Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-1395/2006
{T 0/2}

Urteil vom 31. August 2007

Mitwirkung: Richter Markus Metz (Vorsitz); Richterin Salome Zimmermann; Richter André Moser. Gerichtsschreiber Johannes Schöpf.

X._____, ...
Beschwerdeführer, vertreten durch ...

gegen

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

betreffend
Mehrwertsteuer (MWSTV / Zeitpunkt der Leistung, Entgeltsminderung / 1. Quartal 1995 bis 4. Quartal 2000).

Sachverhalt:

A. X._____ war mit seiner am 16. September 1986 im Handelsregister eingetragenen Einzelfirma „X._____ Unternehmensberatung“ in Y._____ auf den Gebieten der Unternehmensberatung und EDV-Beratung tätig. Die Löschung der Einzelfirma im Handelsregister erfolgte am 11. Januar 2007.

Der Unternehmer war ab dem 1. Januar 1988 warenumsatzsteuerpflichtig, ab dem 1. Januar 1995 war er als Mehrwertsteuerpflichtiger im Sinne von Art. 17 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV, AS 1994 1464) im von der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) geführten Register eingetragen. Die Verwaltung bewilligte ihm am 15. Dezember 1997 rückwirkend per 1. Januar 1995 die Abrechnung mit dem Saldosteuersatz von 5.2%. X._____ reichte bis ins Jahr 1999 bei der ESTV keine Mehrwertsteuerabrechnungen ein. Die Verwaltung schätzte deshalb seine Umsätze ab dem 3. Quartal 1995 halbjährlich ein und stellte ihm die darauf geschuldete Mehrwertsteuer mit Ergänzungsabrechnungen (EA) in Rechnung. Die so ermittelten Mehrwertsteuerbeträge bezahlte der Mehrwertsteuerpflichtige teilweise auf Betreibung hin, teilweise erst nach Erlass eines Entscheides; teilweise wurden die offenen Beträge nicht bezahlt und es wurden Verlustscheine ausgestellt.

B. Mit Schreiben vom 20. Juni 1999 und 11. Juli 1999 ersuchte X._____ die ESTV – gestützt auf seine nun erstellten Mehrwertsteuerabrechnungen – die von ihm für das 3. Quartal 1996 bis zum 2. Semester 1998 geschuldeten Mehrwertsteuerbeträge zu korrigieren. Die Verwaltung kam seinem Begehren – unter Vorbehalt einer Kontrolle – nach. Mit Schreiben vom 11. Februar 2000 ersuchte der Mehrwertsteuerpflichtige zudem um Wiedererwägung der rechtskräftigen Entscheide betreffend die Steuerperioden 3. und 4. Quartal 1995 sowie 1. und 2. Quartal 1996 und Festsetzung des geschuldeten Mehrwertsteuerbetrages gemäss seinen nachträglich erstellten Abrechnungen.

Die ESTV teilte X._____ mit Schreiben vom 1. März 2000 mit, unter welchen Voraussetzungen sie eine Kontrolle vor Ort vornehmen würde und unterbrach gleichzeitig die Verjährung der Mehrwertsteuer auf allfälligen Umsätzen, die er seit dem 1. Januar 1995 zu wenig oder unrichtig abgerechnet hätte.

C. Am 27. und 28. März 2001 führte die ESTV bei X._____ eine Kontrolle über die Steuerperioden 1. Quartal 1995 bis 4. Quartal 2000 (Zeitraum vom 1. Januar 1995 bis 31. Dezember 2000) durch. Sie erteilte ihm am 28. März 2001 die Bewilligung zur Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten. Aufgrund der Kontrolle forderte sie vom Mehrwertsteuerpflichtigen mit EA Nr. ... vom 24. September 2001 Fr. 40'502.-- zuzüglich Verzugszins nach. Die Nachforderung ergab sich einerseits aus nicht deklarierten Umsätzen aus Schuldenverrechnung mit der Firma Z._____ sowie andererseits aus der Differenz zwischen den mit den A._____ ermittelten Umsätzen gemäss Verträgen und Rechnungskopien sowie der eigenen Deklaration.

Die Verwaltung rechnete X._____ die Mehrwertsteuer auf der Differenz zwischen den von ihm in den Jahren 1995 bis 1997 abgerechneten Zahlungen der A._____ (Fr. 782'000.--) und den laut deren Auskunft an ihn bezahlten Beträgen (Fr. 1'557'298.--) auf.

X._____ anerkannte im Schreiben vom 7. Oktober 2001 mehrwertsteuerpflichtige Umsätze ausserhalb des am 8. / 22. Dezember 1994 abgeschlossenen Vertrags (Vertrag 1994) in den Jahren 1995 bis 1997 von Fr. 589'256.--. Im Vertrag 1994 sei ein Entgelt von Fr. 900'000.-- vereinbart gewesen, davon seien Fr. 185'000.-- nach dem 31. Dezember 1994 erbrachte Vertragsleistungen; der mehrwertsteuerpflichtige Umsatz betrage daher in den Jahren 1995 bis 1997 Fr. 774'256.--, wovon er Fr. 782'000.-- abgerechnet habe.

Die ESTV schrieb daher X._____ wegen doppelter Nachbelastung im Zusammenhang mit dem Vertrag 1994 den Betrag von Fr. 3'539.-- mit Gutschriftsanzeige (GS) Nr. ... vom 14. November 2001 gut. Nach weiterer Korrespondenz über die Rechtmässigkeit der Nachforderung bestätigte die Verwaltung am 13. Juni 2002 mit einem (formellen) Entscheid den geschuldeten Mehrwertsteuerbetrag von Fr. 36'963.-- zuzüglich 5% Verzugszins seit 3. September 1997 (mittlerer Verfall).

D. Mit Eingabe vom 9. Juli 2002 erhob X._____ gegen den Entscheid der ESTV vom 13. Juni 2002 fristgerecht Einsprache mit dem Begehren, die diesem Entscheid zugrundeliegende EA Nr. ... gemäss seinen Ausführungen zu korrigieren. Unter Berufung auf den Vertrag 1994 machte er geltend, ein wesentlicher Teil der Zahlungen von Fr. 900'000.-- beträfen Dienstleistungen, die er vor dem 1. Januar 1995 erbracht habe; diese unterlägen dem Warenumsatzsteuerrecht. Fr. 100'000.-- seien Entgelt für abgetretene Urheberrechte, Fr. 500'000.-- für das von ihm abgegebene Konkurrenzverbot und der Betrag von Fr. 50'000.-- betreffe eine Abgeltung der B._____. Ebenfalls machte er geltend, die A._____ habe die letzte Zahlung per 31. Januar 1998 um Fr. 65'000.-- gekürzt (Entgeltsminderung). Er anerkenne einen nach dem 31. Dezember 1994 erbrachten und der Mehrwertsteuer unterliegenden Leistungsanteil von Fr. 185'000.--.

E. Mit Einspracheentscheid vom 10. November 2004 wies die ESTV die von X._____ erhobene Einsprache ab. Zur Begründung führte die Verwaltung insbesondere aus, der mit der A._____ abgeschlossene Vertrag 1994 regle die künftige Zusammenarbeit zwischen dem Mehrwertsteuerpflichtigen und jener Gesellschaft im Zusammenhang mit den von X._____ entwickelten EDV-Programmen zum Empfang und zur Speicherung von Rohdatenströmen, zu deren Aufbereitung als seitenfertige Vorlagen und zu deren Aufbereitung für multimediale Anwendungen (Ziff. 1). Er habe sich verpflichtet, der A._____ die für die Verwendung seiner Programme und die Aufbereitung der Publikation „C._____“ notwendige Hardware (Ziff. 2) und sämtliche zur Aufbereitung der Daten und Herstellung der satzfertigen Seiten notwendige Software zu liefern (Ziff. 3a). Er habe sämtliche Urheberrechte mit Ausnahme des

Rechts auf Nennung seiner Urheberschaft an der Software inklusive des Rechts zur Weitervermietung an die A._____ abgetreten (Ziff. 2b). Die Lieferung der Software habe dabei sowohl in materieller Art und Weise in Form von Datenträgern als auch vollständig und schlüsselfertig installiert und getestet im Haus A._____ zu erfolgen gehabt (Ziff. 3f). X._____ habe sich verpflichtet, die vertragsgegenständlichen Programme in seinem Rechenzentrum vor unbefugter Verwendung zu sichern und auf Verlangen der A._____ bei sich zu löschen, ihr sämtliche Sicherungskopien herauszugeben und während der Dauer des Vertrags und bis zu drei Jahre nach dessen Auflösung keinerlei Programme für sich oder Dritte zu entwickeln oder in Verkehr zu bringen; bei Verletzung zahle er der A._____ Fr. 500'000.-- (Ziff. 3d). X._____ habe sich ebenfalls verpflichtet, die Mitarbeiter der A._____ auszubilden (Ziff. 4), der A._____ im Sinn eines Pikettdienstes zur Verfügung zu stehen (Ziff. 5) sowie die Software für zwei Jahre ohne Kostenfolge zu warten (Ziff. 6a). Die A._____ habe sich dafür zur Zahlung von Fr. 500'000.-- per 31. Januar 1995, Fr. 100'000.-- per 31. Juli 1995 und Fr. 50'000.-- per 31. Januar 1996 verpflichtet. Sollte die Produktion der Publikation im Jahr 1996 weitergeführt werden, würden noch einmal Kosten von Fr. 100'000.-- fällig; für die allfällige Produktion im Jahr 1997 und 1998 noch je Fr. 75'000.-- (Ziff. 9). Für die Wartung der Software nach Ablauf von zwei Jahren sowie für Arbeiten infolge unautorisierter Änderungen sowie für Anpassungen an veränderte äussere Umstände und für Vermarktungsarbeiten sei vereinbart worden, dass X._____ nach vorheriger Offerte und gemäss Stundenaufwand zu entschädigen sei (Ziff. 6b).

Bei den von X._____ entwickelten und der A._____ versprochenen EDV-Programmen handle es sich um eine Individualsoftware. Auch wenn eine Individualsoftware auf einem körperlichen Programmträger übergeben werde, unterliege das Entgelt des Bestellers mit Einschluss des auf den Programmträger entfallenden Teils der Gegenleistung der Warenumsatzsteuer nicht, es sei denn, die Abgabe des Individualprogramms stelle eine untergeordnete Nebenleistung zu einer Warenlieferung dar. Ab Inkrafttreten der Mehrwertsteuerverordnung sei die Abgabe von Individualsoftware auf jeden Fall steuerbar. Als Dienstleistung zu versteuern seien alle Leistungen in den Bereichen Software (z.B. Programmierung, Programminstallation über Fernleitung, Programmwartung, Beratung, Analyse, Organisation, Hot-Line-Service), Datenverarbeitung (einschliesslich Benützung eines Rechenzentrums über Fernleitung), Betrieb von Datenbanken und Mail-Boxes, sofern kein Gegenstand abgeliefert werde. Andernfalls (z.B. wenn eine Software beim Auftraggeber vor Ort installiert werde) handle es sich um steuerbare Lieferungen (Wegleitung 1997 für Mehrwertsteuerpflichtige, herausgegeben von der ESTV im Frühling 1997 [Wegleitung 1997], Rz. 161).

Es ist nach Ansicht der ESTV offensichtlich, dass es sich beim Vertrag 1994 um ein ganzes Leistungspaket handle. Die Leistung sei erst erbracht, wenn die Software durch X._____ vollständig und schlüsselfertig im Hause A._____ installiert und abgeliefert sei. Es könne ausgeschlossen

werden, dass die Übergabe und Installation noch zwischen dem 22. und dem 31. Dezember 1994 erfolgt sei. Vielmehr habe die Überführung der Hardware und die Installation der Software frühestens anfangs 1995 stattgefunden. Das dafür geschuldete und bezahlte Entgelt, inklusive des Entgelts für die länger dauernde Nutzung der Software, unterliege damit vollumfänglich der Mehrwertsteuer.

X._____ verkenne, dass die Rechte an einer Software – sei es die vollumfängliche uneingeschränkte und ausschliessliche Nutzung oder nur die partielle Nutzung – untrennbar mit der Software verknüpft seien respektive nicht ohne die Software an einen Dritten übertragen werden könnten. Die Aushändigung der Trägerdiskette bzw. sogar die Installation der Software im Hause der A._____ sei damit auch der massgebende Zeitpunkt des Übergangs der Verfügungsgewalt über die an der Software abgetretenen Rechte. Der Anspruch der A._____, von X._____ bei Verletzung des Konkurrenzverbotes Fr. 500'000.-- zu erhalten, möge zwar ein Indiz für den wirtschaftlichen Wert der Rechte an der Software sein. Die Verpflichtung, eine Handlung zu unterlassen, sei mit dem Versprechen an sich jedoch nicht erbracht. Die Verpflichtung, keine Konkurrenzprodukte zu entwickeln, spreche ein Dauerverhalten an und sei erst erfüllt, wenn die vereinbarte Zeit des Stillhaltens abgelaufen sei. Dies sei erst unter dem Recht der Mehrwertsteuer der Fall. Insofern vermöge X._____ auch aus dem Konkurrenzverbot nichts zu seinen Gunsten abzuleiten.

Der Mehrwertsteuerpflichtige mache sodann geltend, es seien zwei Entgeltsminderungen zu berücksichtigen. Er habe die im Vertrag vereinbarte Restzahlung von Fr. 75'000.-- für die Weiterführung der Publikation im Jahr 1998 nicht erhalten. Vielmehr sei ihm diese Zahlung per Saldo aller Ansprüche auf Fr. 10'000.-- gekürzt worden. Zum Beweis verweise er auf die mit Schreiben vom 30. Januar 2002 eingereichte Kopie einer Bestätigung der A._____ vom 30. Dezember 1997 mit folgendem Wortlaut: „*Mit der Übergabe des beiliegenden Checks über Fr. 10'000.-- bestätigt X._____, dass alle Leistungen seit Beginn der Zusammenarbeit im Jahre 1992 bis dato per Saldo aller Ansprüche abgegolten sind. Es bestehen keine weiteren Forderungen, weder aus vertraglichen noch aus arbeitsrechtlichen Vereinbarungen*“. Die Kopie sei jedoch nicht unterzeichnet und genüge nicht zum Beweis, dass sich die Parteien tatsächlich per Saldo aller Ansprüche auseinandergesetzt hätten. Auch gehe daraus nicht hervor, dass X._____ – entgegen den Angaben der A._____ – die vertraglich vereinbarte Restzahlung für die Weiterführung der Publikation im Jahr 1998 nicht erhalten habe. Wie er selbst ausführe, sei in der Regel aufgrund des Vertrages bezahlt worden. Aus den Unterlagen gehe zudem hervor, dass es auch durchaus üblich gewesen sei, dass die A._____ Vorschüsse gewährt bzw. bereits vor der dem vertraglich vereinbarten Termin gezahlt habe. Es könne deshalb sein, dass die vertraglich vereinbarte Restzahlung im Zeitpunkt der „Vereinbarung“ bereits bezahlt gewesen sei und nur noch Ansprüche aus dem Unterhalt, der Weiterentwicklung, etc. zur Diskussion gestanden hätten. Da X._____ über die Zahlungseingänge nicht Buch geführt habe, sei der

Nachweis der Entgeltsminderung nach Ansicht der Verwaltung nicht erbracht.

Im Weiteren mache X._____ geltend, der Kaufpreis für die Kundendatenlieferung der B._____ habe anstelle der vereinbarten Fr. 100'000.-- bloss Fr. 50'000.-- zuzüglich 6.5% Mehrwertsteuer betragen. Dazu sei festzuhalten, dass der Mehrwertsteuerpflichtige sich gemäss Ziff. 7 des Vertrags 1994 verpflichtet habe, die Kosten für die Rohdatenlieferung der B._____ für das Jahr 1995 selbst zu bezahlen, andernfalls sich das mit der A._____ vereinbarte Entgelt um Fr. 100'000.-- reduziere. Da X._____ die für das Jahr 1995 angefallenen Kosten bei der B._____ beglichen habe, sei davon auszugehen, dass die A._____ das Entgelt ihm wie vorgesehen bezahlt habe; eine Entgeltsminderung liege nicht vor.

F. Mit Eingabe vom 13. Dezember 2004 reicht X._____ (Beschwerdeführer) gegen den Einspracheentscheid vom 10. November 2004 bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) Beschwerde ein mit folgendem Rechtsbegehren:

„1. Der Einspracheentscheid vom 10. November 2004 sei aufzuheben und die Sache sei zu neuem Entscheid gemäss Rechtsbegehren an die Vorinstanz zurückzuweisen.

2. Die Ergänzungsabrechnung Nr. ... vom 24. September 2001 sei aufzuheben.

3. Eventualbegehren: Der Einspracheentscheid vom 10. November 2004 sei teilweise aufzuheben und die Mehrwertsteuerforderung gemäss EA Nr. ... vom 24. September 2001 unter Berücksichtigung der Entgeltsminderungen neu festzusetzen.

4. Eventualbegehren: Der Einspracheentscheid vom 10. November 2004 sei teilweise aufzuheben und die Mehrwertsteuerforderung gemäss EA Nr. ... vom 24. September 2001 sei unter Berücksichtigung einer Bewertungskorrektur von 40% auf Fr. 360'000.-- zu erheben und neu festzusetzen;

- unter Kosten- und Entschädigungsfolgen.“

Zur Begründung verweist der Beschwerdeführer auf seine Eingaben vom 7. Oktober 2001 bzw. 9. Juli 2002 an die ESTV und führt insbesondere aus, der mit der A._____ abgeschlossene Vertrag 1994 sei als Fortsetzung des Vertrages vom 20./21. August 1992 (Vertrag 1992) zu verstehen, der vom 6. Juli 1992 bis zum 31. Dezember 1994 gedauert habe. Anstatt einer von der A._____ gewünschten Vertragsverlängerung zuzustimmen, habe er sich entschieden, sich gänzlich von seiner Software zu trennen. Die Software zur Herstellung der Publikation habe der A._____ seit dem Jahr 1992 auf deren Rechnern zur Verfügung gestanden. Im Vertrag 1992 habe sich der Beschwerdeführer verpflichtet, der A._____ alle Programme für die Herstellung der graglichen Publikation zur Verfügung zu stellen. Die A._____ habe die unbegrenzten Nutzungsrechte an den Programmen während der Dauer

des Vertrages 1992 erhalten. Die Software sei deshalb bereits am 6. Juli 1992 auf der Hardware der A._____ installiert gewesen. Der Vertrag 1994 habe in erster Linie die Abtretung der Urheberrechte an der Software – verbunden mit einer Konventionalstrafe von Fr. 500'000.-- – geregelt; die Vertragsbestimmung betreffend die Lieferung der Software sei eine reine Wiederholung des betreffenden Abschnittes aus dem Vertrag 1992 gewesen. Der Wert des Verzichts auf die Ausübung des Eigentums sei somit mindestens auf Fr. 600'000.-- festzusetzen. Der Tatbestand sei weder als Dienstleistung noch als Lieferung im Sinn des Mehrwertsteuerrechts zu qualifizieren, sondern stelle einen Vertrag sui generis dar. Eventuell wäre aber in Anwendung von Art. 84 Abs. 4 MWSTV aus Gründen der Gleichbehandlung der Wert der Leistung gemäss der Praxis der ESTV auf 60% festzusetzen. Das Original der Verzichtserklärung über Fr. 65'000.-- befinde sich bei der A._____; für die Gültigkeit des Verzichts reiche die Erklärung des Beschwerdeführers aus. Es sei unverständlich, weshalb die ESTV auf telefonische Aussagen der A._____ abstelle und von ihr als einzige Verbuchungsgrundlage den Vertrag 1994 akzeptiere. Damit werde das rechtliche Gehör des Beschwerdeführers verletzt. Die A._____ habe die Belege über die erfolgten Zahlungen an ihn aber auch an die B._____ aus dem Vertrag 1994 vorzulegen. Schliesslich habe der Kaufpreis für die Datenlieferungen der B._____ durch die Zahlung der A._____ anstelle der vereinbarten Fr. 100'000.-- bloss Fr. 50'000.-- zuzüglich 6.5% Mehrwertsteuer betragen, woraus eine entsprechende Entgeltsminderung für den Beschwerdeführer resultiere. Zum Beweis dafür reicht der Mehrwertsteuerpflichtige verschiedene Kontoblätter der B._____ ein und macht geltend, die pauschalen Argumente der ESTV stützten sich auf keine Beweise; das rechtliche Gehör des Beschwerdeführers sei dadurch verletzt worden.

G. Die ESTV schliesst in ihrer Vernehmlassung vom 7. Februar 2005 auf kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde und weist darauf hin, dass die dem Einspracheentscheid zugrunde liegende EA auf einer Kontrolle der Steuerperioden 1. Quartal 1995 bis 4. Quartal 2000 beruhe, um die der Beschwerdeführer selbst ersucht habe, damit die rechtskräftigen Entscheide betreffend die Steuerperioden 3. und 4. Quartal 1995 sowie 1. und 2. Quartal 1996 in Wiedererwägung gezogen werden könnten. Die Verwaltung habe diese Kontrolle im Sinne eines Entgegenkommens vorgenommen, obwohl die Buchhaltung nicht aufgearbeitet gewesen sei. Da auch Rechnungsbelege fehlten – diese seien vom Beschwerdeführer seinerzeit weder ausgedruckt noch gespeichert worden – habe die ESTV seine (gemäss Beschwerdeführer) einzige damalige Kundin, die A._____, um Auskunft über die Geschäftsbeziehungen ersucht. Die Verwaltung habe die von der A._____ eingereichten Unterlagen als Grundlage der Umsatzabstimmung zu den vom Beschwerdeführer nachträglich deklarierten und abgerechneten Beträgen genommen, die er nach eigenen Angaben aufgrund von Exceltabellen und Bankauszügen eruiert habe und die betragsmässig zum Teil von den von der A._____ bezahlten Beträgen erheblich abwichen bzw. nicht zuordenbar gewesen

seien. Wesentlich sei, dass der Beschwerdeführer sich zur Lieferung und Installation verschiedener Hard- und Software im Hause der A._____ (inklusive Abtretung der Urheberrechte an der Software), zur Ausbildung der Belegschaft, zur Aufrechterhaltung eines Parallelbetriebes während eines Monats, eines Pikettdienstes während dreier Monate und der Wartung der Anlage während zweier Jahre verpflichtet habe. Damit auf eine intertemporalrechtliche Teilleistung noch das Warenumsatzsteuerrecht anwendbar sei, setze Art. 84 Abs. 4 MWSTV voraus, dass diese vor Inkrafttreten des neuen Rechts erbracht und per 31. Dezember 1994 verbucht worden sei. Nach Auffassung der ESTV sei der Inhalt des Vertrags 1994 werkvertraglicher Natur. Geschuldet sei die Lieferung und fachgerechte Installation der gesamten zur Herstellung und Herausgabe der Publikation notwendigen Hard- und Software, welche ins vollständige Eigentum der A._____ übergehe. Die Verpflichtung sei erfüllt respektive die Leistung sei erbracht, sobald die Hard- und Software durch den Beschwerdeführer vollständig und schlüsselfertig im Haus A._____ installiert und verkabelt bzw. abgeliefert sei.

Es sei zwar richtig, dass der Beschwerdeführer sich bereits im Vertrag 1992 verpflichtet habe, der A._____ die Programme, die diese benötigte, um die Publikation auf der bei ihr installierten Hardware herzustellen, zur Verfügung zu stellen. Ebenso, dass die A._____ an den installierten Programmen während der gesamten Vertragsdauer zwar die unbegrenzten Nutzungsrechte erhalten habe, das Eigentum sowie sämtliche Urheber- und sonstigen Schutzrechte an der eingesetzten Software jedoch beim Beschwerdeführer verblieben seien. Der Vertrag 1992 habe nach eigenen Angaben des Mehrwertsteuerpflichtigen in beiderseitiger Übereinkunft per Ende 1994 geendet. Mit dem Vertrag 1994 habe sich der Beschwerdeführer neu verpflichtet, der A._____ die Hardware und sämtliche Softwareprogramme zu liefern respektive (darauf) zu installieren (einschliesslich Instruktion und Begleitung), die notwendig seien, damit sie die Rohdatenströme selbst empfangen und speichern sowie diese zu seitenfertigen Vorlagen und für multimediale Anwendungen aufbereiten könne. Der Vertrag 1994 gehe inhaltlich über den Vertrag 1992 weit hinaus. Während der Inhalt des Vertrags 1992 nur die Installation und den Gebrauch der Softwareprogramme geregelt habe, habe der Beschwerdeführer der A._____ im Vertrag 1994 alle Hard- und Software zu übergeben, die notwendig sei, damit letztere die Publikation in eigener Regie und Verantwortung produzieren könne; dies unabhängig von der finanziellen Lage bzw. eines allfälligen Konkurses des Beschwerdeführers. Für dieses Gesamtprodukt erhalte der Mehrwertsteuerpflichtige das Entgelt. Hauptinhalt des Vertrags 1994 sei nicht die Abtretung der Urheberrechte einschliesslich des Rechts zur Weitervermietung an den bei ihr bereits installierten Softwareprogrammen, sondern die Übergabe und Installation der gesamten für die Herstellung der Publikation notwendigen Infrastruktur (Hard- und Software für Empfang und Speicherung der Roh-daten, Aufbereitung zu seitenfertigen Vorlagen, Aufbereitung zur multi-medialen Anwendung) zu vollumfänglichem Eigentum. Die Darstellung des

Mehrwertsteuerpflichtigen, die (gesamte) vetragsgegenständliche Software sei bereits seit dem 6. Juli 1992 auf der Hardware der A._____ installiert worden, sei nicht zutreffend. Der Beschwerdeführer hätte auf jeden Fall noch weitere Hard- und Software zu liefern, die im Hause A._____ neu und zusätzlich zu installieren gewesen sei. Seine Leistung hätte er erst dann erbracht, als die Gesamtanlage funktionierte und abgenommen gewesen sei (vgl. Art. 3f des Vertrags 1994). Auch die Tatsache, dass die Vertragsparteien weder den Wert der zu liefernden und zu installierenden Hard- und Software noch den Wert der damit zusammenhängenden übrigen Leistungen (Urheberrecht, Gewährleistungspflicht, Ausbildung, Pikettdienst, Wartung) einzeln beziffert hätten, spreche gegen die behaupteten Teilleistungen. Auf jeden Fall fehle es an einer (bestimmbaren) Gegenleistung.

Auch wenn es durchaus möglich erschiene, dass die A._____ sich bereits im Besitz eines Teils der vertragsgegenständlichen Software befunden habe, komme es darauf nicht an, da jene Gesellschaft verpflichtet gewesen sei, diese nach Ablauf des Vertrags 1992 per Ende 1994 zurückzugeben bzw. zu löschen. Der im Streit stehende Vertrag 1994 sehe deshalb wiederum die Übergabe und Installation dieser Software vor, diesmal zu vollständigem Eigentum und zusammen mit weiteren Produkten bzw. Dienstleistungen. Im Vertrag 1994 seien zudem keine Sonderkonditionen ersichtlich, was die Ablieferung und Abnahme der Software betreffe. Gemäss Ziff. 3f des Vertrages 1994 erfolge die Lieferung sämtlicher Software sowohl in materieller Art und Weise in Form der (physischen) Übergabe von Datenträgern als auch vollständig und schlüsselfertig installiert und getestet im Haus A._____ auf deren Hardware. Der Zahlungsplan habe als ersten Fälligkeitszeitpunkt den Januar 1995 vorgesehen. Die ESTV halte deshalb an ihrem Standpunkt fest, dass es sich um einen Werk(lieferungs)vertrag handle und der massgebende Zeitpunkt der Übergang der Verfügungsgewalt an der Hard- und Software und an den ihr daran übertragenen Rechten der Zeitpunkt der Abnahme der Funktionstüchtigkeit der Gesamtanlage sei. Diese Subsumption stütze sich auf den Werkbegriff und entspreche auch der bisherigen mehrwertsteuerrechtlichen Rechtsprechung. Soweit der Beschwerdeführer verlange, der geschuldete Mehrwertsteuerbetrag sei unter Berücksichtigung einer Bewertungskorrektur von 40% auf Fr. 360'000.-- zu erheben und neu festzusetzen, verkenne er, dass die Bewertungskorrektur nur für Dienstleistungen gelte. Bei Werkverträgen müsse die bereits vor dem 1. Januar 1995 erbrachte Leistung per 31. Dezember 1994 vollständig verbucht und bis zum 28. Februar 1995 in Rechnung gestellt worden sein. In casu habe der Beschwerdeführer von den geltend gemachten Fr. 900'000.-- nichts verbucht. Aus dem Vertrag 1994 ergebe sich auch nicht, dass die Parteien eine vor dem 31. Dezember 1994 zu erbringende Teilinstallation (einschliesslich des dafür geschuldeten Entgelts) vereinbart hätten. Die Gesamtleistung falle deshalb unter das Mehrwertsteuerrecht und sei zu versteuern.

Bezüglich der Entgeltsminderung verkenne der Beschwerdeführer, dass er

die Beweislast trage. Es könne offen gelassen werden, ob und wann er für die gemäss Ziff. 9 des Vertrags 1994 geschuldete Entschädigung Rechnung gestellt habe. Aus der von ihm eingereichten Rechnung vom 2. August 1995 gehe jedenfalls hervor, dass es üblich gewesen sei, dass die A._____ vor Fälligkeit der vereinbarten Beträge Anzahlungen geleistet habe. Die ESTV halte deshalb an ihrem Standpunkt fest, dass eine solche Formulierung mangels direkter Bezugnahme auf den ursprünglich geschuldeten Betrag und angesichts der übrigen Umstände als Beweis einer Entgeltsminderung in Bezug auf die direkt auf den Vertrag 1994 abgestützten Entschädigungen nicht genüge. Der Beschwerdeführer habe auch bei seinen separat und zusätzlich vereinbarten Aufträgen verschiedentlich Anzahlungen oder Vorauszahlungen für Arbeiten gefordert (z.B. für Anpassungen der Publikation) und bezahlt erhalten, für die später keine endgültige Abrechnung in den Unterlagen aufzufinden sei. Die ESTV sei deshalb überzeugt, dass die Per-Saldo-Erklärung, wenn sie überhaupt vollzogen worden sei, am ehesten mit diesen Leistungen zusammenhänge.

Auch was die geltend gemachte Entgeltsminderung infolge Übernahme von Fr. 50'000.-- Kosten für Daten durch die A._____ betreffe, lege der Beschwerdeführer keinen rechtsgenüglichen Beweis wie beispielsweise eine Vereinbarung mit der A._____ und Bezugnahme auf den Vertrag 1994 vor. Was der Mehrwertsteuerpflichtige dazu ausführe, sei nicht nachvollziehbar. So gebe er im Schreiben vom 7. Oktober 2001 noch an, Ziff. 7 des Vertrags 1994 (Reduktion um Fr. 100'000.--, wenn die A._____ die B._____ selbst bezahlen müsse) beruhe auf einer Schätzung und er habe nach verschiedenen Verhandlungen mit der B._____ den zu entrichtenden Betrag auf Fr. 50'000.-- reduzieren können, der im 2. Quartal 1995 zuzüglich 6.5% Mehrwertsteuer (= Fr. 53'250.--) bezahlt worden sei. Der Beschwerdeführer führe jedoch nicht aus, von wem dieser Betrag beglichen worden sei. Mit Schreiben vom 28. Februar 2002 habe er einen Kontoauszug der B._____ vorgelegt, der diesen Sachverhalt beweisen solle, jedoch lediglich belege, dass bei der B._____ per 31. Dezember 1995 noch Fr. 59'107.50 offen gewesen seien. Dieser offene Betrag sei vom Beschwerdeführer im Jahr 1996 in verschiedenen Teilbeträgen und mit einer Restzahlung über Fr. 12'835.-- am 31. Januar 1997 von der A._____ für den Mehrwertsteuerpflichtigen beglichen worden. Auch wenn die ESTV nicht bezweifle, dass sich der per 31. Dezember 1995 noch offene Betrag aus Fr. 53'250.-- für die Rohdatenlieferung 1995 sowie aus Fr. 5'857.50 für eine Hardware-Lieferung zusammensetzte, beweise der vorgelegte Auszug nicht, dass die A._____ die Zahlung übernommen habe und sich die Vergütung gemäss Ziff. 9 des Vertrags 1994 deshalb reduzierte. Dieser Beleg bestärke die Verwaltung vielmehr in ihrer Ansicht, dass der Vertrag 1994 auch diesbezüglich vollumfänglich erfüllt worden sei. Sie halte dafür, dass die A._____ die per 31. Januar 1996 aus dem Vertrag 1994 gemäss Ziff. 9 fälligen Fr. 50'000.-- nicht dem Beschwerdeführer auszahlte, sondern dafür seine Schuld in der Höhe von Fr. 100'000.-- bei der B._____ im Umfang

von Fr. 50'000.-- zuzüglich Mehrwertsteuer übernommen hätte. Die restlichen Fr. 50'000.-- Schulden aus der Rohdatenlieferung verblieben jedoch beim Mehrwertsteuerpflichtigen; er und letztlich die A._____ (im Austausch zu anderen Leistungen des Beschwerdeführers) habe sie in Teilbeträgen im Jahr 1996 abbezahlt. Eine Reduktion der Vergütung gemäss Ziff. 7 des Vertrags 1994 sei nicht vorgenommen worden.

H. Das Bundesverwaltungsgericht (BVGer) orientierte die Parteien am 7. Februar 2007 über die Übernahme des Beschwerdeverfahrens.

Auf die weiteren Begründungen der Eingaben wird – soweit entscheidwesentlich – im Rahmen der nachstehenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Bis zum 31. Dezember 2006 unterlagen Einspracheentscheide der ESTV der Beschwerde an die SRK. Das BVGer übernimmt am 1. Januar 2007, sofern es zuständig ist, die am 31. Dezember 2006 bei der SRK hängigen Rechtsmittel. Die Beurteilung erfolgt nach neuem Verfahrensrecht (Art. 53 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht [Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32]). Soweit das Verwaltungsgerichtsgesetz nichts anderes bestimmt, richtet sich gemäss Art. 37 VGG das Verfahren nach dem Bundesgesetz vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Das BVGer ist zur Behandlung der Beschwerde sachlich wie funktionell zuständig (Art. 31 und 33 Bst. d VGG i.V.m. Art. 53 MWSTV). Der Beschwerdeführer hat den Einspracheentscheid vom 10. November 1994 frist- und formgerecht angefochten (Art. 50 und 52 VwVG). Er ist durch diesen beschwert und zur Anfechtung berechtigt (Art. 48 VwVG).

1.2 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Einspracheentscheid grundsätzlich in vollem Umfange überprüfen. Der Beschwerdeführer kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen und unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhaltes (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 Bst. c VwVG; André Moser, in André Moser/Peter Uebersax, Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Basel und Frankfurt am Main 1998, Rz. 2.59; Ulrich Häfelin/Felix Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Auflage, Zürich 2006, Rz. 1758 ff.).

2.

2.1 Der zu beurteilende Sachverhalt verwirklichte sich in den Jahren 1995 bis 2000, allenfalls schon im Jahr 1994. Die Bestimmungen der Mehrwertsteuerverordnung bleiben in casu anwendbar (Art. 93 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer [MWSTG, SR 641.20]).

2.2 Nach den Übergangsbestimmungen zur Mehrwertsteuerverordnung blei-

ben die per 31. Dezember 1994 aufgehobenen Bestimmungen des Warenumsatzsteuerrechts (Bundesratsbeschluss vom 29. Juli 1941 über die Warenumsatzsteuer [WUB, BS 6 173]) sowie die darauf gestützt erlassenen Vorschriften – unter Vorbehalt von Art. 84 MWSTV – weiterhin auf alle während deren Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar (Art. 83 Abs. 1 MWSTV). Gleiches gilt, wenn das Entgelt für eine vor dem Inkrafttreten der Mehrwertsteuerverordnung ausgeführte Lieferung erst nach diesem Zeitpunkt vereinnahmt wird. Die Steuerschuld entsteht jedoch nach dem Inkrafttreten dieser Verordnung und wird 60 Tage nach diesem Zeitpunkt zur Zahlung fällig (Art. 83 Abs. 2 MWSTV). Das neue Recht gilt für Umsätze, die ab Inkrafttreten dieser Verordnung getätigt werden, sowie für Einfuhren von Gegenständen, die nicht vorher provisorisch verzollt wurden und die ab Inkrafttreten dieser Verordnung endgültig zur Einfuhr abgefertigt werden (Art. 84 Abs. 1 MWSTV). Lieferungen und Dienstleisungen, die teilweise vor Inkrafttreten dieser Verordnung erbracht wurden, sind nach altem Recht zu versteuern und müssen auch per 31. Dezember 1994 verbucht werden (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1349/2006 vom 22. Mai 2007 E. 2.6, mit weiteren Hinweisen). Für Lieferungen und Dienstleistungen, die teilweise ab Inkrafttreten dieser Verordnung erbracht werden, gilt das neue Recht. Für Raten-, Teil- und Akontozahlungen, welche noch vor Inkrafttreten dieser Verordnung erbracht und verbucht wurden, gilt das alte Recht, sofern die Lieferungen und Dienstleistungen auch vor Inkrafttreten dieser Verordnung vereinnahmt und verbucht wurden (Art. 84 Abs. 4 MWSTV). Dieses Übergangsrecht wurde dem Grundsatz nach als mit der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101) vereinbar erklärt (BGE 123 II 385 E. 7; vgl. auch BGE 123 II 433 E. 8; Entscheid der SRK vom 19. Juli 2000, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 65.23 E. 4b). Entscheidend für die Zuordnung, ob eine (Teil-) Leistung unter das alte oder das neue Recht fällt, ist damit der Erbringungszeitpunkt. Wurde die (Teil-)Leistung vor dem 1. Januar 1995 erbracht, unterliegt sie dem Warenumsatzsteuerrecht, wurde sie erst nach dem 1. Januar 1995 erbracht, dem Mehrwertsteuerrecht.

Nach dem Warenumsatzsteuerrecht gilt eine Lieferung als erbracht, wenn der Abnehmer oder an dessen Stelle ein Dritter instand gesetzt wird, im eigenen Namen über die Ware zu verfügen (Art. 15 Abs. 1 WUB). Gleiches gilt nach der Mehrwertsteuerverordnung, welche den nämlichen Wortlaut übernimmt (Art. 5 MWSTV). Über den Erbringungszeitpunkt von Dienstleistungen sagt die Verordnung jedoch nichts aus. Es ist jedoch anerkannt, dass eine Leistung erst als erbracht gelten kann, wenn die wesentlichen Charakteristika einer mehrwertsteuerlichen Leistung erfüllt worden sind. Namentlich muss dem Empfänger die Befähigung verschafft worden sein, im eigenen Namen über die Leistung zu verfügen (Art. 15 WUB; für die Mehrwertsteuer Art. 5 Abs. 1 und 2 MWSTV; Entscheid der SRK vom 20. Januar 2003, veröffentlicht in VPB 67.83 E. 2a/cc). Ohne Belang sind dagegen der Zeitpunkt etwa der Fälligkeit der Gegenleistung oder der-

jenige der Fakturierung der Leistung bzw. der Vereinnahmung des Entgelts (Entscheid der SRK vom 20. Januar 2003, a.a.O., E. 3b).

2.3 Eine Teilleistung liegt vor, wenn der bereits ausgeführte Teil der Gesamtleistung die erforderlichen objektiven Tatbestandsvoraussetzungen, die wesentlichen Charakteristika, einer umsatzsteuerrechtlichen Leistung erfüllt. Bei einer Teillieferung wird damit vorausgesetzt, dass dem Empfänger die Befähigung verschafft wird, in eigenem Namen über den teilgelieferten Gegenstand wirtschaftlich zu verfügen. Verfügungsmacht über einen Gegenstand im Sinne des Mehrwertsteuerrechts kommt dem Abnehmer dann zu, wenn er wie ein Eigentümer über ihn verfügen kann, ihn also entweder selber verbrauchen, gebrauchen oder aber in eigenem Namen auf eine weitere Wirtschaftsstufe übertragen, ihn in eigenem Namen veräussern kann (Entscheid der SRK vom 20. Januar 2003, a.a.O., E. 2a/dd). Der Teilleistung muss sodann eine Gegenleistung gegenüberstehen, ist doch die Entgeltlichkeit unabdingbare Tatbestandsvoraussetzung für die Steuerbarkeit einer Leistung (Art. 4 Bst. a und b MWSTV; Entscheid der SRK vom 20. Januar 2003, a.a.O., E. 2a/dd mit Verweis auf den Entscheid der SRK vom 28. September 2001 [SRK 2001-017] E. 4a).

2.4 Nach 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. 14 MWSTV von der Mehrwertsteuer ausgenommen sind. Eine Dienstleistung liegt nach Art. 6 Abs. 2 MWSTV auch vor, wenn immaterielle Werte und Rechte überlassen werden (Bst. a) oder eine Handlung unterlassen wird (Bst. b). Im Unterlassen liegt eine Leistung, wenn einem Dritten ein bewusster wirtschaftlicher Vorteil verschafft wird (Alois Camenzind/Niklaus Honauer/Klaus A. Vallender, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], Bern 2003, 2. Auflage, Rz. 279). Häufigster Anwendungsfall ist die Verpflichtung, sich einer konkurrenzierenden Tätigkeit zu enthalten (Patrick Imgrüth, mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2000, Rz. 2 zu Art. 7; Eidgenössisches Finanzdepartement [EFD], Kommentar zur Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994, S. 6).

2.5 Steuerbegründende Tatsachen sind von der ESTV zu beweisen, steuermindernde Tatsachen sind vom Steuerpflichtigen nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen (BGE 121 II 257 E. 4c/aa; BGE 121 II 273 E. 3c/aa; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1348/2006 vom 30. Mai 2007 E. 4.4; Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Auflage, Zürich 2002, S. 416 und 454; Urs Behnisch, Die Verfahrensmaximen und ihre Auswirkungen auf das Beweisrecht im Steuerrecht, Archiv für Schweizerische Abgaberecht [ASA] 56 520; Martin Zweifel, Die Verfahrenspflichten des Steuerpflichtigen im Steuereinschätzungsverfahren unter besonderer Berücksichtigung des zürcherischen Rechtes, ASA 49 520; Martin Zweifel, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, Zürich 1989, S. 109 f.; Urteil des BVGer A-1455/2006 vom 25. April 2007 E. 2.2).

3. Im vorliegenden Fall behauptet der Beschwerdeführer, er habe für Fr. 600'000.-- Leistungen unter dem Vertrag 1994 noch unter der Geltung des Warenumsatzsteuerrechts vor dem 1. Januar 1995 erbracht, nämlich die Abtretung seiner Urheberrechte für Fr. 100'000.-- und die Verpflichtung zum Konkurrenzverbot für Fr. 500'000.--; Fr. 50'000.-- seien Abgeltung eines Dritten und Fr. 65'000.-- seien Entgeltsminderung. Der Mehrwertsteuerpflichtige anerkennt, mehrwertsteuerpflichtige Leistungen nach dem 31. Dezember 1994 unter dem Vertrag 1994 von Fr. 185'000.-- erbracht zu haben. Nicht im Streit ist die Nachforderung der ESTV gemäss Ziff. 11 der EA Nr. ... vom 24. September 2001 über den Betrag von Fr. 187.20 aus dem nicht deklarierten Umsatz des Beschwerdeführers aus der Schuldenverrechnung mit Z._____.

3.1 Grundsätzlich ist der Vertrag 1994 als Beweis geeignet, dass der Mehrwertsteuerpflichtige von der A._____ ein Entgelt von insgesamt Fr. 900'000.-- beanspruchen konnte und auch vereinnahmt hat. Diesen Umstand stellt der Beschwerdeführer nicht in Frage. Er streitet nicht ab, unter dem Vertrag 1994 insgesamt Fr. 785'000.-- erhalten zu haben. Im Übrigen handelt es sich bei der Würdigung der eingelegten Dokumente nicht um eine Frage des rechtlichen Gehörs (vgl. dazu HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 1672 ff.), sondern um eine Frage der Beweiswürdigung und Kognition, in der das BVGer nicht beschränkt ist (vgl. MOSER, a.a.O., Rz. 3.71 ff., vgl. E. 1.2 hiervor).

3.2 Gemäss Vertrag 1992 stellte der Beschwerdeführer der A._____ Informationen, Daten und Programme zur Verfügung. Letztere benötigte die A._____, um die Publikation „C._____“ zu erstellen. Die Dienstleistung umfasste das Aufbereiten und die Übermittlung sämtlicher Blattseiten komplett inklusive Konstanten, wie Titelzeilen, Paginierung, Fussnoten, etc. Es ist der ESTV zuzustimmen, dass es sich bei den vom Beschwerdeführer entwickelten und der A._____ zur Verfügung gestellten EDV-Programmen um eine Individualsoftware handelte (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.197/1991 vom 12. Juni 1992 E. 10a; Entscheid der SRK vom 7. November 2001 [SRK 2001-008] E. 4, bestätigt durch Urteil des Bundesgerichts 2A.546/2001 vom 1. Mai 2002). Die Abgabe des Individualprogramms war damit untergeordnete Nebenleistung zu einer Warenlieferung (Entscheid der SRK vom 4. März 2004 [SRK 2002-065], bestätigt durch Urteil des Bundesgerichts 2A.223/2004 vom 28. September 2004). Der Beschwerdeführer behielt das Eigentum sowie sämtliche Urheber- und sonstigen Schutzrechte an der Software, während die A._____ während der Vertragsdauer die unbegrenzten Nutzungsrechte an den zur Verfügung gestellten Programmen erwarb (Ziff. 5 Vertrag 1992).

Nach Ziff. 3b des Vertrags 1994 trat der Beschwerdeführer jedoch der A._____ sämtliche Urheberrechte an der Software einschliesslich des Rechts zur Weitervermietung ab und behielt nur noch das unveräusserliche Urheberpersönlichkeitsrecht auf Nennung seiner Urheberschaft. Der Mehrwertsteuerpflichtige leistete Gewähr für Bestand und Umfang der übertragenen Rechte (Ziff. 3c Vertrag 1994). Der Vertrag

1994 trat gemäss Ziff. 10 in Kraft, wenn der Vertrag zwischen A._____ und nach der Zustimmung durch einen Dritten zustande kam. Dieser wurde am 16. Dezember 1994 abgeschlossen, mit Wirkung auf den 1. Januar 1995. Das Inkrafttreten und die Vertragswirkungen lagen nur wenige Tage auseinander. Bezüglich des Vertrags 1994 bedeutet dies, dass er am 22. Dezember 1994 in Kraft getreten ist. Mit seinem Inkrafttreten hat der Beschwerdeführer gleichzeitig seine Urheberrechte an der Software an die A._____ übertragen, denn der Vertrag 1994 legte dafür keinen späteren Zeitpunkt fest. Der Inhalt der Verträge 1992 und 1994 war im Übrigen praktisch identisch. In beiden Verträgen ging es um die Herstellung der Publikation „C._____" mittels der vom Mehrwertsteuerpflichtigen entwickelten Programme. Es war dazu von Anfang an der Empfang und die Speicherung von Rohdatenströmen notwendig, damit diese zu seitenfertigen Vorlagen aufbereitet werden konnten. Es ging im Vertrag 1992 um die Herstellung reprofähiger Vorlagen und im Vertrag 1994 um die Aufbereitung für multimediale Anwendungen. Der Beschwerdeführer hatte auch unter dem Vertrag 1992 die Aufbereitung gemäss Angaben zusätzlicher, noch nicht bekannter, Datenquellen vorzunehmen.

Die Ansicht des Mehrwertsteuerpflichtigen, er habe die schon früher durch die A._____ verwendete Software dieser im Jahr 1994 verkauft, wird auch durch den Vertrag zwischen A._____ und dem Dritten gestützt. Darin wird vermerkt, der Standard (ab 1. Januar 1995) bezüglich Erscheinungsweise, Gestaltung, Umfang und Inhalt der Publikation habe sich an der Ausgabe des Jahres 1994 zu messen. Dies war nur möglich, wenn die Software des Beschwerdeführers weiter verwendet wurde. Der Dritte gab der A._____ vor, mit dem Beschwerdeführer zusammen zu arbeiten; auch dies war nur möglich, weil die frühere Zusammenarbeit bekannt war. Schliesslich wurde die A._____ verpflichtet, die betreffende Software des Beschwerdeführers zu kaufen. Auch dies war nur möglich, weil die fragliche Software der A._____ bekannt und von ihr schon vorher verwendet worden war. Und wenn der Vertrag 1994 bestimmte, dass während des ersten Monats der Betrieb im Rechenzentrum des Mehrwertsteuerpflichtigen parallel zu führen war, war dies praktisch die gleiche Regelung wie im Vertrag 1992, unter dem der Beschwerdeführer verpflichtet war, mittels einer Backup-Lösung die Datenübertragung auch bei Ausfall einzelner Komponenten der Datenübertragungskette sicherzustellen.

Damit war die Lieferung der Software des Beschwerdeführers am 22. Dezember 1994 mit dem Inkrafttreten des Vertrags 1994 erbracht. Die A._____ war instand gesetzt, im eigenen Namen über die Daten und die gesamte Software, die bei ihr schon unter dem Vertrag 1992 installiert war, zu verfügen. Namentlich wurde der A._____ auch die Befähigung verschafft, im eigenen Namen über die Daten zu verfügen (Art. 15 WUB; Art. 5 Abs. 1 und 2 MWSTV); Entscheid der SRK vom 20. Januar 2003, a.a.O., E. 2a/cc). Ohne Belang war dagegen etwa der Zeitpunkt der Fälligkeit der Gegenleistung oder derjenige der Fakturierung der Leistung

bzw. der Vereinnahmung des Entgelts (Entscheid der SRK vom 20. Januar 2003, a.a.O., E. 3b). Die Beschwerde ist insoweit gutzuheissen.

3.3 Der Beschwerdeführer verpflichtete sich, während der Dauer des Vertrags 1994 und für drei Jahre nach dessen Auflösung keinerlei Programme für sich bzw. für Dritte zu entwickeln oder in Verkehr zu bringen, die die betreffende Software in irgendeiner Weise konkurrieren könnte. Die Parteien bewerteten das Konkurrenzverbot durch Festsetzung einer Konventionalstrafe mit dem Betrag von Fr. 500'000.-- (Ziff. 3d Vertrag 1994). Der Vertrag 1994 war auf mindestens zwei Jahre (Ziff. 6a), anschliessend auf unbestimmte Zeit geschlossen; die Vertragspartner rechneten jedoch mit einer Laufzeit bis in das Jahr 1998 (Ziff. 9). Der Beschwerdeführer verpflichtete sich damit zum Konkurrenzverbot für eine Dauer von mindestens fünf Jahren. Während dieser gesamten Zeit hatte er die Konkurrenzierung gegenüber der A._____ im fraglichen Bereich zu unterlassen und er erbrachte damit während dieser Zeitspanne eine Dienstleistung im Sinne von Art. 6 Abs. 2 Bst b MWSTV. Die Dienstleistung fiel während ganz weniger – und damit vernachlässigbarer – Tage (vom 22. bis und mit 31. Dezember 1994) noch unter die Geltungsdauer des Warenumsatzsteuerrechts, im Übrigen mindestens in den Jahren 1995 bis 1999 nach Art. 84 Abs. 4 Satz 2 MWSTV in den Anwendungsbereich des Mehrwertsteuerrechts. Da die Vertragsdauer unbestimmt war, könnte der verhältnismässige Anteil der vor dem 1. Januar 1995 erbrachten Dienstleistung bis zum Vertragsende gar nicht berechnet werden. Es war ohnehin nicht anzunehmen, dass der Beschwerdeführer in den letzten Tagen des Jahres 1994 das Konkurrenzverbot noch verletzen konnte oder lediglich für diese Zeit entschädigt werden sollte. Die A._____ hat das Entgelt für das Konkurrenzverbot frühestens ab dem 31. Januar 1995 geleistet (Ziff. 9 Vertrag 1994). Damit unterliegt das für das Konkurrenzverbot vom Beschwerdeführer vereinbahrte und vereinnahmte Entgelt von Fr. 500'000.-- der Mehrwertsteuer nach Art. 4 Bst. b MWSTV. Die Beschwerde ist in diesem Punkt abzuweisen.

3.4 Der Beschwerdeführer macht ferner geltend, die Vergütung der A._____ für den Vertrag 1994 sei von Fr. 100'000.-- (Ziff. 7 Vertrag 1994) um Fr. 50'000.-- reduziert worden, da die an die B._____ bezahlte Summe auf Fr. 50'000.-- (zuzüglich 6.5% Mehrwertsteuer) festgelegt worden sei. Das Entgelt war (indirekt) für eine Leistung der B._____ im Jahr 1995 geschuldet, weshalb die einschlägigen Vorschriften des Mehrwertsteuerrechts anwendbar sind. Auch diese Entgeltsminderung ist durch den Beschwerdeführer zu beweisen. Der Mehrwertsteuerpflichtige legte dazu einen Kontoauszug der B._____ vor, der im Zeitraum vom 31. Dezember 1995 bis zum 31. Januar 1997 verschiedene Umbuchungen, Akontozahlungen und Zahlungen im Zusammenhang mit dem Beschwerdeführer erfasst. Im Einzelnen werden eine Forderung gegenüber dem Mehrwertsteuerpflichtigen per 31. Dezember 1995 von Fr. 59'107.50 und fünf verschiedene Zahlungen bzw. Umbuchungen bis zur gleichen Höhe vom 11. April 1996 bis 31. Januar 1997 zugunsten der B._____ ausgewiesen. Dieser Kontoauszug ist aber in keiner Art und Weise als

Nachweis dafür geeignet, dass der Beschwerdeführer statt des vertraglich vereinbarten Betrages von Fr. 100'000.-- (Ziff. 7 Vertrag 1994) lediglich Fr. 50'000.-- von der A._____ erhalten bzw. sich das erhaltene Entgelt um Fr. 50'000.-- reduziert hat. Ebenso wenig vermögen die beiden mit der Beschwerde eingereichten Kontoauszüge der B._____ eine solche Entgeltsminderung zu beweisen. Im ersten Beleg wird am 3. Dezember 1995 eine Zahlung des Mehrwertsteuerpflichtigen von Fr. 53'250.-- und die „Übernahme Debitoren“ erfasst, im zweiten Beleg, datiert vom selben Tag, eine Schuld der A._____ in gleicher Höhe und deren entsprechende „Übernahme auf Debitoren“. Unbewiesen ist, ob die beiden Buchungen vom 3. Dezember 1995 mit derjenigen vom 31. Dezember 1995 in irgendeinem Zusammenhang stehen. Angesichts der zahlreichen Geschäftsvorfälle zwischen den Parteien kann der Beschwerdeführer damit nicht beweisen, dass er eine Entgeltsminderung von Fr. 50'000.-- unter dem Vertrag 1994 erfahren hatte, weil die A._____ den entsprechenden Betrag der B._____ leistete. Dies gilt umso mehr, als der Zahlungsgrund in den Buchungen der B._____ jeweils fehlt. Die Beschwerde ist in diesem Punkt abzuweisen.

3.5 Schliesslich behauptet der Beschwerdeführer, er habe von der vertraglich vereinbarten Zahlung der A._____ von Fr. 75'000.-- per 31. Januar 1998 (Ziff. 9 Vertrag 1994) lediglich Fr. 10'000.-- erhalten und macht eine Entgeltsminderung von Fr. 65'000.-- geltend. Dem Mehrwertsteuerpflichtigen obliegt der Beweis steuermindernder Tatsachen; er beruft sich dabei auf eine von der A._____ entworfene Erklärung vom 30. Dezember 1997, wonach gegen Leistung der A._____ von Fr. 10'000.-- *„alle Leistungen seit Beginn der Zusammenarbeit im Jahre 1992 bis dato per Saldo aller Ansprüche abgegolten sind.“* Der Vertrag 1994 selbst wurde durch diese Erklärung jedoch nicht aufgehoben; es erfolgte lediglich eine Regulierung aller bisher aufgelaufenen Schulden der A._____. Die Erklärung vom 30. Dezember 1997 konnte die Zahlung der A._____, die die Produktion der Publikation im Jahr 1998 abdecken sollte und die erst am 31. Januar 1998 fällig wurde (Ziff. 9 Vertrag 1994) nicht umfassen. Es handelte sich dabei nicht um eine Leistung „bis dato“. Die Erklärung kann nach ihrem Wortlaut nur Leistungen erfassen, die bis zum 30. Dezember 1997 („bis dato“) zwischen den Parteien ausgetauscht und abgegolten waren. Die Erklärung betraf hingegen keine zukünftigen Leistungen oder deren Entgelte, insbesondere auch nicht solche, die nach dem 30. Dezember 1997 fällig wurden. Es kann damit offen bleiben, ob der Verzicht auf die Forderungen mangels Unterzeichnung der Erklärung durch den Beschwerdeführer zwischen den Parteien überhaupt gültig zustande gekommen ist. Es kommt schliesslich dazu, dass dem Mehrwertsteuerpflichtigen erst am 28. März 2001 die Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten von der ESTV bewilligt wurde. Der Beschwerdeführer kann deshalb keine mehrwertsteuerlich relevante Ertragsminderung geltend machen; die Beschwerde ist insoweit abzuweisen.

4.

4.1 Nach dem Gesagten ist die Beschwerde im Sinne der Erwägungen teil-

weise gutzuheissen, der Einspracheentscheid der ESTV vom 10. November 2004 aufzuheben und die Sache zur Neufestsetzung des geschuldeten Mehrwertsteuerbetrages an die Verwaltung zurückzuweisen.

4.2 Die Verfahrenskosten werden mit Fr. 3'000.-- bestimmt. Angesichts des geringen Obsiegens werden diese dem Beschwerdeführer im Umfang von Fr. 2'500.-- auferlegt und mit dem von ihm geleisteten Kostenvorschuss in diesem Teilbetrag verrechnet (Art. 63 Abs. 1 VwVG und Art. 4 des Reglements vom 11. Dezember 2006 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Der restliche Kostenvorschuss von Fr. 500.-- wird dem Beschwerdeführer nach dem Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet. Die (reduzierte) Parteientschädigung an den Beschwerdeführer zu Lasten der ESTV wird gestützt auf Art. 7 Abs. 2 i.V.m. Art. 14 Abs. 2 VGKE auf Fr. 800.-- (einschliesslich Auslagen und Mehrwertsteuer) festgesetzt.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1. Die Beschwerde wird im Sinne der Erwägungen teilweise gutgeheissen, der Einspracheentscheid vom 10. November 2004 wird teilweise aufgehoben und die Sache zur Festsetzung des geschuldeten Mehrwertsteuerbetrages an die Eidgenössische Steuerverwaltung zurückgewiesen.

2. Die Verfahrenskosten werden auf Fr. 3'000.-- festgesetzt, dem Beschwerdeführer im Umfang von Fr. 2'500.-- auferlegt und in diesem Teilbetrag mit dem Kostenvorschuss von Fr. 3'000.-- verrechnet. Der restliche Kostenvorschuss von Fr. 500.-- wird dem Beschwerdeführer nach Eintritt der Rechtskraft dieses Urteils zurückerstattet.

3. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat dem Beschwerdeführer eine Parteientschädigung von Fr. 800.-- auszurichten.

4. Dieses Urteil wird eröffnet:

   - dem Beschwerdeführer (Gerichtsurkunde)
   - der Vorinstanz (Gerichtsurkunde)

Der vorsitzende Richter: Der Gerichtsschreiber:

Markus Metz Johannes Schöpf

Rechtsmittelbelehrung

Urteile des Bundesverwaltungsgerichts in Abgabesachen können innert 30 Tagen seit Eröffnung beim Schweizerischen Bundesgericht in Lausanne angefochten werden. Die Beschwerde ist unzulässig gegen Entscheide über die Stundung

oder den Erlass von Abgaben. Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Sie muss spätestens am letzten Tag der Frist beim Bundesgericht eingereicht oder zu dessen Handen der Schweizerischen Post oder einer schweizerischen diplomatischen oder konsularischen Vertretung übergeben werden (Art. 42, 48, 54, 83 Bst. m und Art. 100 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht [Bundesgerichtsgesetz, BGG, SR 173.110]).

Versand am: