

Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Abteilung I
A-1350/2006
{T 0/2}

Urteil vom 15. November 2007

Besetzung

Richter Michael Beusch (Vorsitz),
Richter Thomas Stadelmann (Kammerpräsident),
Richter Markus Metz,
Gerichtsschreiberin Sonja Bossart.

Parteien

X. _____ **AG**,,
per Adresse,
Beschwerdeführerin,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung,
Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Schwarztorstrasse 50,
3003 Bern,
Vorinstanz.

Gegenstand

Mehrwertsteuer (1. Quartal 2001 bis 1. Quartal 2002);
Steuersatzerhöhung; Übergangsrecht.

Sachverhalt:**A.**

Die X. AG, welche gemäss Eintrag im Handelsregister des Kantons Zürich den Handel mit und den Vertrieb von Computerprogrammen sowie ähnlichen Produkten bezweckt, ist mit Wirkung ab dem 1. Januar 1995 als Steuerpflichtige im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen worden. Sie rechnet nach vereinbarten Entgelten ab. Nach einer im August 2002 durchgeführten Kontrolle durch die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) wurde der X. AG mit Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. 193'612 am 23. August 2002 für die Zeit vom 1. Januar 2001 bis 31. März 2002 ein Betrag von Fr. 805.-- nachbelastet. Diese Nachforderung bestätigte die ESTV mit Entscheid vom 12. Februar 2003.

B.

Eine hiergegen gerichtete Einsprache wies die ESTV am 8. März 2004 ab. Bezüglich der einzig angefochtenen mehrwertsteuerlichen Behandlung der von der X. AG im Jahr 2000 vergebenen zeitlich beschränkten Lizenzen für Standardsoftware hielt die ESTV dafür, bei diesen handle es sich um "Sukzessivlieferungsverträge". Werde bei solchen die Leistung teilweise vor und teilweise nach der Steuersatzerhöhung erbracht, so sei der auf die Periode nach dem 31. Dezember 2000 entfallende Teil zu den neuen Steuersätzen steuerbar. Aufgrund der konkreten Umstände erweise sich die Annahme, dass die Hälfte der im Jahr 2000 vergebenen Lizenzen eigentlich das Jahr 2001 beschlügen, als richtig und es sei im Sinne der "pro rata temporis-Regel" die Hälfte des Umsatzes zum ab dem 1. Januar 2001 geltenden Steuersatz von 7,6 % zu versteuern.

C.

Mit Eingabe vom 6. April 2004 erhob die X. AG (Beschwerdeführern) Beschwerde an die Eidgenössische Steuerrekurskommission (SRK) und stellte den Antrag, die Mehrwertsteuerforderung um den auf die Anwendung des Steuersatzes von 7,6 % zurückzuführenden Betrag von Fr. 461.-- zu reduzieren. Bei der Einräumung der zeitlich befristeten Einmallizenzen lägen entgegen der Auffassung der ESTV "keine Lieferungen in zeitlich getrennten Teilleistungen" vor, weshalb der gesamte Jahresumsatz 2000 zum Satz von 7,5 % zu besteuern sei.

Die ESTV schloss mit Vernehmlassung vom 25. Mai 2004 auf kostenfällige Abweisung der Beschwerde.

D.

Per 31. Dezember 2006 übergab die SRK die Verfahrensakten an das Bundesverwaltungsgericht.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer konnten Einspracheentscheide der ESTV nach Art. 65 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer in der Fassung vom 25. Juni 2002 (MWSTG; SR 641.20) mit Beschwerde bei der SRK angefochten werden. Die SRK ist per 31. Dezember 2006 aufgelöst worden und das Bundesverwaltungsgericht hat am 1. Januar 2007 seine Tätigkeit aufgenommen. Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG; SR 173.32) beurteilt dieses Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG; SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Im Bereich der Mehrwertsteuer liegt eine solche Ausnahme nicht vor. Das Bundesverwaltungsgericht ist für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Es übernimmt am 1. Januar 2007 die Beurteilung der vorher bei der SRK hängigen Rechtsmittel und wendet das neue Verfahrensrecht an (Art. 53 Abs. 2 VGG).

1.2 Am 1. Januar 2001 sind das MWSTG sowie die zugehörige Verordnung in Kraft getreten. Auf den gleichen Zeitpunkt wurde der so genannte Normalsatz von 7,5 % auf 7,6 % erhöht (Art. 36 Abs. 3 MWSTG). Die Beurteilung des vorliegenden Sachverhaltes, der sich über die Zeit des Übergangs von der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV, AS 1994 1464) zum MWSTG erstreckt, richtet sich nach den Bestimmungen des MWSTG, mithin den Übergangbestimmungen in Art. 93 ff. MWSTG.

1.3 In der Vernehmlassung der ESTV wie auch in den bisherigen Verfahrenshandlungen des Bundesverwaltungsgerichts wurde festgehalten, die Beschwerdeführerin werde durch Rechtsanwalt A. vertreten.

Dieser handelt im vorliegenden Verfahren indessen wie dies im Einspracheentscheid der ESTV vom 8. März 2004 zutreffend festgehalten worden ist nicht als Vertreter der Beschwerdeführerin, sondern in seiner Funktion als einzelzeichnungsberechtigtes Verwaltungsratsmitglied und damit als deren Organ. Das Rubrum ist damit entsprechend zu berichtigen, wovon Vormerk zu nehmen ist.

2.

2.1 Die Steuerforderung entsteht bei der Abrechnung nach vereinbarten Entgelten grundsätzlich im Zeitpunkt, in dem die Rechnung oder Teilrechnung gestellt wird, bei Vorauszahlungen im Moment der Vereinnahmung des Entgelts (Art. 43 Abs. 1 Bst. a MWSTG; vgl. schon Art. 34 Bst. a Ziff. 1 MWSTV). Diese die Entstehung betreffenden Regelungen stellen indessen nicht Übergangsrecht, sondern definitives Recht dar, womit nicht ausgeschlossen ist, dass für die Übergangsperiode eine davon abweichende Ordnung getroffen werden kann (vgl. BGE 123 II 385 E. 9a; Entscheid der SRK vom 26. April 2006, Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 70.77 E. 2a/bb; beide betreffend den Übergang vom Bundesratsbeschluss vom 29. Juli 1941 über die Warenumsatzsteuer [WUB, BS 6 173 und nachträgliche Änderungen] zur MWSTV).

Einschlägig sind die Übergangsbestimmungen in Art. 93 f. MWSTG, welche auch bei Erhöhung des Steuersatzes sinngemäss zur Anwendung gelangen (Art. 95 Abs. 1 MWSTG), namentlich Art. 94 Abs. 1 und 3 MWSTG. Diese stellen für die Anwendung des neuen Rechts auf den Zeitpunkt des Umsatzes, d.h. der Lieferung oder der Dienstleistung, ab. Entscheidendes Kriterium für die Beurteilung, ob eine Leistung nach dem alten oder nach dem neuen Recht zu behandeln ist, ist der Zeitpunkt der eigentlichen Leistungserbringung bzw. der Erfüllung des Steuertatbestandes. Werden Lieferungen und Dienstleistungen teilweise vor und teilweise nach dem Inkrafttreten der Verordnung erbracht, so gilt das neue Recht für denjenigen Teil des Umsatzes, der ab Inkrafttreten des MWSTG erbracht wird (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1395/2006 vom 31. August 2007 E. 2.2; Entscheid der SRK vom 26. April 2006, VPB 70.77 E. 2a/bb, je mit Hinweisen).

2.2 Die ESTV hat diese rechtlichen Grundlagen zulässigerweise in der Spezialbroschüre Nr. 01 "Übergang von der Mehrwertsteuerverordnung (MWSTV) zum Mehrwertsteuergesetz (MWSTG) (inklusive Erhöhung der Steuersätze)" konkretisiert (vgl. MICHAEL BEUSCH, Was Kreis-

schreiben dürfen und was nicht, in: Der Schweizer Treuhänder [ST] 8/2005, S. 613 ff. mit weiteren Hinweisen). Darin hat die ESTV unter anderem auch festgehalten, wie mit periodischen Leistungen, die ganz oder teilweise nach der Steuersatzerhöhung erbracht und im Voraus bezahlt worden sind, zu verfahren ist. Massgebend für den anzuwendenden Steuersatz ist in diesen Fällen weder das Datum der Rechnungsstellung noch das Datum der Zahlung, sondern der Zeitpunkt respektive der Zeitraum der Leistungserbringung. Wird die Leistung teilweise vor und teilweise nach der Steuersatzerhöhung erbracht, so ist der auf die Zeit nach dem 31. Dezember 2000 entfallende Teil zu den neuen Sätzen steuerbar. Dies gilt auch dann, wenn auf der Rechnung nur die alten Steuersätze aufgeführt sind. Die Aufteilung auf alte und neue Steuersätze ist "pro rata temporis" vorzunehmen. Diese Art der Abgrenzung wurde vom Bundesgericht bereits beim Übergang von der Warenumsatzsteuer zur Mehrwertsteuer als mit übergeordnetem Recht vereinbar erklärt (BGE 123 II 385 E. 9a).

