Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.219/2003 /bie

Urteil vom 11. Februar 2004
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Wurzburger, Präsident,
Bundesrichter Müller, Bundesrichterin Yersin, Bundesrichter Merkli, Ersatzrichter Camenzind,
Gerichtsschreiber Küng.

Parteien
T._____ AG, Beschwerdeführerin,
vertreten durch Advokat Dr. Thomas Christen,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Schwarztorstrasse 50, 3003 Bern,
Eidgenössische Steuerrekurskommission,
Avenue Tissot 8, 1006 Lausanne.

Gegenstand
Warenumsatzsteuer (WUST)
(Verrechnung, Besteuerung von Software-Leistungen, Eigenverbrauch),

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 25. März 2003.

Sachverhalt:
A.
Die T._____ AG ist eine Aktiengesellschaft, welche insbesondere die Entwicklung von Soft- und Hardware und von Systemen und Systemabläufen auf dem Gebiet der EDV sowie den Handel mit Soft- und Hardware auf diesem Gebiet bezweckt. Vom 1. Januar 1981 bis zum 31. Dezember 1994 war sie im Register der Eidgenössischen Steuerverwaltung für Warenumsatzsteuer-Grossisten eingetragen. Seit dem 1. Januar 1995 ist sie als Mehrwertsteuerpflichtige registriert.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung führte bei der T._____ AG in den Monaten April und Oktober 1996 eine Kontrolle im Sinne von Art. 35 des Bundesratsbeschlusses vom 29. Juli 1941 über die Warenumsatzsteuer (WUStB) bzw. Art. 50 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV) durch. Die Steuerkontrolle für die Warenumsatzsteuer betraf die Steuerperioden 1. Quartal 1991 bis 4. Quartal 1994. Gestützt auf diesen Kontrollbericht erhob die Eidgenössische Steuerverwaltung mittels Ergänzungsabrechnung Nr. 27017 vom 20. November 1996 eine Steuernachforderung von insgesamt Fr. 197'459.– zuzüglich Verzugszins. Diese Nachforderung bezog sich auf nicht deklarierte Umsätze für ein Eintauschgeschäft (Verrechnung) auf Software-Leistungen im Zusammenhang mit einer Hardware-Lieferung und auf Eigenverbrauch wegen steuerfrei bezogener Betriebsmittel. Mit Schreiben vom 3. Dezember 1996 reichte die Steuerpflichtige verschiedene Unterlagen ein, welche von der Eidgenössischen Steuerverwaltung geprüft wurden und schliesslich zu einer Gutschrift über Fr. 584.– führten.
B.
Am 3. Juli 1997 erliess die Eidgenössische Steuerverwaltung einen förmlichen Entscheid im Sinne von Art. 5 WUStB. Sie verpflichtete die T._____ AG zur Bezahlung von Fr. 196'875.– Warenumsatzsteuer nebst

Verzugszins ab dem 30. August 1993 (mittlerer Verfall). Gegen diesen Entscheid erhob die T._____ AG am 21. Juli 1997 Einsprache. Diese wurde mit Entscheid vom 13. Juli 2001 vollumfänglich abgewiesen.
C.
Gegen den Einspracheentscheid wandte sich die T._____ AG am 14. September 2001 an die Eidgenössische Steuerrekurskommission. Diese hiess die Beschwerde mit Urteil vom 25. März 2003 im Sinne der Erwägungen teilweise gut. Die Gutheissung bezog sich auf eine Nachforderung von Fr. 3'631.25 und auf Leistungen im Zusammenhang mit Schulungen im Betrage von Fr. 1'373.80, total Fr. 5'005.05. Im Übrigen wurde die Beschwerde abgewiesen. Abgewiesen wurden damit insbesondere die Anträge betreffend die Besteuerung von Software-Leistungen, Schulungen usw., die Besteuerung von Software-Leistungen im Zusammenhang mit Standardprogrammen, die Besteurung von Leistungen im Rahmen des Projekts "SAFIR" sowie der Antrag betreffend die Eigenverbrauchssteuer.
D.
Mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde vom 7. Mai 2003 beantragt die T._____ AG dem Bundesgericht, den Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 25. März 2003 betreffend Warenumsatzsteuer insoweit aufzuheben, als er ihre Beschwerde abweist; es sei festzustellen, dass sie keine Warenumsatzsteuer mehr schulde. Weiter verlangt sie die Beiladung des Migros-Genossenschafts-Bundes. Schliesslich sei das Verfahren mit demjenigen in Sachen Mehrwertsteuer zu vereinigen.
E.
Mit Präsidialverfügung vom 21. Mai 2003 wurden die Gesuche um Beiladung und Vereinigung der Verfahren abgewiesen.
F.
Die Eidgenössische Steuerverwaltung beantragt, die Beschwerde vollumfänglich abzuweisen. Die Eidgenössische Steuerrekurskommission hat auf eine Vernehmlassung verzichtet.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
1.1 Gegen Entscheide der Eidgenössischen Steuerrekurskommission über die Warenumsatzsteuer ist die Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht zulässig (Art. 6 Abs. 4 WUStB in der Fassung vom 4. Oktober 1991; AS 1992 320 f.).
1.2 Mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde können nach Art. 104 lit. a und b OG die Verletzung von Bundesrecht, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, sowie die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts gerügt werden. Im Verfahren der Verwaltungsgerichtsbeschwerde wendet das Bundesgericht das Bundesrecht von Amtes wegen an, ohne an die Begründung der Parteibegehren gebunden zu sein (vgl. Art. 114 Abs. 1 OG). An die Sachverhaltsfeststellung ist das Bundesgericht gebunden, wenn - wie hier - eine richterliche Behörde als Vorinstanz entschieden und den Sachverhalt nicht offensichtlich unrichtig, unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensbestimmungen festgestellt hat (Art. 105 Abs. 2 OG).
1.3 Ein zweiter Schriftenwechsel findet nur ausnahmsweise statt (Art. 110 Abs. 4 OG). Er ist nach konstanter Rechtsprechung dann zu gewähren, wenn in der Vernehmlassung der Gegenpartei oder der Mitbeteiligten neue - zulässige (Art. 105 Abs. 2 OG) - tatsächliche Behauptungen aufgestellt werden, deren Richtigkeit nicht ohne weiteres aktenkundig ist und die für die Entscheidung wesentlich sind. Neue rechtliche Argumente rechtfertigen einen zweiten Schriftenwechsel allenfalls dann, wenn diese erstmals vorgebracht werden und der angefochtene Entscheid mit der bisherigen Begründung nicht haltbar ist, wohl aber möglicherweise mit einer andern, erstmals in der Vernehmlassung dargelegten Begründung, zu der die Gegenpartei nicht Stellung nehmen konnte (BGE 119 V 317 E. 1, S. 323, mit Hinweisen).

Im vorliegenden Fall wurde ein zweiter Schriftenwechsel weder angeordnet noch drängt sich ein solcher auf. Die von der Beschwerdeführerin unaufgefordert eingereichte Stellungnahme vom 12. September 2003 zur Vernehmlassung der Eidgenössischen Steuerverwaltung wird deshalb aus dem Recht gewiesen und ist für das vorliegende Verfahren unbeachtlich (BGE 95 I 587 und 99 Ib 89).
1.4 Die Beschwerdeführerin beantragt (auch) im vorliegenden Verfahren, von Amtes wegen eine Expertise zur Frage, ob es sich um eine Individual-Software handle, einzuholen. Dabei handelt es sich im Wesentlichen um eine Rechtsfrage, die auf Grund der in den Akten befindlichen tatsächlichen Feststellungen beurteilt werden

kann, weshalb dem Antrag nicht entsprochen wird.
2.
2.1
2.1.1 Der Warenumsatzsteuer unterliegen nach Art. 13 Abs. 1 lit. a WUStB die Lieferungen im Inland und der Eigenverbrauch von Waren durch Grossisten. Gemäss Art. 15 Abs. 2 WUStB ist auch die Ablieferung einer auf Grund eines Werkvertrages oder Auftrages hergestellten Ware steuerpflichtig. Nur verkehrsfähige bewegliche Sachen (d.h. Fahrnis nach Art. 187 OR) sowie Naturkräfte im Sinne von Art. 713 ZGB stellen Waren dar. Reine Dienstleistungen und immaterielle Leistungen oder Rechte unterliegen nicht der Warenumsatzsteuer (BGE vom 11. Dezember 2000, 2A.235/2000 E. 2a; ASA 62 687 E. 2b, S. 690 f., mit Hinweisen). Waren bilden überdies dann nicht Gegenstand steuerpflichtiger Umsätze, wenn ihnen bloss der Charakter einer untergeordneten Nebenleistung zur Übertragung einer steuerfreien geistigen Leistung oder eines Rechts zukommt, d.h. wenn sie gegenüber der geistigen Leistungen derart in den Hintergrund treten, dass sie bloss das Übertragungsmittel zur Weitergabe der geistigen Leistungen darstellen. Dies ist z.B. bei Plänen, Manuskripten von Schriftstellern oder Rechtsschriften von Anwälten der Fall (Dieter Metzger, Handbuch der Warenumsatzsteuer, Muri bei Bern 1983, Rz 67 f., S. 55).
2.1.2 Wenn sich das Ergebnis einer geistigen Leistung in einem körperlich greifbaren Arbeitsprodukt manifestiert, das Gegenstand eines Fahrniskaufes bilden kann, unterliegt diese Lieferung der Warenumsatzsteuer. Dies trifft z.B. bei Magnetbändern zu, auf denen Adressen von Kunden gespeichert werden (ASA 62 687 E. 2c, S. 692) oder bei Musikaufnahmen auf Tonträgern (ASA 60 360 E. 1, S. 361 f.). In Bezug auf Software- und Datenverarbeitungsleistungen ist zwischen Leistungen zu unterscheiden, die für sich alleine oder im Zusammenhang mit der Lieferung von Hardware erbracht werden (Eidgenössische Steuerverwaltung, Warenumsatzsteuer, Wegleitung 1992 für Grossisten, Rz 380 und 381, S. 109 f.). Im Weiteren ist bei der Lieferung von Computerprogrammen die Unterscheidung zwischen Individual- und Standardprogrammen von Bedeutung (vgl. zum Ganzen: Eric Hess, Die steuerliche Behandlung von Computer-Software, in: ASA 57 177, S. 193 ff.). Standardprogramme, d.h. Programme und Programmpakete, die zur Verwendung für verschiedene Anwender geeignet sind, bzw. nicht auf einen einzelnen EDV-Benützer zugeschnitten sind, gelten als Ware im Sinne von Art. 17 WUStB, da bei diesen nicht die geistige Leistung für die Erstellung eines individuellen Programms
im Vordergrund steht. Bei solchen Standardprogrammen bilden die gespeicherten Daten und der Datenträger eine Einheit.
2.2
2.2.1 Die Beschwerdeführerin geht davon aus, dass im vorliegenden Fall Individualsoftware vorliegt, weil es sich bei den für den Migros-Genossenschafts-Bund (Migros) entwickelten Programmen (SAFIR) um individuell massgeschneiderte Systemprogramme handle. Demgegenüber vertritt die Eidgenössische Steuerverwaltung die Auffassung, die Beschwerdeführerin habe Standardsoftware angeboten, die im Nachhinein an die individuellen Bedürfnisse des Kunden angepasst worden sei. Demnach handle es sich bei diesen Anpassungsarbeiten um eine steuerbare Warenherstellung im Sinne von Art. 10 Abs. 2 WUStB.
2.2.2 Als Individualprogramme gelten Computerprogramme, die speziell auf einen bestimmten Auftraggeber zugeschnitten sind und dabei von Grund auf neu entwickelt werden. Ihre Lieferung ist keine Warenlieferung im Sinne des Warenumsatzsteuerbeschlusses, sondern die Ablieferung eines immateriellen Werkes (Eric Hess, a.a.O., S. 193). Das Bundesgericht hat die von der Eidgenössischen Steuerverwaltung in Zirkularen und Standardbriefen festgehaltene Praxis zur Behandlung von Standard- und Individualsoftware in verschiedenen Urteilen bestätigt und sich zur Frage der Anpassung von Standardprogrammen an die besonderen Bedürfnisse des Kunden im Urteil 2A.235/2000 vom 11. Dezember 2000 ausführlich geäussert. Danach stellt die Anpassung eines auf Datenträger gelieferten Standardprogramms an die individuellen Kundenbedürfnisse keinesfalls eine steuerfreie Dienstleistung dar. Es handelt sich vielmehr um die Herstellung einer steuerbaren Ware im Sinne von Art. 10 Abs. 2 WUStB (E. 3c). An dieser Praxis ist festzuhalten.
2.2.3 Im vorliegenden Fall ist davon auszugehen, dass die Beschwerdeführerin der Migros eine bestehende EDV-Standardapplikation geliefert hat. Diese wurde in mehrjähriger Arbeit an die Bedürfnisse der Migros angepasst. Wesentlich ist, dass das der Migros angebotene T._____-Paket schon vor der Einführung bei der Migros als solches bestanden hat und entwickelt wurde. Dies ergibt sich unter anderem aus den von der Beschwerdeführerin eingereichten Evaluationsunterlagen, dem Schreiben der Migros vom 20. Dezember 1991 an die UNISYS Schweiz AG, dem Software-Dienstleistungsvertrag "CASE Anhebung SAFIR" vom 15./17. September 1992, sowie den Konzeptunterlagen zum Projekt SAFIR. Aus all diesen Unterlagen und weite-

ren Dokumenten geht hervor, dass mit dem Projekt SAFIR die bestehenden Hauptapplikationen im Finanz- und Rechnungswesen der Migros ersetzt werden sollten und hierfür das "Standardpaket T._____", welches durch Migros-spezifische Zusätze erweitert werden sollte, zum Einsatz kommt. Steht demnach fest, dass es sich beim Projekt SAFIR um die Abänderung einer Standardsoftware handelt, so stellen nach den obgenannten Grundsätzen (vgl. E. 2.2.2) alle damit zusammenhängenden Anpassungsarbeiten steuerbare Herstellungsleistungen dar.
2.2.4 Was die Beschwerdeführerin dagegen vorbringt, ändert an dieser Beurteilung nichts. So kann insbesondere weder dem Lizenzvertrag für Programmprodukte, noch dem Dienstleistungsvertrag SAFIR oder dem Software-Dienstleistungsvertrag "CASE-Anhebung SAFIR" (alle vom 15./17. September 1992) entnommen werden, dass der "T._____-Kernel" von Grund auf und nur für die Migros neu entwickelt worden wäre. Dies ist auch aus weiteren Unterlagen ersichtlich. So verweisen Lizenzvertrag und Dienstleistungsvertrag auf die IST-Analyse der Fachgruppe Rechnungswesen vom 13. Juli 1992 bzw. die Projektvereinbarung vom 5. Mai 1992 sowie auf die Bestätigung vom 17. Juli 1992. Aus der Projektvereinbarung ist ersichtlich, dass der Kernel-Aufbau aus den Elementen Adressverwaltung, Debitoren, Kreditoren und FIBU/BEBU besteht. Für einzelne Elemente, wie z.B. das Debitoren-, aber auch das Kreditorenmodul und die FIBU/BEBU wird ausdrücklich festgehalten, dass diese "mandantenfähig" sind. Die Fachgruppe stellt überdies fest, dass T._____ eine gute Basis für die Weiterentwicklung und Realisierung von SAFIR bietet. Damit wird klar zum Ausdruck gebracht, dass die Basis ein Programmpaket bildet, das bereits bestanden hat, dass man dieses jedoch weiterentwickeln wollte.

Dem Software-Dienstleistungsvertrag "CASE-Anhebung SAFIR" ist zu entnehmen, dass das "Arbeitsresultat darin besteht, das T._____-Paket, welches als Basis für die Migros-Erweiterungen (M-Delta) dient, auf Oracle-CASE anzuheben (Design und Dictionary) gemäss CASE* Method". Aus dieser Formulierung, die von beiden Parteien unterschriftlich anerkannt wurde, geht unmissverständlich hervor, dass die Beschwerdeführerin ein Standardpaket lieferte, das als Grundlage und Ausgangslage für die besonderen Bedürfnisse der Migros diente. Die Beschwerdeführerin ist auf diese Tatsachen und Formulierungen, die nicht von Laien vorgenommen wurden, zu behaften. Im Übrigen ist davon auszugehen, dass auch ausgesprochene Informatikfachleute der Unisys (Schweiz) AG der Meinung sind, dass es sich beim T._____-Produkt um eine Standard-Applikation handelt. Dies ergibt sich aus ihrer Stellungnahme vom 26. Juni 1992 zu den offenen Punkten im Protokoll vom 12. Juni 1992. Ebenso ergibt sich aus dem Protokoll des Koordinationsausschusses vom 3. Mai 1993, dass man weiterhin auf einer "Standard-Applikation" besteht und keine individuelle Migros-Lösung will, mit der Folge, dass erst die einzelnen Realisierungseinheiten "upcased" entwickelt und abgeliefert würden. Diese Formulierung ist klar und unmissverständlich. Unter "Standard-Applikation" ist die Verwendung von Programmen für verschiedene Kunden zu verstehen, keinesfalls kann daraus abgeleitet werden, dass man damit die Inanspruchnahme einer Software-Lösung durch eine aussenstehende Firma und nicht die hausinterne Informatiklösung wollte, wie die Beschwerdeführerin ausführt.

Keine massgebende Rolle für die Beurteilung der Frage, ob eine Standard- oder Individualsoftware vorliegt, spielt die Dauer der Anpassungsarbeiten. Massgebend ist allein, ob von einer Standardsoftware auszugehen ist, an welcher dann Anpassungsarbeiten erfolgten. Ist dies - wie hier - der Fall, so stellen die Anpassungsarbeiten eine steuerbare Warenherstellung im Sinne von Art. 10 Abs. 2 WUStB dar.
2.2.5 Unter diesen Umständen sind die Vorinstanzen zu Recht davon ausgegangen, dass im vorliegenden Fall von einer Standardsoftware auszugehen ist, die im Nachhinein in aufwendiger Arbeit an die Bedürfnisse der Migros angepasst wurde. Es kann deshalb nicht gesagt werden, die Vorinstanzen hätten den Sachverhalt offensichtlich unrichtig und willkürlich gewürdigt. Nachdem der Sachverhalt demnach klar ist, hat die Vorinstanz das Begehren um Einholung einer Expertise ebenfalls zu Recht abgelehnt.
2.3
2.3.1 Für den Fall, dass sich das Bundesgericht in Bezug auf die Beurteilung der erbrachten Leistungen der Auffassung der Vorinstanz anschliesst, macht die Beschwerdeführerin geltend, es könne nicht von einer Lieferung gesprochen werden, wenn ein Standardprogramm über Fernleitung übermittelt werde und der Grossist keine Installationsarbeiten mehr ausführe. Im Weiteren liege dann keine Lieferung vor, wenn einem Kunden Datenträger mit Standardprogrammen zum entgeltlichen Gebrauch in Lizenz überlassen werden und wenn damit gleichzeitig die Verpflichtung verbunden sei, dass die Datenträger nach Ablauf des Vertrages wieder zurückge-

geben werden müssen.
2.3.2 Gemäss Art. 15 WUStB liegt eine Lieferung im Inland vor, wenn der Abnehmer instand 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 Warenlieferung gilt auch die Ablieferung von Waren, die auf Grund eines Werkvertrages oder Auftrages hergestellt werden (Art. 15 Abs. 2 WUStB). Die Übertragung der Verfügungsmacht nach Art. 15 Abs. 1 WUStB setzt im Normalfall ein entgeltliches Verfügungsgeschäft voraus (vgl. Dieter Metzger, a.a.O., Rz 271, S. 127). Indem für die Annahme einer Lieferung die Übertragung der Verfügungsmacht verlangt wird, bringt der Gesetzgeber zum Ausdruck, dass nicht in allen Fällen eine Übertragung zu Eigentum oder eine vollständige Übertragung von immateriellen Rechten erforderlich ist. Durch die weite Formulierung "Übertragung der Verfügungsmacht" ist beabsichtigt, dass der Warenverkehr - in wirtschaftlicher Betrachtungsweise - unabhängig von zivilrechtlichen Merkmalen lückenlos erfasst wird. Es genügt demnach, dass der Abnehmer in die Lage versetzt wird, die Ware selber zu verbrauchen oder zu gebrauchen, ohne dass er diese (wie z.B. bei der Miete) dem Pflichtigen wieder zurückgeben muss.

In Bezug auf die Lieferung von Standardprogrammen geht die Praxis der Eidgenössischen Steuerverwaltung davon aus, dass diese Gegenstand einer Lieferung bilden, wenn die Programme in Form eines Datenträgers abgegeben oder wenn sie auf dem Computer installiert werden. Diese Praxis wurde vom Bundesgericht unlängst bestätigt (Urteil 2A.235/2000 vom 11. Dezember 2000, E. 4b). In diesem Urteil ist das Bundesgericht zum Schluss gekommen, dass der Computer bei Installation eines Programms durch die damit verbundene Einwirkung auf den Speicher umgestaltet wird und eine neue Funktionalität erhält. Die Installation ist demnach wie das Abspeichern von Adressen auf einem Magnetband (vgl. dazu ASA 62 687 E. 2b und c, S. 690 ff.) ein Herstellungsvorgang im Sinne von Art. 10 Abs. 2 WUStB. Standardprogramme gelten demnach als geliefert, wenn sie aufgrund eines Kauf- oder Lizenzvertrages auf dem Computer installiert oder auf Datenträgern zur Verfügung gestellt werden. Nur wenn Standardprogramme über Fernleitungen übermittelt werden und der Grossist beim Kunden keine Installationen mehr auszuführen hat, liegt keine Lieferung vor (vgl. dazu das Zirkularschreiben Nr. 1688a der Eidgenössischen Steuerverwaltung, Ziff. 1.2.1 und 1.2.2.2).
2.3.3 Im vorliegenden Fall ist davon auszugehen, dass es sich um die Lieferung von Standardprogrammen handelt (vgl. dazu E. 2.2.3). Aus dem eingereichten Lizenzvertrag geht hervor, dass die Übermittlung elektronisch vorgenommen werden sollte. Verschiedenen weiteren Beweismitteln ist zu entnehmen, dass die Installation auf dem Computer der Migros u.a. mittels 150 MB-Tapes erfolgte, wobei die Installationen teilweise gemeinsam durch die Migros und die Beschwerdeführerin vorgenommen wurde. Demnach unterliegen diese Installationen in Anwendung von Art. 15 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 13 Abs. 1 lit. a WUStB der Besteuerung. Die mit der Ergänzungsabrechnung für diese Leistungen erhobene Steuernachforderung im Umfang von Fr. 175'140.– besteht demnach zu Recht. Was die Beschwerdeführerin dagegen vorbringt, trifft nicht zu. Weder handelt es sich um Individualsoftware, noch wurde diese ohne Installation geliefert. Wesentlich ist, dass eine Installation der Software auf den Computern der Migros erfolgte, womit die Ablieferung einer aufgrund eines Werkvertrages oder Auftrages hergestellten Ware vorliegt. Dies ist hier der Fall, geht doch aus den eingereichten Unterlagen auch für die SAFIR-Applikationen zweifelsfrei hervor, dass einerseits
die Installation durch die Migros und die Beschwerdeführerin, teilweise sogar gemeinsam, vorgenommen wurde, und dass andererseits die Installation mittels Tapes erfolgte, weil der Transfer über M-Netz nicht sinnvoll war.
2.4
2.4.1 Die Beschwerdeführerin macht im Weiteren geltend, die Nachbelastung betreffend die Software-Leistungen an die Firma C._____ Ltd., d.h. die Rechnungen Nr. 1529 und Nr. 1419, sowie an die Firma S._____ Wohnungseinrichtungen AG, d.h. die Rechnung Nr. 1442, seien zu Unrecht mit der Warenumsatzsteuer belastet worden. Die Eidgenössische Steuerverwaltung geht dagegen davon aus, dass es sich bei den Leistungen an die genannten Firmen um solche handelt, die in direktem Zusammenhang mit den Hardwarelieferungen und den Standardsoftware-Leistungen der Beschwerdeführerin stehen. Es handle sich um Nebenleistungen zur Lieferung, welche Gegenstand des Vertrages bildeten.
2.4.2 Nach Art. 22 Abs. 1 WUStB gehört zum Entgelt für eine steuerbare Lieferung alles, was der Lieferer oder an seiner Stelle ein Dritter als Gegenleistung für die Lieferung erhält. Gemäss feststehender Lehre und Rechtsprechung ist davon auszugehen, dass dieses Entgelt alle Leistungen umfasst, welche im Rahmen eines einheitlichen wirtschaftlichen Vorgangs dem Abnehmer überbunden werden. Erbringt der Steuerpflichtige ne-

