionen seines Unternehmens dauerhaft auf den Anbieter auslagern (**Outsourcing**).

1.2 Zivilrechtliche Grundlagen

Computerprogramme genießen in Deutschland **urheberrechtlichen Schutz**, wenn es sich um ein individuelles Werk handelt (§§ 2 Abs. 1 Nr. 1, 69a Abs. 3 UrhG). Da die Anforderungen an die erforderliche geistige Schöpfung nicht sehr hoch sind,² hat man es in der Praxis eigentlich immer mit geschützter Software zu tun.³ Dies gilt nicht nur für die **kommerzielle Software** großer Anbieter, wie z. B. Microsoft, sondern auch für **Open-Source-Software**, die von jedem bearbeitet und vervielfältigt werden darf.⁴

Das **Urheberrecht** an einer Software ist ein **absolutes Recht**, d. h. der Schutz besteht gegenüber jedermann (Immaterialgüterrecht). Das Urheberrecht an der Software steht dem **menschlichen Schöpfer** bzw. dem Programmierer zu (§ 7 UrhG). Daher können Kapitalgesellschaften nicht selbst Urheber von

- 2 *Dreier/Schulze, UrhG, 7. Aufl. 2022, § 69a Rn. 26. Das UrhG kennt nur den Begriff „Computerprogramm“. Jedoch hat sich im Steuerrecht der amerikanische Begriff „Software“ durchgesetzt, der im Folgenden verwendet wird.*
- 3 *Eine Ausnahme bilden triviale Kurzprogramme, wie z. B. einfache Scripts.*
- 4 *Sieht die entsprechende Lizenz vor, dass die Software nur kostenlos genutzt bzw. Dritten zur Verfügung gestellt werden darf, fehlt es an der Entgeltlichkeit. In Bezug auf die Lizenz entstehen dann weder Einkünfte noch Umsätze.*

1 IDW RS HFA 11 n. F. v. 18.12.2017, IDWLife 2018, 268, Rn. 3.