2.3 Nach Art. 5 MWSTG (und gleichlautend Art. 4 MWSTV) unterliegen der Steuer die durch Mehrwertsteuerpflichtige im Inland gegen Entgelt erbrachten Lieferungen von Gegenständen (Bst. a) und die im Inland gegen Entgelt erbrachten Dienstleistungen (Bst. b), soweit sie nicht nach Art. 18 MWSTG von der Mehrwertsteuer ausgenommen sind. Als Dienstleistung gilt jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstandes ist (Art. 7 Abs. 1 MWSTG). Eine Dienstleistung liegt nach Art. 7 Abs. 2 MWSTG auch vor, wenn immaterielle Werte und Rechte überlassen werden (Bst. a), eine Handlung unterlassen oder eine Handlung bzw. ein Zustand geduldet wird (Bst. b). Das Unterlassen führt nur dann zu einer Leistung, wenn einem Dritten ein bewusster wirtschaftlicher Vorteil verschafft wird (ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], Bern 2003, 2. Aufl., Rz. 279). Als Dienstleistung gemäss Art. 7 Abs. 2 MWSTG wird insbesondere die Einräumung und Übertragung von Rechten aller Art qualifiziert (siehe Urteil des Bundesgerichts vom 13. Januar 2003, Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 74 S. 242, E. 3.5.2). Dies gilt auch etwa für die Einräumung einer Lizenz (vgl. PATRICK IMGRÜTH, mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2000, Rz. 2 zu Art. 7).

2.4 Die Mehrwertsteuer stellt auf wirtschaftliche Vorgänge ab und sie besteuert den wirtschaftlichen Konsum. Bestand und Umfang einer der Mehrwertsteuer unterstehenden Leistung wird aufgrund der wirtschaft-

lichen Betrachtungsweise bestimmt. Die mehrwertsteuerliche Qualifikation von Vorgängen hat nach ständiger Rechtsprechung nicht in erster Linie aus einer zivil-, sprich vertragsrechtlichen Sicht, sondern nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien zu erfolgen (Urteil des Bundesgerichts 2A.304/2003 vom 14. November 2003 E. 3.6.1 mit Hinweisen; Entscheide der SRK vom 5. Juli 2005, VPB 70.7 E. 2a; vom 18. November 2002, VPB 67.49 E. 3c/aa, je mit Hinweisen; ausführlich: DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 112 Fn. 125; JEAN-MARC RIVIER/ ANNIE ROCHAT, La taxe sur la valeur ajoutée, Fribourg 2000, S. 24). Der wirtschaftlichen Betrachtungsweise kommt im Bereich der Mehrwertsteuer einerseits bei der Auslegung von zivilrechtlichen und von steuerrechtlichen Begriffen sowie andererseits bei der rechtlichen Qualifikation von Sachverhalten Bedeutung zu (Urteil des Bundesgerichts vom 8. Januar 2003, ASA 73 S. 569 E. 3.2; zum Ganzen statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1341/2006 vom 7. März 2007 E. 2.4; A-1355/2006 vom 21. Mai 2007 E. 2.2). Die zivilrechtliche Würdigung des Sachverhalts kann für sich allein keine allgemeingültige Zuordnung begründen, sie hat nur aber immerhin Indizwirkung (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1341/2006 vom 7. März 2007 E. 3.3 mit Hinweis).

3.

3.1 Nach übereinstimmender Sachdarstellung der Parteien vergibt die Beschwerdeführerin Lizenzen für Standardsoftware für eine bestimmte Zeitdauer. Der Kunde, der sowohl die Wahl zwischen verschiedenen "Software-Produkten" wie auch bezüglich der Laufzeit der Lizenz hat, erhält nach seiner Bestellung eine einzige Rechnung für die gesamte Laufzeit. Ist die Rechnung bezahlt, so erfolgt die eigentliche Lizenzräumung und stellt die Beschwerdeführerin dem Kunden seinen definitiven Lizenzschlüssel zu. Mit diesem hat der Kunde während der gewählten Laufzeit Zugang zu den ausgewählten Programmen und kann ohne Zusatzkosten von den neuesten, verfügbaren Programmversionen Gebrauch machen; dies, ohne dass er hierfür einen neuen Lizenzschlüssel bestellen oder einen Servicevertrag abschliessen müsste.

3.2 Umstritten sind die zivilrechtliche Einordnung dieses Sachverhalts sowie deren mehrwertsteuerrechtliche Konsequenzen. Während die ESTV dafür hält, es handle sich angesichts des einheitlichen Vertrages

sowie der "Lieferung in Teilleistungen" um Sukzessivlieferungsverträge, wendet die Beschwerdeführerin ein, sie erbringe nach Vergabe der Lizenz keine weiteren Leistungen mehr. Zwar habe der Kunde das Recht, innerhalb der ihm eingeräumten Lizenzen während deren Laufzeit jederzeit von den jeweils neu verfügbaren Programmversionen Gebrauch zu machen. Dieses Zurverfügungstellen von so genannten Patches, Updates und neuen Versionen erfolge indessen ohne entsprechende rechtliche Verpflichtung. Sie sei mit anderen Worten vertraglich nicht verpflichtet, "neue Programmausgaben oder Programmversionen zu liefern", weshalb Mehrwertsteuerlich einzig auf den Zeitpunkt der Lizenzeinräumung abzustellen sei. Es sei nicht einzusehen, weshalb befristete und unbefristete Lizenzen unterschiedlich behandelt werden sollten.

4.

4.1 Mehrwertsteuerlich ist die zivilrechtliche Würdigung eines Sachverhalts zwar wie dargelegt nicht allein ausschlaggebend. Sie kann aber durchaus Indizwirkung für die entsprechende steuerliche Qualifikation aufweisen (vgl. oben E. 2.4). Software-Überlassungsverträge kommen in verschiedenen Ausgestaltungsvarianten vor, wobei deren zivilrechtliche Einordnung in der Lehre nicht immer unumstritten ist (vgl. RETO M. HILTY, Softwarevertrag: Qualifikation im Lichte des gesetzlichen Gebrauchsrechts, in: Harrer/Portmann/Zäch [Hrsg.], Besonderes Vertragsrecht – aktuelle Probleme, Festschrift für Heinrich Honsell zum 60. Geburtstag, Zürich 2002, S. 61 ff.; vgl. auch BGE 125 III 263 E. 4a). Die Einordnung hängt jedoch anerkannterweise wesentlich davon ab, ob die Überlassung für eine beschränkte Zeit oder für immer erfolgen soll. Geht es um eine vorübergehende Überlassung, so ist auf jeden Fall von einem Lizenzvertrag auszugehen (MARC AMSTUTZ/WALTER R. SCHLUEP, Basler Kommentar, 4. Aufl. Basel 2007, Rz. 296 zur Einleitung vor Art. 184 ff. OR; JOSEF GELLIS, Softwarelizenz: Die Stellung des Lizenznehmers bei Veräusserung des Schutzrechts durch den Lizenzgeber oder bei dessen Konkurs, sic! 2005 S. 440 mit weiteren Hinweisen). Durch den Lizenzvertrag verpflichtet sich der Lizenzgeber, dem Lizenznehmer gegen Bezahlung einer Lizenzgebühr die Benutzung eines immateriellen Gutes zu gestatten (AMSTUTZ/SCHLUEP, a.a.O., Rz. 267 zur Einleitung vor Art. 184 ff. OR).

4.2 Von der eigentlichen Einräumung der Lizenz zu unterscheiden sind oft mit dieser verbundene Verträge, welche zeitlich nachfol-

gende Leistungen wie Fehlerbehebungen, Pflegeleistungen und Weiterentwicklungen des lizenzierten "Produkts" betreffen. Diese für das vorliegend interessierende Gebiet unter dem Oberbegriff des Software-Pflegevertrags zusammengefassten Verträge unterliegen einer eigenständigen juristischen Qualifikation, welche sich nach dem genauen Inhalt des vertraglich Vereinbarten richtet (vgl. grundlegend GIANNI FÖHLICH-BLEULER, Softwareverträge, Bern 2004, Rz. 1163 ff.). Software-Pflegeverträge begründen indessen (im Rahmen der vereinbarten Dauer) generell ein so genanntes Dauerschuldverhältnis. Die einzelnen Leistungspflichten entstehen dabei allerdings erst, wenn der Eintritt der im Vertrag vereinbarten Bedingung feststeht, wenn also z.B. ein (alsdann zu behebender) Fehler vorliegt oder die geänderte Rahmenbedingungen die Lieferung eines neue "release" erforderlich machen. In diesem Sinn stellen Softwarepflegeverträge Sukzessivleistungsverträge dar (FRÖHLICH-BLEULER, a.a.O., Rz. 1177, MICHAEL WIDMER, Der Softwarepflegevertrag, Zürich 2000, S. 57 ff.).

4.3 Im vorliegend zu beurteilenden Fall erhält der Kunde mit der Lizenzeinräumung durch die Beschwerdeführerin während der gewählten Laufzeit Zugang zu den ausgewählten Programmen und auch das Recht, ohne zusätzliche Kosten von den jeweils neu verfügbaren Programmversionen Gebrauch zu machen. Damit hat die Beschwerdeführerin mit ihren Kunden (zusätzlich zur Einräumung der Lizenz) auch einen entsprechenden Software-Pflegevertrag abgeschlossen. Dass dieser so ausgestaltet ist, dass allein die Beschwerdeführerin festlegt, ob überhaupt und bejahendenfalls wann sie neue Programmversionen, Patches, Updates etc. zur Verfügung stellt, ändert ebenso wenig an dieser zivilrechtlichen Qualifikation wie der Umstand, dass der Kunde diese Verbesserungen selbst auf der Homepage der Beschwerdeführerin abholen muss. Die Behandlung als Sukzessivleistungsvertrag erweist sich sodann auch aus mehrwertsteuerlicher Optik als sachgerecht und zutreffend. Bei der Bereitstellung von Software und deren Aktualisierung handelt es sich um elektronische Dienstleistungen (vgl. AXEL LEONARD, in Bunjes/Geist, Umsatzsteuergesetz, 8. Aufl. München 2005, Rz. 65 zu § 3a), und die Einräumung des Zugangs zu den neuesten Software-Versionen im Moment von deren Aufschaltung stellt einen mehrwertsteuerrechtlich beachtlichen wirtschaftlichen Vorgang dar. Daran ändert schliesslich nichts, dass entgegen der Bezeichnung der ESTV nicht von Sukzessivlieferungen, sondern von Sukzessiv-Dienstleistungen (siehe auch E. 2.3) auszugehen ist.

In Bezug auf das Übergangsrecht ist der Zeitpunkt des Umsatzes bzw. der Erbringung der Leistung massgeblich (E. 2.1). Aus vorstehender Qualifikation folgt, dass im vorliegenden Fall der Zeitpunkt der Einräumung des Zugangs zur neuen Software-Version übergangsrechtlich entscheidend ist; in diesem Moment wird die Leistung erbracht. Folglich ist entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin nicht einzig auf den Zeitpunkt der Lizenzeinräumung (vor der Änderung des Steuersatzes) abzustellen, sondern mit der ESTV ist davon auszugehen, dass gewisse Leistungen nach der Steuersatzerhöhung erbracht wurden und mithin dem höheren Satz unterstehen.

5.

Folglich hat die ESTV die Aufteilung auf alte und neue Steuersätze richtigerweise nach der "pro rata temporis"-Regel vorgenommen (vgl. oben E. 2.2). Die von der ESTV daraufhin quantitativ getroffene Annahme, wonach die Hälfte des im Jahr 2000 erzielten Umsatzes zum neuen Steuersatz von 7,6% zu versteuern sei, wird von der Beschwerdeführerin bezüglich des Aufteilungsverhältnisses im Detail nicht bestritten und erweist sich aufgrund der von Letzterer eingereichten Unterlagen als sachgerecht. Angesichts der unmissverständlichen Regelung von Art. 37 Abs. 6 MWSTG zu Recht nicht mehr im Streit liegt vor Bundesverwaltungsgericht schliesslich die Frage der eigentlichen Überwälzung.

6.

Nach dem Gesagten ist die Beschwerde abzuweisen. Die Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 500.-- sind der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG) und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe zu verrechnen.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Verfahrenskosten im Betrag von Fr. 500.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe verrechnet.

3.

Dieses Urteil geht an:

- die Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. ...; Gerichtsurkunde)

Der Kammerpräsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Thomas Stadelmann

Sonja Bossart

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [BGG, SR 173.110]). Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie der Beschwerdeführer in Händen hat, beizulegen (vgl. Art. 42 BGG).

Versand: