

Enterprise Resource Planning

Bilanzsteuerrechtliche Beurteilung der Implementierung eines SAP-ERP-Systems

Entgeltlicher Erwerb vs Herstellung

STEFAN WALLNER*)



Immer modernere und innovativere Systeme verbunden mit hohen Investitionsvolumina kennzeichnen heutige Enterprise-Resource-Planning-Systeme (ERP-Systeme). Diffizile Lizenzmodelle und umfangreiche Implementierungsarbeiten machen eine bilanzsteuerliche Beurteilung der Einführung eines SAP-ERP-Systems komplex. Neben finanziellen und betriebswirtschaftlichen Fragestellungen in Zusammenhang mit der Einführung eines solchen Systems stellen sich oftmals auch bilanzielle Abgrenzungsprobleme. Die zentrale Herausforderung der bilanziellen Behandlung von ERP-Systemen bildet die Abgrenzung zwischen Herstellung und Anschaffung.

1. SAP-ERP-System

Als ERP-Software (*enterprise resource planning*) wird ein System bezeichnet, das zur Optimierung von Geschäftsprozessen eingesetzt wird und sich aus verschiedenen Modulen zusammensetzt. Das Wesensmerkmal eines solchen ERP-Systems ist die umfassende Integration und Steuerung verschiedener Unternehmensaktivitäten.¹⁾ Ein ERP-System umspannt dabei alle Kernprozesse, die zur Führung eines Unternehmens notwendig sind: Finanzen, Fertigung, Logistik, Personalwesen, Services, Beschaffung etc. Bereits ein einfaches, herkömmliches ERP-System integriert all diese Prozesse zu einem einzigen System. Neue ERP-Systeme gehen über diese Funktionen weit hinaus und schaffen mithilfe neuester Technologien, wie künstlicher Intelligenz und maschinellem Lernen, Effizienz und zusätzliche Transparenz in allen Unternehmensbereichen.²⁾ Größter Anbieter im Bereich ERP-Systeme ist derzeit SAP. Für den betrieblichen Einsatz eines SAP-ERP-Systems ist es notwendig, das System an die unternehmensspezifischen Belange anzupassen.

2. Softwarearten: Einteilung eines ERP-Systems

Im Bereich der Anwendungssoftware unterscheidet man grundsätzlich zwischen Standard- und Individualprogrammen.

Bei einem ERP-System sind die Grenzen zwischen Standard- und Individualsoftware fließend, da aufgrund der Anpassungsmöglichkeit und auch -notwendigkeit der Software große Bedeutung zukommt. Die aufgrund des Lizenzerwerbs bereitgestellte (SAP-)ERP-Software wird auf den unternehmensspezifischen Aufgaben- und Verwendungszweck zugeschnitten. Dafür wird neben dem maschinenlesbaren Objektcode auch der Quellcode zur Verfügung gestellt, um Teile der Applikation anzupassen. Die Veränderung des Quellcodes kann zu erheblichen Funktionsänderungen und -erweiterungen führen. Insgesamt ergibt sich für den Anwender dadurch die Möglichkeit, durch

*) Mag. Stefan Wallner ist Steuerberater in Linz.

1) dBMF-Schreiben vom 17. 10. 2005, Bilanzsteuerrechtliche Beurteilung von Aufwendungen zur Einführung eines betriebswirtschaftlichen Softwaresystems (ERP-Software), IV B 2 - S 2172 - 34/05, Rz 1; im Folgenden: *dBMF*, ERP-Software.

2) SAP, Eine einfache Definition von ERP, <https://www.sap.com/austria/products/what-is-erp.html> (Zugriff am 20. 12. 2019).

Entwicklungsarbeit das SAP-System an die unternehmensspezifischen Erfordernisse anzupassen, zu ändern und zu ergänzen.³⁾

Das dBMF sieht ERP-Software regelmäßig als Standardsoftware, indem alle Module wegen des einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhangs zusammen ein Softwaresystem und damit ein Wirtschaftsgut bilden.⁴⁾ Bertl/Hirschler sehen dahin gehend in einer ERP-Software eine besondere Form von Individualsoftware.⁵⁾ Aufgrund der in der Praxis üblichen, umfangreichen Modifikationen und Weiterentwicklungen eines SAP-Standardsystems ist mE häufig von einer Individualsoftware auszugehen.

3. Technische Grundlagen: Nutzungsrechte und Leistungsbeziehungen

Aktuell existiert das SAP-ERP-System SAP S/4HANA in den Versionen *On-Premises* und *Cloud*. Ein Unternehmen kann das System dabei auf unterschiedliche Weise nutzen – als klassische Softwarelösung, die auf den eigenen Servern betrieben wird (*On-Premise*), als an einen spezialisierten Partner (*hosting*) ausgelagerte Infrastruktur (Server, Storage und Netzwerkressourcen) oder als Cloud-Lösung.⁶⁾ Die Arten und Möglichkeiten der verfügbaren Softwarelizenzen sind vielfältig und die Flexibilität und Auswahl nehmen stetig zu. In der Lizenz werden Regeln zur Nutzung und auch Einschränkungen festgelegt. Die Softwarelizenz gibt dem Lizenznehmer beispielsweise ein Recht zur Nutzung der Software durch eine festgelegte Anzahl an berechtigten Usern. Gerade Trends wie Cloud-Services oder auch Software-as-a-Service-Konzepte verändern den Markt der Softwarebranche. Vom traditionellen Lizenzmodell bis hin zum reinen Dienstleistungsmodell gibt es unterschiedlichste Modelle. Auch Mischformen zwischen diesen Ausführungen sind möglich.

Im Falle eines SAP-ERP-Systems gibt es eine Vielzahl an stark individualisierten Lizenzierungsmodellen. Bei einer Cloud-Lösung werden für eine gewisse Laufzeit Rechte zur Nutzung des Systems (einschließlich der Implementierung und Konfiguration) eingeräumt.⁷⁾ Der Softwarenutzer erwirbt somit zu Beginn einer SAP-Implementierung eine Lizenz zur Nutzung von standardisierten Software-Modulen. Mit dieser Lizenz und der Bereitstellung des Quellcodes ist es dem Anwender möglich, das SAP-Standardsystem an die individuellen Bedürfnisse anzupassen. Hierbei spricht man von „*customizing*“, der Einstellung der Software auf unternehmensspezifische Bedürfnisse einschließlich der Modifizierung des Quellcodes. Daraus kann ein System geschaffen werden, das so individuell ist, dass es in keinem anderen Unternehmen verwendet werden kann.⁸⁾

Im Rahmen einer SAP-Einführung ist die Verantwortlichkeit über die Implementierung und das *customizing* für die Prozesse ein zentraler Aspekt. Liegt die Gesamtverantwortung für die SAP-Einführung beim betreffenden Unternehmen, durch Implementierung und *customizing* durch eigene Mitarbeiter oder wenn ein externer SAP-Berater vorwiegend Programmierfähigkeit schuldet (Dienstleistungsvertrag), so liegt das Herstellungsrisiko beim implementierenden Unternehmen. Wird dagegen einem externen SAP-Berater ein Auftrag erteilt, auf Basis eines Pflichtenheftes ein funktionsfähiges SAP-System zu erstellen bzw zu liefern, deutet dies auf einen Werkvertrag hin und es

³⁾ Köhler/Benzel/Trautmann, Die Bilanzierung von ERP-Software im Internetzeitalter, DStR 2002, 926.

⁴⁾ dBMF, ERP-Software, Rz 2.

⁵⁾ Bertl/Hirschler, Die bilanzielle Behandlung der Implementierung von ERP-Software, RWZ 2003, 293.

⁶⁾ Schiek, On-Premise, aus der Cloud oder doch hybrid? Die Bereitstellungsoptionen von SAP S/4HANA im Überblick, <https://innovabee.de/on-premise-aus-der-cloud-oder-doch-hybrid-die-bereitstellungsoptionen-von-sap-s-4hana-im-ueberblick/>; SAP, Choose from a variety of SAP HANA deployment options, <https://www.sap.com/products/hana/implementation/deployment.html> (Zugriff jeweils am 20. 12. 2019).

⁷⁾ SAP, Allgemeine Geschäftsbedingungen („Cloud-AGB“), <https://www.sap.com/about/trust-center/agreements.html> (Zugriff am 20. 12. 2019).

⁸⁾ Hoffmann, Nochmals zur Bilanzierung von ERP-Software, DStR 2002, 1458.

spricht viel für die Anschaffung eines fertigen SAP-Systems. Hier würde das implementierende Unternehmen selbst nicht das Herstellungsrisiko tragen, sondern erwirbt es von einem Dritten auf dessen Risiko ein an unternehmensspezifische Bedürfnisse angepasstes SAP-ERP-System.⁹⁾

4. Unternehmens- und steuerrechtliche Behandlung

4.1. SAP-Nutzung durch Einmalzahlung (Erwerb)

Ein SAP-ERP-System zählt als Software zu den immateriellen Vermögensgegenständen¹⁰⁾ des Anlagevermögens, da es beim Anwender regelmäßig dazu bestimmt ist, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen. Unternehmensrechtlich sind gemäß § 203 Abs 1 UGB Gegenstände des Anlagevermögens mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um Abschreibungen, anzusetzen. Dies gilt im Bereich der Software nur für entgeltlich erworbene Gegenstände, da gemäß § 197 Abs 2 UGB ein Aktivierungsverbot für immaterielle Gegenstände des Anlagevermögens, die nicht entgeltlich erworben wurden, besteht. Steuerrechtlich sind gemäß § 6 Z 1 EStG beim abnutzbaren Anlagevermögen ebenfalls die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um die Absetzung für Abnutzung, anzusetzen. Ein Aktivierungsverbot besteht gemäß § 4 Abs 1 EStG ebenfalls für unkörperliche Wirtschaftsgüter, die nicht entgeltlich erworben wurden. Greift das aus dem Vorsichtsprinzip abgeleitete Aktivierungsverbot, ist der Entwicklungsaufwand für die Software im Jahr des Anfalls in voller Höhe als Aufwand/Betriebsausgabe zu erfassen.

4.1.1. Abgrenzung Anschaffung und Herstellung

Für die unternehmens- und steuerrechtliche Behandlung kommt daher der Abgrenzung zwischen entgeltlichem Erwerb und Eigenentwicklung (Herstellung) entscheidende Bedeutung zu. Ein entgeltlicher Erwerb ist immer dann anzunehmen, wenn für den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums der Erwerber eine Vergütung beliebiger Art an einen Dritten leistet und sich Erwerbsgegenstand und Entgelt unmittelbar als Leistung und Gegenleistung gegenüberstehen müssen. Das Entgelt muss daher für den Gegenstand als solchen erbracht werden.¹¹⁾ Es muss sich beim entgeltlichen Erwerb also um einen Anschaffungsvorgang am Markt handeln. Der betreffende Vermögensgegenstand muss weitestgehend einsetzbar sein, ansonsten wird auf der Grundlage eines Werk- bzw. Werklieferungsvertrags geliefert. Bei diesen Vertragstypen übernimmt der Softwarebereitsteller auch eine Gewährleistung bzw. Garantie für die ordnungsgemäße Beschaffenheit des Werks.¹²⁾ Zwingende Voraussetzung für einen entgeltlichen Erwerb ist somit nicht, dass der Vermögensgegenstand sich in einem fertigen Zustand befindet. Vielmehr genügt es, wenn der Gegenstand durch den Erwerbsvorgang geschaffen wird, sofern alle wesentlichen Komponenten des Vermögensgegenstands aus dem Vermögen anderer stammen.¹³⁾ Bei der Herstellung von Software zu einem Fixpreis wird von einem Anschaffungsvorgang und damit von einem entgeltlichen Erwerb ausgegangen.¹⁴⁾

Selbsthergestellte immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens sind im Gegensatz zu entgeltlich erworbenen nicht aktivierungsfähig. Daher begründen eigene Entwicklungskosten keinen Erwerb. Gleiches gilt für externe Leistungen, die nicht auf Basis von einem Werk-, sondern einem Dienstleistungsvertrag erbracht werden, für die somit der Auftraggeber das Herstellungsrisiko trägt.¹⁵⁾ Im Rahmen von Dienstleis-

⁹⁾ Köhler/Benzel/Trautmann, DStR 2002, 926 (927).

¹⁰⁾ Fraberger/Petritz in Hirschler, Bilanzrecht I² (2019) § 197 Rz 30; Rz 627 EStR: EDV-Programme sind als unkörperliche Wirtschaftsgüter anzusehen.

¹¹⁾ Fraberger/Petritz in Hirschler, Bilanzrecht I², § 197 Rz 37; Jakom/Marschner, EStG¹² (2019) § 4 Rz 99.

¹²⁾ Hoffmann, DStR 2002, 1458.

¹³⁾ Fraberger/Petritz in Hirschler, Bilanzrecht I², § 197 Rz 39.

¹⁴⁾ Rz 630 EStR.

¹⁵⁾ Schmidt/Usinger in Beck'scher Bilanz-Kommentar¹¹ (2018) § 248 Rz 38.

tungsverträgen erfolgt üblicherweise eine Leistungserbringung auf Stundenlohnbasis oder auf Pauschalbasis.¹⁶⁾

Die Abgrenzung zwischen Anschaffung oder Herstellung ist danach vorzunehmen, ob der Auftragnehmer oder der Auftraggeber das Herstellungsrisiko und die Herstellungsinitiative trägt.¹⁷⁾ Dabei liegt das Schwergewicht auf dem Herstellerrisiko. Hier trägt der Hersteller das Kostenrisiko bei gestiegenen Kosten bzw das Risiko der Nichtabnahme des Werkgegenstands.¹⁸⁾ Liegt das Herstellungsrisiko beim Auftragnehmer, ist von einem Anschaffungsvorgang auszugehen.¹⁹⁾ Für die Abgrenzung einer Anschaffung von einer Herstellung bedarf es deshalb einer Analyse der Vertragsgrundlage zwischen den Systempartnern, die für die Implementierung zuständig sind, und dem einführenden Unternehmen.²⁰⁾

Im Falle der Kombination von Anschaffung und Herstellung, wenn beispielsweise ein immaterieller Vermögensgegenstand angeschafft und im Unternehmen weiter entwickelt wird, ist zu unterscheiden: Werden nur geringfügige Anpassungen durchgeführt, sind diese Aufwendungen als Anschaffungskosten nach § 203 Abs 2 UGB zu aktivieren. Ändert sich durch die Weiterentwicklung und Modifikation die Wesensart des angeschafften immateriellen Vermögensgegenstands oder wird sein Nutzungspotenzial erheblich erweitert, so deutet dies auf einen Herstellungsvorgang hin, der dem Aktivierungsverbot unterliegt. Anhand des Überwiegens der Kosten ist dabei abzugrenzen: Übersteigen die Anschaffungskosten die Herstellungskosten, so sind die Anschaffungskosten zu aktivieren und die Herstellungskosten sind nach § 197 Abs 2 UGB nicht aktivierungsfähig und sofort als Aufwand absetzbar. Übersteigen die Herstellungskosten die Anschaffungskosten, so ist insgesamt von einem Herstellungsvorgang auszugehen, sodass sowohl Anschaffungs- als auch Herstellungskosten dem Aktivierungsverbot nach § 197 Abs 2 UGB unterliegen und sofort als Aufwand abzusetzen sind. Erforderlich sind ein zeitnahe Verhältnis und ein logischer Konnex zwischen Herstellung und Anschaffung.²¹⁾

4.1.2. Behandlung bei Anschaffung

Von einer Anschaffung ist auszugehen, wenn ein Standard-SAP-System ohne wesentliche Modifikationen implementiert wird, die Implementierung im Vergleich zur Anschaffung vergleichsweise wenig Gewicht hat oder die Implementierung seitens eines Dritten in Form eines Werkvertrags (Übernahme des Implementierungsrisikos) erbracht wird.²²⁾ Bei der Anschaffung greifen die unternehmens- und steuerrechtlichen Aktivierungsverbote nicht. Vielmehr ist zu untersuchen, welche Aufwendungen als Anschaffungs- und Anschaffungsnebenkosten zu aktivieren und in der Folge abzuschreiben sind.

4.1.2.1. Ermittlung der aktivierungspflichtigen Aufwendungen

§ 203 Abs 2 UGB definiert als Anschaffungskosten diejenigen Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können. Die Höhe des Kaufpreises ergibt sich aus dem Kauf- bzw Lizenzvertrag. Abgrenzungsfragen ergeben sich insbesondere hinsichtlich der Anschaffungsnebenkosten.

¹⁶⁾ Hoffmann, DStR 2002, 1458.

¹⁷⁾ Bertl/Fraberger, Aktivierungsverbot für immaterielles Anlagevermögen, RWZ 1998, 241.

¹⁸⁾ Rz 630 EStR.

¹⁹⁾ Herzog, Das Aktivierungsverbot für unkörperliche Wirtschaftsgüter nach § 4 Abs 1 EStG 1988, RdW 1990, 31.

²⁰⁾ Hoffmann, DStR 2002, 1458.

²¹⁾ Fraberger/Petritz in Hirschler, Bilanzrecht I², § 197 Rz 58; Rz 631 EStR; Jakom/Marschner, EStG¹², § 4 Rz 102.

²²⁾ Köhler/Benzel/Trautmann, DStR 2002, 926 (929).

Im Rahmen einer SAP-Implementierung können Planungsaufwand, allgemeiner Beratungsaufwand (organisationsbezogener Aufwand), unternehmensspezifische Entwicklungs-/Implementierungsaufwendungen sowie Aufwendungen in Zusammenhang mit der Schulung des Personals als Kosten in Betracht kommen.

Im Vorfeld des Lizenzerwerbs entstandene Kosten wie jene der Entscheidungsvorbereitung und Entscheidungsfindung oder jene der Planung und Projektierung können sofort als Aufwand abgesetzt werden.²³⁾ Nach der Erwerbsentscheidung anfallende Kosten für Planung und Prozessanalyse stehen im unmittelbaren Zusammenhang mit dem Erwerb des SAP-Systems und sind als Anschaffungsnebenkosten zu aktivieren.²⁴⁾

Darüber hinaus können weitere Kosten (insbesondere Beraterkosten) anfallen, die sich aus der Analyse von Unternehmensabläufen etc im Rahmen der Einführung eines SAP-Systems ergeben (organisationsbezogener Aufwand). In Zusammenhang mit der Implementierung eines SAP-ERP-Systems ergeben sich häufig zahlreiche Fragen der Unternehmensaufbau- und Ablauforganisation. Dies erfordert oft eine intensive Analyse der eigenen Strukturierung. Derartige organisationsbezogenen Kosten stehen nicht in unmittelbarem Zusammenhang mit der SAP-Einführung und sind nicht als Anschaffungsnebenkosten zu aktivieren.²⁵⁾

Nach einer entsprechenden Planungsphase beginnt die Implementierungsphase des SAP-ERP-Systems. Implementierungskosten unterteilen sich in Aufwendungen für *customizing*, *extensions* (Programmerweiterungen) und *modifications* (Programmänderungen). *Customizing* ist dabei die Anpassung an die Unternehmensstruktur und die Organisationsabläufe ohne Programmierung (nur branchen- und unternehmensspezifische Einstellungen in Tabellen). Die Einstellungen dienen dabei lediglich der Herstellung der Betriebsbereitschaft des SAP-Systems. Dadurch werden keine neuen Funktionen geschaffen, sondern lediglich die standardmäßigen Funktionen betriebsbereit gemacht.²⁶⁾ Bei Vergabe der Customizing-Aufgaben an einen Dritten (zB im Rahmen eines Werkvertrags oder IT-Projektvertrags) stehen diese Kosten in unmittelbarem Zusammenhang mit dem Erwerb des SAP-Systems und sind als aktivierungspflichtige Anschaffungsnebenkosten zu erfassen.²⁷⁾ Sofern im Zuge der Implementierung keine wesentlichen neuen Nutzungsmöglichkeiten und Systemerweiterungen durch Bearbeitungen und Ergänzungen geschaffen werden, sind diese Vorgänge ebenfalls als Anschaffungsnebenkosten zu erfassen. Anpassungsvorgänge, die über reine Customizing-Aktivitäten hinausgehen und zu neuen Anwendungen bzw Erweiterungen oder wesentlichen Verbesserungen (zB *modifications* und *extensions*) führen, sind jedoch als Herstellungskosten nicht aktivierungsfähig.²⁸⁾ Bei einem Überwiegen der Kosten aus den *modifications* und *extensions* gegenüber den Lizenzkosten aus der Anschaffung wäre wiederum insgesamt von einem Herstellungsvorgang und einem Aktivierungsverbot des gesamten SAP-Systems auszugehen.

Aufwendungen für die Übernahme von Daten (zB aus Kunden- oder Lieferantendaten) aus dem Vorgängersystem (Datenmigration) sind sofort als Betriebsausgabe absetzbar. Aufwendungen, die aus Piloteinsätzen resultieren, sind als Kosten des laufenden Betriebs ebenfalls sofort als Betriebsausgabe zu berücksichtigen.²⁹⁾ Soweit neben externen Beratern auch unternehmensinterne Mitarbeiter an der Implementierung des SAP-Systems beteiligt sind, können auch diese internen Implementierungskosten (softwarebezogener Aufwand) als Anschaffungsnebenkosten erfasst werden,

²³⁾ Rz 2187 EStR; Köhler/Benzel/Trautmann, DStR 2002, 926 (929).

²⁴⁾ Lehner, ERP-Software-Implementierung: Anschaffung oder Herstellung? taxlex 2014, 398.

²⁵⁾ Köhler/Benzel/Trautmann, DStR 2002, 926 (929 f).

²⁶⁾ dBMF, ERP-Software, Rz 5 ff.

²⁷⁾ Wolf/Kopp, Das Aktivierungsverbot für immaterielle Werte, UFSjournal 2006, 54; Lehner, taxlex 2014, 398 (400).

²⁸⁾ UFS 23. 7. 2012, RV/0480-I/10.

²⁹⁾ dBMF, ERP-Software, Rz 18 f; UFS 23. 7. 2012, RV/0480-I/10.

sofern diese mit dem SAP-System im direkten Zusammenhang stehen und einzeln zugeordnet werden können (zB Kosten für die Installation und Parametrisierung, Mitgestaltung im Rahmen des *customizing*). Interner Aufwand aus organisationsbezogenen Tätigkeiten stellt hingegen wiederum keine Anschaffungsnebenkosten dar.³⁰⁾

Schulungskosten, die im Rahmen der SAP-Implementierung anfallen, sind sofort als Betriebsausgabe absetzbar und stellen keine Anschaffungsnebenkosten dar. Die Software ist definitionsgemäß betriebsbereit, wenn sie zum Betrieb bereitsteht und dem Unternehmen zur Nutzung zur Verfügung steht. Dass unter Umständen kein Betrieb des Systems möglich ist – mangels geeigneten Personals – ändert nichts an der Betriebsbereitschaft eines Vermögensgegenstands.³¹⁾

4.1.2.2. Erweiterung durch zusätzliche Module

Wird das vorhandene SAP-ERP-System durch nachträglich angeschaffte Module erweitert, handelt es sich um nachträgliche Anschaffungskosten, da diese Module nach der Integration in das bestehende System unselbständige Bestandteile des Vermögensgegenstands sind. Ein neuer Vermögensgegenstand entsteht erst, wenn eine Neukonzeption des SAP-Systems stattfindet. Der Erwerb von weiteren Nutzungsrechten für zusätzliche Benutzer führt ebenfalls zu nachträglichen Anschaffungskosten.³²⁾

4.1.2.3. Programmpflege und Wartungskosten

Regelmäßig werden im Rahmen von SAP-Lizenzverträgen auch Wartungsverträge abgeschlossen. Als Softwarepflege werden die Zurverfügungstellung von Informationssystemen, die Störungshilfe und die Fortentwicklung des Systems angesehen. Erweiterungen und Änderungen werden meist hingegen außerhalb des Wartungsvertrags gesondert in Rechnung gestellt. Als Fortentwicklungen im Rahmen von Wartungsverträgen sind Entwicklungen in Bezug auf Qualität und Modernität sowie im Wesentlichen die Fehlerbeseitigung zu betrachten. Wesentliche Funktionserweiterungen, Änderungen oder neue Module werden davon hingegen nicht erfasst.³³⁾ Solche Wartungskosten sowie die regelmäßige Weiterentwicklung und Verbesserung des Systems im Rahmen von Updates, Versions- oder Release-Wechseln sind somit als steuerlich sofort abzugsfähiger Erhaltungsaufwand zu behandeln. Auch Aufwendungen zur Anpassung an eine neue Hardware, zur Korrektur von Programmfehlern oder die Verbesserung der Benutzeroberfläche sind als Erhaltungsaufwand sofort abzugsfähig.³⁴⁾ Nachträgliche Anschaffungskosten, die zu einer Verlängerung der Nutzungsdauer führen würden, liegen daher in einem solchen Fall nicht vor, da keine wesentlichen neuen Funktionen hinzugefügt werden. Darüber hinaus sind Erweiterungen und Änderungen regelmäßig in den Vereinbarungen von der Wartung ausgenommen.³⁵⁾

Aufwendungen, die für eine tiefgreifende Überarbeitung der bisherigen Programmversion im Sinne eines Generationswechsels angesehen werden, können als Anschaffungskosten eines neuen Vermögensgegenstands zu aktivieren sein. Hinweise wären beispielsweise die Vergabe einer neuen Lizenz, Funktionserweiterungen oder die Notwendigkeit einer Datenmigration auf die neue Version. Werden im Zuge der Wartung bzw. der Updates neue zusätzliche Nutzungsmöglichkeiten möglich und wird das bisherige System aufgrund der bestehenden fortgeltenden Lizenz weiter genutzt, sind in den Aufwendungen für die neue Lizenz nachträgliche Anschaffungskosten zu sehen.

³⁰⁾ Köhler/Benzel/Trautmann, DStR 2002, 926 (930).

³¹⁾ dBMF, ERP-Software, Rz 15; Köhler/Benzel/Trautmann, DStR 2002, 926 (930).

³²⁾ dBMF, ERP-Software, Rz 9.

³³⁾ Köhler/Benzel/Trautmann, DStR 2002, 926 (931).

³⁴⁾ UFS 23. 7. 2012, RV/0480-I/10; dBMF, ERP-Software, Rz 16.

³⁵⁾ Köhler/Benzel/Trautmann, DStR 2002, 926 (931).

Tritt dagegen die neue Lizenz an die Stelle der alten, kommen Teilwertabschreibungen in Höhe des Restbuchwertes in Betracht.³⁶⁾

4.1.2.4. Nutzungsdauer und Abschreibung

Die Abschreibung beginnt bei einem SAP-ERP-System mit der Inbetriebnahme, also jenem Zeitpunkt, zu dem das System final implementiert und im Echtbetrieb einsatzfähig ist.³⁷⁾ Ein erfolgreicher Testlauf kann als Indiz der Inbetriebnahme des Systems gesehen werden. Ein erfolgloser Testlauf ist dagegen ein Beleg fehlender Betriebsbereitschaft, wodurch die Inbetriebnahme nicht möglich ist. Wird mit der Einrichtung des SAP-Systems ein Dritter beauftragt, beginnt die AfA mit dem Übergang der wirtschaftlichen Verfügungsmacht.³⁸⁾

Die Abschreibung bemisst sich nach der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Wirtschaftsgutes. Darunter ist die Dauer der normalen technischen und wirtschaftlichen Nutzbarkeit zu verstehen.³⁹⁾ Die wirtschaftliche Nutzungsdauer richtet sich dabei nach der wirtschaftlichen Nutzungsmöglichkeit, also insbesondere danach, inwieweit das Wirtschaftsgut unmodern ist oder durch ein besseres System überholt werden kann.⁴⁰⁾ Weiters ist die Nutzungsdauer unternehmensspezifisch und kann für gleichartige Wirtschaftsgüter von Unternehmen zu Unternehmen abweichen. Maßgebend ist dabei die objektive Möglichkeit der Nutzung des Wirtschaftsgutes.⁴¹⁾ Die Abschreibungsdauer von Software bestimmt sich aus der wirtschaftlich bedingten Veralterung, die aufgrund der hohen Innovationsgeschwindigkeit schnell eintritt. In der Regel erfolgt keine Minderung oder quantitative Abnahme der Funktion des angeschafften Systems. Der technologische Fortschritt führt jedoch zu deutlich verbesserten Anwendungsmöglichkeiten neuer Softwaregenerationen.⁴²⁾

Die deutschen amtlichen AfA-Tabellen führen für Standardsoftware eine Nutzungsdauer von drei Jahren an. Auch in der Literatur wird eine Nutzungsdauer von drei bis vier Jahren für ERP-Systeme vorgeschlagen.⁴³⁾ Seitens des dBMF wird als betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer ein Zeitraum von fünf Jahren angenommen.⁴⁴⁾ Oftmals wird in Betriebsprüfungen für ein SAP-ERP-System eine längere Nutzungsdauer von fünf bis zehn Jahren unterstellt. Dem kann mE allerdings nicht gefolgt werden. Ein SAP-ERP-System der neuesten Generation ist keine Unterstützungsleistung für Verwaltungsaufgaben, sondern ein System zur Steuerung erfolgs- und marktorientierter, effizient und schlank geführter Unternehmen. Nach *Köhler/Benzel/Trautmann* ist für die Schätzung der Abschreibungsdauer nicht das am wenigsten innovative und sparsamste Unternehmen zugrunde zu legen, sondern es ist eine Nutzungsdauer relevant, die aus Sicht eines modernen, zukunftsorientierten, leistungsfähigen Unternehmens bestimmt wird. Insbesondere vor dem Hintergrund einer verlustfreien Bewertung kann einem SAP-System wohl nur eine Abschreibungsdauer von drei bis in Ausnahmefällen fünf Jahren zugrunde gelegt werden. Unter Berücksichtigung eines degressiven AfA-Verlaufs wäre eine längere Nutzungsdauer denkbar. Innovationskraft und -fähigkeit seitens der Entwickler führen zur immer schnelleren Entwertung des bestehenden Systems. Unter dem Teilwertgedanken muss relativ schnell mit hohen Abschlägen auf die ursprünglichen Anschaffungskosten gerechnet werden, da ein Vergleich mit neuen,

³⁶⁾ dBMF, ERP-Software, Rz 10, 16.

³⁷⁾ VwGH 25. 11. 2002, 97/14/0010; Rz 3126 EStR.

³⁸⁾ dBMF, ERP-Software, Rz 20; Jakom/Kanduth-Kristen, EStG¹², § 7 Rz 71.

³⁹⁾ VwGH 20. 11. 1996, 92/13/0304.

⁴⁰⁾ VwGH 12. 9. 1989, 88/14/0162.

⁴¹⁾ VwGH 7. 9. 1993, 93/14/0081.

⁴²⁾ *Köhler/Benzel/Trautmann*, DStR 2002, 926 (930).

⁴³⁾ *Köhler/Benzel/Trautmann*, DStR 2002, 926 (930).

⁴⁴⁾ dBMF, ERP-Software, Rz 22.

leistungsfähigeren Systemen am Markt zu einer raschen Veralterung der eingesetzten Software führen wird.⁴⁵⁾

4.1.3. Behandlung bei Herstellung

Von einer Herstellung ist auszugehen, wenn in einem Standard-SAP-System wesentliche Modifikationen und Erweiterungen implementiert werden, die Implementierung im Vergleich zur Anschaffung vergleichsweise viel Gewicht hat oder die Implementierung durch einen Dritten in Form eines Dienstleistungsvertrags (keine Übernahme des Implementierungsrisikos) erbracht wird. Bei der Herstellung greifen die unternehmens- und steuerrechtlichen Aktivierungsverbote, weshalb sämtliche mit der Einführung des SAP-Systems anfallenden Aufwendungen (aus der Anschaffung und Herstellung) sofort aufwandswirksam sind.

Im Falle eines Herstellungsvorgangs wird das System in Form eines „Rohlings“, der zusammen mit dem Quellcode ausgeliefert wird und extrem anpassungsfähig ist, angeschafft. Dieser Anpassung auf unternehmensspezifische Bedürfnisse (Implementierung) kommt eine erhebliche Bedeutung zu. Neben der Stammdatenmigration und der Bewegungsdatenmigration sind dies vor allem das Anpassen auf die individuellen Bedürfnisse (*customizing*) und in der Regel das Anpassen des Quellcodes (*modification*). Das System wird spezifisch angepasst und verändert. Je nach Grad der Modifizierung entsteht ein Individual- bzw. Spezialsystem, das in dieser Form in keinem anderen Unternehmen einsetzbar ist und damit unverkäuflich ist.⁴⁶⁾ In einem solchen Fall kann das SAP implementierende Unternehmen nichts mit der erworbenen Lizenz anfangen. Erst durch den folgenden Implementierungsprozess kann es überhaupt zu dem erstrebten Wirtschaftsgut SAP-ERP-System kommen.⁴⁷⁾

Folgende Kriterien können als Indizien für die Abgrenzung zwischen Anschaffung und Herstellung herangezogen werden:

- Verhältnis des Kaufpreises für die SAP-Lizenz zu den Implementierungskosten;
- Vergleich der Eigenschaft des Standard-SAP-Systems mit denen des tatsächlich einsatzbereiten Systems;
- Weiterveräußerbarkeit des implementierten Systems bzw. dessen Nutzbarkeit durch Dritte;
- Vertragsverhältnis zwischen Softwarehersteller bzw. -berater und softwarenutzendem Unternehmen (werk- vs dienstleistungsvertragliche Elemente).⁴⁸⁾

Im Rahmen der Implementierung wird das Standard-SAP-System mit regelmäßig erheblichem Aufwand an die unternehmensspezifischen Bedürfnisse (Implementierung/*customizing*/Modifizierung) angepasst. Die Nutzbarkeit und Einsatzfähigkeit werden dabei wesentlich verändert.⁴⁹⁾ Aufgrund der durchgeführten Anpassungsprogrammierungen kommt es zu einem hohen Maß neuer Wertschöpfung, wodurch sich die Wesensart des Standard-SAP-Systems wesentlich ändert und ein neuer selbsthergestellter Vermögensgegenstand entsteht.⁵⁰⁾ Durch die notwendigen Programmierarbeiten kommt es zu beträchtlichen Änderungen im Quellcode und häufig zum Verlust von Gewährleistungsansprüchen.⁵¹⁾ Durch die Veränderung entsteht eine individuelle, an unternehmensspezifische Bedürfnisse angepasste Softwarelösung. Die Vertragsverhältnisse zwischen externen Partnern und dem Unternehmen sind häufig derart gekennzeichnet, dass die Projektentwicklung und das Entwicklungs- und Implementie-

⁴⁵⁾ Köhler/Benzel/Trautmann, DStR 2002, 926 (930 f).

⁴⁶⁾ Köhler/Benzel/Trautmann, DStR 2002, 926 (927).

⁴⁷⁾ Hoffmann, DStR 2002, 1458 (1459).

⁴⁸⁾ Köhler/Benzel/Trautmann, DStR 2002, 926 (927 f).

⁴⁹⁾ Köhler/Benzel/Trautmann, DStR 2002, 926 (928).

⁵⁰⁾ Lehner, taxlex 2014, 398 (400); Bertl/Hirschler, RWZ 2003, 293 (293 f).

⁵¹⁾ dBMF, ERP-Software, Rz 4.

rungsrisiko beim Softwareanwender liegen. Das einführende Unternehmen hat oftmals wesentliche Einflussmöglichkeiten auf die Implementierung. Externe Dienstleister, die den Implementierungsprozess begleiten, garantieren häufig kein System mit bestimmten Funktionalitäten. Vielmehr agieren externe Partner häufig auf Weisung des Softwareanwenders.⁵²⁾ Im Rahmen einer sinnvollen Umsetzung der Implementierung sind zumeist Eigenleistungen des Auftraggebers vertraglich fixiert. Von der Konzeption der Anforderungsprofile über die Realisierung bis zur Validierung und dem abschließenden Go-Live-Prozess sind häufig erhebliche interne Personalressourcen notwendig. Die im Rahmen der Vorbereitung, Parametrisierung, Installation und Abnahme des SAP-Systems angefallenen, direkt zuordenbaren innerbetrieblichen Personalaufwendungen stehen in unmittelbarem Zusammenhang mit dem hergestellten Vermögensgegenstand SAP-ERP-System und sind Teil der Herstellungskosten.⁵³⁾ Stellt sich der Sachverhalt wie geschildert dar, so sprechen die angeführten Indizien für einen Herstellungsvorgang, der aus bilanzsteuerrechtlicher Sicht dem Aktivierungsverbot unterliegt.⁵⁴⁾ Wird somit das (modifizierbare) SAP-ERP-System mit erheblichem Aufwand den unternehmensindividuellen Bedürfnissen angepasst, so wird die Herstellung eines neuen Vermögensgegenstands angenommen, die seine Wesensart, dh seine bisherige Nutzbarkeit, erheblich verändert. In solchen Fällen wird angenommen, dass das erworbene Standard-SAP-System seine Eigenständigkeit verliert und in dem neu hergestellten System aufgeht.⁵⁵⁾

Im Ergebnis kann festgehalten werden, dass im Herstellungsfall das Aktivierungsverbot des § 197 Abs 2 UGB bzw § 4 Abs 1 EStG greift. Sämtliche Aufwendungen aus dem Erwerb der SAP-Lizenz, für Implementierung, Migration, *customizing*, Modifikation und Erweiterungen müssen im Jahr der Entstehung als Aufwand erfasst werden.

4.2. SAP-Nutzung durch laufende Gebühren (Miete)

Werden für eine SAP-Lizenz nicht Einmalzahlungen, sondern laufende Gebühren geleistet (Miete des SAP-Systems) so ist das Nutzungsrecht nicht zu aktivieren, vielmehr handelt es sich um laufenden Aufwand. Sämtliche anfallenden Kosten, von der Lizenzgebühr bis zu den Implementierungskosten, sind aufwandswirksam zu erfassen. Mietvorauszahlungen zu Beginn des Vertragsverhältnisses sind als Vorauszahlungen auf die Miete und Laufzeit der SAP-Nutzung zu verteilen.

i Auf den Punkt gebracht

Die bilanzsteuerliche Beurteilung von SAP-ERP-Systemen hängt in besonderer Weise von der Frage ab, ob das System angeschafft oder hergestellt wurde. Erfolgt die SAP-Nutzung im Rahmen einer Einmalzahlung für die Lizenz, sind zentrale Abgrenzungskriterien: das Verhältnis zwischen Kaufpreis der Lizenz und den Implementierungskosten, veränderte Eigenschaften und Nutzungsmöglichkeiten durch *customizing*, Modifikationen und Erweiterungen sowie die vertragliche Ausgestaltung der Implementierung (Werkvertrag vs Dienstleistungsvertrag).

Liegt kein entgeltlicher Erwerbsvorgang vor (Herstellungsvorgang), greift das Aktivierungsverbot. Handelt es sich um einen Anschaffungsvorgang, sind insbesondere die zu aktivierenden Anschaffungsnebenkosten zu ermitteln. Erfolgt die SAP-Nutzung im Rahmen einer gemieteten Lizenz, so sind sämtliche anfallenden Kosten aufwandswirksam zu erfassen.

⁵²⁾ Köhler/Benzel/Trautmann, DStR 2002, 926 (928).

⁵³⁾ Lehner, taxlex 2014, 398 (400).

⁵⁴⁾ Köhler/Benzel/Trautmann, DStR 2002, 926 (928).

⁵⁵⁾ Küting/Weber, Handbuch der Rechnungslegung (28. Lfg, 2019) § 248 HGB Rz 42; Köhler/Benzel/Trautmann, DStR 2002, 926 (928).