ben der Warenlieferung auch noch sonstige Leistungen in eigenem Namen, so unterliegen solche Leistungen nur dann nicht der Warenumsatzsteuer, wenn sie auf einem selbständigen, vom Lieferungsvertrag unabhängigen Grundgeschäft beruhen (Dieter Metzger, a.a.O., Rz. 542, S. 237; ASA 37 293, S. 295). In allen anderen Fällen teilen Leistungen, die in engem Zusammenhang mit der Hauptleistung stehen, als unselbständige Nebenleistungen das Schicksal der Hauptleistung. Diese Praxis wurde mit der Einführung der Mehrwertsteuer fortgeführt und im Gesetz ausdrücklich verankert (vgl. zur MWSTV: Alois Camenzind/Niklaus Honauer, Handbuch zur neuen Mehrwertsteuer, Bern/Stuttgart/Wien 1995, Rz. 105, S. 57; vgl. zum MWSTG: Art. 36 Abs. 4 MWSTG).
2.4.3
2.4.3.1 In Bezug auf die obgenannten Rechnungen geht die Beschwerdeführerin davon aus, dass die mit Rechnung Nr. 1529 vom 2. April 1993 und Rechnung Nr. 1419 vom 15. Mai 1991 an die Firma C._____ Ltd. fakturierten Beträge für Dienstleistungen in keinem Zusammenhang mit der in der gleichen Rechnung ausgewiesenen Hardware-Lieferungen stehen. Diese seien nachweislich durch die NCR erfolgt. Im Weiteren wird ausgeführt, dass es sich bei den Programmen Lohnbuchhaltung, Kreditoren, Lagerverwaltung und Verkauf um von der Beschwerdeführerin entwickelte Individualsoftware handle, welche demnach fälschlicherweise besteuert wurde. Bei der auf der Rechnung 1529 verwendeten Formulierung "Dienstleistungen nach Stunden für Einführungsunterstützung oder Anpassung von Standard-Software" habe man eine Standard-Formulierung verwendet, welche aber nicht massgebend sei. Auch bei dem mit Rechnung Nr. 1442 vom 31. Januar 1992 an die Firma S._____ Wohnungseinrichtungen AG fakturierten Betrag handle es sich nicht um Lieferungen, die im Zusammenhang mit der damit gelieferten Hardware stehe, sondern um die Ablieferung von Individualsoftware.
2.4.3.2 Was die Rechnung Nr. 1419 betrifft, so geht aus dieser hervor, dass neben den Standardsoftware-Modulen Kreditoren, Lagerverwaltung und Verkauf auch Dienstleistungen für Spezialaufträge mit einem Arbeitsaufwand von einem Monat erbracht wurden. Diese Dienstleistungen betrafen die Anpassungen von Softwaremodulen, d.h. die Namensänderung bei "Invoice", Umstellung Modem, Umstellungen auf den neuen Rechner und neue Telefon-Nummern sowie die Auftragsabwicklung. Die Beschwerdeführerin behauptet, dass es sich bei den in der Rechnung Nr. 1419 angeführten Dienstleistungen für Spezialaufträge um solche handle, die in keinem Zusammenhang mit den in der gleichen Rechnung aufgeführten Softwarelieferungen standen. Eine gegenteilige Behauptung wurde weder von der Vorinstanz noch von der Eidgenössischen Steuerverwaltung aufgestellt. Diese gehen aufgrund des Rechnungstextes lediglich davon aus, dass es sich bei den Dienstleistungen für Spezialaufträge einerseits um Anpassungen von Softwaremodulen (Namensänderung bei "Invoice"), andererseits um Installationsarbeiten an Geräten (Umstellungen auf Modem und Rechner) gehandelt haben muss. Die Vorinstanz hat zu Recht erkannt, dass sowohl die Anpassungen von auf Datenträgern gelieferten Standardprogrammen an die besonderen Kundenbedürfnisse als auch die Anpassungsarbeiten auf den Computern der Migros oder evtl. auf Peripheriegeräten als Warenlieferungen im Sinne von Art. 15 Abs. 2 WUStB zu besteuern sind.
2.4.3.3 Bei der Rechnung Nr. 1529 geht die Beschwerdeführerin davon aus, dass die fakturierte Hardware-Lieferung und die Installation der Betriebssoftware durch die NCR erfolgt seien. Sie leitet dies aus der Rechnung vom 02. April 1993 ab. Aus dieser Rechnung der Beschwerdeführerin an die C._____ Ltd. geht lediglich hervor, dass ein NCR System 3000 Modell 3550 mit Peripheriegeräten zum Preis von Fr. 256'160.–, die Software der UNIX (V.4 MP) für Fr. 45'750.– und die Lohnbuchhaltung im Betrage von Fr. 15'000.– geliefert sowie Dienstleistungen für die Einführungsunterstützung oder Anpassung von Standardsoftware im Betrage von Fr. 10'530.– erbracht wurden. Dass es sich dabei um Hardware-Lieferungen und Installationen von Betriebssoftware durch die NCR handelte, wie die Beschwerdeführerin darlegt, ergibt sich weder aus der Rechnung Nr. 1529 noch aus dem Anhang zum Vertrag-System 3550 vom 15. Juli 1991. Die Beschwerdeführerin ist jedoch für die steuermindernden Tatsachen beweispflichtig. Gelingt dies nicht - wie hier -, trägt sie die sich daraus ergebenden Folgen der Beweislosigkeit.

Aufgrund der unmissverständlichen Formulierung in der Rechnung Nr. 1529 ist vielmehr davon auszugehen, dass es sich bei den nicht versteuerten Dienstleistungen um nach Stunden abgerechnete Leistungen für "Einführungsunterstützung oder Anpassung von Standard-Software" handelt. Diese unterliegen entweder als Bearbeitungsleistungen (Lieferungen im Sinne von Art. 15 Abs. 2 WUStB) oder als Nebenleistungen zu Hardwarelieferungen der Warenumsatzsteuer.
2.4.3.4 Die Rechnung Nr. 1442 vom 31. Januar 1992 an die Firma S._____ Wohnungseinrichtungen AG betrifft die Lieferung von Hardware-Systemen sowie die Lieferung verschiedener Standardsoftware. Diese Leis-

tungen wurden versteuert, nicht aber die Positionen "Installation" und "Schulung bei Kunde". Die Erbringung der Installationsleistung wurde dabei, gestützt auf Art. 15 Abs. 2 WUStB, als Arbeiten an einem Computer und damit als Lieferung besteuert. Als Nebenleistungen zu versteuern sind auch die Schulungsleistungen, nachdem diese in einem offensichtlichen Zusammenhang mit der Lieferung von Hard- bzw. Standardsoftware stehen.
2.4.3.5 In Erwägung 5b des angefochtenen Urteils werden verschiedene Rechnungen beurteilt, welche die Nachbelastung der Warenumsatzsteuer gemäss Ziffer 2.B der EA Nr. 27017 über einen Steuerbetrag von Fr. 6'663.80 betreffen. Damit wurden Leistungen im Zusammenhang mit der Lieferung und den Anpassungen von Standardprogrammen sowie damit zusammenhängende Einführungs-, Schulungs- und Beratungsleistungen besteuert. Im Einzelnen handelt es sich um Schulung beim Kunden und Dienstleistungen nach Stunden für Einführungsunterstützung oder Anpassung für Standardsoftware für den Ostschweizerischen Kinder- und Jugendpsychiatrischen Dienst, St. Gallen (Rechnung Nr. 1514), um Änderungen/Anpassungen eines gelieferten Standardsoftware-Moduls für den Ostschweizerischen Kinder- und Jugendpsychiatrischen Dienst, St. Gallen (Rechnung Nr. 1439), um Dienstleistungen nach Stunden für Einführungsunterstützung oder Anpassung von Standardsoftware für die T._____ AG, (Rechnungen Nr. 1485 und 1491), um Einführungsunterstützung oder Anpassung von Standardsoftware für die Firma E._____, (Rechnung Nr. 1487) und um Installationen und Schulungsleistungen für die Krebsliga des Kantons Zürich (Rechnung Nr. 1444).

Diesbezüglich geht die Beschwerdeführerin davon aus, dass es sich um Dienstleistungen im Zusammenhang mit der Weitergabe von spezieller Individualsoftware handle, welche im Zusammenhang mit Lizenzen stehe und nie geliefert, sondern nur via Modem installiert worden sei. Aus den obgenannten Rechnungen ist ersichtlich, dass es sich um Softwareanpassungen, Einführungsunterstützung oder Schulungsleistungen handelt, die im Zusammenhang mit der Lieferung von Standardsofortware stehen (Rechnungen Nr. 1514, 1439, 1485, 1491, 1487 und 1444). Die Vorinstanz hat deshalb in ihrem Urteil zu Recht erkannt, dass es sich bei diesen Leistungen entweder um Nebenleistungen zur Lieferung von Standardprogrammen oder um Installationsarbeiten handelt, welche gestützt auf Art. 15 Abs. 1 und 2 WUStB zu besteuern sind. Dass es sich dabei um spezielle Individualsoftware handelt, die nie geliefert, sondern immer nur via Modem installiert worden ist, wie die Beschwerdeführerin behauptet, wird von dieser weder näher substantiiert noch bewiesen. Die Vorinstanz hat die Beschwerde insoweit zu Recht abgewiesen.
2.5
2.5.1 Die Beschwerdeführerin macht schliesslich geltend, alle gekauften Produkte, die entweder weiterverkauft oder ausschliesslich für betriebliche Zwecke verwendet worden seien, unterlägen nicht der Warenumsatzsteuer. Im Weiteren ist sie der Meinung, dass sie keinesfalls einen Teilbetrag von Fr. 16'904.55 anerkannt habe, weshalb die gesamten Bezüge im Umfang von Fr. 64'836.– strittig seien. Die Eidgenössische Steuerverwaltung legt demgegenüber dar, dass insgesamt Fr. 26'904.55 anerkannt worden seien, weil der Vorinstanz ein Kanzleiversehen bzw. ein Rechnungsfehler unterlaufen sei.
2.5.2 Neben den entgeltlichen Lieferungen bildet auch der Eigenverbrauch Gegenstand der Warenumsatzsteuer (Art. 13 Abs. 1 lit. a WUStB). Eigenverbrauch liegt vor, wenn der Grossist Waren, die er nach Art. 14 Abs. 1 lit. a oder nach Art. 48 lit. a oder h WUStB steuerfrei bezogen hat oder Waren, die er in seinem Geschäftsbetrieb gewerbsmässig hergestellt hat (Art. 16 Abs. 1 lit. b WUStB), anders verwendet als zum Wiederverkauf oder als Werkstoff für die gewerbsmässige Herstellung von Waren oder Bauwerken (Art. 16 Abs. 1 lit. a und b WUStB). Eine andere Verwendung als zum Wiederverkauf liegt u.a. dann vor, wenn Waren als Betriebsmittel verwendet werden (Dieter Metzger, a.a.O., Rz 694, S. 292).
2.5.3
2.5.3.1 Im vorliegenden Falle bestreitet die Beschwerdeführerin, dass sie einen Teilbetrag von Fr. 16'904.55 anerkannt habe. Sie geht davon aus, dass die gesamten Bezüge im Umfang von Fr. 64'836.– strittig sind.
2.5.3.2 Streitgegenstand im System der nachträglichen Verwaltungsrechtspflege ist das Rechtsverhältnis, welches - im Rahmen des durch die Verfügung bestimmten Anfechtungsgegenstandes - den aufgrund der Beschwerdebegehren effektiv angefochtenen Verfügungsgegenstand bildet. Entschieden werden darf grundsätzlich nur über das, was tatsächlich strittig ist (BGE 110 V 48 E. 3c, S. 51; Fritz Gygi, Bundesverwaltungsrechtspflege, 2. Aufl., Bern 1983, S. 43).
2.5.3.3 Der nachbelastete Eigenverbrauch betrifft Waren, welche auf dem Konto Nr. 1120 (EDV Anlagen) verbucht wurden. Die Bezüge für die Jahre 1991, 1992 und 1993 machen insgesamt einen Betrag von Fr. 74'836.– aus, was bei einem Steuersatz von 6,2 % zu einer Steuernachbelastung von Fr. 4'368.95 führte. Die Einsprache

vom 21. Juli 1997 richtete sich gegen die Eigenverbrauchsbesteuerung des Jahres 1991, womit Rechnungen über Fr. 3'984.75 und Fr. 36'352.50 irrtümlich auf dem Anlagekonto verbucht worden seien. Im Weiteren wird ein Betrag über Fr. 3'100.– für Wareneinkauf in einem Computerladen bestritten, weil hier der Lieferant den Steuerbetrag im Lieferungspreis einberechnet habe. Zudem wird geltend gemacht, dass ein Betrag von Fr. 4'494.– den Kauf eines Lizenzrechts betreffe, der nicht der Warenumsatzsteuer unterliege. Im Weiteren stellte die Einsprecherin fest, dass die weiteren Beträge korrekt aufgerechnet worden sind.

Wie sich aus der Einsprache ergibt, ist der Betrag von Fr. 47'930.– bestritten, wogegen der Restbetrag von Fr. 26'906.– anerkannt wurde und hier nicht mehr Streitgegenstand bildet. In diesem Umfange ist auf die Beschwerde nicht mehr einzutreten.

Die Eidgenössische Steuerrekurskommission ist in ihrem Entscheid vom 25. März 2003 zu Unrecht von einem anerkannten Teilbetrag von Fr. 16'904.55 ausgegangen. Dabei handelt es sich um einen offensichtlichen Rechnungs- bzw. Kanzleifehler, der hier berichtigt wird (vgl. dazu Art. 145 Abs. 1 OG; Art. 69 Abs. 3 VwVG; Alfred Kölz/ Isabelle Häner, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2. Aufl., Zürich 1998, Rz 732, S. 257 und Rz 1026, S. 360).
2.5.4
2.5.4.1 Was die zu beurteilenden Leistungen betrifft, so geht die Beschwerdeführerin davon aus, dass alle betroffenen Waren auf dem Konto Nr. 1120 aktiviert und auch abgeschrieben worden sind. Sie bestreitet, dass das NCR-System je in Gebrauch genommen wurde. Dieses sei zusammen mit der Anlage MICROPOLIS kurz nach dem Einkauf an die Firma S._____ Wohnungseinrichtungen AG weiterveräussert worden. Aus der Rechnung Nr. 1442 gehe hervor, dass für den Verkauf von Fr. 3'984.75 die Steuer abgerechnet worden sei. Der Rechnungsbetrag von Fr. 3'100.– betreffe einen Barkauf. Dass diese Ware nicht mit Grossistenerklärung bezogen worden sei, gehe klar aus der ins Recht gelegten Rechnung hervor. In Bezug auf den Betrag von Fr. 4'494.– wird geltend gemacht, dass es sich um den Kauf eines Lizenzrechts handle, der nicht steuerpflichtig sei bzw. diese Lizenz nur für betriebliche Zwecke verwendet worden sei.
2.5.4.2 Fest steht, dass die Beschwerdeführerin auf dem Konto 1120 das NCR-System (Rechnungsbetrag Fr. 36'352.50), das MICROPOLIS Modell 1598-15 (Rechnungsbetrag Fr. 3'984.75) und auch die Produkte "SCO UNIX OS 386 GT .../SCO UNIX DS 386 AT MC ..." (Rechnungsbetrag Fr. 4'494.35 ) bzw. "Mainboard 80486/33 MHz und 4 MB x 9 SIMM" (Rechnungsbetrag Fr. 3'100.–) aktiviert und davon 40 % abgeschrieben hat. Beim Konto 1120 handelt es sich um ein Anlagekonto, das auch als solches bezeichnet wurde (EDV-Anlagen). Mit der Verbuchung und Abschreibung der genannten Positionen auf diesem Konto bringt die Beschwerdeführerin klar zum Ausdruck, dass es sich um Betriebsmittel handelt, welche nicht für den Wiederverkauf verwendet wurden. Sie muss sich, nachdem die Buchungen erfolgt sind und die Jahresrechnung genehmigt worden ist, dabei behaften lassen.
Aus der von ihr angeführten Rechnung Nr. 1442 ist ersichtlich, dass ein NCR-System mit verschiedenen Komponenten an die Firma S._____ Wohnungseinrichtungen AG veräussert wurde. Damit wird aber der Nachweis nicht erbracht, dass es sich um das System handelt, welches im Konto 1120 verbucht wurde, zumal es sich um unterschiedliche Beträge handelt (Fr. 36'352.50 bzw. Fr. 38'990.–). Ebenso wenig wird damit die durch die Buchhaltung dargestellte Tatsache entkräftet, dass das System nicht in Betrieb genommen wurde. Dies gilt auch für die Anlage MICROPOLIS, welche überdies erst am 30. Januar 1992 an die Firma S._____ Wohnungseinrichtungen AG geliefert wurde.

Die Rechnung über Fr. 3'100.– betrifft den Kauf eines Mainboard 80486/33 und 4 MB SIMM. Diese Gegenstände wurden gemäss Quittierung auf dem Lieferschein vom 13. November 1991 bar bezahlt. Aus der sich im Anhang befindlichen Rechnung geht jedoch klar hervor, dass die Lieferung gegen Grossistenerklärung erfolgt sein muss, nachdem die entsprechende WUST-Nummer auf der Rechnung angeführt wurde.

Aus der Rechnung über Fr. 4'494.35 von der Firma M._____ AG ist ersichtlich, dass damit der Erwerb verschiedener EDV-Artikel fakturiert wurde. Diese wurden steuerfrei gegen Grossistenerklärung bezogen. Der gesamte Rechnungsbetrag ist im Anlagekonto 1120 verbucht. Ob es sich dabei tatsächlich um Lizenzrechte handelt, wie die Beschwerdeführerin behauptet, ist weder aufgrund dieser Rechnung noch aus anderen Unterlagen ersichtlich. Mit der Verbuchung im Konto 1120 bringt die Beschwerdeführerin jedoch zum Ausdruck,

dass es sich um Betriebsmittel handelt.

Zusammenfassend ist die Beschwerde deshalb auch in diesem Punkt abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist. Die Steuernachforderung über Fr. 4'368.95 für steuerfrei gegen Grossistenerklärung bezogene Betriebsmittel ist zu bestätigen.
3.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde erweist sich nach dem Gesagten in allen Teilen als unbegründet. Bei diesem Verfahrensausgang hat die Beschwerdeführerin die Kosten des Verfahrens vor Bundesgericht zu tragen (Art. 156 i.V.m. Art. 153 und Art. 153a OG). Eine Parteientschädigung ist nicht geschuldet (Art. 159 Abs. 2 OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:
1.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.
2.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 7'000.– wird der Beschwerdeführerin auferlegt.
3.
Dieses Urteil wird der Beschwerdeführerin, der Eidgenössischen Steuerverwaltung und der Eidgenössischen Steuerrekurskommission schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 11. Februar 2004
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: