

## JAAC 59.37

Entscheid der Eidgenössischen Zollrekurskommission  
vom 16. September 1994

---

***Droits de licence («upgrades»). Reprise d'impôt sur le chiffre d'affaires à l'importation.***

***Imposition en cas d'importation de programmes standard dans le cadre d'un contrat de licence.***

***Le versement ultérieur de redevances en contrepartie d'un élargissement de la licence («upgrades») fait-il encore partie de la base imposable au sens de l'art. 49 AChA? (consid. 3).***

***Opération mixte (livraison et prestation de services) en matière d'ICHA.***

***- L'étendue de la contre-prestation imposable se détermine en fonction de l'importance de chacune des prestations. Dans l'hypothèse où celles-ci sont de même importance, l'existence d'un lien direct entre la livraison et la prestation entraîne l'imposition complète, alors qu'une indépendance entre les deux prestations conduit à l'imposition de la seule valeur de la marchandise.***

***- Résumé de la pratique administrative en matière informatique (consid. 4).***

***- En l'espèce, l'absence d'un lien direct entre le versement ultérieur des redevances et l'importation initiale entraîne la non-imposition des indemnités en cause (consid. 6).***

---

***Lizenzgebühren («upgrades»). Warenumsatzsteuer auf der Einfuhr.***

***Besteuerung der Einfuhr von Standardprogrammen im Rahmen eines Lizenzvertrages.***

**Bildet die nachträglich entrichtete Gegenleistung für eine Lizenzerweiterung («upgrades») Teil der Berechnungsgrundlage im Sinne von Art. 49 WUSTB für die ursprüngliche Wareneinfuhr? (E. 3).**

**Gesamtleistung (Warenlieferung und sonstige Leistung) im Warenumsatzsteuerrecht.**

**- Die Gesamtleistung ist steuerlich unterschiedlich zu behandeln, je nachdem wie das Verhältnis zwischen den Teilleistungen zu beurteilen ist. Ist die sonstige Leistung weder untergeordnete Nebenleistung noch Hauptleistung zu der damit im Zusammenhang stehenden Warenlieferung (also gleichbedeutend), so unterliegt bei ursächlichem Zusammenhang der beiden Leistungen das Gesamtentgelt der Steuer. Besteht dagegen kein ursächlicher Zusammenhang, so ist einzig der Wert der Warenlieferung zu besteuern.**

**- Zusammenfassung der Verwaltungspraxis betreffend warenumsatzsteuerliche Behandlung von Softwareleistungen (E. 4).**

**- Im vorliegenden Fall wird der ursprüngliche Zusammenhang zwischen der Warenlieferung und den nachträglich entrichteten Gebühren für die Lizenzerweiterung und somit deren Steuerbarkeit verneint (E. 6).**

---

**Emolumenti per la licenza («upgrades»). Imposta sulla cifra d'affari sull'importazione.**

**Imposizione fiscale sull'importazione di programmi standard nell'ambito di un contratto di licenza.**

**La controprestazione fornita successivamente per un'estensione della licenza («upgrades») fa ancora parte della base di computo dell'imposta giusta l'art. 49 DCA per l'importazione originaria di merce? (consid. 3).**

**Prestazione globale (consegna di merci e altra prestazione di servizi) in materia di DCA.**

**- La prestazione globale dev'essere trattata in modo diversificato per l'aspetto fiscale, a seconda di come si giudica il vincolo tra le prestazioni parziali. Se l'altra non è né prestazione collaterale subordinata né prestazione principale nei confronti della consegna di merci alla quale si riferisce (quindi equivalente), in caso di nesso causale di entrambe le prestazioni, le controprestazioni globali sono soggette all'imposta. Se per contro non sussiste un nesso causale, allora soltanto il valore della consegna di merci è colpito dall'imposta.**

**- Sunto della pratica amministrativa concernente il trattamento fiscale di prestazioni informatiche (consid. 4).**

**- L'inesistenza, nel caso presente, di un nesso originario tra consegna di merci ed emolumenti versati successivamente per l'estensione della licenza, comporta l'esenzione dalle imposte (consid. 6).**

## Sachverhalt

**A.** Die S. (Beschwerdeführerin) schloss in den Jahren 1986 bis 1988 mit der amerikanischen Firma B. Lizenzverträge über die Verwendung von Computer-Software (Standardprogrammen) ab. Die Programme wurden in den Jahren 1988 bis 1990 durch die S. - gegen Bezahlung der vertraglich bestimmten, einmaligen Gebühr an die Lizenzgeberin - auf Datenträgern aus Deutschland in die Schweiz eingeführt. Die in Rede stehenden Lizenzverträge sehen vor, dass die Lizenznehmerin die erworbenen Programme ausschliesslich auf einer bestimmten, vertraglich bezeichneten Zentraleinheit verwenden darf. Einzig wenn diese Zentraleinheit infolge einer Funktionsstörung oder routinemässiger Wartungsarbeiten nicht betriebsbereit ist, darf das Produkt vorübergehend auf einer andern Anlage genutzt werden. Die Lizenznehmerin ist sodann verpflichtet, die Lizenzgeberin unverzüglich mittels schriftlicher Erklärung zu unterrichten, falls das Produkt auf einer andern als der vertraglich benannten Zentraleinheit benutzt wird.

**B.** Der Untersuchungsdienst der Zollkreisdirektion Schaffhausen (ZKD) stellte anlässlich einer am 1. September 1993 bei der S. durchgeführten Untersuchung fest, dass die seinerzeit eingeräumten Lizenzen nachträglich in dem Sinne erweitert worden waren, als der S. gegen Bezahlung einer Entschädigung von insgesamt Fr. 308 100.- das Recht zur Benutzung der Programme auf leistungsfähigeren Computern eingeräumt worden war (sogenannte Upgrades). Mit Verfügung vom 3. September 1993 verpflichtete die ZKD die S. unter anderem zur Bezahlung von Fr. 19 102.20 Warenumsatzsteuern betreffend diese Upgrades (= 6,2% von Fr. 308 100.-). Ihre Nachforderung begründete sie damit, dass zwar bei Upgrades in der Regel keine physische Wareneinfuhr erfolge, dass aber der Zusammenhang mit der ursprünglichen Wareneinfuhr (Erst-Lizenz) gegeben sei. Upgrades seien zu versteuern, wenn bereits die Einfuhr der ursprünglichen Software steuerpflichtig gewesen sei und wenn diese Einfuhr nicht mehr als 5 Jahre zurückliege.

**C.** Gegen diese Verfügung erhob die S. mit Schreiben vom 22. September 1993 Beschwerde bei der Eidgenössischen Oberzolldirektion (OZD), mit dem Begehren, auf die Besteuerung der Upgrade-Gebühren sei zu verzichten, da diese mit der seinerzeitigen Programmeinfuhr nichts zu tun hätten und selbst nicht zur Einfuhr einer Ware geführt hätten.

**D.** Mit Entscheid vom 17. Dezember 1993 wies die OZD die Beschwerde ab. Zur Begründung führte sie im wesentlichen an, die einem Lizenznehmer erteilte Erlaubnis, eine ihm zuvor gelieferte Software auf einem leistungsfähigeren Computer zu installieren, gelte nicht als eigenständige, von der seinerzeitigen Lieferung des Programms unabhängige Leistung, sondern als eine Anpassung des ursprünglichen Vertrags in dem Sinne, als der Anwendungsbereich für die gelieferte Software nachträglich geändert werde. Das für die geänderte oder ergänzte Lizenz zusätzlich vereinnahmte Entgelt sei daher als Teil des Entgelts für die ursprüngliche Software-Lieferung zu betrachten. Ohne die Einfuhr der Software im Rahmen der Erfüllung des Lizenzvertrages in der ursprünglichen Form hätte sich das nachträglich erworbene Recht auf die Installation der Software auf einer leistungsfähigeren Zentraleinheit nicht erwerben lassen. Damit sei der ursächliche Zusammenhang zwischen der seinerzeitigen Wareneinfuhr und der Lizenz-Änderung erstellt. Dementsprechend unterliege

das für die Änderungen bezahlte Entgelt der Steuer auf der Wareneinfuhr. Die zuwenig erhobene Steuer sei - gestützt auf Art. 49 Abs. 4 des BRB vom 29. Juli 1941 über die Warenumsatzsteuer (WUStB, SR 641.20) - nachzufordern.

**E.** Gegen diesen Entscheid erhob die S. mit Schreiben vom 12. Januar 1994 Beschwerde an die Eidgenössische Zollrekurskommission (ZRK), mit dem Antrag, der Beschwerdeentscheid der OZD vom 17. Dezember 1993 sei aufzuheben und der gemäss Verfügung der ZKD vom 3. September 1993 geschuldete Steuerbetrag sei um Fr. 19 102.20 zu reduzieren. Massgebend für die Berechnung der Einfuhrsteuer sei der Warenwert im Zeitpunkt des Imports. Im vorliegenden Fall habe dieser Warenwert den einmalig zu entrichtenden Lizenzgebühren entsprochen. Auf diesen Beträgen sei die Warenumsatzsteuer entrichtet worden. Die für das erweiterte Benutzungsrecht bezahlten Upgrade-Gebühren dagegen hätten mit der damaligen Einfuhr der Programme nichts mehr zu tun. Es handle sich dabei allenfalls um eine nachträgliche Wertvermehrung der Ware. Ein solcher Tatbestand werde aber von der Warenumsatzsteuer nicht erfasst. Im Zusammenhang mit dem Upgrade habe im übrigen auch kein Warenaustausch stattgefunden. Sowohl der angefochtene Beschwerdeentscheid als auch die ursprüngliche Verfügung der ZKD entbehrten einer gesetzlichen Grundlage und seien daher als willkürlich aufzuheben.

**F.** In ihrer Vernehmlassung vom 16. Februar 1994 beantragte die OZD die kostenfällige Abweisung der Beschwerde. Zur Begründung dieses Begehrens verwies sie im wesentlichen auf ihre Erwägungen im angefochtenen Beschwerdeentscheid. Zudem machte sie geltend, dass sich ihre dem angefochtenen Entscheid zugrundeliegende Praxis auf eine schriftliche Auskunft der Abteilung Rechtswesen der Eidgenössischen Steuerverwaltung, Hauptabteilung Warenumsatzsteuer, vom 27. Februar 1992 stütze und somit im Einklang mit der im Bereich der Inlandumsatzsteuer geltenden Praxis stehe.

## Erwägungen

### 1. (Formelles)

**2.** Die mit Verfügung der ZKD vom 3. September 1993 ebenfalls geltend gemachte Steuernachforderung in der Höhe von Fr. 2399.40 betreffend die Einfuhr der Computerprogramme «M...» und «I...» ist von der Beschwerdeführerin nicht angefochten worden, beantragte diese doch in ihrer Beschwerde an die OZD vom 22. September 1993 lediglich die Herabsetzung des in der Verfügung der ZKD genannten Abgabebetrages (um Fr. 19 102.20) auf Fr. 2399.40. In bezug auf die Steuernachforderung von Fr. 2399.40 ist die Verfügung der ZKD vom 3. September 1993 somit in Rechtskraft erwachsen. Zu Recht verlangt denn auch die Beschwerdeführerin in ihrer Eingabe an die ZRK vom 12. Januar 1994 bloss die Herabsetzung des geschuldeten Abgabebetrages auf Fr. 2399.40.

**3.a.** Die Steuer auf der Wareneinfuhr (Art. 2 Ziff. 2 und Art. 44 ff. WUStB) wird grundsätzlich auf dem Warenwert franko Schweizer Grenze, zuzüglich der Belastung durch den Einfuhrzoll und die übrigen bei der Einfuhr zu entrichtenden Abgaben, ausgenommen die Warenumsatzsteuer, erhoben

(Art. 49 Abs. 1 WUSTb). Als Warenwert franko Schweizer Grenze gilt der Preis oder Wert der Ware am Versendungsort, zuzüglich der Fracht-, Versicherungs- und sonstigen Kosten bis zur Schweizer Grenze (Art. 49 Abs. 2 WUSTb). Diese Ordnung wird allerdings durch Art. 49 Abs. 4 WUSTb wie folgt modifiziert: Ist die Belastung, die sich aus der Berechnung der Steuer nach Art. 49 Abs. 1 bis 3 WUSTb ergibt, im Einzelfall höher als diejenige, die sich nach Art. 19, 20 und 22 WUSTb bei einer entsprechenden Lieferung im Inland ergäbe, so wird die zuviel erhobene Steuer auf Gesuch hin von der OZD rückerstattet. Ist die Belastung geringer, so fordert die OZD die zuwenig erhobene Steuer nach, sofern diese wenigstens Fr. 10.- beträgt.

**b.** Das nachträgliche Berichtigungsverfahren gemäss Art. 49 Abs. 4 WUSTb dient dazu, die Steuerbelastung durch die Einfuhrsteuer im Einzelfall derjenigen im Rahmen der Inlandumsatzbesteuerung anzugleichen. Damit sollen Wettbewerbsverzerrungen zwischen eingeführten und im Inland umgesetzten Waren vermieden werden. Das Verfahren entspricht dem Charakter der Einfuhrsteuer als Ergänzung zur Steuer auf dem Warenumsatz im Inland (vgl. *Metzger Dieter*, Handbuch der Warenumsatzsteuer, Muri/Bern 1983, Rz. 895 f. und 938).

**c.** Die Angleichung der Einfuhrsteuer beschränkt sich nicht auf den Steuersatz (Art. 49 Abs. 4 in Verbindung mit Art. 19 WUSTb), sondern sie bezieht sich auch auf die Ermittlung der Berechnungsgrundlage (Art. 49 Abs. 4 in Verbindung mit Art. 20 und 22 WUSTb). Die Einfuhrsteuer ist somit auf dem Betrag zu berechnen, welcher bei einer entsprechenden Inlandlieferung die Berechnungsgrundlage darstellen würde, und zwar zu dem Steuersatz, der im Fall einer solchen Inlandlieferung anwendbar wäre (vgl. *Metzger*, a.a.O., Rz. 938 ff. sowie *Noser Hans Beat*, Der Zoll und die Warenumsatzsteuer, in: Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 59, S. 37 f.).

**d.** Im vorliegenden Fall ist über die Frage zu befinden, ob die von der Beschwerdeführerin bezahlten Upgrade-Gebühren der Einfuhrsteuer unterliegen oder nicht. Durch die Bezahlung dieser Gebühren hat die Beschwerdeführerin das Recht erworben, die früher angeschaffte Software auf einer leistungsfähigeren als der im ursprünglichen Vertrag bezeichneten Zentraleinheit zu verwenden. Eine erneute Wareneinfuhr hat im Zusammenhang mit den Upgrade-Gebühren unbestrittenermassen nicht stattgefunden. Es stellt sich daher einzig die Frage, ob die für die seinerzeitige Einfuhr der Datenträger mit den Programmen entrichtete Einfuhrsteuer gestützt auf Art. 49 Abs. 4 WUSTb nachträglich zu berichtigen ist. Die Beantwortung dieser Frage hängt davon ab, ob die Upgrade-Gebühren als Teil der Berechnungsgrundlage für die seinerzeitige Lieferung der Datenträger an die Beschwerdeführerin betrachtet werden könnten, wenn die Lieferung im Inland stattgefunden hätte. Massgebend sind dabei die für die Steuer auf dem Warenumsatz im Inland geltenden Grundsätze.

**4.a.** Eine Lieferung im Inland liegt vor, wenn der Abnehmer oder an dessen Stelle ein Dritter in stand gesetzt wird, im eigenen Namen über eine Ware zu verfügen, die sich im Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht im Inland befindet (Art. 15 Abs. 1 WUSTb). Als Ware gilt, was Gegenstand eines Fahrniskaufes (Art. 187 OR) oder eines Energielieferungsvertrages sein kann (Art. 17 WUSTb). Trotz der Bezugnahme auf Art. 187 OR verhält es sich nach

der Rechtsprechung aber nicht etwa so, dass auch Rechte als Waren zu gelten hätten. Eine solche Betrachtungsweise wäre bereits aufgrund von Art. 41<sup>ter</sup> BV unzulässig (Metzger, a.a.O., Rz. 65).

**b.** Die Steuer wird bei Lieferungen vom vereinnahmten Entgelt berechnet (Art. 20 Abs. 1 Bst. a WUStB). Zum Entgelt gehört alles, was der Lieferer oder an seiner Stelle ein Dritter als Gegenleistung für die Lieferung erhält (Art. 22 Abs. 1 WUStB). Zwischen der Lieferung und der geldwerten Gegenleistung muss ein ursächlicher Zusammenhang bestehen: «Ohne die Lieferung käme es nicht zur Gegenleistung und umgekehrt. Entgelt kann somit nur sein, was dem Lieferer zufließt, *weil* er geliefert hat oder *damit* er liefern werde... Massgeblich ist allein, was geleistet wurde, um die Lieferung zu erwirken» (Metzger, a.a.O., Rz. 530).

**c.** Erbringt der Lieferer neben der Verschaffung der Verfügungsmacht über eine Ware (Art. 15 Abs. 1 WUStB) beziehungsweise der Ablieferung einer auf Grund eines Werkvertrages oder Auftrages hergestellten Ware (Art. 15 Abs. 2 WUStB) auch eine sonstige Leistung im eigenen Namen, so ist die steuerliche Behandlung der Gesamtleistung unterschiedlich, je nachdem wie das Verhältnis zwischen den Teilleistungen zu beurteilen ist. Es können in diesem Zusammenhang drei Fälle unterschieden werden:

- Die sonstige Leistung kann eine untergeordnete Nebenleistung zur Warenlieferung darstellen, was zur Folge hat, dass die Gesamtleistung der Steuer unterliegt. Dies ist etwa bei Architektur- und Ingenieurarbeiten der Fall, welche zusammen mit Bauarbeiten aufgrund eines einheitlichen Werkvertrages erbracht werden (Metzger, a.a.O., Rz. 542 f.). In diese Kategorie fällt aber auch die Abgabe von Vervielfältigungen urheberrechtlich oder anderweitig geschützter Werke (z.B. Bücher oder Schallplatten); der mit dem Kauf des Werkexemplars verbundene Erwerb immaterieller Rechte wird hier ebenfalls als untergeordnete Nebenleistung zur Warenlieferung betrachtet.

- Andererseits unterliegen Waren, die als solche durchaus Gegenstand eines Fahrniskaufs bilden können, der Warenumsatzsteuer dann nicht, wenn sie gegenüber der geistigen Leistung oder der Übertragung eines Rechts derart in den Hintergrund treten, dass ihnen nur noch die Bedeutung eines Übertragungsmittels zukommt (ASA 60, S. 418 E. 2; Metzger, a.a.O., Rz. 67). So verhält es sich beispielsweise mit den Plänen, welche ein Architekt seinem Auftraggeber aushändigt, mit dem Manuskript, welches der Schriftsteller seinem Verleger übergibt (vgl. ASA 43, S. 448 f. E. 3) oder mit der Tonbandkassette, welche ein Musiker im Zuge der Übertragung des Reproduktionsrechts an den darauf befindlichen Musikaufnahmen abgibt (vgl. Metzger, a.a.O., Rz. 68).

- Kann die sonstige Leistung, da sie auf einem selbständigen, vom Lieferungsvertrag unabhängigen Grundgeschäft beruht, weder als untergeordnete Nebenleistung zu der damit im Zusammenhang stehenden Warenlieferung noch als Hauptleistung, welcher die Übergabe einer Ware als blosses Übertragungsmittel untergeordnet ist, gelten, so ist das Gesamtentgelt aufzuteilen in einen auf die steuerbare Warenlieferung und einen auf die der Steuer nicht unterliegende sonstige Leistung entfallenden Teil (vgl. Metzger, a.a.O., Rz. 542 ff.).

**d.** Die warenumsatzsteuerrechtliche Behandlung von Softwareleistungen richtet sich ebenfalls nach den soeben dargestellten Grundsätzen.

**aa. Standardprogramme**, das heisst Computerprogramme, welche zur Verwendung durch verschiedene Abnehmer bestimmt sind und für bestimmte Applikationen sogleich angewendet werden können, gelten als Waren und bilden Gegenstand von steuerbaren Lieferungen, wenn sie entweder beim Gebraucher installiert oder auf Datenträgern abgegeben werden, die direkt in den Computer eingegeben werden können (Urteil der ZRK vom 22. Oktober 1982 i.S. U.B. 375/81, E. 3; Hess *Eric*, Die steuerliche Behandlung der Computer-Software, in: ASA 57, S. 194 f.; Metzger, a.a.O., Rz. 68). Die Einräumung des Rechts zur Nutzung wird in diesem Fall als untergeordnete Nebenleistung zur Warenlieferung betrachtet. Es verhält sich diesbezüglich gleich wie im Fall der Abgabe von Vervielfältigungen eines Textes oder einer Musikaufnahme (sogenannten Werkexemplaren im Sinne von Art. 10 Abs. 2 Bst. a des BG vom 9. Oktober 1992 über das Urheberrecht und verwandte Schutzrechte [URG] SR 231.1, zu denen neuerdings auch Datenträger gehören) gegen Entgelt (ASA 43, S. 448 f. E. 3; Metzger, a.a.O., Rz. 67). Eine Warenlieferung liegt nur dann nicht vor, wenn Standardprogramme - ohne weitere Bearbeitung beim Abnehmer - über Fernleitung an diesen übermittelt werden oder wenn der Kunde ein ihm in Lizenz überlassenes Programm nach Vertragsablauf zurückzugeben hat, sofern der Software-Lieferer dieses nicht auf dem Computer des Abnehmers installiert hat (Hess, a.a.O., S. 195). In diesem Fall wird weder die Verfügungsmacht über eine umsatzfähige körperliche bewegliche Sache übertragen (vgl. Art. 15 Abs. 1 WUStB) noch eine solche Sache aufgrund eines Werkvertrages oder Auftrages abgeliefert (vgl. Art. 15 Abs. 2 WUStB).

Sind die Voraussetzungen einer Warenlieferung erfüllt, so wird die Steuer vom gesamten Entgelt mit Einschluss der Vergütungen für Anpassungen, Änderungen und Installation des Programms sowie Schulung des Personals des Abnehmers berechnet (Hess, a.a.O., S. 194).

**bb.** Im Fall der Übergabe von *Individualprogrammen* auf körperlichen Programmträgern an den Abnehmer unterliegt das Entgelt des Bestellers mit Einschluss des auf den Programmträger entfallenden Teils der Gegenleistung der Steuer nicht. Hingegen hat der Leistungserbringer den Programmträger steuerbelastet zu beziehen (Art. 16 Abs. 1 WUStB). Es verhält sich hier nicht anders als beim Schriftsteller oder Komponisten, welcher keine Warenlieferung an seinen Verleger ausführt, wenn er diesem sein Manuskript überlässt (ASA 43, S. 448 f. E. 3; Metzger, a.a.O., Rz. 67 f.). Als Individualprogramme gelten diejenigen Computerprogramme, welche eigens für einen bestimmten Kunden, auf dessen Bedürfnisse zugeschnitten, von Grund auf entwickelt werden (vgl. zum Ganzen Hess, a.a.O., S. 193 f.).

**cc.** Nicht nur das Erstellen von individuellen Programmen, sondern auch das Ändern und Warten von Computerprogrammen des Auftraggebers (auch von Standardprogrammen), die Programmanalyse, die Ausbildung von Personal und ähnliche Softwareleistungen stellen keine Warenlieferungen dar, wenn sie für sich allein erbracht werden (vgl. Hess, a.a.O., S. 195). Auch solche Leistungen unterliegen jedoch der Steuer, wenn sie im Zusammenhang mit einer Hardware-Lieferung stehen. Nach der Verwaltungspraxis ist die Vergütung für Software-Leistungen, welche *bis zur Ablieferung der Hardware* erbracht werden, immer als Teil des Entgelts für die Hardware-Lieferung zu versteuern. Im Fall von Software-Leistungen *nach Ablieferung der Hardware* gilt folgendes: Ist der Hardware-Lieferant zu solchen Leistungen

verpflichtet, kann er sie jedoch kündigen, wird angenommen, seine diesbezügliche Leistungspflicht endige im Zeitpunkt, von welchem an er sie bei frühstmöglicher Kündigung nicht mehr erbringen müsste. Die Einnahmen für Software-Leistungen ab diesem Zeitpunkt sind nicht mehr zu versteuern. Hat der Hardware-Lieferant keine Kündigungsmöglichkeit, ist davon auszugehen, die Pflicht zum Erbringen von Software-Leistungen obliege ihm noch während mindestens eines Jahres nach Ablieferung der Hardware beziehungsweise während eines Jahres nach dem Beginn dieser Leistungen. Setzen die Software-Leistungen später als ein Jahr nach Ablieferung der Hardware ein, ist der Zusammenhang nicht mehr gegeben. Ist der Hardware-Lieferant keine Verpflichtung eingegangen, über die Ablieferung der Hardware hinaus Software-Leistungen zu erbringen, und werden diese nachweislich nach Ablieferung der Hardware bestellt, so sind die Einnahmen dafür steuerfrei (Zirkular Nr. 1712 der Eidgenössischen Steuerverwaltung, Ziff. 2.2. und 2.3.).

**5.a.** Die Beschwerdeführerin hat im vorliegenden Fall - gestützt auf die mit der Firma B. abgeschlossenen Lizenzverträge - in den Jahren 1988 bis 1990 Standardprogramme auf Datenträgern aus Deutschland in die Schweiz eingeführt. Hierfür hat sie der Eidgenössischen Zollverwaltung seinerzeit die Warenumsatzsteuer entrichtet. Gestützt auf Art. 49 Abs. 4 WUSTB wurde die Steuer zum Satz von 6,2% auf den der Lizenzgeberin bezahlten einmaligen Gebühren erhoben.

**b.** Die entsprechenden, in Rechtskraft erwachsenen Abgabeveranlagungen bilden nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens. Man kann sich allerdings fragen, ob die unterschiedliche Behandlung von Standard- und Individualsoftware (vgl. Ziff. 4d hiervor) wirklich gerechtfertigt ist und ob nicht auch im Fall der Abgabe von Standardprogrammen auf Datenträgern der immateriellen Leistung eine Bedeutung zukommt, welche es rechtfertigen würde, die Gesamtleistung in einen steuerbaren Teil (Abgabe des Datenträgers) und einen der Steuer nicht unterliegenden Teil (immaterielle Komponente) aufzuteilen oder überhaupt als steuerfrei zu behandeln (Abgabe des Datenträgers als untergeordnete Nebenleistung zur immateriellen Leistung). Diese Frage stellt sich heute umso mehr, als der immaterialgüterrechtliche Schutz von Computerprogrammen in letzter Zeit stark verbessert worden ist. Die herrschende Lehre ging früher davon aus, Computerprogramme könnten bloss einen beschränkten wettbewerbsrechtlichen, nicht jedoch einen urheberrechtlichen Schutz geniessen (vgl. Hess, a.a.O., S. 179 ff., mit weiteren Hinweisen). Seit dem 1. Juli 1993, dem Datum des Inkrafttretens des neuen Urheberrechtsgesetzes gelten Computerprogramme indessen ausdrücklich als Werke im Sinne des Urheberrechts und sind entsprechend geschützt (Art. 2 Abs. 3 URG). Den Urhebern steht insbesondere das ausschliessliche Recht zu, zu bestimmen, ob, wann und wie das Werk verwendet wird (Art. 10 Abs. 1 und 2 URG); sie haben ferner das ausschliessliche Recht, dieses zu vermieten (Art. 10 Abs. 3 URG; vgl. auch Art. 12 Abs. 2 URG und Art. 17 der V vom 26. April 1993 über das Urheberrecht und verwandte Schutzrechte [URV], SR 231.11). Das Vervielfältigen eines erworbenen Computerprogramms ist grundsätzlich nicht gestattet, mit Ausnahme von im Rahmen des bestimmungsgemässen Gebrauchs durch den rechtmässigen Erwerber hergestellten Vervielfältigungen und der Herstellung einer Sicherungskopie (Art. 19 Abs. 4 und Art. 24 Abs. 2 URG; Art. 17 Abs. 1 Bst. a URV

sowie *Barrelet Denis / Egloff Willi*, Das neue Urheberrecht / Kommentar zum Bundesgesetz über das Urheberrecht und verwandte Schutzrechte, Bern 1994, Rz. 29 zu Art. 19 URG). Aufgrund dieser neuen Rechtslage, welche weitgehend mit der Richtlinie des Rates der Europäischen Gemeinschaften (EG) vom 14. Mai 1991 über den Rechtsschutz von Computerprogrammen (Amtsblatt der EG vom 17. Mai 1991, Nr. L 122/42) übereinstimmt (Barrelet/Egloff, Rz. 23 zu Art. 2 URG), dürfte bei der Anschaffung von Software heute vermehrt der Erwerb der immaterialgüterrechtlichen Befugnisse gegenüber der Erlangung der faktischen Nutzungsmöglichkeit des Programms im Vordergrund stehen, ist es doch rein technisch in der Regel ein leichtes, ein Programm in Sekundenschnelle zu kopieren. Trotzdem erscheint es nach wie vor als vertretbar, die Warenumsatzsteuerpflicht für die Lieferung und Einfuhr von Standardprogrammen (d.h. von Werkexemplaren) zu bejahen. Es verhält sich diesbezüglich gleich wie im Fall von Musikaufzeichnungen auf Tonträgern (Compact Discs, Schallplatten oder Tonbandkassetten), welche von jeher als urheberrechtlich geschützte Werkexemplare galten und trotzdem unbestrittenermassen Gegenstand steuerbarer Warenlieferungen bilden können (ZRK 375/81, E. 3b; vgl. sodann auch ASA 60, S. 362 E. 1c). Somit ist davon auszugehen, dass die Steuer auf der Einfuhr der in Frage stehenden Computerprogramme auf Datenträgern seinerzeit zu Recht erhoben worden ist. Dies gilt umso mehr, als dass sämtliche in Frage stehenden Programme noch vor Inkrafttreten des neuen Urheberrechtsgesetzes eingeführt worden sind.

c. Es ist im vorliegenden Fall jedoch unbestritten, dass die für die Upgrades geleisteten Zahlungen nicht aufgrund der ursprünglichen Verträge, sondern gestützt auf Zusatzvereinbarungen erfolgten. Dies ergibt sich denn auch aus dem Wortlaut der seinerzeit abgeschlossenen Lizenzverträge, welche ausdrücklich vorsehen, dass die Software einzig und allein auf der vertraglich bezeichneten Zentraleinheit verwendet werden darf und dass die Lizenzgeberin unverzüglich zu benachrichtigen ist, wenn das Produkt auf einer andern Zentraleinheit benutzt wird. Dies bedeutet, dass es der Lizenzgeberin im zuletzt genannten Fall grundsätzlich freisteht, der Lizenznehmerin entweder die weitere Verwendung auf einer andern Zentraleinheit zu verbieten oder aber mit der Lizenznehmerin eine neue Vereinbarung über die Benutzung der Software auf dieser andern Zentraleinheit - gegen Bezahlung einer entsprechenden Entschädigung - abzuschliessen.

Es ist weiter unbestritten, dass die Erweiterung beziehungsweise Änderung der Lizenz weder mit der Übergabe eines physischen Datenträgers noch mit der Vornahme von Anpassungsarbeiten im Computer der Lizenznehmerin durch die Lizenzgeberin verbunden war. Dieser Vorgang würde daher - für sich allein betrachtet - zweifellos der Warenumsatzsteuer nicht unterliegen (vgl. Hess, a.a.O., S. 195 sowie Ziff. 4d cc hiervor).

d. Auch für die Warenumsatzsteuer gilt, dass Ausgangspunkt jeder steuerrechtlichen Beurteilung die zivilrechtliche Ausgestaltung ist, wie sie die Parteien getroffen haben (Metzger, a.a.O., Rz. 245).

Im vorliegenden Fall ergibt sich aufgrund der Prüfung der zivilrechtlichen Rechtsgestaltung, dass den Upgrades jeweils neue vertragliche Vereinbarungen zugrundelagen, welche eindeutig als reine Lizenzverträge zu qualifizieren sind

und keinerlei kaufrechtliche Komponente aufweisen. Da die Parteien überdies aufgrund der mehrere Jahre zuvor abgeschlossenen Lizenzverträge in keiner Weise zum Abschluss solcher weiterer Vereinbarungen verpflichtet waren, können die Upgrade-Entschädigungen nicht als (zusätzliche) Gegenleistung für die seinerzeitigen Lieferungen von Standardprogrammen auf Datenträgern betrachtet werden.

**6.a.** Liegt einer Steuernorm - wie den meisten Bestimmungen des Warenumsatzsteuerbeschlusses - ein wirtschaftlicher Anknüpfungspunkt zugrunde, so ist der Richter indessen keineswegs strikt an die zivilrechtliche Gestaltung gebunden, die der Steuerpflichtige gewählt hat. Er kann und muss den Sachverhalt entsprechend seinem wirtschaftlichen Gehalt rechtlich würdigen (ASA 54, S. 217 E. 3).

Für die Entscheidung des vorliegenden Rechtsstreites sind die Begriffe der Ware nach Art. 17 WUStB, der Lieferung durch Verschaffung der Verfügungsmacht nach Art. 15 Abs. 1 WUStB und des ursächlichen Zusammenhangs zwischen Leistung und Gegenleistung (aus Art. 22 Abs. 1 WUStB abgeleitet) von ausschlaggebender Bedeutung. Bei all diesen Begriffen beziehungsweise den ihnen zugrundeliegenden Gesetzesbestimmungen handelt es sich um solche mit wirtschaftlichen Anknüpfungspunkten. Es erweist sich daher als unerlässlich, die Prüfung aufgrund der zivilrechtlichen Ausgestaltung (Ziff. 5 hiervor) durch eine Analyse der spezifischen steuerrechtlichen - an die wirtschaftlichen Verhältnisse anknüpfenden - Begriffe zu ergänzen.

**b.** Die Datenträger, auf welchen die in Frage stehenden Programme in den Jahren 1988 bis 1990 eingeführt wurden, stellen zweifellos Waren dar (vgl. Ziff. 4a und 4d hiervor). Die Beschwerdeführerin hat seinerzeit unbestrittenermassen die Verfügungsmacht über diese Datenträger erworben. Die aufgrund der in den Jahren 1986 bis 1988 abgeschlossenen Lizenzverträge entrichteten einmaligen Gebühren sind, wie bereits gesagt, zu Recht als Berechnungsgrundlage für die Erhebung der Steuer auf der Wareneinfuhr herangezogen worden (vgl. Ziff. 5b hiervor). Näher zu prüfen ist jedoch, ob auch der erforderliche ursächliche Zusammenhang zwischen der seinerzeitigen Warenlieferung beziehungsweise -einfuhr und den in den Jahren 1989 und 1990 bezahlten Upgrade-Gebühren vorliegt. Nur wenn dies der Fall ist, können die Upgrade-Gebühren als Teil der Berechnungsgrundlage für die seinerzeitige Lieferung der Datenträger an die Beschwerdeführerin betrachtet und dementsprechend - gestützt auf Art. 49 Abs. 4 WUStB - für die Berechnung der Einfuhrsteuer herangezogen werden.

**c.** Hauptsächliches Steuerobjekt der Warenumsatzsteuer ist die Lieferung von Waren gegen Entgelt, also die Erfüllung einer vertraglichen Lieferungs-pflicht gegen die vom Vertragspartner zu erbringende Gegenleistung. Dieser Vorgang wird auch als Leistungsaustausch bezeichnet (*Wellauer Wilhelm*, Die eidgenössische Warenumsatzsteuer, Basel 1959, Rz. 163, 165 und 179; Metzger, a.a.O., Rz. 240, 256 und 530). Das Vorliegen eines Leistungsaustausches ist nicht nur die Grundvoraussetzung jeder Umsatzbesteuerung (vgl. zum deutschen Recht *Tipke Klaus / Lang Joachim*, Steuerrecht, 13. Aufl., Köln 1991, S. 541 f.), sondern bestimmt auch den Umfang der Berechnungsgrundlage bei der Lieferung. Zum Entgelt gehört nach Art. 22 Abs. 1 WUStB nämlich alles, was der Lieferer oder an seiner Stelle ein Dritter *für die Lieferung* erhält.

Geldwerte Leistungen des Lieferungsempfängers an den Lieferer stellen somit nur insoweit steuerbares Entgelt dar, als sie die Gegenleistung für die Lieferung darstellen und in diesem Sinne in ursächlichem Zusammenhang mit der Lieferung stehen (Wellauer, a.a.O., Rz. 464; Metzger, a.a.O., Rz. 529 f.; Ziff. 4b hiervor). Zu betonen ist, dass der geforderte Zusammenhang sich *auf die Lieferung* und nicht *bloss auf die Ware* beziehen muss.

Die Entrichtung der Upgrade-Gebühren durch die Beschwerdeführerin basierte nach dem Gesagten (Ziff. 5c hiervor) auf selbständigen, von den ursprünglichen, der Einfuhr der Programme auf Datenträgern zugrundeliegenden Lieferverträgen unabhängigen Lizenzvereinbarungen. Die Upgrade-Gebühren bildeten die Gegenleistung für immaterielle, nicht im Zusammenhang mit den früheren Warenlieferungen stehende Leistungen. Aber auch wirtschaftlich handelte es sich um zwei deutlich unterscheidbare, nicht in direktem Zusammenhang stehende Vorgänge. Es verhält sich hier grundsätzlich anders als etwa im Fall von Ratenzahlungen im Rahmen eines Abzahlungsgeschäftes. Zwischen den seinerzeitigen Importen und der Entrichtung der Upgrade-Gebühren besteht somit kein ursächlicher Zusammenhang im Sinne des Warenumsatzsteuerrechts. Es kann nicht gesagt werden, die B. habe diese Gebühren *wegen* der seinerzeitigen Lieferungen erhalten, damit sie diese Lieferungen ausführe oder weil sie diese ausgeführt habe (vgl. Wellauer, a.a.O., Rz. 464 sowie Ziff. 4b hiervor). Für die Bejahung des geforderten ursächlichen Zusammenhangs genügt es nicht, dass sich die Gebühren auf dieselben Programme bezogen, welche seinerzeit Gegenstand einer Warenlieferung bildeten. Entscheidend ist, dass kein Zusammenhang mit der seinerzeitigen *Lieferung* vorliegt. Ohnehin besteht höchstens ein Zusammenhang mit den Programmen, den Daten als solchen, nicht aber mit den seinerzeit gelieferten Waren, das heisst den damals der Übermittlung der Programme dienenden Datenträgern.

Auch die Würdigung des Sachverhalts aufgrund der an die wirtschaftlichen Gegebenheiten anknüpfenden warenumsatzsteuerrechtlichen Begriffe führt somit zum gleichen Ergebnis wie die Prüfung auf der Grundlage der zivilrechtlichen Ausgestaltung.

7. An diesem Schluss vermag auch nichts zu ändern, dass immaterielle Leistungen nach den Bestimmungen der V vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV, SR 641.201, AS 1994 1464) vom 1. Januar 1995 an allgemein besteuert werden (vgl. insbesondere Art. 6 Abs. 2 Bst. a MWSTV).

Die Unterscheidung zwischen Lieferungen (Art. 5 MWSTV) und Dienstleistungen (Art. 6 MWSTV) wird im übrigen auch unter dem neuen Mehrwertsteuerrecht von einer gewissen Bedeutung sein, da - anders als bei Einfuhren von Gegenständen - beim Bezug von Dienstleistungen aus dem Ausland eine Mindestgrenze von Fr. 10 000.- zur Auslösung der Steuerpflicht gilt (Art. 18 MWSTV). Somit wird sich auch bei Softwareleistungen das Problem der Abgrenzung zwischen Lieferungen und Dienstleistungen weiterhin stellen. Die Mehrwertsteuerverordnung regelt die Frage, wie gemischte Leistungen zu behandeln sind, nicht ausdrücklich. Daher wird zu prüfen sein, ob die bisherige Praxis in diesem Bereich, insbesondere die Doktrin des sogenannten Primats der Hauptleistung (vgl. Ziff. 4c und 4d hiervor) weiterhin beibehalten werden kann oder ob nicht künftig vermehrt dazu übergegangen werden muss, Vorgänge, welche Elemente mehrerer Leistungsarten enthalten,

entsprechend aufzuteilen und jede Teilleistung gemäss den für sie geltenden Regeln zu beurteilen (vgl. zur entsprechenden Tendenz der deutschen Rechtsprechung Tipke/Lang, a.a.O., S. 540).

Was die Steuer auf den Einfuhren betrifft, so enthält die Mehrwertsteuerverordnung eine Sonderregelung in dem Sinne, dass im Fall der Einfuhr beweglicher Sachen alle darin enthaltenen Dienstleistungen und Rechte ebenfalls der Steuer unterliegen sollen (vgl. Art. 66 Abs. 2 Bst. a MWSTV). Diese Regelung hat zur Folge, dass Vorgänge, die im Inland als Dienstleistungen gelten würden, im Importfall der Steuer auf der Einfuhr von Gegenständen (Art. 65 ff. MWSTV) und nicht der Steuer auf dem Bezug von Dienstleistungen aus dem Ausland (Art. 9 und 18 MWSTV) unterliegen. Man kann sich fragen, ob diese Lösung mit den verfassungsrechtlichen Vorgaben (Art. 41<sup>ter</sup> Abs. 1 Bst. a und Abs. 3 BV sowie Art. 8, insbesondere Abs. 2 Bst. a der Übergangsbestimmungen der BV) im Einklang steht. Unabhängig davon, wie diese Frage später einmal entschieden wird, kann bereits heute festgehalten werden, dass eine Lizenzerweiterung gegen Entrichtung von Upgrade-Gebühren, wie sie hier vorliegt, jedenfalls nicht unter Art. 66 MWSTV subsumiert werden könnte, denn dabei handelt es sich zweifellos nicht um Dienstleistungen beziehungsweise Rechte, welche im Zeitpunkt der Bewegung der Datenträger über die Zollgrenze in denselben enthalten sind. Zur Anwendung kämen somit - trotz eines gegenüber der Warenumsatzsteuer erweiterten Anwendungsbereichs der Steuer auf der Einfuhr von Gegenständen - die Bestimmungen über den Bezug von Dienstleistungen aus dem Ausland. Auch daraus erhellt, dass die Erhebung der Warenumsatzsteuer auf den in Frage stehenden Upgrade-Gebühren nicht gerechtfertigt ist.

8. Die Beschwerde ist demnach gutzuheissen...

---

## **JAAC 59.37 - Entscheid der Eidgenössischen Zollrekurskommission vom 16. September 1994**

In	Verwaltungspraxis der Bundesbehörden
Dans	Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération
In	Giurisprudenza delle autorità amministrative della Confederazione
Jahr	1995
Année	
Anno	
Band	59
Volume	
Volume	
Seite	---
Page	
Pagina	
Ref. No	150 002 639

Das Dokument wurde durch das Schweizerische Bundesarchiv und die Bundeskanzlei konvertiert.  
Le document a été digitalisé par les Archives Fédérales Suisses et la Chancellerie fédérale.  
Il documento è stato convertito dall'Archivio federale svizzero e della Cancelleria federale.